

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2021.22.02>

ПУБЛІЧНО-ПРАВОВА ПРИРОДА АУДИТУ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

Миронишена Альона Олександрівна,
аспірант
(Класичний приватний університет,
м. Запоріжжя, Україна)

У статті автор надає авторське бачення публічно-правової природи аудиту, стверджує, що аудит виступає самостійним інститутом підгалузі фінансового контролю, що є сукупністю взаємопов'язаних фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини, що складаються в ході незалежної перевірки фінансової звітності особи, яка підлягає аудиту, з метою вираження думки про достовірність такої звітності. Незважаючи на те, що аудиторські правовідносини опосередковуються цивільно-правовою формою, вони спрямовані на задоволення публічно-правового інтересу невизначеного кола осіб – користувачів фінансової звітності.

Проведення обов'язкового аудиту окремих суб'єктів викликано їх організаційно-правовою формою, характером здійснюваних функцій (комерційні банки, страхові компанії, інвестиційні фонди тощо) чи настанням окремих спеціально обумовлених законодавством України випадків. Усі перелічені підстави спрямовані насамперед на захист прав та законних інтересів громадян та забезпечення економічної безпеки країни загалом.

У цьому випадку інститут аудиту виступає як складова частина відокремленої ланки фінансового контролю як підгалузі фінансового права.

Вихідним елементом інституту аудиту як будь-якого нормативно-галузевого утворення є конкретна норма права. Ця правова норма встановлює загальнообов'язкові до застосування правила, які санкціонуються державою та спрямовані на врегулювання суспільних відносин, що виникають під час здійснення аудиторської діяльності. Чинна модель правового регулювання аудиторської діяльності залежить від побудови правових норм, реалізація яких спрямована на сферу поширення фінансових правовідносин. Водночас правова природа інституту аудиту визначає спосіб правового впливу безпосередньо на конкретну частину суспільних відносин. Інституту аудиту як структурному елементу системи фінансового права притаманні власні принципи, що визначають зміст і напрямок правового регулювання.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, суспільний інтерес, фінансова звітність, достовірність обліку, аудиторські послуги, фінансовий контроль.

PUBLIC LEGAL NATURE OF AUDIT IN FINANCIAL LAW

Myronyshena Alona Oleksandrivna,
Postgraduate Student
(Classic Private University,
Zaporizhzhia, Ukraine)

The article is dedicated to audit as an independent institution in the field of financial control, which is a set of interrelated financial and legal norms governing public relations formed during the independent audit of financial statements of the audited entity to express

an opinion on the reliability such reporting. In addition, the author singles out audit as a sectoral institution in the system of financial law contributing through a number of factors. Audit legal relations are mediated by a civil law form; they are aimed at satisfying the public law interest of an indefinite number of users of financial statements.

The official nature of accounting determines its publicity, and the statutory audit is aimed at protecting primarily state interests and has a public-law nature.

Official accounting has been focused on the realization of such constitutional rights and freedoms of citizens as a declaration of reliable information in economics and business mediated by the principles of contract law towards legal equality of the parties involved in such relations.

The implementation of the mandatory audit of individual entities is caused by their organizational and legal form, the nature of the functions performed (commercial banks, insurance companies, investment funds, etc.) or the occurrence of certain cases, specifically stipulated by the legislation of Ukraine. All these grounds are primarily aimed at protecting the rights and legitimate interests of citizens and ensuring the economic security of the country as a whole.

The audit institute acts as an integral part of a separate link of financial control as a sub-branch of financial law.

The initial element of the institute of audit as any statutory-branch unit is a specific rule of law. This legal norm establishes universally binding rules, which are sanctioned by the state and designed to regulate public relations arising during audit. The existing model of legal regulation of auditing activities depends on the construction of legal norms, the implementation of which is aimed at the scope of financial relations. In this case, the legal nature of the institute of audit determines the method of legal influence directly on a particular part of public relations. The Institute of Audit as a structural element of the financial law system has its own principles that determine the content and direction of legal regulation.

The reliability of financial statements has been proposed to mean the achievement of accuracy of such data that allow its users to draw the right conclusions about the results of economic activities and financial condition of the audited entity, and then make the right decisions.

Key words: audit, audit activity, public interest, financial reporting, reliability of accounting, audit services, financial control.

Вступ. Проблема визначення правової природи інституту аудиту належить до найбільш дискусійних в юридичній літературі і потребує ретельного дослідження. На думку одних учених, аудиторські відносини формуються головним чином у публічній площині, оскільки спрямовані на захист суспільних інтересів (необмеженого кола осіб – користувачів фінансової звітності).

Постановка завдання. Мета статті – визначити особливості публічно-правової природи аудиту та його місце в системі фінансового права.

Результати. Питання правового регулювання аудиту, його місця в системі фінансового права досліджували М.Т. Білуха, Л.К. Воронова, О.Ю. Грачьова, М.П. Кучерявенко, О.Г. Лук'янова, А.О. Монаєнко, О.П. Пащенко, Л.А. Савченко, М.В. Сірош, В.Ю. Томіна, Н.І. Хімичева та інші вчені.

В.Ю. Томіна розглядає аудит як форму недержавного фінансового контролю, що полягає в перевірці бухгалтерського обліку й фінансової звітності підприємств різних форм власності та з різними видами діяльності з точки зору їх достовірності й відповідності чинному законодавству [5, с. 137].

Поняття «аудит» починає використовуватися лише наприкінці 1980-х років, коли розпочався процес роздержавлення економіки та перехід на ринкові відносини. Саме

процес роздержавлення економіки, поява приватних підприємств, виникнення реальних власників-акціонерів зумовило появу спеціальних суб'єктів, що були би безпосередньо зацікавлені в законності та ефективності фінансової діяльності підприємств, достовірності обліку та звітності. Проведений аналіз свідчить, що значна кількість підходів до визначення одного поняття призвело до того, що поняття «аудит» у правозастосовній практиці та науковій літературі розглядається не лише як незалежна перевірка фінансової діяльності господарюючих суб'єктів, а й як форми фінансового контролю, зокрема як перевірка і ревізія [5, с. 137].

Суб'єктом недержавного фінансового контролю є аудитори й аудиторські фірми, а також відповідні служби самих господарюючих суб'єктів (наприклад, приватних підприємств). Відповідно, ці два види фінансового контролю відрізняються за характером і обсягом контрольних повноважень, колом підконтрольних об'єктів, формами і методами фінансового контролю, його юридичними наслідками, зокрема правом застосовувати певні заходи впливу до порушників фінансової дисципліни [5, с. 137].

Також державний фінансовий контроль, на відміну від недержавного, поширюється на всі органи незалежно від їх рівня, структури тощо. Як справедливо вказує Л.А. Савченко, специфічною особливістю державного фінансового контролю є те, що він є владним контролем, бо одна сторона таких контрольних правовідносин наділена певною владою на здійснення відповідних дій, а інша – зобов'язана не перешкоджати вчиненню контрольних дій та сприяти належному виконанню прав першою стороною [4, с. 205].

Як бачимо, методи, засоби, мета та вимоги до аудиторської чи будь-яких інших видів і форм документальної перевірки однакові, відмінність полягає лише в тому, хто здійснює аудиторську чи іншу форму документальної перевірки.

Реалізація права доступу до інформації, пов'язаної з бухгалтерським обліком, і прерогатива підтвердження її достовірності конкретними суб'єктами ринку має стати предметом розгляду того, що на чільне місце має бути поставлений принцип теоретичної відносності і допустимості, що дасть змогу уникнути догматичного коментування положень базового закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII та емпіричних фактів на користь правового аналізу. Загалом нині правова позиція співвідношення приватного й публічного у правовому регулюванні аудиторської діяльності сприймається як констатація й закріплення певного наукового рівня вивчення інституту аудиту, досягнутого в Україні.

З цього випливає те, що сам собою офіційний характер бухгалтерського обліку зумовлює його публічність, а проведення обов'язкового аудиту спрямоване на захист насамперед державних інтересів і має публічно-правовий характер.

Офіційний бухгалтерський облік спрямовано реалізацію таких конституційних прав і свобод громадян, як декларація про достовірну інформацію у сфері економіки та підприємницької діяльності, опосередкованого принципами договірної права про юридичну рівність сторін – учасників таких відносин.

Визначенням аудиту є вираження думки про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII встановлює у ст. 1, що аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах

вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Варто також зазначити, що метою аудиту служить встановлення достовірності бухгалтерської звітності економічних суб'єктів та відповідності здійснених ними фінансових та господарських операцій чинному законодавству України. Достовірність бухгалтерської звітності слід тлумачити як досягнення точності таких даних, що дають змогу її користувачам зробити правильні висновки про результати господарської діяльності та фінансове становище особи, що аудується, і згодом приймати правильні рішення. Деякими вченими нормативно встановлене визначення також універсалізується і як мета аудиту розглядається надання зацікавленим суб'єктам незалежної об'єктивної картини конкретних економічних явищ.

Своєю чергою, Р.П. Булига пов'язує соціальну місію аудиту з процесом формування професійної думки аудитора, що базується на усвідомленні ним своєї важливої ролі як довіреної з боку громадськості особи [1, с. 29].

Визначенням аудиту фінансової звітності, що міститься у ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII, порівняно з попередньою редакцією Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-XII було істотно розширено предмет аудиту. Проте в Законі попередньої редакції цілі аудиту розглядалися одночасно з висловом думки про достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності, судження про відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку законам України, положенням бухгалтерського обліку, тобто встановлення ступеня точності даних такої звітності. На наш погляд, виняток цього фрагмента є цілком виправданим, оскільки фактично йдеться про зміст категорії «достовірність», розкритому в дослідженні.

Наразі в предмет аудиту включена фінансова інформація двох видів, а саме дані бухгалтерського обліку, встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 року № 996-XIV, а також аналогічна за змістом звітність, визначена іншим законодавством України. Додатково до предмета аудиту віднесено окремі частини такої звітності або будь-яку іншу фінансову інформацію, наприклад, складання та розробку аудиторською компанією перспективної фінансової інформації. Окрім зазначеного, аудиторською послугою, що надається виключно аудиторськими організаціями та індивідуальними аудиторами, ми називаємо не лише проведення аудиту бухгалтерської (фінансової) та аналогічної їй звітності, а й аудит будь-якої іншої фінансової інформації.

Бухгалтерський облік є формуванням документованої інформації про його об'єкти та складання на основі такої інформації фінансової звітності, що слід розглядати як організаційно-правовий інструмент реалізації державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. В інституційному плані він цілісно не належить фінансовій системі, але тісно з нею пов'язаний, здійснюючи реєстрацію даних реального сектора економіки з метою забезпечення фінансової стійкості економіки держави, тоді як фінансова звітність переважно є юридичною категорією та є денотацією фінансової активності суб'єктів господарської діяльності.

Систематизація інформації про фінансове становище економічного суб'єкта та економічні результати його діяльності у звітний період дає змогу за необхідності своєчасно скоригувати вектор розвитку фінансових відносин. Порядок ведення організаційних заходів, спрямованих на забезпечення збору, аналізу та подальшого використання інформації про господарські операції, має принципово важливе значення для фінансової діяльності держави в цілому, у зв'язку з чим цей обов'язок щодо ведення бухгалтерського обліку покладається на суб'єкти господарської діяльності,

а іншим уповноваженим учасникам економічній діяльності слід надавати право доступу до такої інформації та здійснювати її перевірку відповідності.

Зі сказаного вище випливає, що спроби нормотворчого перетворення якісних показників порядку ведення бухгалтерського обліку мали на меті формування ефективної системи моніторингу фактів господарського життя економічних суб'єктів. Водночас офіційний характер обліково-бухгалтерської інформації передбачає її публічність, а отже, необхідність створення підвищених гарантій, які дадуть можливість за допомогою контролю за складанням та наданням фінансової звітності забезпечити достовірність та доступність інформації, що міститься в ній.

Специфіка реалізації аудиторських відносин створює умови, з одного боку, для автономності предмета регулювання інституту аудиту, а з іншого, його включеності до фінансової системи держави, гарантованості державою прав користувачів фінансової звітності.

Насправді нерідко виникають складнощі обмеження будь-якого соціального інституту лише приватної чи лише публічної сфер правового регулювання. У цьому логічно говорити про внутрішню дихотомію права (без публічного і приватного). Спроби розглядати галузі публічного та приватного права в контексті протиставлення та штучної ізоляції не відповідають загальному змісту правового регулювання, логіки побудови та розвитку системи законодавства та співвідношення галузей права. Головне полягає у вмілому поєднанні методів публічно-правового та приватно-правового регулювання та гнучкій зміні їх співвідношення з урахуванням мінливих ситуацій в економіці та соціальній сфері.

Наочним прикладом служить інститут аудиту, у якому спостерігається поєднання приватних та публічних інтересів під впливом економічних причин та інших факторів об'єктивного характеру. Метою аудиту є задоволення суспільних потреб у достовірній інформації про показники фінансової стійкості економічних суб'єктів. Якщо метою аудиту є захист лише приватних інтересів, його слід було робити обов'язковим, оскільки рішення про проведення незалежної аудиторської перевірки зацікавлена особа могла прийняти самостійно.

Законом встановлено, що надання аудиторських послуг регламентується загальними правилами договору надання послуг, закріпленого цивільним законодавством України. Водночас деякі автори відносять зобов'язання щодо здійснення аудиту до зобов'язань щодо виконання робіт, зокрема, В.А. Жуков вказує на те, що договір надання аудиторських послуг містить у собі всі ознаки підрядного договору, а саме проведення аудиторської перевірки автором розглядається як робота, а як її результат – висновок, який після складання та виконання такої роботи передається аудитором замовнику [3, с. 19].

Наведені точки зору, на нашу думку, є помилковими, оскільки основною відмінністю договору підряду від подібного йому договору відплатного надання послуг є наявність результату, водночас якщо послуга і завершується результатом, то цінність його полягає не в матеріальному носії, на якому він зафіксований, а в самому змісті. У такому випадку поруч із діяльністю аудитора, результатом якої є аудиторський звіт за чинним законодавством України, як приклад можна навести висновок фахівця чи експерта в конкретній галузі чи правову позицію юриста.

Незважаючи на те, що аудиторські правовідносини опосередковуються цивільно-правовою формою (договір надання аудиторських послуг укладається як юридична конструкція приватного права в рамках підприємницької діяльності), вони спрямовані на задоволення публічно-правового інтересу невизначеного кола осіб – користувачів фінансової звітності.

Однак підставою для виконання обов'язкового аудиту є не ініціатива особи, яка виявила бажання пройти аудит, а конкретний припис Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», що містить відповідну вимогу, тобто йдеться про обтяження публічно-правового характеру. Правове регулювання обов'язкового аудиту конкретних категорій окремих суб'єктів господарювання базується на ст. 1 вище наведеного закону, в якій сказано, що обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом із аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV підприємства, що становлять суспільний інтерес – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому ринку капіталу або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Діяльність таких організацій є соціально значущою, у зв'язку з чим відносини в галузі обов'язкового аудиту фінансової звітності регулюються спеціальними нормами галузевого законодавства України. Зокрема, обов'язок фінансових установ, серед них і комерційних банків щодо проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності передбачено Законом України «Про банки та банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III.

Законність та правопорядок у сфері публічних фінансів не можуть підтримуватись виключно контролем з боку держави. Держава встановлює інші випадки проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності залежно від певних умов. Так, згідно з пп. 39.4.6 п. 39.4 ст. 39 Податкового кодексу України підприємства, які готують документацію з трансфертного ціноутворення для подання в органи контролю, повинні доповнити її копією аудиторського висновку щодо бухгалтерської (фінансової) звітності платника податків за звітний період (звітні періоди), за який (які) подається документація з трансфертного ціноутворення (якщо його наявність є обов'язковою для платника податків).

На нашу думку, проведення обов'язкового аудиту окремих суб'єктів викликане їхньою організаційно-правовою формою, характером здійснюваних функцій (комерційні банки, страхові компанії, інвестиційні фонди тощо) чи настанням окремих спеціально обумовлених законодавством України випадків. Усі перелічені підстави спрямовані насамперед на захист прав та законних інтересів громадян та забезпечення економічної безпеки країни загалом.

Аналізуючи питання про особливості правового регулювання суспільних відносин, що виникають під час проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, необхідно враховувати, що ці апробовані значення також справедливі у розумінні опціонального аудиту (опціональним аудитом слід називати аудиторську перевірку, яка проводиться за ініціативою замовника аудиторських послуг), оскільки розмежування приватного та публічного права залежить від способу побудови та правового регулювання суспільних відносин, а не від волевиявлення суб'єкта у цьому або іншому правовідношенні. Іншими словами, класифікація за ознакою обов'язковості та добровільності проведення аудиту фінансової звітності не має жодного принципового

значення для питання про поділ права на приватне та публічне, і не становить інтересу для вирішення питання про розмежувальний критерій.

У публічно-правовій природі фінансово-правового інституту аудиту закладена квінтесенція достовірності даних фінансової звітності, яка визначається загальнонаціональною значимістю інформації, що міститься в ній. Основна цінність фінансової звітності корелюється з її доступністю користувачам цієї звітності та конституційними гарантіями інформаційного забезпечення у сфері підприємницької діяльності та економіки. Водночас основними механізмами та передумовами успішного досягнення державою завдань сталого розвитку та ефективного використання фондів грошових коштів є стабільна державна політика в сукупності із дієвою системою аудиту.

О.Ю. Грачова одна з перших провела фундаментальне дослідження сутності фінансового контролю та дійшла обґрунтованого висновку про виділення його як підгалузі фінансового права – єдиної підгалузі, що має складну структуру, виражену в особливостях формування правовими нормами загальної та особливої частин. Підгалузь «фінансовий контроль» фактично виникає шляхом об'єднання кількох фінансово-правових інститутів внаслідок того, що фінансова діяльність охоплює різні сфери, а фінансово-правові норми, що регламентують проведення фінансового контролю, містяться в податковому, бюджетному, банківському, страховому та інших видах законодавства [2, с. 112].

Традиційно аудит визначають як вид недержавного незалежного позавідомчого фінансового контролю, але нерідко зустрічається думка, що аудит можна також розглядати як внутрішній господарський контроль. Питання віднесення аудиту до тієї чи іншої категорії контролю безпосередньо пов'язане з проблемою визначення місця правових норм, що регулюють аудиторську діяльність, у системі вітчизняного права.

На нашу думку, аудит виступає самостійним інститутом підгалузі фінансового контролю, що є сукупністю взаємопов'язаних фінансово-правових норм, що регулюють суспільні відносини, які складаються в ході незалежної перевірки фінансової звітності особи, яка підлягає аудиту, з метою вираження думки про достовірність такої звітності.

У цьому випадку інститут аудиту виступає як складова частина відокремленої ланки фінансового контролю як підгалузі фінансового права.

Однозначному висновку про виділення аудиту як галузевого інституту у системі фінансового права сприяє низка факторів.

По-перше, вихідним елементом інституту аудиту як будь-якого нормативно-галузевого утворення є конкретна норма права. Ця правова норма встановлює загальнообов'язкові до застосування правила, які санкціонуються державою та спрямовані на врегулювання суспільних відносин, що виникають під час здійснення аудиторської діяльності. Цілісність аудиту як інституту в системі фінансового права визначена функціональною залежністю між елементами його структури, що забезпечують внутрішню єдність правової матерії. Так, сукупність взаємопов'язаних та взаємозумовлених нормативних розпоряджень, що регламентують порядок проведення аудиторської перевірки, утворює стійку групу правових норм, які регулюють однорідні суспільні відносини, властиві предмету підгалузі фінансового контролю.

По-друге, чинна модель правового регулювання аудиторської діяльності залежить від побудови правових норм, реалізація яких спрямовано на сферу поширення фінансових правовідносин. Водночас правова природа інституту аудиту визначає спосіб правового впливу безпосередньо на конкретну частину суспільних відносин, тобто їхні види чи підвиди. Таким чином, норми фінансового права, що представляють інститут аудиту, регулюють не всю фінансово-контрольну діяльність (родову

сукупність суспільних відносин), а лише конкретну її сторону – аудиторський контроль, тобто групу видових правовідносин.

По-третє, ґрунтуючись на положеннях про те, що первинним елементом системи права є нормативне розпорядження, яке включає поряд із нормою правової норми принципи права, слід зазначити, що інституту аудиту як структурному елементу системи фінансового права притаманні власні принципи, що визначають зміст і напрями правового регулювання. Інституту аудиту властиві як загальноправові принципи (законність, гласність тощо), так і спеціально-правові принципи аудиторської діяльності, що включають незалежність, чесність, професійну компетентність і належну ретельність, конфіденційність, професійну поведінку.

Порядок розташування інституту аудиту всередині галузі фінансового права та підгалузі фінансового контролю об'єктивно зумовлений самою системою суспільних відносин у галузі фінансової діяльності, що утворюють фінансову систему суспільства. Єдність фінансової системи виявляється в загальному побудові системи фінансового права, де співіснують загальна й особлива частини, у яких логічно послідовно розташовуються і характеризуються, зокрема фінансово-правовий інститут аудиту і підгалузь фінансового контролю в такий спосіб, що це стає базою вивчення фінансової складової діяльності як діяльності публічної влади у суспільстві.

Висновок. Аудит як вид фінансового контролю, що входить до галузі правового регулювання окремих видів економічних відносин, за своєю юридичною сутністю залишається певною мірою самостійним правовим інститутом. Аудит виступає самостійним інститутом підгалузі фінансового контролю, що є сукупністю взаємопов'язаних фінансово-правових норм, які регулюють суспільні відносини, що складаються в ході незалежної перевірки фінансової звітності особи, яка підлягає аудиту, з метою вираження думки про достовірність такої звітності.

Список використаних джерел:

1. Булыга Р.П. Научно-методологическая база развития современных методов аудита и контроля : учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению подготовки «Экономика». Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2018. С. 29.
2. Грачева Е.Ю., Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности : учебное пособие для магистратуры. Москва : Норма : ИНФРА-М, 2018. 312 с.
3. Жуков В.А. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля. *Учет и контроль*. 2006. № 1. С. 19.
4. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.
5. Томіна В.Ю. Сутність аудиторської діяльності в Україні 2018. № 4. Ч. 1. С. 136–139.