

Критерії оцінки доказовості аудиторського судження

Criteria of Assessment of the Auditor's Judgment Evidence

Надія Манько¹
Nadiia Manko

¹ National Academy of Statistics, Accounting and Audit
1 Pidhirna street, Kyiv, 04107, Ukraine

DOI: [10.22178/pos.41-7](https://doi.org/10.22178/pos.41-7)

JEL Classification: M42

Received 28.11.2018
Accepted 26.12.2018
Published online 28.12.2018

Corresponding Author:
audit.vn.ua@gmail.com

Анотація. У статті висвітлено результати дослідження стосовно формування незалежної думки про достовірність фінансової звітності, яка відображається у звіті аудитора та базується на сформованих ним проміжних висновках. Встановлено, що визначення достатності обсягу доказів становить проблему, яка полягає в ухваленні рішення аудитором з питання, який їх обсяг є достатнім, щоб бути упевненим в правильності наявної у нього думки щодо достовірності фінансової звітності.

Проведено дослідження методичних підходів до оцінки достатності аудиторських доказів, в процесі виконання завдання з аудиту, з метою забезпечення доказовості аудиторського судження стосовно достовірності тверджень управлінського персоналу, які містяться в показниках фінансової звітності.

У статті наведено результати дослідження підходів науковців щодо якісних та кількісних характеристик аудиторських доказів. На підставі аналізу положень Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА) та літературних джерел, ідентифіковано основні критерії оцінки аудиторських доказів, визначено їхній зміст та умови забезпечення. Розглянуто взаємозв'язок між аудиторськими процедурами та якісними аспектами фінансової звітності. З урахуванням вимог правил здійснення оцінки надійності доказів, передбачених МСА 500 «Аудиторські докази», проведено групування доказів на більш та менш надійні, а також сформовано узагальнюючі чинники для врахування у процесі оцінки надійності доказів. Розглянуто процес оцінки доказів за етапами виконання завдання з аудиту та побудовано концептуальну модель оцінки достатності аудиторських доказів.

На підставі проведеного дослідження сформовано висновок про те, що доказовість судження аудитора щодо обраної форми аудиторської думки напряму залежить від результатів комплексної оцінки зібраних аудиторських доказів на всіх етапах виконання завдання з аудиту. Результати дослідження надають можливість достатньої деталізації процесу планування аудиторських процедур, для цілей отримання доречних аудиторських доказів, їх оцінки на відповідність встановленим критеріям, прийняття аудитором обґрунтованих рішень та дозволить зменшити ризики помилок судження аудитора.

Ключові слова: аудиторські докази, критерії оцінки, твердження управлінського персоналу, надійність, достатність, аудиторські процедури.

Abstract. The article presents the results of the study on the formation of an independent opinion of the reliability of financial accounting, which is reflected in the auditor's report and is based on his intermediate conclusions. It has been established that determining the sufficiency of evidence presents a problem that consists in the auditor's decision on the extent to which they are sufficient to prove the accuracy of his opinion as to the reliability of financial accounting. The study of methodological approaches to assessing the adequacy of audit evidence in the process of performing

the audit task was conducted in order to provide evidence of the audit opinion regarding the reliability of the statements of management personnel, contained in the financial report indicators.

The article presents the results of the research of scientific approaches concerning the qualitative and quantitative characteristics of audit evidence. Based on the analysis of the provisions of the International Standards on Quality Control, Audit, Inspection, Other Assurance and Related Services (ISA) and literary sources, the main criteria for evaluating audit evidence were identified, their content and terms of security were determined. The relationship between audit procedures and qualitative aspects of financial reporting was considered. Taking into account the requirements of the rules for assessing the reliability of the evidence, provided by the ISA 500 "Audit Evidence", division of evidence into more and less reliable was made; generalized factors for the consideration in the process of assessing the reliability of evidence were generated. The process of assessing evidence at the stages of the audit task was considered and a conceptual model for assessing the adequacy of audit evidence was constructed.

On the basis of the conducted research, it was concluded that the evidence of the auditor's judgment regarding the chosen form of the audit opinion depends directly on the results of the integrated assessment of the collected audit evidence at all stages of the audit task. The results of the study provide an opportunity to adequately elaborate the process of planning the audit procedures, for the purpose of obtaining relevant audit evidence, their assessment of compliance with the established criteria, the auditor's making well-grounded decisions, which will reduce the risks of errors in the auditor's judgment.

Keywords: audit evidence; evaluation criteria; approval of management personnel; reliability; adequacy; audit procedures.

© 2018 The Author. This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 License



ВСТУП

Думка аудитора про достовірність фінансової звітності формується з урахуванням проміжних висновків, зокрема:

- чи були отримані достатні та належні аудиторські докази;
- чи є невикористані викривлення суттєвими та всеохоплюючими;
- чи відповідає фінансова звітність встановленим критеріям.

Відповідно до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» у разі, якщо аудитор не може отримати аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, він повинен модифікувати думку в аудиторському звіті. Таким чином, перш ніж формувати аудиторську думку, завданням аудитора є оцінка зібраних аудиторських доказів. У той же час вимоги достатності та доречності зібраних аудиторських доказів виступають гарантією якості виконання завдання з аудиту. Однак, положення МСА не містять будь-яких методичних рекомендацій

щодо оцінки достатності та доречності зібраних аудиторських доказів, дане питання не регламентується законодавчо. Також, на сьогодні, в теорії аудиту не існує математичної формули, ні конкретної моделі, щоб оцінити достатність аудиторських доказів, відсутня конкретна одиниця вимірювання кількості аудиторських доказів, не встановлені критерії класифікації суджень аудитора, в межах отриманих аудиторських доказів.

В практичній діяльності аудиторів не приділяють достатньої уваги оцінці надійності і достатності доказів, зібраних у процесі аудиту, або проводять дані процедури формально, що зумовлює ризики висловлення аудитором необґрунтованої думки щодо фінансової звітності. Саме, важливістю вирішення, зазначених питань, обґрунтовується актуальність дослідження за даною тематикою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням достатності, надійності та доречності аудиторських доказів для обґрунтування сформованої думки аудитора, присвячені в основному праці зарубіжних вчених, серед яких: Е. Аренс і Дж. Лоббек [1], Дж. Робертсон [12], С. Бичкова [3], Н. Дробишевський [6],

Г. Максимова [9], Р. Монтгомері [5], Ю. Данилевський [4.] Роботи українських вчених в основному присвячені питанням процесу аудиту та його стадій, методологічним аспектам організації та проведення аудиту. Питання, які є предметом даного дослідження, частково, знайшли відображення у працях Н. Проскуріної [11], І. Пожарицької [10], А. Кузьмінського [8]. Аналіз змісту наукових джерел надав можливість сформулювати висновок про відсутність у науковців єдиного підходу щодо оцінки кількості аудиторських доказів, які будуть достатніми для обґрунтування думки аудитора щодо фінансової звітності.

Метою статті є дослідження методичних підходів оцінки достатності аудиторських доказів, в процесі виконання завдання з аудиту, з метою забезпечення доказовості аудиторського судження стосовно достовірності тверджень управлінського персоналу, які містяться в показниках фінансової звітності.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Виконуючи завдання з аудиту, аудитор повинен зібрати достатню кількість доказової інформації, яка буде підставою для формування думки аудитора щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання. При цьому, необхідну інформацію аудитор отримує, опираючись на свої знання, перевірку документів, опитування працівників клієнта, зовнішні підтвердження, тощо. Класифікація, систематизація зібраної інформації її аналіз та оцінка достатності, отриманих аудиторських доказів, є практичним виконанням завдання з аудиту і підставою для відповідних проміжних висновків, на яких буде базуватися остаточна думка аудитора щодо фінансової звітності.

У загальному розумінні оцінка – це процес, який включає в себе предмет (безпосередньо доказ), метод (спосіб оцінки) і критерії, на відповідність яким даний предмет оцінюється. В економічному словнику оцінка інформації трактується як процес визначення цінності, достовірності, надійності, застосовності і ефективності зібраної інформації [2]. У той же час оцінювання – це висловлення судження щодо цінності (значущості). Тобто, аудитор на основі професійного судження повинен сформулювати висновок про цінність зібраних доказів, відповідно до визначених критеріїв їх оцінки.

Положеннями МСА 500 «Аудиторські докази» визначено, що достатність аудиторських доказів є їх кількісною оцінкою (мірою), яка залежить від аудиторської оцінки ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та від якості отриманих доказів. Якісною оцінкою, зібраних аудиторських доказів, є прийнятність доказів. Даний критерій характеризує доречність і надійність висновків, які лежать в основі сформованої думки аудитора про достовірність фінансової звітності.

Необхідна кількість аудиторських доказів на пряму залежить від оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення. Чим вище оцінений аудиторський ризик, тим більше аудитор необхідно отримати аудиторських доказів. І навпаки, чим вища якість, отриманих доказів, тим меншу їх кількість необхідно зібрати аудиторю. Отже, кількість та якість аудиторських доказів взаємозалежні, але велика кількість зібраних аудиторських доказів не може компенсувати їх низьку якість.

В економічній літературі немає єдиної думки про якісні та кількісні характеристики аудиторських доказів. Думка більшості авторів ґрунтується на положеннях МСА. Вчені Е. Аренс і Дж. Лоббек, в якості критеріїв оцінки доказів, виділили достовірність, достатність і своєчасність [1]. Автори Дж. Робертсон, С. Бичкова вважають, що для того, щоб бути доказовою, інформація, яка використовується в якості доказу, повинна бути реальною, доречною і неупередженою [12, 3]. Науковець А. Кузьмінський вважає, що основними вимогами, які повинні виставлятися до доказів є: необхідність, обґрунтованість, повнота, правильність [8]. На думку Н. Дробишевського, аудиторські докази повинні бути достатніми і достовірними [6].

В результаті проведеного аналізу положень МСА та літературних джерел, виділено основні критерії оцінки аудиторських доказів, а саме: достовірність, надійність, доречність, своєчасність, достатність, цінність (табл. 1).

Предметом аудиту, з надання достатньої впевненості, традиційно виступає комплекс тверджень управлінського персоналу суб'єкта господарювання, які містяться в показниках фінансової інформації, зазвичай, це показники річної фінансової звітності. Тому, саме отримання достатніх та відповідних доказів для оцінки ступеня відповідності тверджень управлінського персоналу, є основним завданням аудитора.

Таблиця 1 – Критерії оцінки аудиторських доказів

Критерії	Зміст критеріїв	Забезпечення
Достовірність	Точність, нейтральність, об'єктивність інформації, в залежності від обставин, при яких вона отримана та може бути оцінена лише на завершальному етапі аудиту.	У поєднанні – кумулятивному ефекті, надійності і доречності (виконання найбільш якісних та відповідних процедур)
Надійність	Якість інформації, яка забезпечує обґрунтованість відсутності в ній помилок і викривлень та відображає необхідну інформацію.	Під час вибору джерел і методів перевірки в процесі планування та збору доказів.
Доречність	Відповідність доказів цілям завдання та предмету дослідження	Під час складання загального плану і програм аудиту при виборі процедур стосовно відповідного твердження
Своєчасність	Відповідність інформації за строками її отримання, не пізніше прийняття рішення.	Визначення часових обмежень при плануванні і складанні програм аудиту.
Достатність	Кількість достовірної інформації необхідної для висловлення думки аудитора стосовно достовірності фінансової звітності.	При визначенні обсягу доказів та їх достовірності (якості).
Цінність	Обсяг інформації, який визначається в залежності від наявності або відсутності переконливих фактів, які входять до складу предмета дослідження.	У поєднанні – кумулятивному ефекті, достовірності та достатності

Відповідно до положень МСА 500 «Аудиторські докази», аудитор повинен використовувати твердження управлінського персоналу, як основу для оцінювання ризиків суттєвого викривлення, планування та виконання аудиторських процедур, оскільки, якість аудиту визначається саме повнотою та всеохоплюваністю тверджень, які використовує аудитор для визначення конкретних завдань аудиту. Отже, ще до початку виконання завдання, аудитору необхідно ретельно дослідити перелік та зміст тверджень управлінського персоналу.

Вчена С. Бичкова зазначає, що аудитор в процесі оцінки доказів повинен визначитися, чи можливе використання даного факту як доказу, чи стосується даний доказ предмета до-

слідження, в якому зв'язку даний доказ знаходиться з іншими зібраними доказами, чи є сукупність доказів достатньою для прийняття рішення [3]. Тобто, оцінка доказів необхідна на всіх стадіях аудиту: планування, виконання перевірки по суті та на завершальному етапі, оскільки на її основі приймаються всі рішення аудитора у процесі виконання завдання.

Під час планування аудиторських процедур, аудитор ставить за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень, як на рівні фінансової звітності так і на рівні тверджень, обираючи при цьому джерела інформації, методи та обсяги перевірки (рисунок 1).

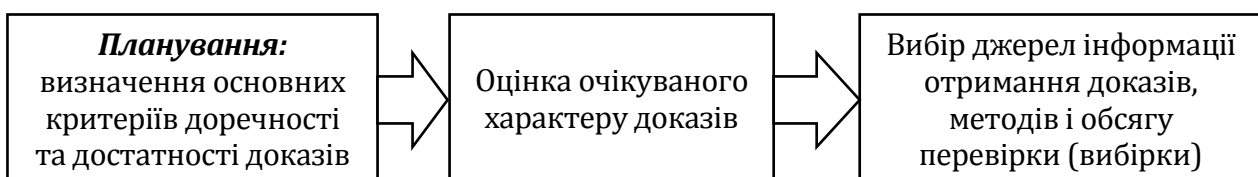


Рисунок 1 – Оцінка очікуваного характеру аудиторських доказів

Особливої уваги, на даному етапі процесу аудиту, потребує оцінка доцільності аудиторських процедур стосовно твердження, яке досліджується, та які доречні аудиторські докази будуть отримані в наслідок їх виконання.

Доречність – це логічний зв'язок між метою процедури аудиту, а також з твердженням, що розглядається. На доречність інформації, яку можна використовувати в якості аудиторського доказу, може впливати доречність тестування.

На етапі планування оцінці також підлягають доречність і ефективність методів вибіркового дослідження, надійність джерел доказів, оскільки висновки, за результатами такої оцінки, дають підставу для планування обсягу і характеру аудиторських процедур, а також бюджету часу, необхідного для їх виконання.

Оцінюючи заплановані аудиторські процедури, аудитор обов'язково повинен враховувати взаємозв'язок між якісними аспектами фінансової звітності та аудиторськими процедурами (рисунок 2).

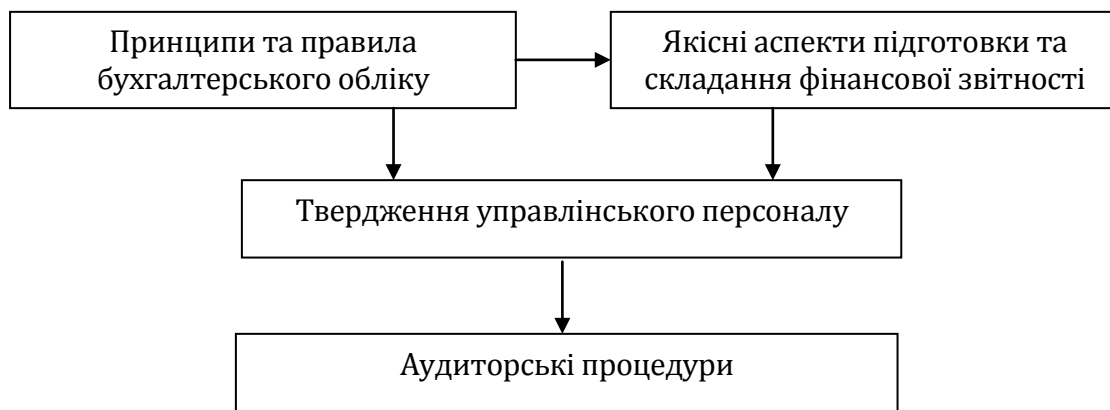


Рисунок 2 – Взаємозв'язок між якісними аспектами фінансової звітності та аудиторськими процедурами

Якісними аспектами фінансової звітності є відповідність наступним критеріям: існування, права й зобов'язання, наявність, повнота, оцінка, точність, зрозумілість, подання та розкриття інформації. Для того, щоб при виконанні завдання з аудиту, були дотримані встановлені якісні аспекти, аудитор повинен мати чітке розуміння законодавчих та нормативних вимог, які ставляться до складання та подання фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Якісна сторона аудиторських доказів напряму залежить від ефективності аудиторських процедур та джерел отримання доказів. За результатами проведення аудиторських процедур, аудитор повинен не лише виявити помилки і відхилення, але і встановити ступінь впевненості, з якою він може покладатися на аудиторські докази і, за необхідності, прийняти рішення щодо виконання додаткових процедур (рисунок 3).

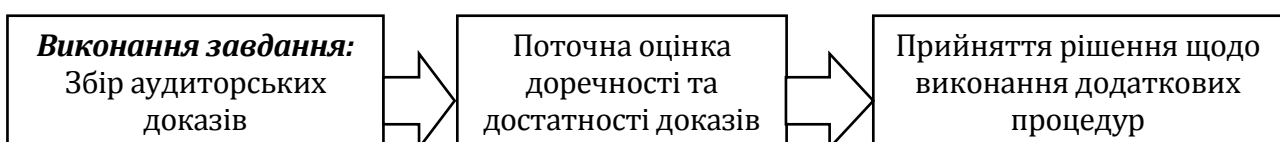


Рисунок 3 – Поточна оцінка доречності та достатності аудиторських доказів

Впевненість аудитора щодо відсутності суттєвих викривлень фінансової звітності залежить від надійності отриманих аудиторських доказів. Кожна група отриманих доказів проходить оцінку їх якості. Аудитор повинен

прийняти рішення про те, чи є отриманий доказ надійним і якісним (значущий доказ) і чи отримано достатню кількість якісних доказів. Якість доказу залежить від його надійності та походження. Доказ має володіти да-

ними властивостями для того, щоб впливати на формування думки аудитора щодо фінансової звітності.

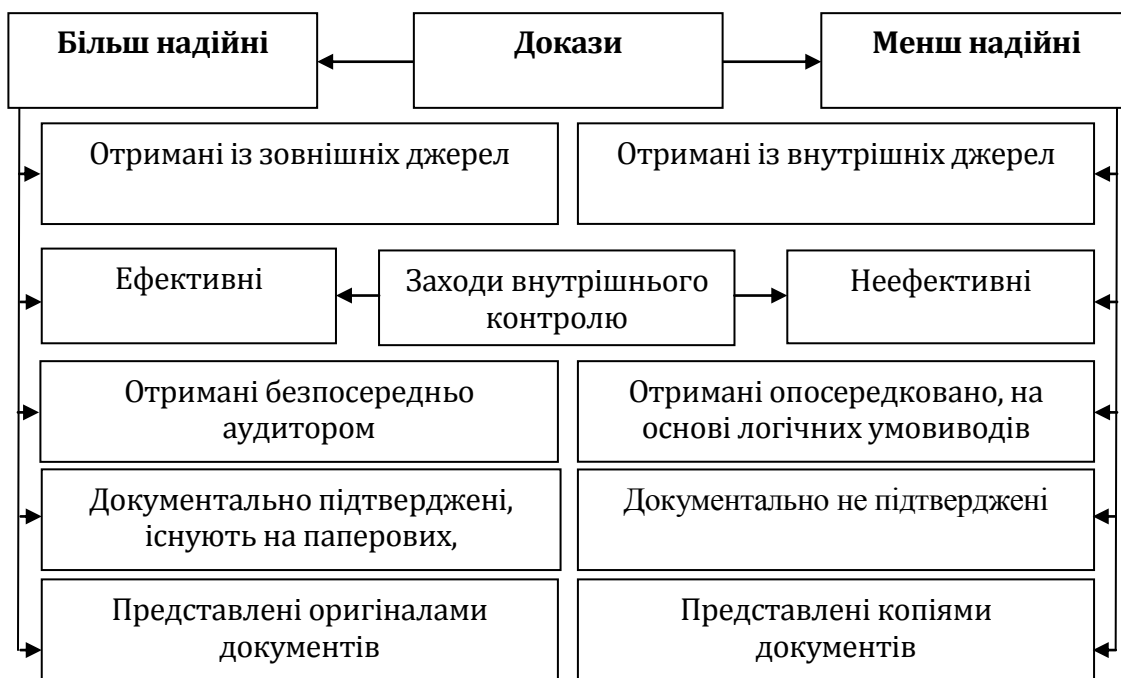
З урахуванням загальних правил щодо оцінки надійності аудиторських доказів, які передбачені МСА 500 «Аудиторські докази», наявна можливість умовно згрупувати докази, які використовує аудитор у процесі аудиту, на більш надійні та менш надійні. Перш за все це визначається способами та джерелами отримання аудиторських доказів та залежить від заходів внутрішнього контролю, застосованих суб'єктом господарювання, за їх підготовкою та зберіганням. Існують також важливі винятки із загальних правил щодо достовірності різноманітних видів аудиторських доказів. Навіть тоді, коли інформація, отримана з зовнішніх джерел використовується в якості аудиторського доказу, можуть існувати ряд обставин, які впливають на її надійність, як, наприклад, інформація може виявитися ненадійною внаслідок необізнаності джерела, або експерту від управлінського персоналу не вистачає об'єктивності.

На підставі аналізу положень МСА та практики аудиту, сформовано узагальнюючі чинники для врахування у процесі оцінки надійності доказів. Отже, більш надійними доказами є докази:

- отримані із внутрішніх джерел безпосередньо аудитором, за умови функціонування ефективних засобів внутрішнього контролю;
- отримані із зовнішніх джерел;
- документально підтверджені, існують на паперових, електронних носіях або в іншій формі;
- представлені оригіналами документів.

Менш надійними є такі, що:

- отримані із внутрішніх джерел при неефективному функціонуванні засобів внутрішнього контролю;
- отримані опосередковано, на основі логічних умовиводів, документально не підтверджені;
- представлені копіями документів (рисунк 4).



Рисунк 4 – Узагальнюючі принципи оцінки надійності доказів (розроблено за [7])

Зарубіжні аудитори Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек зводять поняття надійності до достовірності [1]. На надійність, на їхню думку, впливають п'ять факторів: доречність, незалежність джерела, оцінка осіб, які надають інформацію, ступінь об'єктивності і, безпосередньо, ком-

петенція аудитора. При цьому автори справедливо відзначають, що достовірність доказів не можна підвищити шляхом збільшення обсягу вибірки.

Таким чином, існують як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники надійності. Тому, на на-

шу думку, вплив яких чинників буде вирішальним, залежить, виключно, від виду і характеру аудиторської процедури.

Кожний отриманий доказ є настільки цінним, наскільки він дозволяє досягти, поставленої мети. Визначення достатності обсягу доказів являє собою проблему, яка полягає в ухваленні рішення з питання, який їх обсяг є достатнім, щоб аудитор був упевнений в правильності наявної у нього думки щодо достовірності фінансової звітності. Оскільки, у кожного доказу ступінь надійності різна, тому справедливо буде вважати, що аудиторські докази більш переконливі, якщо вони отримані з різних джерел, мають різну змістовність і при цьому не суперечать один одному. В даному випадку забезпечується більш високий рівень впевненості, ніж розгляд аудиторських доказів кожного окремо.

Досягти достатності аудиторських доказів для формування достовірних висновків, можливо лише тоді, коли будуть всебічно та повно дослідженні як обставини так і докази. Тому, при оцінці доказів, аудитор повинен переконатися, що зібрані ним докази відповідають наступним критеріям:

- відповідність аудиторських процедур меті отримання доказів;
- достатність аудиторських процедур для отримання доречних доказів;
- точність та повнота інформації, яка використовується, для досягнення поставленої аудитором мети;
- ефективність вибору елементів для тестування, щоб досягти мети аудиторської процедури;

- компетентність, можливості та об'єктивність експерта управлінського персоналу;
- несуперечливість доказів, отриманих з різних незалежних джерел;
- відсутність сумніву щодо достовірності та надійності інформації, яка використовувалась як аудиторський доказ;
- достатність отриманих аудиторських доказів, їх кількість;
- цінність отриманих аудиторських доказів – доречність та достовірність.

Отже, процес оцінки зібраних доказів полягає, перш за все, в перевірці їх на відповідність критеріям, які до них виставляються. Це досягається шляхом аналізу якості виконання загального плану та робочих програм, робочих документів аудитора, дій, рішень і проміжних висновків, яких дійшов аудитор. Внаслідок повного і об'єктивного дослідження кожний доказ набуває ознак відповідності, прийнятності та достовірності.

Доцільно також зазначити, що на критерії надійності та достовірності доказів впливають не лише характер і вид джерела інформації, але і якість методичної бази аудиторської фірми, рівень знань і компетенція її персоналу, аналітичний характер судження аудитора, дотримання етичних принципів і компетентність осіб, під впливом яких було сформовано інформацію.

Оцінка доказів є невід'ємною складовою поточного контролю якості, який реалізується за допомогою методик і конкретних аудиторських процедур, відповідно до плану і програми аудиту, внутрішніх стандартів та інструкцій фірми (рисунок 5).

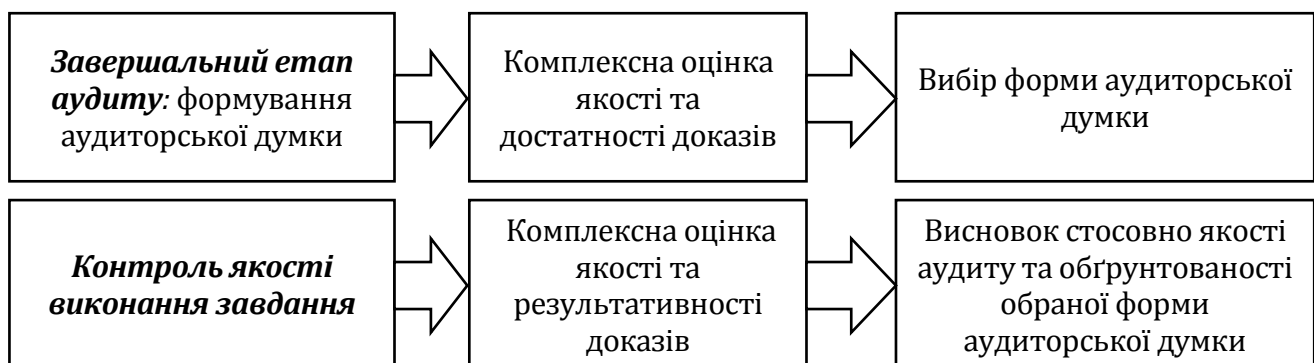


Рисунок 5 – Оцінка аудиторських доказів на завершальному етапі виконання завдання з аудиту

Якщо докази за критерієм доречності оцінюються шляхом порівняння результатів аудиторських процедур з загальним планом та програмами аудиту, з виділеними передумовами достовірності фінансової звітності, то достовірність і достатність, як комплексні критерії, аудитор може оцінити лише перед формуванням аудиторської думки. При цьому необхідно врахувати, що достатність є кі-

лькісно-якісною характеристикою і залежить як від обсягу доказів, так і від їх достовірності (якості).

На підставі проведеного дослідження, наявна можливість побудови концептуальної моделі оцінки достатності аудиторських доказів для формування думки аудитора щодо фінансової звітності (рисунк 6).

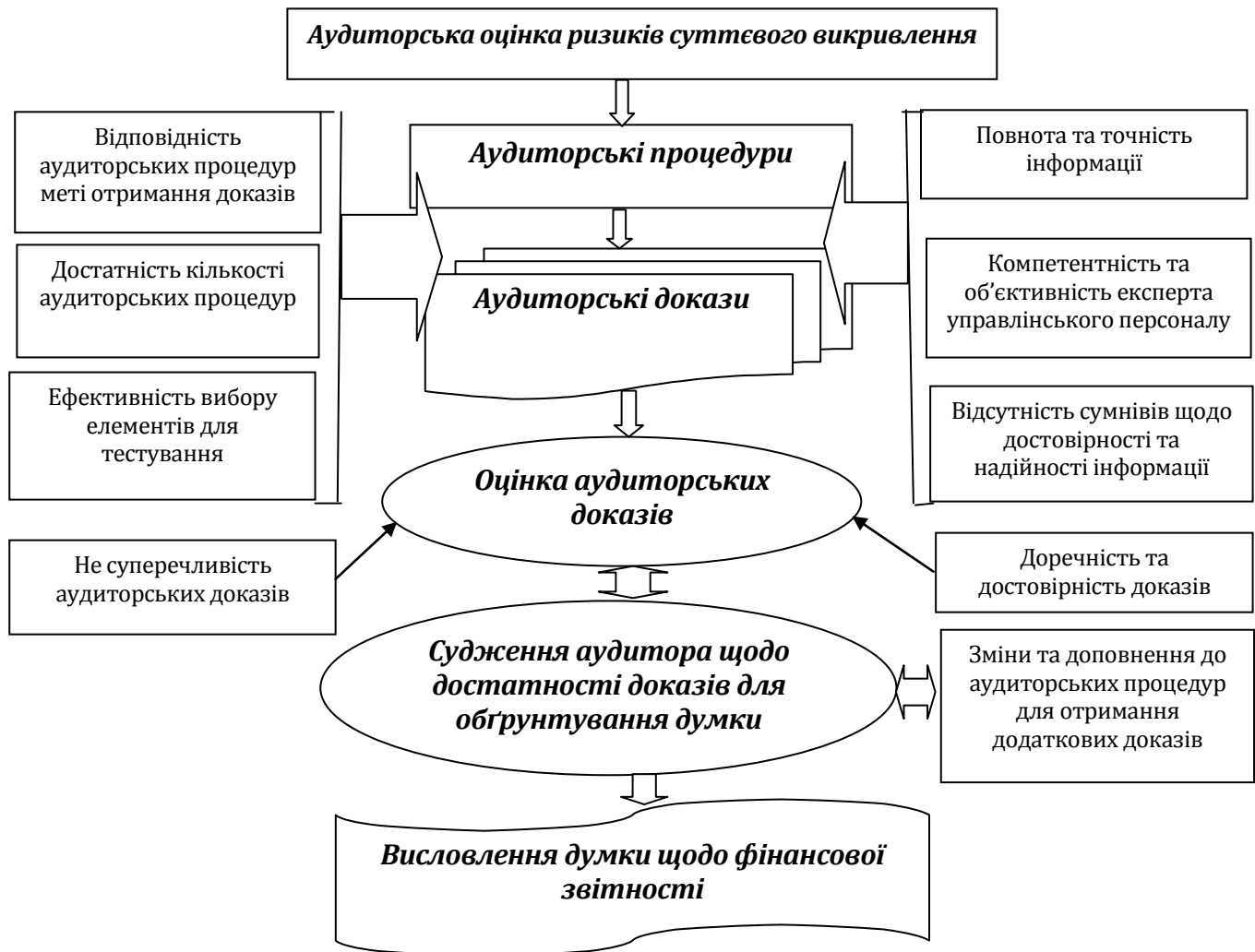


Рисунок 6 – Концептуальна модель оцінки достатності аудиторських доказів

Отже, визначення достатності доказів для прийняття кінцевого рішення аудитора, щодо достовірності фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах, є його самостійним завданням комплексної оцінки доказів, його завершальною стадією та ґрунтується на професійному судженні. Комплексна оцінка зібраних доказів можлива лише за умови якісного планування та належного оформлення робочої документації. При цьому загальний план та програми аудиту повинні бути складені з урахуванням переліку та змісту твер-

джень управлінського персоналу. Заплановані аудиторські процедури мають бути деталізовані за об'єктами дослідження та спрямовані на досягнення поставлених цілей, з урахуванням обсягу вибірки та часу на їх виконання. Робочі документи аудитора повинні відображати результати виконаних процедур, зокрема, отримані аудиторські докази та сформовані аудитором проміжні висновки.

Проведене дослідження дасть можливість для більш ретельного підходу до планування аудиторських процедур, з метою отримання

доречних аудиторських доказів, їх оцінки на відповідність встановленим критеріям та прийняття обґрунтованих рішень, дозволить зменшити ризики помилок судження аудитора, сприятиме вирішенню як теоретичних, так і практичних проблем при плануванні аудиту, проведенні перевірки по суті, формуванні робочих документів аудитора та вибору обґрунтованої форми аудиторської думки щодо фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

1. Оскільки, під час планування аудиторських процедур, аудитор ставить за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень, як на рівні фінансової звітності так і на рівні тверджень, обираючи при цьому джерела інформації, методи та обсяги перевірки, ще до початку виконання завдання, ау-

дитору необхідно ретельно дослідити перелік та зміст тверджень управлінського персоналу.

2. Визначення достатності доказів для прийняття кінцевого рішення аудитора, щодо достовірності фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах, є його самостійним завданням та ґрунтується на професійному судженні. Доказовість судження аудитора, щодо обраної форми аудиторської думки напряму залежить від належно проведеної комплексної оцінки зібраних аудиторських доказів на всіх етапах виконання завдання з аудиту.

3. Додаткового дослідження потребують питання взаємозв'язку між достатністю зібраних аудиторських доказів та формою аудиторської думки щодо фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ / REFERENCES

1. Arens, A. (1995). *Audit*. Moscow: Finansy i statistika (in Russian) [Аренс, А. (1995). *Аудит*. Москва: Финансы и статистика].
2. Azrilijan, A. N. (Ed.). (2004). *Bol'shoj jekonomicheskij slovar'* [Big Economic Dictionary] (6th ed.). Moscow: Institut novoj jekonomiki (in Russian) [Азрилиан, А. Н. (Ред.). (2004). *Большой экономический словарь* (6-е изд.). Москва: Институт новой экономики].
3. Bychkova, S. M. (1999). *Dokazatel'stva v audite* [Evidence in audit]. Moscow: Finansy i statistika (in Russian) [Бычкова, С. М. (1999). *Доказательства в аудите*. Москва: Финансы и статистика].
4. Danilevskij, Ju. A., Shapiguzov, S. M., Remizov, N. A., & Starovojtova, E. V. (2002). *Audit* (2nd ed.). Moscow: FBK-PRESS (in Russian) [Данилевский, Ю. А., Шапигузов, С. М., Ремизов, Н. А., & Старовойтова, Е. В. (2002). *Аудит* (2-е изд.). Москва: ФБК-ПРЕСС].
5. Defliese, Ph., Jaenicke, H., O'Reilly, V., Hirsch, M. (1990). *Montgomery's Auditing*. New York: Wiley.
6. Drobyshevskij, N. P. (2004). *Revizija i audit* [Revision and audit]. Minsk: Misanta (in Russian) [Дробышевский, Н. П. (2004). *Ревизия и аудит*. Минск: Мисанта].
7. International Auditing and Assurance Standards Board. (2017). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2016–2017 Edition, Volume 1). Retrieved from https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf
8. Kuz'minskij, A. N. (1996). *Audit* [Audit]. Kiev: Uchetinform (in Russian) [Кузьминский, А. Н. (1996). *Аудит*. Киев: Учетинформ].
9. Maksimova, G. V., & Shuplecov, A. F. (2005). *Ocenka kachestva auditorskoj dejatel'nosti* [Evaluation of the quality of audit activities]. In A. F. Shuplecov (Ed.), *Strategicheskoe upravlenie jekonomikoj na raznyh urovnjah organizacii* (pp. 101–143). Irkutsk: BGUJeP (in Russian) [Максимова, Г. В., & Шуплецов, А. Ф. (2005). *Оценка качества аудиторской деятельности*.

В. А. Ф. Шуплецов (Ред.), *Стратегическое управление экономикой на разных уровнях организации* (с. 101–143). Иркутск: БГУЭП].

10. Pozharytska, I. M. (2013). *Profesiine sudzhennia v audyti: teoriia i praktyka* [Professional judgment in audit: theory and practice]. Simferopol: Arial (in Ukrainian)
[Пожарицька, І. М. (2013). *Професійне судження в аудиті: теорія і практика*. Сімферополь: Аріал].
11. Proskurina, N. M. (2011). *Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka* [Procedural provision of audit. Theory and practice]. Kyiv: Informatsiino- analitychne ahentstvo (in Ukrainian)
[Проскуріна, Н. М. (2011). *Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика*. Київ: Інформаційно- аналітичне агентство].
12. Robertson, Dzh. (1993). *Audit*. Moscow: KPMG : Kontakt (in Russian)
[Робертсон, Дж. (1993). *Аудит*. Москва: КРМГ : Контакт].