

Максімова В.Ф., Слободяник Ю.Б.

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ І РИЗИКІВ У ДЕРЖАВНОМУ АУДИТІ

Використання інструментарію аудиту у сфері державних фінансів дозволяє визначати економічність, ефективність, результативність використання ресурсів країни та якість державного управління. У публікації охарактеризовані вимоги Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI) щодо особливостей визначення суттєвості і ризиків у державному аудиті. Проаналізовано особливості суттєвості і ризиків для різних форм державного аудиту: фінансового, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Для активного управління ризиком і для забезпечення дотримання вимог стандартів ISSAI запропоновано використання карт професійних ризиків та Класифікатора відхилень. Практична реалізація внесених пропозицій дозволить підтвердити правильність оцінки ризику аудитором і уточнити порядок його дій з метою уникнення передбачуваного ризику, забезпечить якісне планування і підготовку аудитів у державному секторі.

Ключові слова: державний аудит, суттєвість, аудиторський ризик, стандарти, фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності.

Постановка проблеми. В умовах кризи особливо гостро відчувається потреба в ефективному функціонуванні органів державної влади, спрямованому на відкриті і відповідальне управління економічними, фінансовими, людськими і природними ресурсами. Забезпечити підтримку цього процесу покликаний інститут державного аудиту, становлення якого відбувається останнім часом в Україні.

Використання інструментарію аудиту у сфері державних фінансів дозволяє вирішувати нові задачі, а саме: визначати економічність, ефективність, результативність використання національних ресурсів та якість державного управління. Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (INTOSAI) узагальнила зарубіжний досвід і кращу практику у сфері аудиту в державному секторі, в результаті чого у 2013 році було затверджено Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI). Зазначені стандарти розкривають фундаментальні принципи і методологію державного аудиту та мають використовуватися всіма членами INTOSAI, до яких належить і Україна.

Слід зауважити, що методологія державного аудиту має свої особливості, що відрізняють його і від звичайного аудиту і від державного фінансового контролю. Одним з ключових аспектів у цьому контексті є особливості визначення суттєвості та ризиків, які завжди аналізуються в аудиті, проте не часто є у дослідженнях сфери державного фінансового контролю. Причина полягає у тому, що мета цих видів контролю різна, а, отже, і різними є шляхи її досягнення. Оскільки метою державного фінансового контролю є виявлення і попередження порушень, то і головне завдання перевіряючих та ревізорів – знайти якомога більше недоліків. На

виконання цього завдання спрямовуються і застосовувані методики контрольних заходів.

Метою аудиту є зовсім інше – аудитор має висловити власну думку щодо того, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах вимогам, що висуваються до її підготовки. Отже, методики аудиту спрямовані на пошук не якомога більшої кількості порушень або невідповідностей, а лише такої кількості, яка стане визначальною для висловлення аудитором думки. Тобто аудитор не повинен шукати всі без винятку перекручення фінансової звітності або недоліки у діяльності аудованої особи, в нього інша задача.

А вимоги, що висуваються аудиторам, цілком аргументовані і мають об'єктивне підґрунтя. Знайти всі без винятку перекручення і невідповідності майже неможливо, адже це потребує значних трудових ресурсів та затрат часу, що є невиправданим з точки зору функцій аудиту. Саме тому переважна більшість аудиторських процедур базується не на суцільному підході, а на вибірковому. Очікування суспільства від аудитора полягають у своєчасному отриманні підтвердження або спростування достовірності поданої суб'єктами інформації з метою використання думки аудитора під час прийняття власних рішень. Абсолютної гарантії надати неможливо в силу об'єктивних причин, а тому від аудитора очікують лише надання розумної впевненості у тому, що фінансові звіти не містять таких помилок, які б впливали на подальші дії користувачів. Саме тут і виникає поняття суттєвості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемам суттєвості і ризиків в аудиті присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків. Зокрема, визначення суттєвості і характеристика чинників, що впливають на неї, висвітлені в роботах: С. М. Бичкової, В. Я. Соколова [1], В. А. Єрофєєвої, В. О. Піскунова, Т. А. Бітюкової [2], М. Д. Корінька [3], О. А. Петрик [5]. Питання взаємозв'язку суттєвості і аудиторського ризику, порядку визначення рівня аудиторського ризику та його складових розкриті в публікаціях О. А. Петрик [5], В. В. Скобари [7] та інших. Проблеми класифі-

© **Максімова Валентина Федорівна**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету, e-mail: k.bua @oneu.edu.ua

Слободяник Юлія Борисівна, доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету, e-mail: Yslobodyanik @yandex.ua

кації аудиторських ризиків у сфері контролю державних фінансів піднімаються у публікаціях С. М. Рябухіна [6].

Незважаючи на достатньо широкий спектр висвітлених проблем стосовно суттєвості та аудиторського ризику, особливості їх визначення у сфері державного аудиту залишаються не розкритими. Утім необхідність імплементації прийнятих Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI надає особливої актуальності цим питанням.

Методологія дослідження. У процесі дослідження були застосовані методи індукції, дедукції, наукової абстракції, порівняння та теоретичного узагальнення.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження особливостей визначення суттєвості і ризиків у державному аудиті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як слушно зазначає М. Д. Корінко, судження про суттєвість є одним з найважливіших рішень, що приймаються аудитором, і потребує високого професіоналізму та досвіду [3, с. 205]. Автори Аудиторського словника визначають суттєвість як якісну характеристику інформації, її властивість справляти вплив на рішення користувача фінансової звітності [1, с. 158]. В. В. Скобара додає, що така інформація здатна впливати на економічні рішення розумного користувача такої інформації [7], а автори іншої праці з аудиту уточнюють – кваліфікованого користувача [2].

Дослідники єдині у тому, що поняття суттєвості пронизує всі етапи аудиторської діяльності – від планування до написання звіту аудитора. Водночас, за визначенням О. А. Петрик, аудитор у будь-якому випадку повинен брати до уваги такі чинники, як: абсолютна величина допустимої помилки; відносна величина суттєвості помилки; значимість та економічний зміст конкретної статті, за якою визначається суттєвість; масштаби господарської діяльності підприємства; мета проведення аудиту та користувачі інформації (зацікавлені сторони); можливість подальшого функціонування підприємства (нестійке фінансове становище, кризовий стан, можливість втрати основних покупців, постачальників); сумарний (кумулятивний ефект) усіх виявлених аудитором помилок і можливих помилок, які залишились поза його увагою [5].

Зауважимо, що зміна підходів до розуміння сутності і призначення системи контролю державних фінансів дозволила наразі говорити про необхідність аудиту в цій сфері. На нашу думку, подальша розбудова внутрішнього контролю і аудиту покликана знизити кількість порушень і помилок до прийнятного рівня і забезпечити можливість проведення зовнішнього державного аудиту на загальноприйнятих засадах, справджуючи при цьому очікування суспільства.

Розглядаючи суттєвість у державному аудиті, необхідно пам'ятати, що вона має низку особливостей, які враховують специфіку аудиту в суспільному секторі. Найбільш повний перелік таких відмінностей міститься у згаданих вище Міжна-

родних стандартах вищих органів державного аудиту (ISSAI), які дозволяють проаналізувати і зіставити розуміння суттєвості для різних форм державного аудиту. Розглянемо їх більш детально.

Так, ISSAI 200 «Фундаментальні принципи фінансового аудиту» містить такі міркування стосовно суттєвості:

а) аудитор повинен застосовувати поняття суттєвості відповідним чином при плануванні та проведенні аудиту;

б) викривлення є суттєвим саме по собі або в сукупності з іншими викривленнями, якщо було б розумно очікувати, що воно впливає на певні рішення, що приймаються користувачами на основі фінансової звітності;

в) суттєвість має як кількісні, так і якісні аспекти. У громадському секторі вона не обмежується економічними рішеннями користувачів, так як рішення щодо того, чи слід продовжувати деякі урядові програми або фінансування грантів може бути засноване на фінансовій звітності. Якісні аспекти суттєвості в цілому відіграють активнішу роль в державному секторі, ніж в інших сферах;

г) оцінка суттєвості та розгляду чутливості й інших якісних факторів, що впливають на проведення тієї чи іншої перевірки, є предметом професійного судження аудитора [9].

Стосовно ж дій державного аудитора міжнародні стандарти висловлюють певні рекомендації. Так, при визначенні стратегії аудиту аудитор повинен оцінити суттєвість для фінансової звітності в цілому. Якщо за одним або декількома класами операцій, залишками на рахунках або іншим розкриттям інформації викривлення сум менше, ніж очікувана суттєвість для фінансової звітності, аудитор повинен також визначити рівень суттєвості або рівні, що застосовуються для класів операцій, сальдорухунків тощо.

Також аудитор повинен визначити ефективність суттєвості для цілей оцінки ризику суттєвого викривлення і визначення характеру, часових рамок і обсягу додаткових аудиторських процедур. Під час планування аудиту потрібно зважати на той факт, що індивідуальні несуттєві викривлення у сукупності можуть вплинути на загальне суттєве викривлення фінансової звітності. Ефективність суттєвості повинна встановлюватися з метою зменшення до порівняно низького рівня ймовірності того, що сукупність невивірених і невиявлених викривлень перевищить поріг суттєвості, встановлений для фінансової звітності в цілому.

Визначення ефективності суттєвості пов'язане із застосуванням професійного судження. Це залежить від розуміння аудитором сутності процедури оцінки ризиків, а також від характеру і ступеня викривлень, виявлених попередніми аудитами, та відповідних очікувань аудитора щодо виявлення викривлень за поточний період. Аудитор не несе відповідальності за виявлення несуттєвих викривлень. Разом з тим він повинен визначити і задокументувати кількісно несуттєві викривлення, оскільки вони можуть бути суттєвими в силу своєї

природи або в сукупності. При цьому не враховуються викривлення нижче встановленого порогу.

При плануванні аудиту не обов'язково встановлювати суму, нижче якої не виправлені викривлення, окремо або в сукупності, завжди будуть оцінюватися як несуттєві. Обставини, пов'язані з деякими викривленнями, можуть призвести до того, що аудитор оцінить їх як суттєві, навіть якщо вони нижче рівня суттєвості. При цьому при розробці аудиторських процедур для виявлення викривлень, які можуть бути суттєвими виключно в силу своєї природи, аудитор розглядає не тільки розмір, але й природу не виправлених викривлень та конкретні обставини їх виникнення, оцінюючи їх вплив на фінансову звітність. Також аудитор має зважати на делікатний характер деяких операцій або програм, громадських інтересів, необхідність ефективного законодавчого контролю і регулювання, а також характер викривлення або відхилення (причому, якщо воно є результатом шахрайства або корупції).

На наш погляд, зазначені у стандарті підходи в цілому є типовими і для незалежних аудиторів, що працюють у приватному секторі. Лише певні обставини чи об'єкти аудиту вимагатимуть застосування особливих аудиторських процедур. Для звичайних ситуацій будуть корисними пропозиції, висловлені О. А. Петрик, щодо застосування певних критеріїв оцінки суттєвості. Отже, викривлення є суттєвим, якщо:

а) його величина перевищує 2–5 % обраного аудитором базового значення;

б) воно допущене по значущій, важливій статті звітності;

в) якщо внаслідок перекручення прибуток перетворюється на збиток і навпаки (не залежно від розміру помилки);

г) якщо внаслідок перекручення активи підприємства перевищують його пасиви;

д) якщо в результаті перекручення, незалежно від його значення, у користувачів фінансової звітності спотворюється уява про тенденцію розвитку підприємства, що склалась на звітну дату [5].

Разом з тим найбільшої уваги заслуговують міркування щодо розуміння сутності суттєвості в аудиті ефективності. Міжнародний стандарт ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності» містить з цього приводу такі міркування.

Перше, на що необхідно звернути увагу аудитору, це зосередження не тільки на фінансових, але й на соціальних і політичних аспектах предмету дослідження. Виходячи з цього, суттєвість в аудиті ефективності може бути розглянута з погляду відносної важливості питання в контексті його розгляду. Суттєвість теми аудиту повинна враховувати його наслідки. Це залежатиме від того, наскільки недоліки у відповідній сфері можуть впливати на інші пов'язані заходи. Приміром, питання можуть бути розглянуті у сферах, де ця тема вважається особливо важливою, і де поліпшення будуть мати значний вплив. Діяльність, що має рутинний характер, та наслідки якої обмежуються невеликою ділянкою, може бути несуттєвою.

Суттєвість не завжди вимірюється у грошових одиницях. Аудитор має враховувати політично чи соціально значущі питання, зважати на те, що точка зору відповідальних осіб і користувачів змінюються. Оскільки предмет аудиту ефективності може трансформуватися у широкому діапазоні, а критерії часто не встановлені законодавством, точки зору можуть варіюватися від одного аудиту до іншого. Тому оцінка цього вимагає від аудитора глибокого осмислення суттєвості у всіх аспектах аудиту – від вибору теми до написання звіту.

Міжнародний стандарт ISSAI 400 «Фундаментальні принципи аудиту відповідності» також наголошує на тому, що визначення суттєвості є предметом професійного судження і залежить від інтерпретації аудитором потреб користувачів. При цьому суттєвість в аудиті відповідності теж має кількісні та якісні аспекти, хоча якісні аспекти в цілому відіграють активнішу роль у державному секторі.

Аналогічно в інших формах державного аудиту суттєвість в аудиті відповідності розглядається для цілей планування, оцінки отриманих доказів і звітності. Важливою частиною визначення суттєвості є розгляд питань повідомлення про випадки недотримання або недотримання (потенційного або підтверженого), що, як обґрунтовано очікується, може впливати на прийняття рішень передбачуваними користувачами. Факторами, які необхідно враховувати в рамках цього оціночного судження, є обов'язкові вимоги, суспільний інтерес або очікування, значуща сфера законодавства, значне фінансування тощо. При цьому суттєвими також вважатимуться питання, що мають низький, в порівнянні із загальним, рівень суттєвості, але є важливими з точки зору аудитора, зокрема факти шахрайства [9].

Необхідно звернути увагу на те, що згадувані стандарти ISSAI, як і більшість наукових робіт з цього приводу, не наводять чітких інструкцій або методики визначення кількісного значення суттєвості, тобто її рівня. Вся відповідальність за це покладеться на аудитора (аудиторів), які проводять аудиторську перевірку. Проте цей підхід є правильним, оскільки саме аудитор несе відповідальність за якість свого звіту, досягнення мети аудиту і тому повинен покладатись виключно на своє професійне судження щодо кількісного і якісного визначення суттєвості. Виходячи з цього, якість державного аудиту та його ефективність залежатиме від професійної майстерності аудиторів, які його проводять (суб'єктивний чинник), та тих зовнішніх умов їх функціонування, які можуть це закріплювати (об'єктивний чинник). Вважаємо, що до зовнішніх умов у цьому випадку належатимуть такі:

– фактичне дотримання принципів державного аудиту, зокрема незалежності;

– створення системи професійних стандартів високої якості;

– створення умов для професійного розвитку аудиторів (підвищення кваліфікації, заохочення отримання додаткової освіти, належний рівень оплати праці тощо);

- проведення постійної ротації аудиторів для надання їм можливості отримання нових знань та досвіду;

- обмін досвідом із зарубіжними вищими органами державного аудиту;

- створення і ведення бази даних попередніх аудитів, а також контрольних заходів, що проводяться іншими органами, зокрема у підсистемі державного внутрішнього фінансового контролю тощо.

Тісно пов'язане з суттєвістю поняття аудиторського ризику, який в Аудиторському словнику визначається як ризик скласти безумовно позитивний висновок аудитора про достовірність фінансової звітності, яка містить невиявлене суттєве викривлення [1, с. 145]. В. В. Скобара зазначає, що аудиторський ризик є суб'єктивно встановленим рівнем ризику, який готовий на себе прийняти аудитор [7]. Важливим зауваженням, на нашу думку, є те, що виходячи з сутності аудиторського ризику, як і аудиту в цілому, рівень ризику і порядок його визначення насправді є суб'єктивними, адже цілком і повністю покладаються на аудитора, який готує і проводить аудит.

Зауважимо, що як і суттєвість, аудиторський ризик у державному аудиті має свої характерні ознаки. Головною з них є те, що на відміну від аудиторів приватного сектору, державні аудитори не можуть відмовитись від виконання покладених на них суспільством обов'язків і не проводити високоризиковані аудити взагалі. А тому процес вимірювання ризиків, а головне – зниження їх до прийнятного рівня, в державному аудиті матиме свої особливості. Розглянемо їх більш детально.

Так, ISSAI 200 «Фундаментальні принципи фінансового аудиту» визначає, що аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятного низького рівня таким чином, щоб отримати розумну впевненість як основу для висловлення позитивного судження.

У ході аудиту фінансової звітності завжди існує ризик того, що аудитор висловить недоречний висновок, якщо інформація про предмет дослідження суттєво викривлена. Сенс зниження ризику до прийнятного рівня полягає в тому, щоб аудитор отримав достатні переконання для висловлення позитивного судження, яке, у свою чергу, має підвищити у передбачуваних користувачів впевненість з приводу інформації про предмет дослідження.

У цілому ризик аудиту залежить від таких компонентів, як ризики суттєвих викривлень (власний ризик і ризик контролю) та аудиторський ризик (є функцією ризиків суттєвого викривлення і ризику невиявлення). Сутність складових така:

а) властивий ризик – схильність інформації предмету дослідження до суттєвого викривлення з припущення, що немає ніяких супутніх засобів контролю;

б) ризик контролю – ризик того, що суттєве викривлення може статися і не буде попереджене або виявлене і виправлене своєчасно системою внутрішнього контролю. Через недосконалість

організації і проведення внутрішнього контролю ризик контролю завжди буде існувати;

в) ризик невиявлення – ризик того, що аудитор не виявить суттєве викривлення.

Оцінка ризиків заснована на аудиторських процедурах отримання необхідної інформації та доказах, отриманих в ході аудиту. Оцінка ризику є питанням професійного судження і не підлягає точному вимірюванню. Рівень оцінки кожного елемента ризику, що розглядається аудитором, залежатиме від обставин перевірки. Особливо складним є вимірювання ризиків у сфері аудиту ефективності.

Так, ряд тем в аудиті ефективності є складними і політично чутливими. При цьому аудитор жодним чином не повинен уникати таких тем з метою зниження загроз неточності чи неповноти, оскільки може втратитись корисність аудиту такої сфери для суспільства. Тобто рівень прийнятного ризику в аудиті ефективності може бути зважений на загальну значущість напрямку аудиту або можливі наслідки вагомої для суспільства нової інформації.

Крім того, слід зважати на притаманні державному сектору ризику, що пов'язані з такими питаннями, як політичний клімат, суспільний інтерес, чутливість програм, потенційне недотримання законодавства тощо. Відповідно в ISSAI 1315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта та його середовища» зазначається, що на ризики суттєвих викривлень можуть вказувати додаткові умови і події, зокрема:

- перевитрати бюджетних коштів через слабкість бюджетного контролю;
- приватизація;
- нові урядові програми;
- зміни в існуючих програмах;
- нові джерела фінансування;
- нове законодавство і регламенти чи директиви;
- політичні рішення;
- програми без достатніх виділених ресурсів і фінансування;
- підвищені суспільні очікування;
- закупівлі товарів і послуг у таких галузях, як оборона;
- аутсорсинг діяльності уряду;
- зміни в політичному керівництві;
- державно-приватне партнерство та ін.

[9].
Разом з тим стандарти вимагають від аудиторів активно керувати аудиторським ризиком. Робота з аудиторським ризиком вбудована у весь процес і методологію аудиту ефективності. Стандарти рекомендують у документах з планування аудиту вказати можливі або відомі ризики передбачуваної роботи і показати, як ці ризики будуть опрацьовані.

Для забезпечення дотримання вимог стандартів пропонуємо розробити карти професійних ризиків для всіх видів робіт, які покликані підтвердити правильність оцінки ризику аудитором і у

випадку необхідності уточнити порядок його дій з метою зниження передбачуваного ризику.

Крім того, як слушно зауважує С. М. Рябухін, одним з важливих етапів аналізу ризиків, що надалі дозволяє провести їх ідентифікацію і оцінку та розробляти методи управління ними, є класифікація. Залежно від мети дослідження автор пропонує розподіляти ризики за ознаками виду діяльності (фінансові, виробничі ризики, ризики матеріально-технічного постачання тощо) і сфер їх прояву (політичні, соціальні, природні ризики тощо). Також автор зазначає, що класифікатор аудиторських ризиків включає зовнішні і внутрішні ризики, а також ризики фінансового та нефінансового характеру [6, с. 173].

Корисним може бути досвід інших країн у виявленні і зниженні ризиків у сфері державного аудиту. Наприклад, як зазначає А. М. Любенко, для оцінки ступеня ризику в державному аудиті в Канаді використовується методика, за якої високий рівень ризику обумовлюється тим, наскільки суттєвим є очікувані відхилення від цілей, норм і стандартів. А іншим впливовим показником є можлива частота появи відхилення (порушення) [4].

З приводу цього необхідно зауважити, що такий підхід є доцільним, але потребує фіксації та узагальнення інформації щодо появи таких відхилень. З огляду на це, вважаємо перспективною розробку Класифікатора відхилень, до якого пот-рібно вносити всі, навіть незначні, відхилення, що знаходять державні аудитори та інші контролюючі органи під час проведення контрольних заходів.

Отримання і структуризація такої інформації дозволить не лише спростити обробку інформації в базі даних Рахункової палати, але й використовувати її для розрахунку ризиків. Як приклад, можна навести розроблений Рахунковою палатою Російської Федерації Класифікатор порушень, що виявляється в ході державного фінансового контролю, який набрав чинності з 2010 року. У цьому класифікаторі систематизовано перелік порушень законодавства (з посиланням на конкретні статті законодавчо-нормативних актів) за такими сферами, як фінанси, основи державного управління, господарська діяльність, зовнішньоекономічна діяльність, митна справа, праця і зайнятість населення, освіта, охорона здоров'я, соціальна політика тощо. Класифікатор постійно актуалізується і розміщений на офіційному сайті [8].

Разом з тим вважаємо більш придатним для практичного застосування інший підхід – сформувавши класифікатор фактично виявлених порушень з зазначенням частоти виявлення. Зважаючи на існуючі правові колізії, а також на те, що наразі утворюються схеми шахрайства, які ззовні не виглядають як порушення, що унеможливило їх включення до класифікатору за принципом сфер законодавства. Практично реалізувати цю пропозицію можна шляхом створення і ведення необхідної бази даних.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Враховуючи викладене, необхідно і надалі досліджувати особливості ризиків у сфері державного аудиту за різними формами, що впливатимуть на планування і підготовку аудитів; розробку відповідних карт ризиків, що враховували б досвід попередніх перевірок і національні законодавчі та інші особливості.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудиторский словарь / С. М. Бычкова, М. В. Райхман, В. Я. Соколов и др.; под ред. В. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 192 с. – ISBN 5-279-02508-9.
2. Ерофеева В. А. Аудит : учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт ; Высшее образование, 2010. – 638 с. – (Основы наук). – ISBN 978-5-9916-0210-5 (Издательство Юрайт). – ISBN 978-5-9692-0517-8 (Высшее образование).
3. Корінько М. Д. Оцінка суттєвості і помилок в аудиті / Корінько М. Д. // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 1. – С. 205–207.
4. Любенко А. М. Державний фінансовий контроль: ревізія чи аудит? / А. М. Любенко // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – Випуск № 2. – Економічні науки. – С. 356–362.
5. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис... доктора екон. наук : 08.06.04 / Петрик Олена Анатоліївна. – К., 2004. – 552 с.
6. Рябухін С. Н. Аудит ефективності : учебник / С. Н. Рябухін; Акад. труда и соц. отношений. – М. : Издательский дом «АТИСО»; ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 602 с. – ISBN 978-5-93441-200-6.
7. Скобара В. В. Аудит: методология и организация / В. В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 575 с. – ISBN 5-8018-0033-6.
8. Счетная палата Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/history-world-audit>.
9. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.issai.org/composite-347.htm>.