

УДК 657.6:339.6

Валерія ФЕСЕНКО

Університет митної справи та фінансів, Дніпро, Україна

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ЯК ФОРМИ
ІНФОРМАЦІЙНОЇ ВЗАЄМОДІЇ ПРИНЦИПАЛІВ ТА АГЕНТІВ
АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

***Резюме.** Присвячена дослідженню теоретичних аспектів розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг. Визначено, що серед теорій аудиту найоптимальнішою за сучасних умов є теорія агентів, оскільки узгоджується з сучасними тенденціями розвитку корпоративної звітності як основного інформаційного інструменту забезпечення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання. Запропоновано використовувати концепцію спільного аудиту як сучасну новітню форму організації процесу перевірки й підтвердження фінансової звітності підприємств для широкого кола користувачів інформації. Визначено, що сучасний аудит є децю інтегрований поняттям, який передбачає його застосування у різних сферах державного та недержавного контролю. Основна його особливість у контексті сучасних економіко-соціальних змін є спрямованість на зменшення інформаційної асиметрії між суб'єктами інформаційної взаємодії та спрямованість його на підвищення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання.*

***Ключові слова:** аудит, спільний аудит, теорія аудиту, аудиторські послуги.*

Valeriia FESENKO

University of customs and finance, Dnipro, Ukraine

**THEORETICAL ASPECTS OF DEVELOPMENT OF AUDIT AS
FORMS OF INFORMATION RELATIONSHIP OF PRINCIPALS AND
AUDITING AGENCIES**

***Summary.** The article is devoted to the study of theoretical aspects of the development of audit as a form of information interaction between principals and agents of audit services. It is determined that among the theories of auditing, the most optimal in modern conditions is the theory of agents, since it is consistent with the current trends of corporate reporting as the main information tool for ensuring public confidence in economic information of business entities. It is proposed to use the concept of joint audit as a modern and up-to-date form of organization of the process of verification and confirmation of financial reporting of enterprises for a wide range of users of information. It is determined that modern audit is somewhat integrated with the concept, which implies its application in various spheres of state and non-state control. Its main feature in the context of modern economic and social changes is the focus on reducing information asymmetry between actors of information interaction and its focus on increasing public confidence in economic information of business entities.*

***Key words:** audit, joint audit, audit theory, audit services.*

Вступ. У сучасних умовах глобалізації та розширення участі підприємств України в міжнародному бізнесі, аудит стає ефективним інструментом забезпечення якості та достовірності фінансової й нефінансової інформації, яка міститься у звітах підприємств. Усе більше й більше підприємств України користуються незалежним аудитом як основною послугою аудиторських фірм, що дає змогу керівникам цих підприємств залучати додаткові фінансові ресурси для розширення бізнесу та підвищення прибутковості власного капіталу. Окрім цього, актуалізується й поняття податкового аудиту, особливо у частині контролю результатів зовнішньоекономічної діяльності

підприємств. Таким чином, актуалізація аудиту як форми фінансового контролю з боку різноманітних суб'єктів аудиторської діяльності призводить до необхідності додаткового дослідження у цій сфері й визначення сутності аудиту в сучасних умовах господарювання підприємств України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні дослідження українських вчених у сфері аудиту тривають у багатьох концептуальних напрямках, серед яких є позиція трактування аудиту як форми незалежного фінансового контролю суб'єктів господарювання приватного сектора економіки [1, 2, 3, 4, 5, **Ошибка! Источник ссылки не найден.**6, 7], так і форми державного фінансового контролю суб'єктів господарювання різних форм власності [8, 9, 10, 11, 12].

Отже, можна визначити, що термін «аудит» у сучасних дослідженнях розглядається вченими різних наукових спеціальностей як макро-, так і мікрорівня, серед яких публікації за темами державного управління, в сфері управління підприємствами, а також дослідження обліково-аудиторського напрямку.

Наукометричний аналіз дисертацій, які були захищені науковцями України за останні 10 років за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» дав змогу визначити, що частка дисертацій за аудиторською тематикою набагато менше частки досліджень, присвячених бухгалтерському обліку, контролю й аналізу. Здебільшого, наукові дослідження були присвячені бухгалтерському обліку й контролю окремих категорій, водночас як наукові розробки у сфері аудиту мають допоміжний характер для основного напрямку дослідження. Однак існують і дослідження, які повністю присвячені поліпшенню теоретичної, методологічної й організаційно-практичної основи розвитку аудиту як виду незалежного фінансового контролю діяльності підприємств.

Таким чином, можна стверджувати, що захищені наукові праці здебільшого присвячені дослідженню різних форм незалежного професійного аудиту (зовнішнього і внутрішнього) як форми незалежного фінансового контролю результатів діяльності підприємств, здебільшого корпоративної форми власності.

Дослідження практичних аспектів існування аудиту в Україні як процесу перевірки надає докази того, що аудит існує на різних організаційних рівнях:

- на рівні контролю використання державних коштів – Держаудитслужба України;
- на рівні державного податкового контролю суб'єктів господарювання – відділи аудиторів у Державній фіскальній службі України;
- на рівні державного митного контролю – митні аудитори;
- на рівні незалежного професійного фінансового контролю суб'єктів господарювання – сертифіковані незалежні аудиторські фірми та окремі практикуючі аудитори;
- на рівні окремих підприємств – внутрішні аудитори.

Відповідно до назви наведених вище суб'єктів аудиту створюється враження, що всі вони займаються однаковою справою – аудитом. Але оскільки цільова спрямованість їх діяльності відрізняється, то принциповим для даного дослідження є виокремлення того об'єктного та предметного рівня, на якому буде здійснюватися подальший науковий пошук.

Мета статті – виявлення специфічних особливостей аудиту з боку різних суб'єктів як процесу перевірки фінансової та нефінансової інформації про підприємство, результатів його діяльності та його фінансового стану.

Основні результати дослідження. Вже у 2000-х роках стало зрозуміло, що аудит стає необхіднішим саме за ринкових умов функціонування й актуалізується у формі

незалежного фінансового контролю у приватному секторі. Такі ж висновки спостерігаються і в працях відомих українських учених.

Аудит є саме тим процесом, в якому відбувається інформаційна взаємодія найбільшої кількості осіб – облікові працівники, аудиторів, власники підприємств, потенційні акціонери, кредиторів, представники державних органів контролю, інвестиційні компанії, міжнародні грантові організації та ін.

В Україні вже з 2004 року аудит фінансової звітності підприємств проводиться за Міжнародними стандартами аудиту, в основі яких аудит розглядається як елемент концепції довіри суспільства до публічної інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання.

У тому ж році у праці Дорош Н.І. було визначено, що «в умовах ринкової трансформації та становлення демократичних засад в Україні виникнення незалежної форми фінансового контролю пов'язано з появою економічних суб'єктів недержавної форми власності» [5].

Проте в Україні, як склалося історично, відбувається тільки апробація всесвітньо визнаних підходів та концепцій у сфері аудиту, що є раціональною стратегією впровадження новітніх підходів до аудиту на основі запозиченого досвіду.

Як відомо, Аудиторська палата України в 2003 р. ухвалила Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг Міжнародної федерації бухгалтерів у якості Національних стандартів аудиту. З 1 січня 2004 р. вказані вище стандарти використовуються в процесі аудиту звітності підприємств в Україні.

Закордонні вчені у своїх дослідженнях з аудиту водночас зосереджені на методологічних проблемах аудиту як процесу перевірки та особливостях реалізації аудиторської діяльності незалежними аудиторськими фірмами.

П. Велт [13], досліджуючи праці європейських учених, визначає, що «якість зовнішнього аудиту повинна запобігти бухгалтерським скандалам, які ми спостерігали у минулому, й знизити рівень шахрайства на рівні управління, тим самим позитивно вплинути на ефективність корпоративного управління, що разом призводить до підвищення ефективності ринку капіталу» [13]. П. Велт розглядає три ключові аспекти сучасного розвитку аудиту як сфери досліджень: якість аудиту; витрати на аудит; концентрація ринку аудиторських послуг.

Як інструмент підвищення якості та зниження вартості аудиту, П. Велт пропонує спільний аудит, який дасть змогу знизити рівень залежності та необ'єктивності аудиторів, а також рівень інформаційної асиметрії. П. Велт робить висновок, що залишається актуальною теорія головного економічного агента (аудитора) та акціонера як домінуюча концепція розвитку аудиту.

Формування саме спільного аудиту (joint audit), який полягає у виконанні процедур аудиту кількома аудиторами, є перспективним напрямом досліджень у цій сфері.

Вчені зазначають, що виконання аудитів із залученням кількох спеціалістів різних фірм може підвищити якість та надійність аудиту, що позитивно вплине на довіру суспільства до фінансових звітів підприємств та репутацію аудиторів як економічних агентів. Але залишається дискусійним питання щодо витрат на такий аудит та вплив спільного аудиту на ринкову концентрацію аудиторських послуг.

Запровадження спільного аудиту в практику аудиту на підприємствах України може мати неоднозначний ефект. З одного боку, це насправді має зміцнити та посилити довіру до фінансових звітів, підтверджених у ході таких аудитів, з іншого, – у зв'язку зі збільшенням вартості аудитів може сформуватися протистояння з боку підприємств, які підпадають під обов'язковий аудит згідно з законодавством.

На сучасному етапі розвитку аудиту в Україні можна констатувати формування наукової школи аудиту з орієнтацією на досвід США та ЄС. Дослідники цієї школи вивчають аудит, здебільшого орієнтуючись на американські публікації у сфері аудиту. У них аудит розглядається як форма незалежного професійного контролю та оцінювання достовірності фінансової інформації підприємств (особливо корпоративного типу).

У праці [14] на основі аналізу зарубіжних публікацій визначено три еволюційні етапи розвитку професійного аудиту: підтверджувальний, системно-орієнтований, ризик-орієнтований. Автори цієї статті дійшли висновку, що подальший розвиток аудиту має відбуватись як «об'єднання та сполучення ідей і механізмів як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого підходів. При цьому фокусуватися на оцінці й висловленні незалежної думки з розширеного складу об'єктів, що включають системи генерування інформаційних потоків у середовищі підприємств-клієнтів з урахуванням впливу ризиків їх неефективності на майбутній розвиток» [14].

Як відомо, підтверджувальний аудит являє собою процес аудиторського підтвердження достовірності даних обліку і звітності підприємства на основі процедур перевірки та співставлення облікових даних підприємства. Системно-орієнтований аудит вважається вже більш удосконаленою формою незалежного професійного аудиту й передбачає підтвердження даних обліку і звітності на основі оцінювання системи внутрішнього контролю підприємства, звітність якого перевіряється. Ризик-орієнтований аудит вважається найбільш удосконаленою новітньою формою незалежного професійного контролю й передбачає проведення аудиторських процедур на основі оцінювання ризиків викривлення облікових даних.

Слід зазначити, що ризик-орієнтований підхід до аудиту вже став невід'ємною складовою сучасних аудиторських досліджень. Оскільки й Міжнародні стандарти аудиту, й Рекомендації Аудиторської палати України, і зміни у законодавстві України у сферах бухгалтерського обліку й аудиту вказують на те, що саме оцінювання ризиків викривлення та ризиків фінансової нестабільності є основною інформаційною потребою суспільства країн, в яких розвивається аудит як форма незалежного фінансового контролю. Але цей підхід є тільки однією зі сторін аудиту як форми контролю підприємницьких структур.

Існування різноманітних концепцій і теорій виникнення аудиту зумовлено специфікою інформаційної взаємодії між учасниками процесу аудиту (суб'єктами аудиту, користувачами аудиторських висновків та інших осіб, які мають потенційну зацікавленість у результатах діяльності підприємств). За теорією власника роль аудитора полягає у наданні відповідних гарантій реальним та потенційним інвесторам, що реалізується через інформаційну взаємодію між керівниками підприємств та власниками капіталів. Власники можуть встановлювати очікувані норми прибутковості капіталу для менеджерів як критерії ефективності їх управлінської діяльності, а керівники надають власникам ретроспективну інформацію про досягнуті результати та перспективну інформацію щодо прогнозних результатів діяльності, очікувані ризики діяльності й іншу, цінну для власників, інформацію.

Теорія агентів є популярнішою в сучасних наукових дослідженнях, оскільки узгоджується з сучасними тенденціями розвитку корпоративної звітності як основного інформаційного інструменту забезпечення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання. Відповідно до теорії агентів перелік потенційних користувачів аудиторських висновків значно зростає за рахунок розширення кола користувачів сучасної публічної корпоративної звітності, в якій економічна інформація подана через призму впливу на соціально-економічний розвиток суспільства в цілому. У звітності багатьох публічних підприємств вже містяться дані про відповідність

діяльності екологічним вимогам, соціальну відповідальність та інші нефінансові характеристики діяльності підприємства (табл. 1).

Серед усіх інших причин виникнення аудиту як професійної незалежної перевірки слід особливу увагу приділити територіальному розгалуженню бізнесу. У зв'язку з глобалізаційними процесами та інтеграцією українського бізнесу в європейський та світовий простір, актуальнішими стає аудит саме для міжнародних корпорацій, в яких контроль власників послаблюється через географічну віддаленість окремих підрозділів корпорації.

Таблиця 1

Специфіка інформаційної взаємодії в контексті теорій виникнення аудиту

Показники	Теорія власника	Теорія агентів	Теорія мотивацій
Роль аудитора як інформаційного агента	Аудитор виступає гарантом доброчесності та надійності керівництва	Аудитор виступає економічним агентом для широкого кола користувачів	Аудитор виступає контролюючою особою
Характер інформаційної взаємодії	Аудитор підтверджує інформацію, яка цікавить власника	Аудитор підтверджує інформацію, яка міститься у публічній звітності	Аудитор визнає відповідність показників звітності законодавчим критеріям
Предмет аудиту	Діяльність	Публічна звітність	Зовнішня звітність

Джерело: складено автором самостійно.

Щорічні звіти конференції ООН з питань торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) підтверджують факт високої інтернаціоналізації економіки світу, що призводить до існування значущої частки закордонних активів і закордонних доходів транснаціональних корпорацій.

Оскільки вимоги до якості аудиту зумовлюються потребами суспільства в широкому сенсі, постає наукове завдання визначення специфічних суспільно значущих характеристик аудиту й інших аудиторських послуг, рівня відповідальності аудиторів та виокремлення аудиторських завдань, які мають громадську значущість.

У процесі дослідження аудиту неможливо не зосередити увагу на визначенні та взаємозв'язку зовнішнього та внутрішнього аудитів відносно сутності та методологічної основи яких постійно проводяться дискусії. У роботі Дорош Н.І. [5] вперше було здійснено концептуальне відокремлення внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю, визначено внутрішній аудит як складову загального аудиту для власників підприємства. Публікації українських учених також зосереджені на визначенні розбіжностей між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом, визначенні ролі служби внутрішнього аудиту в підприємстві, ідентифікації характерних рис внутрішнього аудиту в умовах корпоративного управління, визначення вимог до контролю якості внутрішнього аудиту в підприємствах і т. ін. Дослідження таких важливих питань сприяють розвиткові та якісному впровадженню внутрішнього аудиту в підприємствах. Але деякі питання потребують подальшого дослідження, наприклад, питання щодо узагальнення міжнародного багаторічного досвіду впровадження та реалізації внутрішнього аудиту, запозичення якого може допомогти довести якість сучасного

внутрішнього аудиту в підприємствах України до міжнародного рівня у найкоротші терміни.

Якщо розглядати концепцію спільного аудиту як сучасну новітню форму організації процесу перевірки й підтвердження фінансової звітності підприємств для широкого кола користувачів інформації, то можна відокремити ще кілька форм спільного аудиту (рис. 2).

Спільний корпоративний аудит заснований на інформаційній взаємодії між внутрішнім аудитором підприємства та зовнішнім аудитором, який підтверджує достовірність публічної звітності. Обмін інформацією про діяльність підприємства, звітність якого підтверджується, має забезпечувати підвищення ефективності зовнішнього аудиту та надійність результату незалежної перевірки. В даному контексті ефективність аудиту розглядається як досягнення достатнього рівня довіри до публічної звітності підприємства з використанням мінімального часу роботи зовнішніх аудиторів. Результатом аудиту є обґрунтований та правильний висновок зовнішнього аудитора щодо результатів незалежного аудиту звітності.

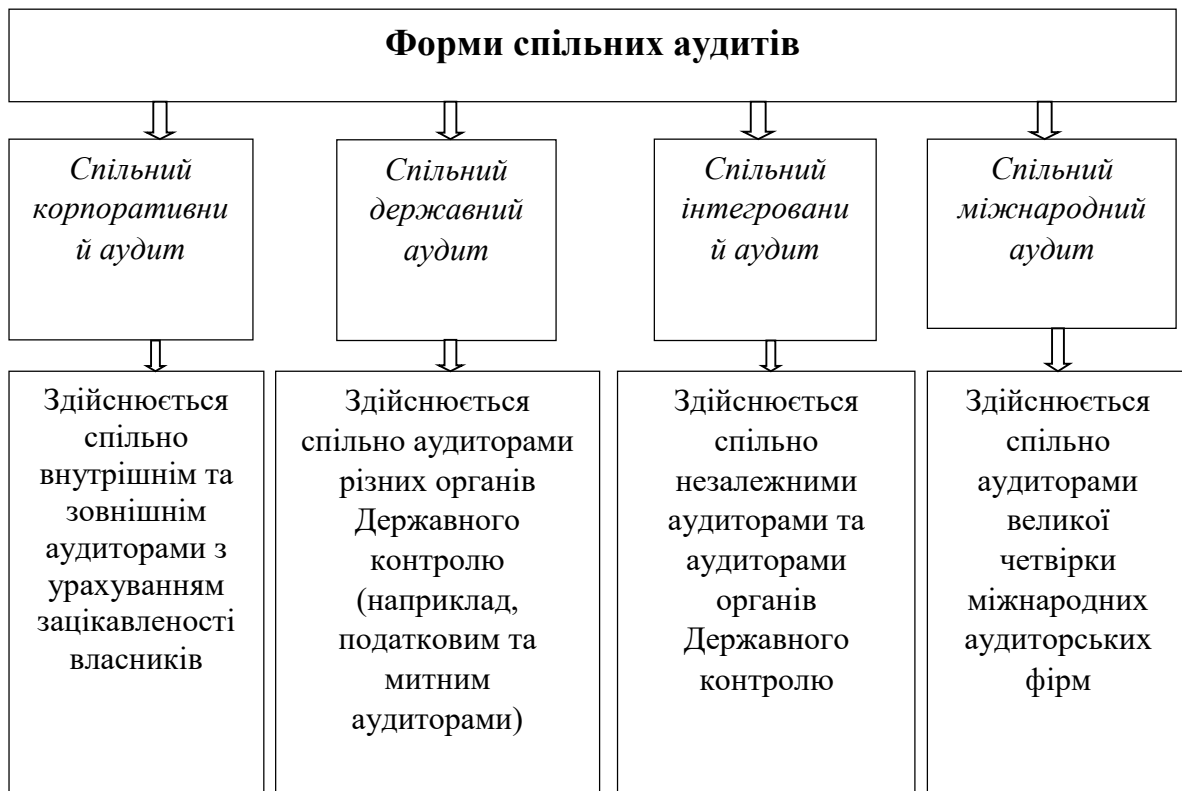


Рисунок 1. Форми спільного аудиту як інструмент обмеження інформаційної асиметрії

Джерело: розроблено автором.

Спільний державний аудит пропонується здійснювати як форму державного фінансового контролю із залученням фахівців різних органів Державної фіскальної служби України, що дасть змогу підвищувати ефективність і результативність аудиту правильності нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання. Наприклад, у форму обміну аудиторськими доказами між представниками митниці, які реалізують митний контроль, та представниками податкової інспекції ДФСУ, які здійснюють податковий контроль (аудит).

Спільний корпоративний аудит і спільний державний аудит здійснюються з дещо різними цілями. Корпоративний аудит зосереджений на врахуванні інтересів інвесторів, власників, кредиторів щодо надійності даних про фінансовий стан і результати господарської діяльності суб'єктів господарювання. Тоді як аудит з боку Державних органів спрямований на перевірку правильності нарахування та сплати податків. Різні вектори зазначених вище перевірок зумовлені полярними цілями користувачів, що зумовлює ризик виникнення інформаційної асиметрії в процесі ухвалення економічних рішень на основі результатів таких аудитів.

Поняття інформаційної асиметрії було досліджено у працях Джорджа Акерлофа, Майкла Спенса та Джозефа Стігліца у рамках дослідження інформаційної економіки. Сутність інформаційної асиметрії полягає тому, що в процесі інформаційної взаємодії учасники економічних процесів володіють нееквівалентною кількістю інформації, що призводить до інформаційної переваги одних учасників, та дефіциту інформації інших учасників. Здебільшого дослідження зазначених вище авторів стосувалися процесів ринкового обміну товарами, але, на думку вчених, інформаційна асиметрія може виникати в процесі будь-якої взаємодії суб'єктів різних економічних систем – між органами державної влади, господарюючими суб'єктами та ін. Інформаційна асиметрія також властива й процесу інформаційної взаємодії між керівниками підприємств, аудиторами та реальними й потенційними користувачами звітності підприємства.

Застосування різних форм спільного аудиту дозволить зменшити рівень інформаційної асиметрії за рахунок інформаційної взаємодії представників різних видів аудиту. Наприклад, спільний інтегрований аудит пропонується здійснювати на основі інформаційної взаємодії між незалежними аудиторами й аудиторами органів Державного контролю за рахунок обміну аудиторськими доказами, що дасть змогу підвищити ефективність аудиторських перевірок.

Спільний міжнародний аудит пропонується здійснювати на основі інформаційної взаємодії між аудиторами великої четвірки міжнародних аудиторських фірм (Pricewaterhousecoopers, Deloitte, Ernst and Yong, KPMG), що забезпечує підвищення ефективності й результативності саме незалежного аудиту звітності підприємств, особливо міжнародних компаній.

Запровадження спільного аудиту в систему незалежного професійного аудиту звітності підприємств зумовлює необхідність визначення характеристик такого аудиторського завдання (послуги), рівень відповідальності аудиторів при здійсненні таких послуг та умови інформаційної взаємодії аудиторів, які задіяні в спільному аудиті. Розвиток спільного аудиту в практиці аудиту на підприємствах України може мати неоднозначний ефект. З одного боку, це справді має зміцнити та посилити довіру до публічної звітності (фінансової та нефінансової), підтвердженої в ході аудитів, з іншого боку, – у зв'язку зі збільшенням вартості таких аудитів може сформуватися протистояння з боку підприємств, які підпадають під обов'язковий аудит згідно з законодавством.

В основу інформаційної взаємодії між суб'єктами різних економічних систем покладено поняття «інформація» та «цінність інформації». Розглянемо детально сутності цих понять з метою поглиблення подальшого наукового дослідження.

Підтвердження інформації про результати діяльності підприємства для зовнішніх користувачів потребує компетентного підходу з боку аудитора, що вимагає від аудитора глибокого розуміння сутності інформації й відповідального ставлення до інформаційної взаємодії з керівниками підприємства, користувачами даних публічної звітності підприємств та інших аудиторів.

Отже, зміни, які відбуваються у зв'язку з розвитком економіки України та світовими процесами глобалізації й інтернаціоналізації, призводять до трансформації

функціонального призначення аналізу і виводять його на рівень інструменту підвищення ефективності інформаційної взаємодії між різними суб'єктами.

Висновки. Сучасний аудит є дещо інтегрований поняттям, що передбачає його застосування у різних сферах державного та недержавного контролю. Основна його особливість у контексті сучасних економіко-соціальних змін є спрямованість на зменшення інформаційної асиметрії між суб'єктами інформаційної взаємодії і спрямованість його на підвищення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання.

Аудит наразі стає специфічною формою інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) й агентів аудиторської діяльності (податкові аудитори, незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) у двох концептуальних напрямках: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю та як елемент незалежного фінансового контролю для принципалів економічної інформації у формі зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Використана література

1. Бутинець, Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: монографія. [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Маюга, Н.І. Петренко. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
2. Давидов, Г.М. Аудит: теорія і практика : монографія. [Текст] / Г.М. Давидов. – Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
3. Давидов, Г.М. Теорія аудиту. [Текст] / Г.М. Давидов, М.В. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. С. 44 – 51.
4. Дмитренко, І.М. Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем: автореф. дис. ... д-ра економ. наук : 08.00.09. [Текст] / І.М. Дмитренко. – Київ, 2015. – 42 с.
5. Дорош, Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: автореф. дис. ... д-ра економ. наук: спец. 08.06.04. [Текст] / Н.І. Дорош. – Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – К., 2004. – 38 с.
6. Зубілевич, С.Я. Основи аудиту. [Текст] / С.Я. Зубілевич, С.Ф. Голов. – К. : Ділова Україна, 1996. – 374 с.
7. Каменська, Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. ... д-ра економ. наук: 08.00.09. [Текст] / Т.О. Каменська. – Київ, 2011, 42 с.
8. Білуха, М.Т. Аудит: підручник. [Текст] / М.Т. Білуха. – Київ : Знання, 2000. – 769 с.
9. Брадул, О.М. Державний фінансовий аудит в Україні. [Текст] / О.М. Брадул, М.О. Юнацький // Вісник Криворізького національного університету. – 2012. – № 32. – С. 315 – 317.
10. Виговська, Н.Г. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України. [Текст] / Н.Г. Виговська, А.Ю. Славіцька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. – 2016. – № 4. – С. 219 – 228.
11. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія [Текст] / М.О. Никонів, Н.С. Барабаш та ін.; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
12. Івашова, Л.М. Досвід державного фінансового контролю в країнах ЄС та напрями його імплементації до України [Текст] / Л.М. Івашова, М.Ф. Івашов // Вісник АМСУ. 2014. – № 2 (11). – С. 12 – 23.
13. Velte, P. What do we know about empirical joint audit research? A literature review [Text] / P. Velte // Accounting and Financial Control. – 2017. – Vol. 1, Is. 1. – P. 4 – 14.
14. Редько, О.Ю. Перспективи розвитку системно-орієнтованого аудиту в Україні. [Текст] / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. – 2011. – № 9. – С. 50 – 54.