

УДК 657.6

Душко З. О.,
к.е.н., доц. кафедри аудиту, Львівська комерційна академія,
м. Львів
Бойко Р. В.,
к.е.н., доц. кафедри аудиту, Львівська комерційна академія,
м. Львів

ПОШУК УНІВЕРСАЛЬНОГО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ АУДИТУ

Анотація. Актуальність теми дослідження підтверджується тим, що у науковій літературі останніх часів поняття аудиту все частіше зводиться до абстрактного тлумачення як процесу. Певна частина фахівців при розгляді поняття аудиту основну увагу звертають на те, що його сутність становить висловлення незалежної думки або виконання завдань із надання впевненості. Під час дослідження змісту МСА стає зрозумілим, що в них взагалі відсутнє універсальне визначення поняття аудиту. Навіть у аспекті МСА все-таки залишається проблемним обмеження поняття аудиту. В дійсності існує необхідність пошуку іншого більш змістовного терміна.

Ключові слова: аудит, перевірка, поняття, визначення, термін.

Dusko Z. O.,
Ph.D., Associate Professor, Associate professor of the Department of Audit, Lviv Academy of Commerce, Lviv
Boiko R. V.,
Ph.D., Associate Professor, Associate professor of the Department of Audit, Lviv Academy of Commerce, Lviv

SEARCH OF THE AUDIT UNIVERSAL DEFINITION

Abstract. The article research topicality is confirmed by the fact that in the scientific literature in recent times the concept of audit is increasingly reduced to an abstract interpretation as a process. Some of the experts when considering the audit concept draw major attention to the fact that its essence is to express an independent opinion or do tasks to provide self-confidence. During the content study of ISA, it is clear that they do not contain the audit universal definition. Even in terms of ISA the restriction of audit concept by means of the above-mentioned terms still remains problematic. In reality, there is the need to find a more meaningful term.

Keywords: audit, inspection, concept, definition, term.

Постановка проблеми. В науковій літературі останніх часів поняття аудиту все частіше зводиться до абстрактного тлумачення як процесу. Сам процес зарубіжні та вітчизняні автори розуміють як зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності. Деякі з них уточнюють, що це процес збирання і накопичення даних про господарські явища і фактори.

Певна частина фахівців при розгляді поняття аудиту основну увагу звертають на те, що його сутність становить висловлення незалежної думки або виконання завдань із надання впевненості. Тим самим намагаються максимально наблизити поняття аудиту до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі МСА).

Серед вчених є і такі, які вважають, що “аудит у його сьогоденній практиці настільки різноманітний, що просто неможливо дати повне і водночас коротке його визначення” [10].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Додж Р. у своїх працях наводить наступне визначення досліджуваного терміна: “аудит – це захоплюючий предмет; шкода тільки, що великий обсяг офіційних публікацій APC (Комітету практики аудиту) його ускладнив. Аудитор не повинен бути детективом або заздалегідь бути упевненим, що щось неправильно. Він не відповідає за недбалість відповідального керівника, який передав йому інформацію за відсутності підозрілих обставин” [4, с. 16, 47].

Р. Адамс, автор книги “Основи аудиту”, наводить класичне висловлення, що стосується аудиту. Воно неодноразово цитоване багатьма вченими, але заслуговує на те, аби згадати ще раз: “аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує й оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установленням стандартам” [1, с. 18].

Дж. Робертсон є прихильником наступного підходу до визначення поняття аудиту: “аудит – це діяльність, що спрямована на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій” [11, с. 83].

Палата лордів Великобританії дала наступне трактування ролі аудитора: “функція аудитора зводиться до підтвердження, наскільки це можливо, того, що фінансова інформація про справи компанії, подана її директорами, точно відображає стан справ, щоб, по-перше, захистити саму компанію від наслідків невиявлених помилок або можливих зловживань і, по-друге, подати акціонерам надійну інформацію для вивчення ведення справ компанії і вираження їхніх колективних повноважень щодо винагороди чи відклику тих, кому було довірено ведення справ” [1, с. 19].

У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг аудиторська перевірка визначається як незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об’єкта (незважаючи на його прибутковість, розмір, організаційну форму) з метою висловлення думки про неї [6, 7].

У працях Гончарука Я. А. та Рудницького В. С. “аудит – це процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і накопичує дані про господарські явища і факти з метою їх об’єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям і подання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об’єкти дослідження” [2].

Бачення Давидова Г. М. наступне: “аудит – це незалежна перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єкта господарювання з метою визначення достовірності звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам” [3, с. 15].

Професор Усач Б. Ф. у своїх працях, присвячених аудиту, наводить наступне визначення: “аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників. Іншими словами, аудит – це надання практичної допомоги керівництву й економічним службам підприємства щодо ведення справ і управління його фінансами, а також щодо налагодження бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій” [13, с. 9].

На думку Савченко В. Я., “сутність аудиту полягає у перевірці бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації, що стосується фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України та національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або іншим правилам згідно з вимогами її користувачів” [12, с. 9].

Найбільш поширених визначень, які наводяться у спеціальній літературі, у своїх працях дотримується Лозовицький С. П.: “аудит – це процес, шляхом якого компетентна незалежна особа збирає і оцінює докази стосовно інформації про діяльність економічного агента, яка піддається кількісній оцінці з метою визначення і складання звіту про відповідність цієї інформації в усіх суттєвих аспектах встановленим критеріям” [8, с. 15].

У Росії законодавчо визначено аудит як незалежну експертизу фінансової звітності підприємства на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського звіту відповідності господарських і фінансових операцій законодавству, повноти і точності відображення діяльності підприємств у фінансовій звітності.

Постановка завдання. Ринкова економіка потребує нових форм аудиту за якістю бухгалтерського обліку та достовірністю інформації у фінансовій звітності про діяльність підприємств. Історія аудиту свідчить, що його розвиток обумовлений розподілом інтересів адміністрації підприємств та інвесторів. На міжнародному рівні в умовах ринкової економіки розширюються напрямки аудиторської діяльності. Виникли правовий, екологічний, незалежний, управлінський аудит. Але необхідно відзначити, що більшість понять аудиту залишаються на початковому рівні розвитку. Проведемо дослідження існуючих підходів до визначення аудиту в законодавчих актах аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку, економічної літературі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Віднесення поняття аудиту до процесу або розбавлення його сутності висловленням незалежної думки чи виконанням завдань із надання впевненості, з нашої точки зору, викликає певне заперечення. Сама логіка формування понять вимагає, щоб воно було коротким і лаконічним за своїм змістом. Різного роду абстракції, а також доповнення, особливо надмірні зайві уточнення призводять до втрати суті того чи іншого поняття.

Якщо брати за основу визначення поняття аудиту як процесу, то отримаємо абсолютно незрозумілу абстракцію для широкого застосування. Сам термін “процес” може характеризувати природні, соціальні, технічні та інші явища. Натомість використання додаткових уточнень у вигляді “висловлення незалежної думки” або “виконання завдань з надання впевненості” в діяльності призводить до одностороннього розуміння самої суті аудиту. За прикладом можливо взяти визначення аудиту як висловлення незалежної думки або виконання завдань із надання впевненості.

На перший погляд, якби не існувало посилань на Міжнародні стандарти аудиту, то були би підстави подумати, що розглядається питання стосовно впевненості у завтрашньому дні або в особистих намірах. Такого роду враження складається з приводу висловлення незалежної думки. Без додаткових пояснень одразу виникає питання, а що таке “залежна думка”.

Одразу знайти в МСА відповідь із приводу чого та на яких підставах надається впевненість під час перевірки фінансової звітності не так уже й просто. У МСА 200 “Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту” зазначено, що метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності.

З точки зору МСА 200 такої довіри досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. При цьому підкреслюється, що така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи.

У подальшому в МСА йде мова про те, що для висловлення зазначеної думки аудитор повинен отримати достатню впевненість. Згідно з вимогами МСА аудиторська думка повинна ґрунтуватися на отриманні достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

Знайти змістовне та лаконічне поняття аудиту в МСА не так уже й просто. В першу чергу виникає питання щодо суттєвих ознак такого поняття та ключового терміна, за допомогою якого логічно його визначати. В МСА ключовими термінами при розгляді аудиту є “висловлення думки”, “підвищення ступеня довіри”, “надання впевненості” та інші.

Само собою зрозуміло, що досить абстрактним та сумнівним буде визначення аудиту за допомогою наведених вище ключових слів. Наприклад, аудит – це висловлення думки, або аудит – це надання впевненості, або аудит – це підвищення ступеня довіри або зменшення ризику.

В той же час неможливо залишити поза увагою те, що згідно з МСА для проведення аудиту використовуються досить складні аналітичні процедури. Здійснюється збирання, оцінка та використання певних аудиторських доказів.

Зокрема, в МСА 200 прямо говориться, що для отримання достатньої впевненості аудитор повинен одержати достатні та прийнятні аудиторські докази з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятного рівня.

Тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, коли фінансова звітність суттєво викривлена внаслідок шахрайства або помилки.

В кінцевому рахунку, якщо більш уважно прочитати МСА, то стає зрозумілим: у них взагалі відсутнє універсальне поняття аудиту.

Натомість розглядаються суттєві аспекти складання аудиторського висновку та інших документів за наслідками перевірки фінансової звітності. При цьому використовується термінологія, яку досить складно пристосувати для визначення лаконічного поняття аудиту.

Навіть в аспекті МСА все-таки залишається проблемним обмеження поняття аудиту за допомогою наведених вище термінів. У дійсності існує необхідність пошуку іншого більш змістовного терміна.

Сам пошук потрібного терміна для визначення поняття аудиту не є складним завданням. Всього-на-всього потрібно звернути увагу на поняття аудиту в першій редакції Закону України “Про аудиторську діяльність”.

У цьому Законі існувало наступне поняття аудиту: “аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам”.

У наведеному понятті ключовим є термін “перевірка”. При цьому досить стисло зазначено предмет та мету перевірки.

Використання терміна “перевірка” для визначення поняття аудиту цілком відповідає МСА. В правомірності такого підходу не так уже й складно переконатися при більш ґрунтовному ознайомленні з МСА.

Зокрема, в МСА 200 розгляд аудиту стосовно висловлення незалежної думки та отримання достатньої впевненості здійснюється як процес виконання цілого комплексу аналогічних процедур у вигляді перевірки фінансової звітності шляхом збору, оцінки та використання аудиторських доказів. У цьому стандарті прямо зазначено, що для отримання достатньої впевненості аудитор повинен одержати достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена внаслідок шахрайства або помилки.

Такий підхід стосовно аудиту містять інші МСА, у першу чергу МСА 500 “Аудиторські докази” та МСА 520 “Аналітичні процедури”. Так, у МСА 500 наголошується, що в процесі розробки і виконання аналітичних процедур аудитор зобов’язаний брати до уваги доречність та достовірність інформації, що використовується як аудиторські докази.

У свою чергу, в МСА 520 наведена інформація, що у будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки ефективною вона буде для виявлення викривлень, яка окремо або разом із іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

Таким чином, процес виконання аудитором аналітичних процедур стосовно фінансової звітності цілком логічно визначити одним терміном “перевірка”.

Саме тому цілком справедливим є поява терміна “перевірка” в поясненнях до МСА 500. В цих поясненнях викладено наступне: “перевірка означає вивчення запитів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі або фізичний огляд активу. Перевірка записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерело отримання”.

Водночас у наведених поясненнях термін “перевірка” пропонується вживати у досить вузькому

значенні. Серед аудиторських процедур перевірка ставиться в один ряд із повторним обчисленням, спостереженням, зовнішнім підтвердженням, повторним виконанням, запитом та аналітичними процедурами. Тим самим штучно звужено використання терміна “перевірка”.

У широкому розумінні перелічені аудиторські процедури цілком логічно вважати перевіркою. У тих же поясненнях термін “перевірка” доцільно замінити на термін “вивчення”. Саме за допомогою цього терміна у поясненнях і визначається таке поняття, як перевірка.

Не тільки визначення поняття аудиту з використанням терміна “перевірка” відповідає вимогам МСА. Сама мета перевірки, яка наведена в першій редакції Закону України “Про аудиторську діяльність”, також відповідає МСА. Зазначене також стосується достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності.

Що стосується достовірності та відповідності чинному законодавству фінансової звітності, то це питання не є дискусійним. Із приводу цього в МСА говориться досить обширно у різних аспектах, що не потребує додаткових роз’яснень. Навіть у нині чинній редакції Закону України “Про аудиторську діяльність” такий підхід при уточненні поняття аудиту залишено без змін.

У той же час у нині чинній редакції Закону України “Про аудиторську діяльність” поняття аудиту штучно доповнено додатковими суттєвими ознаками з деякими уточненнями. На сьогодні, у ст. 3 Закону України “Про аудиторську діяльність” викладено наступне: “аудит – це перевірка 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 із вимогами користувачів” [5].

Само собою зрозуміло: будь-яка перевірка оформляється відповідним документом, що містить певну думку перевіряючого стосовно предмета перевірки. Тому подібного роду уточнення при визначенні суті аудиту є зайвими.

З позиції МСА висловлення незалежної думки аудитора не є суттєвою ознакою аудиту, а значною мірою характеризує сам процес аудиту та зміст аудиторського висновку, який містить у собі певну думку аудитора.

Якщо звернутися до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, то в концептуальній основі складання та подання фінансових звітів однією з основних якісних характеристик фінансових звітів є повнота. Її сутність у тому, що інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат, пов’язаних із її отриманням.

Натомість у МСА більш суттєвою ознакою аудиту визначено отримання достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. Саме таку вимогу стосовно мети аудиту та аудиторської думки містить МСА 200.

Серед цілей аудиту цей МСА також називає підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності.

Якщо бути послідовними, то виникає питання щодо необхідності доповнення поняття аудиту не тільки такою ознакою, як висловлення незалежної думки аудитора, а також ознаками щодо отримання достатньої впевненості та підвищення ступеня довіри до фінансової звітності. Зрозуміло, що за наявності перелічених ознак поняття аудиту просто втратить свою сутність.

Окрім того, в останній редакції Закону України “Про аудиторську діяльність” зник термін “повнота”. Його замінили уточненням того, що фінансова звітність повинна в усіх суттєвих аспектах відповідати вимогам законів України, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів.

Наявність у фінансовій звітності всіх суттєвих аспектів і свідчить про її повноту. Пристосовувати зайвий раз поняття аудиту до термінології МСА немає ніякої потреби. Такі уточнення доцільно робити при викладенні порядку проведення аудиторської перевірки та визначенні змісту аудиторського висновку.

В останній редакції Закону України “Про аудиторську діяльність” все-таки вживається термін “повнота”, але в іншій статті, в якій йде мова стосовно обов’язкового проведення аудиту.

Зазначений термін у такому контексті вживається в цілому ряді законів та нормативно-правових актів. Зокрема, у Господарському кодексі України (ст. 90), Законі України “Про господарські товариства” (ст. 18), Законі України “Про акціонерні товариства” (ст. 75) та ін.

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” також йде мова стосовно такого принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як повне висвітлення. Правда, сам зміст повного висвітлення має модифікований вигляд у порівнянні з концептуальною основою складання та подання фінансових звітів. Хоча значною мірою наведені тлумачення співпадають.

Досить показовим є той факт, що у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) водночас вживаються обидва терміни. Коли визначається мета складання фінансової звітності, звертається увага на її повноту. Натомість стосовно принципів підготовки фінансової звітності вживається термін “повнота висвітлення”.

З наведеного вище можна зробити висновок, що повнота фінансової звітності становить одну з основних якісних характеристик та принципів підготовки фінансової звітності. Залишати цей принцип поза увагою або оминати його під час визначення поняття аудиту є абсолютно недоречним.

Після ознайомлення з наведеними нормативно-правовими документами стає зрозумілим, що в останній редакції Закону України “Про аудиторську діяльність” у понятті аудиту замінили терміном “повнота” на його визначення у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та не у повному обсязі.

Подібним чином з'явився у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" штучно сконструйований термін "повнота висвітлення". Під час застосування цього терміна залишається незрозумілим, чим відрізняється термін "повнота" від терміна "повнота висвітлення". Це не що інше, як масло масляне, саме тому в П(С)БО вживають термін "повнота", а також "повноту висвітлення".

Характерно, що такі якісні характеристики бухгалтерського обліку і фінансової звітності, як достовірність, повнота і відповідність законодавству, застосовуються в багатьох країнах світу протягом тривалого часу.

У радянському бухгалтерському обліку та обліку інших соціалістичних країн наведеним поняттям також залишали відповідне місце. В кінцевому рахунку виникає питання, чому за таких обставин окремі фахівці вносять суперечливі та неузгоджені тлумачення у нормативно-правові акти.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Вся проблема полягає у тому, що спроби винайти якусь новизну і бути оригінальним із наукових праць необґрунтовано переносяться у нормативно-правові акти.

В результаті втрачається не тільки узгодженість та стабільність у застосуванні різного роду термінів і понять, а зводиться нанівець ефективність самих нормативно-правових актів.

Не став винятком у цьому відношенні і Закон України "Про аудиторську діяльність". Окрім поняття аудиту, критичної оцінки потребують й інші норми.

Будемо плекати надію, що вагоме слово з цієї проблематики скажуть не тільки вчені, а також практикуючі аудитори.

В якості підсумку нашої публікації зазначимо, що поняття аудиту, яке міститься в першій редакції Закону України "Про аудиторську діяльність", повністю відповідає МСА і не потребує зайвих уточнень. Подібні уточнення тільки вносять плутанину в розуміння суті аудиту.

Ототожнюють поняття аудиту як перевірки з порядком проведення такої перевірки. Якщо бути більш точним, то з окремими аспектами перевірки фінансової звітності аудитором. У зв'язку з цим приведення Закону України "Про аудиторську діяльність" у належний стан є актуальним завданням сьогодення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Адамс Р. Основы аудита; [пер. с англ.] / Р. Адамс. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
3. Давидов Г. М. Аудит: навч. посіб. / Г. М. Давидов. – [3-е вид., стер.] – К. : Знання, 2002. – 363 с.
4. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
5. Закон України про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супут-

ніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.] – К. : МФБ, АПУ, 2013. – Ч. 1. – 2013. – 1018 с.

7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.] – К. : МФБ, АПУ, 2013. – Ч. 2. – 2013. – 364 с.

8. Лозовицький С. П. Аудит : навч. посіб. / С. П. Лозовицький. – Львів : Магнолія 2006, 2011. – 466 с.

9. Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України – Режим доступу: www.apu.com.ua.

10. Редько О. Соціологія аудиту (різні думки практикуючих аудиторів) / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №4. – С. 51-56.

11. Робертсон Дж. Аудит / Робертсон Дж. – М. : КРМС Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – 496 с.

12. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2004. – 332 с.

13. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2007. – 231 с.

REFERENCES

1. Adams, R. (1995), *Osnovu audita* [Fundamentals of Auditing], Audit, UNITI, Moscow, Russia.
2. Honcharuk, Y.A. and Rudnytskyi, V.S. (2007), *Audit* [Auditing], Znannia, Kyiv, Ukraine.
3. Davydov, H.M. (2002), *Audit* [Auditing], 3rd ed, Znannia, Kyiv, Ukraine.
4. Dodge, R. (1992), *Kratkoe rukovodstvo po standartam i normam audita* [Brief guidance on auditing standards and regulations], Finance and Statistics, UNITI, Moscow, Russia.
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "On Auditing", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 22 April 1993).
6. *Mignarodni standartu kontrolu iakosti, auditu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnih posluh* (2013), [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services providing], Edition of 2012, Part 1, MFB, Ukraine's Auditing Chamber Resolution, Kyiv, Ukraine.
7. *Mignarodni standartu kontrolu iakosti, auditu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnih posluh* (2013), [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services providing], Edition of 2012, Part 2, MFB, Ukraine's Auditing Chamber Resolution, Kyiv, Ukraine.
8. Lozovytskyi, S. P. (2011), *Audit* [Auditing], Mahnolia 2006, Lviv, Ukraine.
9. Ukraine's Auditing Chamber Resolution (2011), "On approving the List of services that auditors can offer (auditing firms)", available at: www.apu.com.ua (Accessed 22 December 2011).
10. Redko, O. (2010), "Auditing Sociology (different opinions of practicing auditors)", *Accounting and Auditing*, vol. 4, pp. 51 – 56.
11. Robertson, J. (1993), *Audit* [Auditing], KRMS Auditing firm "Konтакт", Moscow, Russia.
12. Savchenko, V.Y. (2004), *Audit* [Auditing], National Economic University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.
13. Usach, B.F. (2007), *Audit* [Auditing], Znannia, Kyiv, Ukraine.