



PhD, Assoc. Prof. Olena Antonyuk

Department of Accounting and Audit, The National University
of Water Management and Nature Recourses Use
(Rivne, Ukraine)
olenaproaudit@gmail.com

JEL R 380

DIVERSIFICATION OF AUDIT SERVICES AS A WAY TO IMPROVE THE EFFECTIVENESS OF AUDITING COMPANY

DYWERSYFIKACJA USŁUG AUDYTORSKICH JAKO SPOSÓB NA POPRAWĘ EFEKTYWNOŚCI DZIAŁALNIA FIRMY AUDYTORSKIEJ

ДИВЕРСИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ, КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ

Abstract

The article discusses the competitive environment of subjects of the auditing companies, compared with "Big Four" firms in Ukraine, according to global trends in the audit profession. Based on the analysis of the activities of audit firms (auditors) in Ukraine was formed the matrix of resource opportunities and challenges of auditing firms in comparison with firms "Big Four" firms. Also highlighted are the problems in Ukrainian auditing services. The discussion in the professional community was analyzed with the aim of enhancing of the auditing services in the realm of the competition and with overcoming of the problem of the «gap in expectation». The author reviewed the role of services other than auditing and ways to improve the competitiveness of small and medium-sized auditing firms due to their diversification.

Keywords: *economics, effectiveness, audit, company, diversification.*

Streszczenie

W artykule omówiono uwarunkowania konkurencyjne podmiotów działalności audytorskiej, na tle firm "wielkiej czwórki" na Ukrainie, z uwzględnieniem globalnych trendów dokonujących się w zawodzie audytu. Na podstawie analizy działalności firm audytorskich (audytorów) na Ukrainie utworzona została macierz możliwości i wyzwań związanych z zasobami firm audytorskich na Ukrainie. Analizę tę przeprowadzono na tle porównania przedsiębiorstw "wielkiej czwórki". Ponadto zwrócono uwagę na kwestię uwarunkowań narodowych tej problematyki. Dokonano analizy debaty dokonującej się w społeczności naukowców i profesjonalistów w odniesieniu do wzmocnienia roli audytu na tle kwestii konkurencji oraz przezwyciężenia "luki oczekiwań". Autor dokonał także opisu znaczenia innych usług i możliwości poprawy konkurencyjności małych i średnich firm audytorskich w kontekście ich wieloaspektowego zróżnicowania.

Słowa kluczowe: *ekonomia, efektywność, kontrola, firma, dywersyfikacja.*

PhD, Assoc. Prof. O. Antonyuk

Аннотация

В статье рассмотрены вопросы конкурентной среды субъектов аудиторской деятельности, по сравнению с фирмами «Большой четверки» в Украине с учётом мировых тенденций в профессии аудитора. На основе анализа деятельности аудиторских фирм (аудиторов) в Украине сформирована матрица ресурсных возможностей и проблем аудиторских фирм Украины по сравнению с фирмами «Большой четверки». Также выделены проблемы национального характера. Проведён анализ дискуссии в мировом профессиональном сообществе относительно усиления роли аудита в контексте вопроса конкуренции, вместе с проблемой преодоления «разрыва в ожиданиях». Автор рассмотрела роль услуг, отличных от аудита и способы повышения конкурентоспособности средних и мелких аудиторских фирм за счёт их диверсификации.

Ключевые слова: экономика, эффективность, аудит, фирма, диверсификация.

В последние 5-7 лет украинский рынок аудиторских услуг претерпел существенные изменения, в том числе в части смещения акцента на услуги, отличные от заданий по предоставлению уверенности, которые оказывают аудиторы. Как следствие, роль аудиторских услуг, предоставляемых клиентам, увеличивается. Современные аудиторские фирмы за законодательными, нормативными и практическими возможностями, имеют очень большой спектр услуг, которые они предлагают своим клиентам, а рынок аудиторских услуг расширяется и дифференцируется по направлениям или интересам заказчиков. Способствовало этому и утверждение Аудиторской палатой Украины «Перечня услуг, которые могут предоставлять аудиторы (аудиторские фирмы)» от 27.09. 2007 г., № 182/5 [4].

Попытки проанализировать развитие аудиторских услуг, отличных от аудита в историческом контексте в научной литературе практически отсутствуют. Анализ научных и профессиональных источников свидетельствует, что системное изучение вопроса методики и организации сопутствующих и других аудиторских услуг практически не проводилось, поэтому возникает насущная необходимость в разработке комплексного подхода к их выполнению с учетом методологических признаков.

Не так много учёных рассматривали вопросы состава и содержания услуг, оказываемых аудиторскими фирмами. Эта проблема является менее исследованной, достаточно

незначительное количество научных работ посвящено именно этой теме, обычно данный вопрос раскрывается в обсуждениях в периодических профессиональных изданиях. В тоже время темпы развития аудиторских услуг, расширение их спектра не совпадают с нормативными документами, регламентирующими их выполнение.

В первую очередь, есть потребность исследовать в историческом контексте новейшей истории Украины регламентацию состава аудиторских услуг.

Закон Украины «Об аудиторской деятельности», принятый в апреле 1993 года [4] предоставил легитимный статус как аудиту, так и другим видам аудиторской деятельности, стал импульсом их развития. За это время была сформирована система нормативного обеспечения сопутствующих и других услуг, которая продолжает совершенствоваться. Так, согласно Закона Украины «Об аудиторской деятельности» №140-V (действующая редакция) [4] аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность, которая включает в себя организационное и методическое обеспечение аудита, практическое выполнение аудиторских проверок и предоставление других аудиторских услуг. На сегодня нормативно предусмотрено следующее: услуги по выполнению заданий по предоставлению уверенности (аудит исторической финансовой информации, обзор исторической финансовой информации и задания по предоставлению уверенности, не являющиеся

аудитом или анализом исторической финансовой информации); сопутствующие услуги; другие услуги, связанные с профессиональной деятельностью аудиторов (аудиторских фирм); организационное и методическое обеспечение аудита.

Подробный список вышеуказанных услуг утвержден решением Аудиторской палаты Украины (далее за текстом АПУ) от 27.09.07 г., № 182/5[3], которая является официальным регулятивным органом аудиторской деятельности в Украине, полномочия которой касаются сертификации и стандартизации услуг субъектов аудиторской деятельности, контроля их деятельности и повышения качества аудиторских услуг.

Рынок аудиторских услуг в Украине расширился, дифференцировался по направлениям и интересам заказчиков. Это связано с расширением возможности диверсификации профессиональных услуг аудиторов, в определенной степени открывает новые возможности как перед самими аудиторами и аудиторскими фирмами, так и перед заказчиками их услуг. С расширением в нормативных документах АПУ перечня услуг аудиторы получили возможность легально осуществлять оценку, вести бухгалтерский учет для третьих лиц, представлять интересы клиента в суде, консультировать заказчика по многим вопросам и оценивать различные аспекты его деятельности, проводить профессиональные тренинги и прочее.

Наряду с отечественными аудиторскими фирмами и аудиторами-частными предпринимателями в Украине работают международные аудиторские компании, которым принадлежит треть украинского рынка аудиторских услуг. Международные аудиторские компании в основном сосредоточены на выполнении аудита финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности, выполнении других заданий по предоставлению уверенности и др. Отечественные аудиторские фирмы являются не конкурентоспособными по сравнению с этими фирмами, что обусловлено как объективными, так и субъективными факторами украинской действительности. Лишь незначительное количество крупных национальных аудиторских фирм могут конкурировать

с международными аудиторскими компаниями, что обусловлено наличием достаточно большого круга проблем в развитии аудиторской деятельности. По мнению подавляющего большинства отечественных специалистов, с начала 2000 годов аудиторская профессия в Украине занимается самосохранением и защитой, доказывает обществу свою значимость именно в сфере независимого аудита, совершенствуя методики аудита. Зато имеет место разрыв в ожиданиях клиентов и предложениях аудиторов. Актуально новое взаимодействие с клиентами на более высоком уровне, аудиторы должны уточнять свои функции и работать так, чтобы их стандарты работы отвечали потребностям клиентов. Несомненная догма рыночной экономики – первоочередным есть клиент, которого обслуживает аудитор и его интересы, и именно на эти интересы должны быть направлены услуги аудитора. Аудиторы должны закрыть пробелы в понимании заинтересованных сторон существующей функции аудитора, и попытаться определить с их помощью как изменить, улучшить и усовершенствовать свои функции. В связи с этим один из ключевых вопросов - это развитие возможностей и способностей каждой аудиторской фирмы.

Во всём мире существует мнение, что все фирмы, которые не входят в «Большую четверку», не имеют достаточных возможностей и характеристик, необходимых для проведения аудита в большинстве крупных компаний. Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров (АССА) в апреле 2013 года провела важные аудиторские мероприятия с целью исследования актуальных вопросов в области аудита в странах Карибского бассейна для определения будущих направлений его развития для всех заинтересованных сторон (инвесторов, органов банковского надзора, регуляторов и других). Именно с учетом взглядов всех заинтересованных сторон идет дискуссия о роли аудита как в местном, так и в глобальном масштабе, а международные разработчики стандартов обращаются к ним по вопросам качества аудита, финансовой отчетности, независимости. Дискуссии в мировом профессиональном обществе происходят по усилению роли

аудита в контексте вопроса конкуренции, вместе с проблемой преодоления «разрыва в ожиданиях», которая существует между уровнем предоставления обеспечения, который, по мнению пользователей, предоставляет аудит, и реальностью ограниченного использования его результатов. Международные дискуссии происходят о будущем аудита, а наличие таких дискуссий, по нашему мнению однозначно свидетельствует в пользу развития других услуг, отличных от аудита. Представители АССА считают, что аудит укрепляет бизнес, так и рынки капитала и прилагают усилия к укреплению роли аудита, одновременно аудиторские фирмы должны приложить дополнительные усилия, чтобы улучшить согласованность производительности отдельных аудиторских заданий. Должен быть преодолен разрыв между ожиданием рынка и услугами, которые предоставляют аудиторы. Реалии украинской экономики свидетельствуют о необходимости расширения именно услуг, отличных от аудита.

Одна из крупнейших дискуссий и главных тем на мероприятиях АССА последних лет - усиление конкуренции. Регулирующие организации во всем мире, но особенно в Европе, борются с трудностями на пути основательного развития конкуренции, несмотря на большую разницу в объемах выполняемых работ фирмами «Большой четверки» и аудиторскими фирмами среднего уровня. Например, регуляторные органы Великобритании неоднократно предпринимали попытки решить этот вопрос, но так и не смогли найти конкретные решения. В Британии создана комиссия по конкуренции в аудиторской профессии, согласно исследованиям которой компании предпочитают непрерывность работы с конкретной аудиторской фирмой и сталкиваются со значительными затратами при изменении аудитора, что приводит к нежеланию менять аудитора. Фирмы «Большой четверки» доминируют на рынках, и фирмам, которые не входят в эту группу, трудно продемонстрировать достаточный опыт, знания и, как следствие, получить аудиторское задание. В

исследованиях британской комиссии по конкуренции в сфере профессии публикуются доказательства так называемых «ограничительных условий», когда руководству компании не разрешается выбирать аудиторов из числа фирм, которые не входят в «Большую четверку». Эти вопросы имеют четкий резонанс за пределами Великобритании и побуждают к дискуссиям в ходе проведения международных конференций и мероприятий. Указанная проблематика рассматривалась и в Тринидаде 15 апреля 2013, Барбадосе (17 апреля 2013) и Ямайке (19 апреля 2013). Следовательно, уровень конкуренции недостаточен и вопрос, который требует решения, что должны сделать аудиторские фирмы среднего и малого уровня, чтобы увеличить конкурентные способности аудиторских фирм на рынке аудита (таблица 1).

По мнению Даниленко И.В., в нашей стране вопрос о целесообразности аудиторского сопровождения предприятия многими руководителями часто игнорируется, чего нельзя сказать об иностранных компаниях или совместные предприятия с иностранным капиталом, руководители которых понимают преимущества сотрудничества с аудиторскими фирмами. Негативная реакция отечественных руководителей вызвана прежде всего тем, что укоренилась мысль, будто бы аудиторские услуги – это ненужные затраты времени и средств [5,с.25]. Аудиторы должны изменить свою политику и предоставить аргументы на национальном уровне руководителям о современных возможностях аудитора, которые предоставлены ему соответствующим законодательством. Одна из причин, слабое представление руководителями сущности других услуг независимого аудитора. По мнению Даниленко И.В. при работе с заказчиком стимулом высокого качества и добросовестности для аудитора есть собственное представление о профессионализме, четкое понимание задачи, поставленной перед ним, желание завоевать доверие заказчика независимым, оригинальным, высокопрофессиональным мышлением, вселит достаточную степень уверенности у руководителя по тому или иному вопросу [5,с.27].

Таблица 1. Матрица ресурсных возможностей и проблем аудиторских фирм Украины по сравнению с фирмами «Большой четверки» (разработано автором)

Аудиторские фирмы «Большой четвёрки»	Аудиторские фирмы среднего и малого уровня	Направления решения проблемы
Наличие значительных финансовых ресурсов для расширения деятельности, создание филиалов и представительств	Ресурсы локализованы	Привлечение ресурсов через расширение спектра услуг, их количества и качества
Наличие специалистов разных специализаций	В основном преобладают специалисты общей аудиторской практики	Увеличение состава услуг через повышение уровня компетентности персонала и привлечения сторонних специалистов. Внедрение стратегии сохранения, обучения и повышение компетентности персонала.
Профессиональные контакты	Преимущественно отсутствие активных профессиональных контактов с профессиональными организациями, объединениями.	Мероприятия по привлечению специалистов к участию в профессиональных сообществах аудиторских.
Позитивное восприятие со стороны пользователей услуг в целом в Украине	Положительное восприятие /нейтральное восприятие, на региональном уровне и со стороны постоянных клиентов.	Разработка и внедрение комплекса мероприятий по внедрению положительного и конкурентного имиджа.

Аудитору нужно приложить достаточно усилий для формирования у современного бизнесмена позитивного отношения к аудиторским услугам, как к необходимому атрибуту деятельности предприятия наряду с услугами в области рекламы, маркетинга, управления. В аудиторской фирме должно быть достаточное количество заказов на услуги, что позволяет работать непрерывно в течение года. Редько А. высказался, что важна структуризация аудиторской фирмы, в состав которой должны входить не только «универсальные» профессионалы, но и специалисты в области права, информационных технологий, оценщики, маркетологи, менеджеры офиса, контролеры качества аудиторских услуг. Указанный ученый продолжает, что аудиторские услуги должны предоставляться заказчику не только в сфере учета и налогообложения, но и в таких сферах его деятельности, как практика менеджмента, оценка, определение эффективности работы и хозяйствования, эффективность инновационной или инвестиционной политики и т.д. [7,с.55]. Чем шире спектр услуг, предоставляемых аудитором, тем больше шансов для финансового успеха, уверенности в будущем.

Если в 2008-2010 годах представители

аудиторских объединений активизировали работу по пропаганде полезности независимого аудита для владельцев, так и общества, то теперь также пропаганда должна быть и по другим аудиторским услугам, особенно по оценке эффективности деятельности. Основные аргументы должны находиться не только в плоскости положительного опыта США и европейских стран, а именно профессионализм украинских аудиторских фирм позволит конкретными делами показать, что аудиторы в интересах владельцев и руководства способны выполнять важные задачи, которые в целом способствуют повышению эффективности работы и, в конечном итоге учитывают интересы общества в целом.

Часть сопутствующих услуг в общем объеме аудиторской деятельности в Украине растет с одновременным увеличением и расширением их форм. По данным статистики, в 2001 году доля сопутствующих услуг составила 24%, в 2003 году - 43%, в 2004 году достигла 50% [7,с.54]. Причем эта тенденция закономерна и отвечает тенденции, которая несколько лет назад была свойственна развитию аудита в мире. Редько А.Ю. неоднократно высказывал мнение о слабой позиции отечественных аудиторских фирм и их профессиональных организаций, которые

в основном осуществляют борьбу за аудит.

Следует отметить, что в 2007 г. аудиторы получили возможность легально осуществлять оценку, вести бухгалтерский учет для третьих лиц, представлять интересы третьих лиц в суде, консультировать заказчика по многим вопросам и оценивать различные аспекты его деятельности, проводить профессиональные тренинги и тому подобное.

По данным 2006 года с обобщающего анализа официальных отчетов аудиторских фирм (аудиторов) видно, что некоторые из них вообще не занимаются аудитом, а предоставляют только услуги и другие услуги. В то время как мировые тенденции развития аудиторских услуг в это же время свидетельствуют о сокращении аудиторскими фирмами объемов консалтинговых услуг или выделения из них субъектов, предоставляющих консалтинговые услуги в отдельные структуры. Статистические показатели по данным 2006 года свидетельствовали о том, что:

- 2% аудиторских фирм в Украине дает почти 20% общего дохода всех субъектов аудита страны;
- 22% рынка - это так называемый «реальный сектор», где работают 30% субъектов аудита;
- 43% аудиторских фирм имеют годовой доход от 10 до 100 тыс. грн., то есть учитывая показатели других фирм, такие фирмы практически выживают;
- 6% аудиторских фирм в 2006 году вообще не предоставляли профессиональных услуг [7, с.52].

Последние данные 2014 года, согласно с отчетами Аудиторской палаты Украины [1] свидетельствуют о тенденции преобладания сопутствующих и других услуг:

- сопутствующие услуги составляют 10%;
- другие аудиторские услуги (отличные от аудита и сопутствующих) - 44 %.

Причем имеет место увеличение их части (в 2013 году они составляли -37,55%). В Украине существуют регионы, где аудит в общем объеме аудиторских услуг занимает совсем незначительную часть. В большинстве случаев причина таких показателей - это диверсификация, желание удержать клиента

разнообразием услуг, поиск альтернативных источников доходов. Украинские предприятия все чаще хотят получать от украинской аудиторской фирмы комплекс услуг. Такой клиент для аудиторов выгодный, и он отрабатывает все задачи в комплексе. Однако широта услуг приводит к возникновению угроз независимости, как следствие, ухудшение качества [7, с. 51]. Среди основных мероприятий, которые можно выделить:

- активизация конкуренции через вложения ресурсов в развитие потенциала и расширение возможностей малых аудиторских фирм, предусматривающий увеличение сотрудников (в том числе тех, которые не входят в штат аудиторской фирмы, а работают отдаленно);
- развитие и обучение персонала в специализированных отраслях;
- разработка мер по повышению репутации средних и малых аудиторских фирм, с помощью наград, сертификатов качества и логотипов (например, сертификат качества ACCA - ACCA Quality Checked).

По нашему мнению, средние и малые аудиторские фирмы должны сосредоточиться не только на аудите, отдавая это фирмам «Большой четверки», а выполнять сопутствующие и другие аудиторские задания. При этом настоящая конкуренция должна повысить качество различных аудиторских услуг. Доказанные практикой экономические законы утверждают, что в условиях конкуренции больший объем услуг предоставит тот предприниматель, который предложит более низкую цену. Однако, в аудиторской предпринимательской деятельности, снижение цены на аудит и другие услуги, повлияет на качество выполнения задания, а выполнение работы на высоком профессиональном уровне без соответствующей оплаты, особенно с привлечением специалистов из отдельных профессиональных направлений будет ухудшать финансовое положение. С другой стороны, конкуренция влияет на ценовую политику и является полезной, поскольку снижает цены (более низкую стоимость услуг не всегда следует рассматривать как такую, что означает отсутствие или низ-

кий уровень качества), подталкивает к разработке инноваций, предоставляет большой выбор, приводит к улучшению в методике выполнения аудиторских услуг. Аудиторские фирмы среднего уровня могут предлагать более низкую ценовую политику, но обществом обычно это воспринимается, как признак низкого качества, а не как отражение более низких накладных расходов или снижения нормы прибыли. Конкуренция заставляет поддерживать квалификацию персонала, привлекать и удерживать сотрудников фирмы, которые лучше всего подходят к выполнению задач фирмы, следовательно, обучение является одним из важнейших факторов конкурентоспособности фирмы. Выполнение отдельных видов задач требуют особой квалификации, могут быть связаны с привлечением аудиторов (ассистентов, специалистов) со специальными навыками, что влияет на возможность выполнения и предложения услуги, ее стоимость. Это добавляет аргументов к повышению квалификации персонала. Кадровый вопрос остается сложным вопросом, поскольку обучение и профессиональный рост персонала может влиять на способность фирмы поддерживать последовательную производительность. Таким образом, можно утверждать, что на рынке «Большая четверка» имеет почти полную монополию, ситуация в этом отношении может измениться лишь со временем по мере того, как фирмы среднего уровня будут расти в объемах своих ресурсных возможностей. На других уровнях конкуренция среди аудиторских компаний является здоровой и устойчивой. Несмотря на почти полную монополию фирм «Большой четверки», конкуренция полезна и заставляет аудиторские фирмы среднего уровня быть конкурентоспособными за счет выполнения услуг, отличных от аудита.

Аудиторская деятельность развивается на примере мировых аналогов. Многолетний опыт деятельности развитых стран подтверждает, что параллельно с развитием аудита имеет место процесс совершенствования его видов и других видов аудиторской деятельности. Активное развитие экономической деятельности субъектов хозяйствования, есть вектором, направленным на оказание ауди-

торскими фирмами именно услуг, отличных от аудита. Востребованы ведение бухгалтерского учета, планирование и оптимизация налогообложения, анализ финансово-хозяйственной деятельности, анализ эффективности инвестиционных проектов и другие. Консультационные услуги имеют большое значение, причем не только в области ведения учета и налогообложения, но по разным экономическим направлениям, а также в некоторых технических, специфических направлениях деятельности. Это требует привлечения высококвалифицированных специалистов, специалистов узкого профиля. В то же время аудиторские фирмы сталкиваются с проблемой кадрового обеспечения для их выполнения, особенно в специфических отраслях, требующих участия многих специалистов, необходимости параллельного выполнения других работ, зависимость начала отдельных задач от степени завершенности других. Определенные ученые обращали внимание, что в «ходе деятельности большое внимание следует уделять планированию не только основного вида деятельности, но и планированию сопутствующих услуг [6, с. 21]. Нусинов В.Я справедливо отмечает, что перед руководством аудиторской фирмы возникает проблема: с одной стороны сопутствующие услуги не является основным видом деятельности, а с другой - стоит расширять объем предоставленных сопутствующих услуг [6, с. 21]. Руководству фирмы необходимо постоянно принимать решения по определению оптимальной части сопутствующих услуг в общем объеме предоставленных услуг. Многовариантность управленческих решений, гибкость и неординарность хозяйственных комбинаций, уникальный характер каждого управленческого решения в конкретной специфической ситуации составляют сейчас основу управления аудиторской фирмой. [6, с. 21]. Развитие рынка профессиональных услуг аудиторов в Украине имеет перспективы, тесно связано с привлечением зарубежного опыта, надлежащим анализом ошибок и внедрением все новых услуг, повышающих спрос на аудиторскую деятельность в целом.

Перспектива, по нашему мнению в структуризации аудиторской фирмы, в состав ко-

торой должны входить не только специалисты в области аудита, но и специалисты по праву, информационным технологиям, менеджеры, маркетологи, чем шире спектр услуг, предоставляемых аудитором, тем больше его финансовый успех.

Комплексная программа преодоления проблемных вопросов обеспечит эффективное и качественное осуществление аудиторских услуг и будет способствовать преодолению негативных явлений, связанных с недостаточным контролем за субъектами аудиторской деятельности.

С целью усовершенствования нормативной базы следует обратить внимание на вопросы дальнейшего развития и документов по регулированию аудиторской деятельности в Украине, исходя из опыта ведущих стран мира, что является залогом динамичного и продуктивного развития аудиторской деятельности Украины в будущем. Обеспечить свой уровень производительности аудиторские фирмы могут благодаря подготовке сотрудников с мощным начальным и последующим периодом обучения, что выводит принцип компетентности на первое место.

Библиография:

1. Официальный сайт АПУ [Электронный ресурс]. - Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>.
2. Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, другого предоставления уверенности и сопутствующих услуг [Издание 2014]: [Электронный ресурс]. – Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>.
3. Перечень услуг, которые могут предоставлять аудиторы (аудиторские фирмы). Утв. решением АПУ от 22.12.2011 г. (с изменениями от 19.12.2013 г.): [Электронный ресурс]. – Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>.
4. Закон Украины «Об аудиторской деятельности» от 22.04.1993 г. (с изменениями): [Электронный ресурс]. – Режим доступа к рес.: <http://www.apu.com.ua>.
5. Даниленко І. В. Сучасний аудит: необхідність і достатність /І.В. Даниленко// Аудитор України. - 2007 р. – № 1. – С. 25-27.
6. Нусінов В.Я., Кругла Н.Н., Домрачова І.В. Управління супутніми послугами в аудиторській фірмі/ В.Я. Нусінов // Аудитор України. – 2006. – № 8. – С. 21-23.
7. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку /О. Редько// Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48-55.