

С. Я. Салига,

д. е. н., професор, профектор з науково-педагогічної роботи, директор інституту економіки, КПУ

Т. О. Меліхова,

пошукач кафедри "Фінанси та кредит", КПУ

ОЦІНКА ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ АУДИТУ ПОДАТКІВ

У статті розглянута оцінка якості та ефективності аудиту податків. Наведені кількісні та якісні критерії оцінки проведення аудиту податків та їх результати.

Quality and efficacy estimation of tax audit is explained in the article. Quantitative and qualitative criteria of carrying out of estimation of tax audit and its results are shown in the thesis.

Ключові слова: якість, ефективність, аудит, податки, критерії, результат.

Key words: quality, efficacy, audit, tax, criteria, result.

ВСТУП

У сучасному ринковому суспільстві аудитори виступають незалежними експертами достовірності обліку та звітності фінансово-господарської діяльності підприємств, гарантами чесності управлінського персоналу при здійсненні ними посадових обов'язків. Аудитор бере на себе відповідальність перед замовниками та суспільством, що в своїй діяльності дотримується міжнародних стандартів аудиту, кодексу етики та правових норм, а також він повинен забезпечити якість своїх професійних послуг.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

На даний час через значну активність в науковій літературі проводяться широкі дискусії щодо різних аспектів якості та ефективності аудиту. Основні проблеми представлені у роботах таких аудиторів та вчених: А.Аренс, О.Брадудл, Н.Верхоглядова, А.Висоцький, Н.Гаєвська, І.Дмитренко, О.Долгова, К.Закалінська, С.Зубілевич, С.Ільїна, О.Козуб, М.Кондратьєв, І.Мірошніченко, В.Новосьолов, А.Терехов, В.Труш, Д.Сагін, Т.Середа, В.Сопко, Б.Усач, С.Фомічев, Л.Церетелі, Т.Чабан, А.Шеремет, В.Шило, М.Щірба, В.Яценко.

Проте слід зауважити, що в науковій літературі, присвяченій якості надання аудиторських послуг, хоч і містяться деякі пропозиції про необхідність удосконалення якості аудиту, але не проводиться достатнього дослідження чинної системи якості аудиту на конкретних аудиторських фірмах і немає висвітлення кількості проведених ними неякісних перевірок, не висвітлюються причини їх неефективності. Тобто автори виходять із загального становища, що існує сьогодні в аудиторській сфері, та незадоволення конкретних підприємств, інвесторів та кредиторів.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

1. Запропонувати авторське визначення якості та ефективності аудиту податків.

2. Розробити якісні та кількісні критерії проведення аудиту податків та визначення результатів аудиту податків. Удосконалити перелік та зміст показників оцінки якості загального аудиту.

РЕЗУЛЬТАТИ

Оцінка якості й ефективності аудиту податків є дуже важливою проблемою, особливо загостреною після виявлення фактів недостовірних аудиторських висновків наданих фірми Enron та Parmalat [1; 2; 3]. До оголошення в 2001 році про банкрутство Enron була великою енергетичною компанією, яка контролювала біля чверті американського ринку енергетики. Таким чином, у світі загострилося питання: чому в різний час, у різних країнах, з раз у раз повторюються ті самі проблеми щодо недостовірності аудиторських підтверджень.

Причини цього, на наш погляд, наступні:

1. Небажання аудиторських фірм втрачати крупного клієнта, від якого вони отримують значні доходи. Проблема з Enron, як з багатьма іншими крупними та не досить крупними компаніями, була у тому, що, по-перше, вона була абсолютним монополістом на ринку, та, по-друге, існувала на кошти клієнтів. Звідси керівництву компанії необхідно було залучати до співпраці вигідну їм аудиторську фірму з метою підтвердження достовірності звітності для звітування перед клієнтами про отримані доходи та понесені витрати. У невідповідному становищі опиняються обмануті клієнти з втраченими коштами та держава з недоотриманими надходженнями від податків. Причиною цього концептуального глухого кута є відсутність методики оцінки ефективності та якості аудиту.

Таблиця 1. Показники оцінки якості загального аудиту

Показники 1	Зміст показника 2	Критерії 3
Значимість	Всі обрані операції допоможуть користувачам у прийнятті рішень	Отримання підтвердження, що обрані операції допоможуть користувачам у прийнятті рішень
Повнота	Перевірка відображення всіх операцій у повному обсязі	Отримання підтвердження, що всі операції на підприємстві відображені у повному обсязі
Надійність	Інформація отримана з надійних джерел	Отримання доказів, що інформація заснована за допомогою надійних джерел
Нейтральність	Можливість прийти до неупереджених висновків	Отримання доказів, які нададуть можливість прийти до неупереджених висновків
Зрозумілість	Можливість прийти до висновки, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням	Отримання доказів, які нададуть можливість прийти до чітких та повних висновків та які не будуть піддаватися різним тлумаченням
Достатність	Виявлення всіх основних суттєвих некоректних операцій	Отримання підтвердження за допомогою вибору необхідної кількості доказів для перевірки основних суттєвих некоректних операцій
Відповідність	Складена звітність на підставі даних бухгалтерського та податкового обліку	Отримання підтвердження, що звітність складена на підставі даних бухгалтерського та податкового обліку
Найвність	Відображені дійсно існуючі операції, які належать даному підприємству	Отримання підтвердження, що відображені дійсно існуючі операції, які належать даному підприємству
Арифметична точність	Всі операції вірно підраховані	Отримання підтвердження, що усі операції вірно підраховані
Рознесення за рахунками	Всі операції правильно рознесені на відповідні бухгалтерські рахунки	Отримання підтвердження, що усі операції правильно рознесені на відповідні бухгалтерські рахунки
Формальний дозвіл	Кожна операція забезпечена загальним або спеціальним формальним дозволом	Отримання підтвердження, що на кожну операцію отримано загальний або спеціальний формальний дозвіл
Тимчасова визначеність	Всі операції віднесені до відповідного звітного періоду	Отримання підтвердження, що усі операції віднесені до відповідного звітного періоду
Надання та розкриття даних у звітності	Всі дані правильно підраховані та узагальнені у звітності	Отримання підтвердження, що усі дані правильно підраховані та узагальнені у звітності
Відсічення	Деталізуються на обраних операціях за напрямом перевірки	Отримання підтвердження, що докази деталізують обрані операції за напрямом перевірки
Чинність	Контроль за дотриманням підприємства чинного законодавства та нормативних документів	Отримання підтвердження, що підприємство дотримується чинного законодавства та нормативних документів
Постійність	Контроль дотримання постійності обраної облікової політики	Отримання підтвердження, що підприємство постійно дотримується вимог обраної облікової політики
Обачність	Контроль за діяльністю підприємства у напрямку заниження доходу та завищення витрат	Отримання підтвердження, що підприємство не занижує доходи та не завищує витрати
Оцінка	Вивчення оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу протягом року відповідно до прийнятої облікової політики, обраної на початок звітного періоду	Отримання підтвердження, що оцінка активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства протягом року відповідає прийнятій обліковій політиці, обраній на початок звітного періоду
Переконливість	Всі відображені операції безперечні та переконливі	Отримання підтвердження, що обрані докази безперечні та переконливі
Необхідність	Всі вибрані операції потребують перевірки	Отримання підтвердження, що вибрані докази дійсно необхідні
Своєчасність	Всі операції здійснені у відповідному до чинного законодавства періоді	Отримання підтвердження, що докази зібрані з відповідного періоду згідно з чинним законодавством
Доречність	Всі операції відповідають меті перевірки	Отримання підтвердження, що докази прив'язані до характеристик операцій, що перевіряються, та строго відповідають меті перевірки за суттю

2. Виходячи з аналізу ситуацій, видно, що чинні на той час стандарти аудиту не забезпечували якість аудиторської перевірки. Як з'ясувалося пізніше, що чинний на той час механізми підтвердження якості аудиту не спрацювали, адже вони поклалися на кодекс етики.

Навіть належність до п'ятірки найбільших фірм, ще не забезпечує належну якість проведення аудиту. Кожний гучний скандал відображається на аудиторському бізнесі, який несе втрати за принципом доміно. Підприємства приховували величезні суми податків, а аудиторські фірми замість того, щоб виявити порушення, навпаки, покривали їх, також розробляли нові схеми ухилення від оподаткування, що порушувало стандарти етики та впливало на довіру до аудиту.

Для виправлення ситуації на рівні держав США та Італії були внесені зміни щодо посилення відповідальності аудиторів. Однак, стандарти містять тільки загальні рекомендації, а конкретної методики не існує.

Останнім часом Аудиторська палата України стала приділяти особливу увагу контролю якості аудиторських послуг, розробила Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг" [4], а також у 2008 році проводила семінари для аудиторів з цього питання [5; 6].

Науковці та аудиторів у своїх дискусіях роблять акценти на різне трактування якості аудиту [7—15]. Таким чином, пропонуємо визначення, що якість аудиту

податків полягає у проведенні перевірок з дотриманням вимог міжнародних стандартів аудиту та кодексу професійної етики, з метою оцінки рівня її досягнення критеріям достовірності, законності, правильності, точності податкового обліку та складання податкової звітності. Обсяг наданої послуги і результат її виконання повинен задовольняти потреби замовників аудиту.

Звідси, для забезпечення якості треба виділити її складові та критерії. Згідно МСА 220 для аудиторської фірми існують певні складові якості аудиторських послуг: організаційні, етичні та методичні [6]. Одним з способів визначення критеріїв для операційного аудиту є твердження про те, що його мета — визначити, можливість підвищення для будь-якої сфери діяльності підприємства досягнутого рівня ефективності та продуктивності, підказати, які необхідні удосконалення [16]. Критерії є контрольними показниками, що використовуються для оцінки або вимірювання предмету [6]. Критерії мають бути прийнятими [17].

Щодо переліку критеріїв існують різні підходи [6, 16; 18; 19; 20; 21]. На нашу думку, загальні критерії аудиту можна представити, як згруповано у табл. 1.

Виходячи з аналізу таблиці, видно, що про ефективність та якість проведення аудиту можна судити за рівнем досягнення критеріїв загального аудиту. Звідси, за результатами перевірки на підставі визначених критеріїв, аудитор отримує підтвердження для висловлення незалежної думки щодо достовірності складеної звітності підприємства. Тобто якісна та ефективна ауди-

Таблиця 2. Пропоновані критерії оцінки якості аудиту податків

Основний критерій	Додатковий критерій	Оцінка досягнення
Оцінка якості проведення аудиту податків		
Достовірність		Отримання підтвердження, що дані податкового обліку та податкової звітності є вірними та не викликають у аудитора сумніву
	Доречність	Отримання підтвердження, що обрані для перевірки дані податкового обліку цілком відповідають напрямку перевірки для підтвердження податкової звітності
	Значимість	Отримання підтвердження, що обрані для перевірки дані податкового обліку важливі для підтвердження податкової звітності
	Об'єктивність	Отримання підтвердження, що обрана інформація для перевірки податкового обліку для підтвердження податкової звітності отримана з незалежного джерела
Законність		Отримання підтвердження, що ведення податкового обліку та складання податкової звітності на підприємстві здійснюються відповідно до закону
	Надійність	Отримання підтвердження, що дані податкового обліку та податкової звітності викликають повну довіру
	Відповідальність	Отримання підтвердження, що дані податкового обліку та податкової звітності відповідають нормативним вимогам щодо їх складання
	Зрозумілість	Отримання підтвердження, що на підприємстві доступно організовано податковий облік, що забезпечує підтвердження податкової звітності
Правильність		Отримання підтвердження, що у даних податкового обліку та податкової звітності відсутні помилки
	Повнота	Отримання підтвердження, що всі здійснені на підприємстві операції відображені у податковому обліку та податкової звітності
	Своєчасність	Отримання підтвердження, що подання та складання податкової звітності відбувається у встановлений законодавством термін
	Достатність	Отримання підтвердження, що перевірена кількість даних податкового обліку достатня для підтвердження податкової звітності
Точність		Отримання підтвердження, що на підприємстві ведення податкового обліку та складання податкової звітності здійснюється ретельно та пунктуально
	Наявність	Отримання підтвердження, що інформація, зазначена у податковій звітності, існує у даних податкового обліку та належить даному підприємству
	Відповідність	Отримання підтвердження, що складена податкова звітність відповідає даним податкового обліку підприємства
Оцінка якості результату аудиту податків		
Результативність		Надання пропозицій щодо оптимізації ведення податкового обліку та податкової звітності
	Економічність	Забезпечення вигоди від впроваджених пропозицій щодо оптимізації ведення податкового обліку та складання податкової звітності
	Перспективність	Забезпечення вигоди у майбутньому від впроваджених пропозицій щодо оптимізації ведення податкового обліку та податкової звітності

торська перевірка допомагає своєчасно виявити та усунути помилки в роботі підприємства.

Системний аналіз літературних джерел українських та зарубіжних авторів [4—21] дозволяє зробити висновок про те, що у даний час не визначена аудиторська термінологія відносно поняття якості та ефективності аудиту податків, відсутні розроблені критерії для оцінки проведення та результатів аудиту податків.

За результатами аналізу, пропонуємо наступне визначення, що критеріями аудиту податків є сукупність вимог до ведення податкового обліку та складання податкової звітності, які використовують як еталон для оцінки рівня ефективності проведеної аудиторської перевірки, відповідно до якої надається кількісна та якісна оцінка результатів аудиторської перевірки.

На нашу думку, згідно запропонованого нами визначення аудиту податків, вважаємо, що основними критеріями якості проведення аудиту податків є підтвердження достовірності, законності, правильності та точності даних податкового обліку та податкової звітності, що показано у табл. 2.

Виходячи з аналізу таблиці, в цілому критерії оцінки ефективності результатів аудиту податків можливо об'єднати у групи:

1) якісні критерії результату аудиту податків:

— відсутність незадоволень з боку клієнтів та судових суперечок;

— продовження роботи з аудиторською фірмою;

— надання рекомендацій новим клієнтам;

2) кількісні критерії результату аудиту податків:

— абсолютна кількість виявлених порушень після аудиту податків;

— абсолютна величина можливих штрафних санкцій, яких вдалося уникнути завдяки проведенню аудиту податків;

— оптимізація оподаткування, яка була отримана після виконання рекомендацій та висновків аудитора;

— поліпшення фінансово-економічних показників, рентабельності, ліквідності, платоспроможності, після виконання рекомендацій та висновків аудитора.

Одним із критеріїв якості аудиту податків є його ефективність. За результатами літературних джерел [14; 22; 23] можна констатувати, що таке ефективність. Ефективність — це співвідношення вигід і витрат. Перша причина щодо прояву сумнівів проведення аудиту, коли у клієнтів гостріше виникає питання: "Чи виправдають себе вкладені кошти?". Вони не можуть заздалегідь прорахувати вигоду від проведення аудиту, адже не бачать своїх помилок, тому вважають недоцільним проведення аудиту. Інша ситуація, коли після проведення перевірки до підприємства застосовують штраф та фінансові санкції. А у клієнтів виникає питання: "За що заплачені кошти?". Третій аспект проблеми: "Як об'єктивно оцінити роботу аудитора?", тобто критерії ефективності та якості аудиту необхідно максимально формалізувати.

Отже, ми пропонуємо визначення: ефективність аудиту податків — отримання вигоди більшої, ніж понесення витрат на проведення аудиторської перевірки податкового обліку та складання податкової звітності, а також очікування вигоди підприємства від наданих пропозицій щодо оптимізації його оподаткування.

У результаті аналізу ефективності та якості аудиту пропонуємо розроблену схему підвищення ефектив-

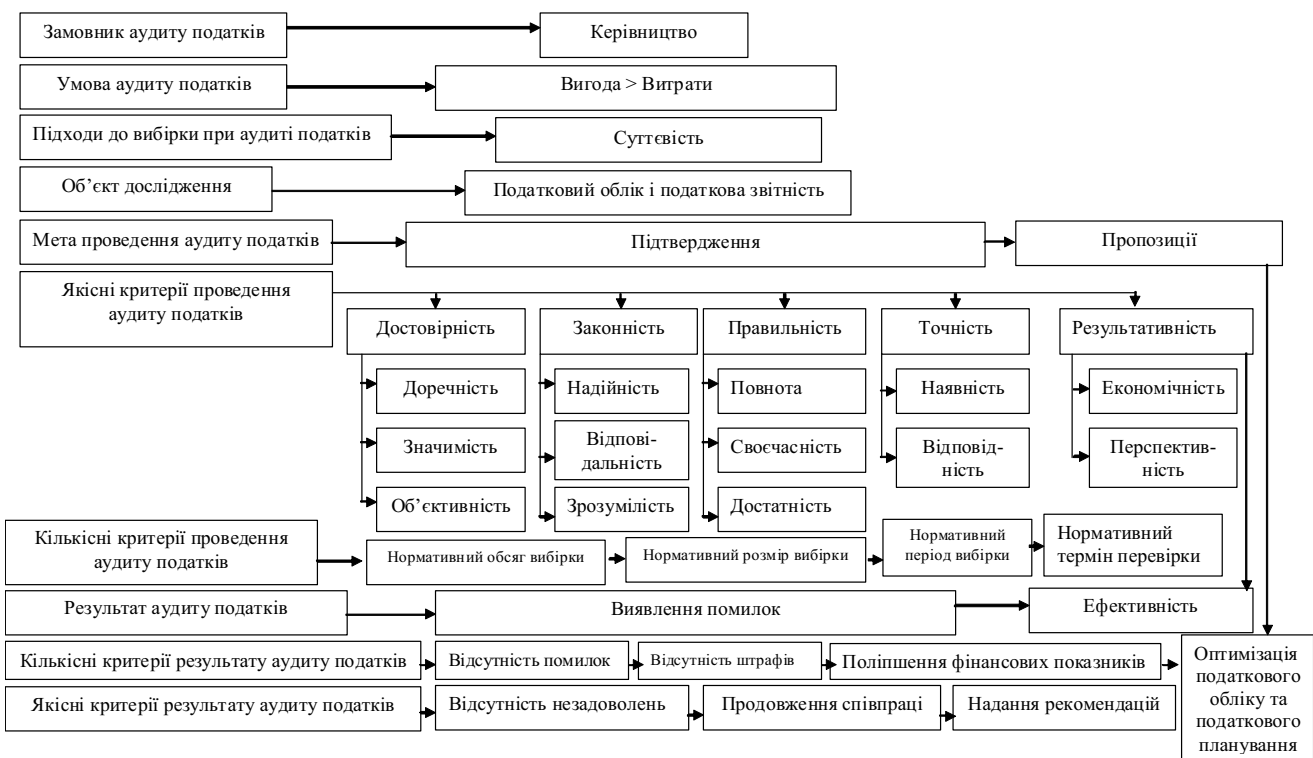


Рис. 1 Схема підвищення ефективності проведення аудиту податків відповідно їх якісним критеріям (розроблено автором)

ності проведення аудиту податків відповідно їх якісним критеріям, що наведена на рис. 1.

На нашу думку, можна вважати, що критерієм ефективності проведення аудиту податків є результативність проведення аудиторської перевірки податкового обліку та складання податкової звітності, яка підтверджується економічністю, тобто понесені витрати на аудиторську перевірку окупаються у порівнянні з виявленими помилками та попередженими штрафами, а також перспективністю, тобто вигодою від отриманих пропозицій щодо оптимізації оподаткування.

Вітчизняний досвід і зарубіжна практика [24; 25; 26] свідчать, що застосування внутрішньофірмових стандартів є необхідною умовою підвищення конкурентоспроможності аудиторської фірми, вдосконалення управління її діяльністю, посилення контролю за якістю роботи аудиторів, зниження аудиторського ризику, встановлення партнерських взаємовідносин між аудиторською фірмою та підприємствами-клієнтами, співробітниками й адміністрацією аудиторської фірми.

ВИСНОВКИ

1. Пропонуємо під якість аудиту податків розуміти проведення перевірок з дотриманням вимог міжнародних стандартів аудиту та кодексу професійної етики, з метою оцінки рівня її досягнення критеріям достовірності, законності, правильності, точності ведення податкового обліку та складання податкової звітності. Обсяг наданої послуги і результат її виконання повинен задовольняти потреби замовників аудиту.

2. Запропоновано під критеріями аудиту податків розуміти сукупність вимог до ведення податкового обліку та складання податкової звітності, які використовують як еталон для оцінки рівня ефективності прове-

деної аудиторської перевірки, відповідно до якої надається кількісна та якісна оцінка результатів аудиторської перевірки.

Під основними критеріями якості проведення аудиту податків ми розуміємо підтвердження достовірності (доречність, значимість, об'єктивність), законності (надійність, відповідальність, зрозумілість), правильності (повнота, своєчасність, достатність) та точності (наявність, відповідність) даних податкового обліку та податкової звітності. Під кількісними критеріями проведення аудиту — нормативний обсяг вибірки, нормативний розмір вибірки, нормативний період вибірки, нормативний термін вибірки.

3. Під ефективністю аудиту податків ми розуміємо отримання вигоди більших, ніж понесення витрат на проведення аудиторської перевірки податкового обліку та складання податкової звітності, а також очікування вигоди підприємства від наданих пропозицій щодо оптимізації його оподаткування.

Критерієм ефективності проведення аудиту податків є результативність проведення аудиторської перевірки податкового обліку та складання податкової звітності, яка підтверджується економічністю, тобто понесені витрати на аудиторську перевірку окупаються у порівнянні з виявленими помилками та попередженими штрафами, а також перспективністю, тобто вигодою від отриманих пропозицій щодо оптимізації оподаткування.

Під кількісними критеріями результату аудиту податків ми розуміємо відсутність помилок, відсутність штрафів, поліпшення фінансових показників. Під якісними критеріями результату аудиту податків — відсутність незадоволень, продовження співпраці, надання рекомендацій.

4. Сформовано показники оцінки якості загального аудиту. До них віднесено: значимість, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість, достатність, відповідність, наявність, арифметична точність, рознесення за рахунками, формальний дозвіл, тимчасова визначеність, надання та розкриття даних у звітності, відсічення, чинність, постійність, обачність, оцінка, переконливість, необхідність, своєчасність, доречність.

Сучасні підходи до управління ефективністю та якістю аудиту податків можуть бути повною мірою реалізовані за допомогою розробки внутрішньофірмових стандартів якості аудиту податків та дотримання у роботі аудиторів принципів аудиту.

Література:

1. "Енрон": політичний відтінок банкрутства // День. — 2002. — № 7. — <http://www.day.kiev.ua/42466>.
2. Andersen как зеркало крупнейшего банкротства в истории США: <http://www.usfa.org.ua/publ/andersen.htm>.
3. Инвестиции в "Parmalat" — выстрел в молоко <http://www.facts.kiev.ua/archive/2004-01-28/62884/index.html>.
4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг": <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Семінар-практикум з питань контролю якості аудиторських послуг "Актуальні питання організації аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг" (навчально-методичний матеріал). — К., 2008. — 85 с.
6. Методичний матеріал і завдання для практичних занять з програмою курсу "Незалежність, професійна етика, контроль якості аудиторських послуг". — Запоріжжя, 2008. — 150 с.
7. Долгова О.В. Висока кваліфікація аудиторів — запорука якості аудиторських послуг // Внутрифідприємні стандарти як гарантія якості надання аудиторських послуг: збірник тезисів і текстів виступлень на П'ятій міжрегіональній науково-практичеській конференції. — Запоріжжя, 2006. — 288 с.
8. Організація і методика проведення аудиту: навчально-практичний посібник / В.В. Сопко, Н.І. Верховлядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна, О.М. Брадул. — К.: ВД "Професіонал", 2004. — 624 с.
9. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. — К.: Знання, 2006. — 295 с.
10. Церетелі Л.Г., Новосьолов В.Н. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю // Внутрифідприємні стандарти як гарантія якості надання аудиторських послуг: збірник тезисів і текстів виступлень на П'ятій міжрегіональній науково-практичеській конференції. — Запоріжжя, 2006. — 288 с.
11. Труш В., Чабан Т., Яценко В. Концептуальні основи стратегічного планування аудиторської перевірки // Бухгалтерський учет и аудит. — 2005. — № 5. — С. 50—57.
12. Зубилевич С. Перспективи розвитку аудиту // Бухгалтерський учет и аудит. — 2005. — № 8—9. — С. 101—109.
13. Економіка підприємства: підручник / [Петровиц Й.М., Кіт А.Ф., Захарчин Г.М. та ін.]; за заг. ред. Й.М. Петровица. — [2-ге вид., виправл.]. — Львів: Магнолія 2006, 2007. — 580 с.
14. Шаповал М.І. Менеджмент якості: підручник. / М.І. Шаповал. — К.: Т-во "Знання", КОО, 2003. — 475 с.
15. Фомичев С.К. Основы управления качеством: учеб. пособие / С.К. Фомичев, А.А. Старостина, Н.И. Скрыбина. — К.: МАУП, 2000. — 196 с.
16. Аренс А. Аудит: пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.
17. Гаєвська Н.І., Козуб О.А., Кондратьєв М.М. Постійне удосконалення професійних знань аудиторів України за програмою "Актуальні питання застосування міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (редакція 2006 року)" (навчально методичний матеріал). — Київ: Інформаційно-аналітичний та методичний центр аудиту в Україні "Статус". — 188 с.
18. Высокый А.П., Мирошниченко И.В., Сагин Д.А. Стандартизация внутреннего аудита // Внутрифідприємні стандарти як гарантія якості надання аудиторських послуг: збірник тезисів і текстів виступлень на П'ятій міжрегіональній науково-практичеській конференції. — Запоріжжя, 2006. — 288 с.
19. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ. мови [О.В.Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков.]. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2004. — 1028 с.
20. Терехов А.А. Аудит / А.А. Терехов. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 512 с.
21. Чернелєвський Л.М. Податковий облік і контроль: навчальний посібник / Л.М. Чернелєвський, Т.Ю. Редзюк. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Пектораль, 2006. — 312 с.
22. Економіка підприємства: підручник / [М.Г. Грищак, В.М. Колот, А.П. Наливайко та ін.]; за заг. ред. С.Ф. Покропівного. — [Вид. 2-ге, перероб. та доп.]. — К.: КНЕУ, 2001. — 528 с.
23. Економіка підприємства: підручник / [Петровиц Й.М., Кіт А.Ф., Захарчин Г.М. та ін.]; за заг. ред. Й.М. Петровица. — [2-ге вид., виправл.]. — Львів: Магнолія 2006, 2007. — 580 с.
24. Дмитренко І.М., Середа Т.Ф., Закалінська К.О. Внутрішні фірмові стандарти: концепція розробки та застосування в аудиторській практиці України // Внутрифідприємні стандарти як гарантія якості надання аудиторських послуг: збірник тезисів і текстів виступлень на П'ятій міжрегіональній науково-практичеській конференції. — Запоріжжя, 2006. — 288 с.
25. Щирба М.Т. Роль стандартів у підвищенні якості та ефективності аудиту // Внутрифідприємні стандарти як гарантія якості надання аудиторських послуг: збірник тезисів і текстів виступлень на П'ятій міжрегіональній науково-практичеській конференції. — Запоріжжя, 2006. — 288 с.
26. Шеремет А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суїц. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 448 с.

Стаття надійшла до редакції 08.12.2009 р.