

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка"
включено до переліку наукових фахових видань України з питань
економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014
№ 1528)

Ефективна
ЕКОНОМІКА



Дніпровський державний
аграрно-економічний
університет

ДКС Центр

Видавництво ТОВ «ДКС-центр»

Ефективна економіка № 1, 2017

УДК 657

*Т. П. Погорєлова,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та УФЕБ,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, м. Дніпро
Д. С. Корячко,
магістр Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, м. Дніпро*

ОСНОВНІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*T. Pogorelova,
Ph.D. in Economic Sciences, Associate professor of Accounting,
Auditing and MFES, Dnepropetrovsk State Agrarian and Economic University
D. Koryachko,
Master of Dnepropetrovsk State Agrarian University of Economics*

BASIC ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF AUDIT OF OPERATIONS OF WAGES IN THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

У даній статті визначені предмет, об'єкти та основне законодавче та нормативно-правове регулювання розрахунків з оплати праці, поглиблено уявлення про методіку аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах, надані типові та можливі порушення по операціях з обліку розрахунків з оплати праці.

In this article the subject, object and basic legislative and regulatory adjustment payments of wages, in-depth understanding of the audit methodology calculation of wages on farms, provided typical and possible violations of the transactions with the payments of wages.

Ключові слова: *аудит розрахунків з оплати праці, аудиторські докази, процедури аудиту план аудиту, програма аудиту.*

Keywords: *audit payments of wages, audit evidence, audit procedures, audit plan, audit program.*

Постановка проблеми Передумовою ефективного розвитку будь-якого сільськогосподарського підприємства, незалежно від форми власності, є матеріальна зацікавленість у результатах своєї праці робітників. Специфіка аграрного виробництва суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зумовлює необхідність використання спеціальних аудиторських процедур при проведенні аудиту розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах. Методика аудиту з врахуванням особливостей організації розрахунків з оплати праці в сільськогосподарських підприємствах потребує дослідження та розробки основних напрямків її вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій Проблеми методики й організації аудиту всебічно висвітлювали відомі вітчизняні та російські вчені. Слід підкреслити значення фундаментальних досліджень, результати яких висвітлено у працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М. Давидова та ін. Але, в основному, розкриваються теоретичні аспекти напрямків проведення аудиту без врахування особливостей функціонування підприємств різних галузей або окремих видів господарської діяльності. Висвітлення надзвичайно актуальних питань розрахунків з оплати праці є підґрунтям для подальшого теоретичного і прикладного вивчення організаційних та методичних аспектів аудиту підприємств різних галузей національної економіки та окремих видів господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Постановка завдання Окреслені вище проблемні питання визначили цільову спрямованість представленого дослідження – дослідити специфічні напрямки аудиту розрахунків з оплати праці, послідовність і порядок застосування прийомів аудиту з метою встановлення об'єктивної істини про діяльність сільськогосподарських підприємств, що перевіряються.

Результати дослідження Аудит розрахунків з оплати праці відіграє важливу роль у системі, як зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

Мета аудиту розрахунків з оплати праці – зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим та нормативним актам, установити дотримання підприємством вимог положень бухгалтерського обліку.

Предмет аудиту розрахунків з оплати праці – господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за зобов'язаннями перед робітниками, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту розрахунків з оплати праці можуть бути:

I. Елементи облікової політики:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків з оплати праці;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку розрахунків з оплати праці;

- форми бланків документів, реєстрів обліку, звітності;
- трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства;
- політика оплати праці та стимулювання;
- система внутрішнього контролю операцій з оплати праці;
- бази оподаткування ПДФО, ставки ПДФО, ЄСВ та військового збору.

II. Операції з обліку розрахунків:

- з оплати праці
- розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- розрахунків за єдиним соціальним внеском (ЄСВ) щодо нарахувань на заробітну плату.

III. Записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності.

IV. Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.

Основне законодавче та нормативно-правове регулювання:

- Кодекс законів про працю [2] ;
- Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, зі змінами і доповненнями [1] ;
- Інструкція зі статистики заробітної плати, затвердженого наказом Державного комітету статистики України від 13.01.04 р. № 5;

- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями [3];
- Закон України «Про відпустки» від 15.11.96 № 504/96-ВР;
- Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням / Постанова КМУ № 1266 від 26.09.01 [5];

- Порядок формування та подання страховальником звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / Наказ Міністерства доходів і зборів України № 454 від 09.09.13;

- Про затвердження типових форм первинного обліку особового складу / Наказ Мінстату України № 277 від 27.10.95;

- Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці / Наказ Мінстату України № 489 від 05.12.08;

- Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування / Наказ Міністерства фінансів України № 435 від 14.04.2015;

- Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати / Постанова КМУ № 100 від 08.02.95, зі змінами і доповненнями [4];

- Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування / Закон України № 400/97-ВР від 26.06.97, зі змінами і доповненнями;

- Про колективні договори і угоди / Закон України № 3356-ХІІ від 01.07.93;

- П(С)БО 11 «Зобов'язання»;

- П(С)БО 16 «Витрати»;

- П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Розрахунки з оплати праці у сільськогосподарських підприємствах ведуться на синтетичному рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в розрізі субрахунків:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Нарахування оплати праці та інших аналогічних витрат відображається по кредиту пасивного рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». При цьому кредит рахунку 66 кореспондує з дебетом рахунків відповідних витрат. У разі, коли підприємства не використовують в обліку рахунки класу 8 «Витрати за елементами», такими витратами згідно [П\(С\)БО 16 «Витрати»](#) будуть: прямі виробничі (рахунок 23 «Виробництво»), загальновиробничі (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»), на управління (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»).

Витрати на оплату праці, які не пов'язані з виробничою діяльністю підприємства, відносяться до інших витрат операційної діяльності. Нарахування зазначених виплат у бухгалтерському обліку відображається по кредиту рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у кореспонденції з дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Нарахування оплати праці здійснюється на підставі перевірених та затверджених первинних документів відповідно до діючих положень й накопичуються показники в зведених реєстрах, які призначені для об'єднання первинних документів й отримання узагальнених показників за галузями основного виробництва, видами допоміжних та обслуговуючих виробництв, а також за економічним змістом витрат виробництва - статтями виробничих витрат.

Групування даних про нараховану заробітну плату за кожним працівником відбувається в таких типових реєстрах і документах:

- Табель обліку робочого часу;

- Накопичувальна відомість обліку використання машино-тракторного парку;

- Накопичувальна відомість обліку вантажного автотранспорту;

- Наряд на відрядну роботу.

Узагальнюючим реєстром, в якому відображується аналітичний облік розрахунків за заробітною платою (оплатою праці) з кожним працівником, є Розрахунково-платіжна відомість працівника (ф. № П-6) або Книга обліку розрахунків з оплати праці.

Для видачі з каси сум, що належать працюючим, на підставі записів у книзі складають Розрахунково-платіжну відомість (зведену) (ф. № П-7).

На підставі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, Журналу обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні, Журналу обліку робіт і затрат щомісячно складається Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат.

Проти кожної суми нарахованої оплати праці зазначають кореспондуючий рахунок. Ця відомість є підставою для записів у звіті (№ 5.5 с.-г., 5.6 с.-г., 5.7 с.-г., 5.8 с.-г., 5.9 с.-г.) та Відомість № 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

Для контролю за використанням фонду оплати праці і станом розрахунків по оплаті праці з робітниками і службовцями складається Зведена відомість № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями. Ця відомість складається на підставі показників [Розрахунково-платіжних відомостей працівників \(ф. № П-6\)](#) за звітний місяць або Книги розрахунків з оплати праці. Підсумок нарахованої оплати праці по Зведеній відомості № 5.3 с.-г. за розрахунками з робітниками та службовцями звіряють з показниками Журналу-ордера № 5 Б с.-г. Суми виплат і утримань з оплати праці звіряють з Журналами-ордерами № 1 с.-г., 3 А с.-г., 3 Б с.-г., 3 Г с.-г.

Для аналітичного обліку розрахунків по субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами» ведуть Книгу № 5.2 с.-г. обліку розрахунків за депонентами. Записи в книгу здійснюються на підставі складених касиром реєстрів невиданої заробітної плати в конкретному звітному періоді з посиланням на номер [Розрахунково-платіжної відомості \(зведеної\) \(ф. № П-7\)](#).

Виплата депонованих сум здійснюється за видатковими касовими ордерами, про що робиться відмітка в Книзі № 5.2 с.-г. обліку розрахунків за депонентами. Залишки невиплачених сум депонованої

заробітної плати в Книзі обліку розрахунків з депонентами (ф. № 5.2 с.-г.) повинна відповідати залишку Головної книги субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

На субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомога по частковому безробіттю, допомога по тимчасовій непрацездатності.

Для обліку операцій по рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» призначені Журнал-ордер № 5 Б с.-г., Зведена відомість № 5.1 с.-г. нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат.

Кредитові обороти по кредиту рахунку 66 із Журналу-ордеру 5 Б с.-г. переносять до Головної книги. З Головної книги данні надходять у форми фінансової звітності - Баланс (Звіт про фінансовий стан) та Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід).

Завданнями аудиту розрахунків з оплати праці може бути перевірка:

- дотримання нормативно-правових актів щодо нарахування оплати праці;
- правильність нарахування заробітної плати, відповідність її обсягам та розцінкам за відрядною формою;
- правильність, повнота та своєчасність здійснення утримань з усіх видів оплати праці та категорій працівників за відповідний період;
- правильність, повнота та своєчасність здійснення відрахувань за всіма видами оплати праці за відповідний період;
- своєчасність перерахування внесків (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) і законність використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування;
- своєчасність видачі заробітної плати працівникам та правильність розрахунків з депонентами;
- правильність відображення розрахунків з оплати праці у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

При проведенні аудиту праці та її оплати використовуються різні методи і методичні прийоми: документальна перевірка, перерахунок, перегляд, зіставлення, оцінка, аналітичні процедури, узагальнення [9].

Для визначення ступеня ризику аудитор проводить загальне дослідження об'єкта за допомогою тестування, і за результатами такого тестування він може відмовитись від проведення перевірки або вжити заходів щодо зменшення ризику. Для того щоб отримати загальну картину та відповіді на ці запитання аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і обліку за даним розділом перевірки (табл. 1) [10].

Таблиця 1.
Тест внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

№ з/п	Зміст	Варіанти відповіді			При-мітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Яка застосовується на підприємстві система оплати праці:- погодинна; - відрядна				
2.	Чи укладено Колективний договір				
3.	Чи затверджено положення про оплату праці				
4.	Чи затверджений штатний розклад				
5.	Чи розцінки (при відрядній системі оплати праці) затверджені				
6.	Чи ведуться таблиці обліку робочого часу				
7.	Чи відрядна оплата праці нараховується на підставі нарядів				
8.	Чи затверджений графік відпусток				
9.	Накази про прийом, звільнення, надання відпусток ведуться:- кадровою службою; - секретарем; - керівником				
10.	Чи нарахування заробітної плати і утримання з неї здійснюється автоматизовано				
...

Програму аудиту розрахунків з оплати праці необхідно скласти на основі плану, деталізуючи завдання з визначенням конкретних процедур, джерел аудиторських доказів, термінів аудиту.

Починається аудит з оцінки методики та організації обліку розрахунків з оплати праці, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати клієнту та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінює наявність та терміни заборгованості розрахунків з оплати праці;
- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізує інформацію щодо розрахунків з оплати праці;
- вивчає посадову інструкцію бухгалтера з обліку розрахунків з оплати праці.

На основі завдання та програми проведення перевірки, аудитор приступає до проведення аудиту розрахунків з оплати праці.

Аудит розрахунків з оплати праці необхідно починати із ознайомлення зі станом кадрової політики на підприємстві: наявністю наказів про прийняття, переміщення чи звільнення працівників, веденням особових справ і порівняння даних Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, реєстрів аналітичного обліку.

Кожне агропідприємство в умовах ринкових відносин може застосовувати різні форми оплати праці та матеріальної винагороди, може залучати сезонних працівників. Тому аудитор визначає, яка система оплати праці застосовується на підприємстві, і відповідно обирає шлях перевірки. Методом арифметичного контролю встановлюються помилки в підрахунках у первинних документах або у розрахункових відомостях.

Звертається увага на правильність оформлення та нарахування різних виплат робітникам. До них відносять виплати стимулюючого характеру (премії, винагороди за підсумками роботи за рік), виплати компенсуючого характеру (надбавки та доплати за роботу в нічний час, понадурочні роботи), виплати за невідпрацьований час (оплата чергових і додаткових відпусток, тимчасової непрацездатності тощо), оплата простоїв, браку. Аудитор повинен враховувати, що нарахування премій має бути затверджено наказом керівника та обумовлене в колективному договорі, контракті [7].

Приділяється увага перевірці виплат за договорами підряду та іншими договорами цивільно-правового характеру. Досліджуючи правильність розрахунку середнього заробітку [8].

Аудитор вивчає також своєчасність та повноту утримань з нарахованої заробітної плати. Основна увага приділяється податку з доходів фізичних осіб, військовому збору. Під час перевірки здійснюється арифметичний контроль сум утриманого податку. Підтверджується законність застосування пільг, які передбачені чинним законодавством; встановлюються випадки неутримань або часткових утримань податку.

Утримання за виконавчими листами повинні здійснюватися тільки у разі їх наявності або особистої заяви працівника. Далі встановлюється правильність вказаної в облікових реєстрах кореспонденції рахунків та суми нарахованої заробітної плати, а також утримань з неї в обліковому періоді. Досліджується відповідність аналітичного обліку із заробітної плати синтетичному обліку. При цьому порівнюється залишок, який відображається в балансі за рахунком на 1-ше число місяця, з даними розрахунково-платіжної відомості, а сума заборгованості за розрахунковою відомістю — з сумами платіжної відомості, за якою заробітна плата виплачена працівникам.

Особливо прискіпливо вивчають нарахування заробітної плати тимчасовим (сезонним) працівникам. Необхідно з'ясувати причину цих витрат й уточнити, чи не було випадків нарахування заробітної плати на основі підроблених документів або через підставних осіб

При виявленні помилок і зловживань, аудитор повинен відобразити операції у робочих документах і надати рекомендації з виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудитор доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі викривлення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми викривлень.

До типових та можливих порушень по операціях з обліку розрахунків з оплати праці слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів);
- порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням;
- відсутність документів, що підтверджують законність нарахування та виплати робітникам грошових коштів;
- завищення обсягів робіт в документах на оплату праці відносно їх фактичного виконання;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових, сезонних робіт;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних відрахувань та утримань із заробітної плати;
- невідповідність суми нарахованих внесків до фондів соціального страхування (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) даним облікових реєстрів;

- завищення (заниження) суми нарахованих внесків унаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок;
- завищення (заниження) суми страхових внесків, які відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг), унаслідок неправильного розрахунку бази страхових внесків або неправильного застосування ставок;
- віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування суми нарахованих внесків на оплату праці працівників, зайнятих у невиробничій сфері, або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди;
- не включення виплат, передбачених законодавством, до складу сукупного доходу при обчисленні податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- неправильне застосування ставки та пільг при нарахуванні ПДФО;
- порушення встановленого порядку розрахунку середньої заробітної плати: неправильний вибір розрахункового періоду; завищення (заниження) розміру середнього заробітку внаслідок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які відповідно до чинного законодавства не підлягають включенню до даного розрахунку;
- несвоечасність сплати відрахувань та утримань, пов'язаних з оплатою праці, відповідним органам;
- несвоечасність розрахунків з працівниками з оплати праці;
- порушення за розрахунками за депонованою заробітною платою;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Висновки. Контроль за оплатою праці є досить трудомістким процесом, який потрібно проводити досить ретельно та уважно, адже витрати на оплату праці займають досить значну часту у структурі витрат підприємства.

Організація аудиту розрахунків з оплати праці виявляє слабкі місця саме в роботі працівників бухгалтерії та інших матеріально відповідальних осіб. Для оптимізації витрат часу при аудиті оплати праці складається план проведення аудиторської перевірки та програма. Якщо будуть виявлені порушення, потрібно скласти рекомендації щодо їх виправлень.

Література.

1. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.95 р. № 108/95-ВР. із змінами [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>;
2. Кодекс законів України про працю від 10.12.71 р. № 322- VIII із змінами [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>;
3. Податковий Кодекс України від 02.12.2010р № 2755-VI. із змінами [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>;
4. Порядок обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.95 р. № 100, зі змінами [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>;
5. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.01 р. № 1266 із змінами [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>;
6. Хлинїна Н.Б. Аудит розрахунків з оплати праці та типові порушення, виявлені при його проведенні [Електронний ресурс] /Н.Б. Хлинїна//Економіка. Управління. Інновації . - 2013. - № 1. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2013_1_30.pdf;
7. Баранов О. Удосконалення системи аудиту оплати праці: пробле- ми та шляхи вирішення / О. Баранов, С. Міклуха // Довідник економіс- та. — 2009. — № 10. — С. 50—55.
8. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 44 с.
9. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит: Навч. посібник. —К.: 2014, - 634с.
10. Утенкова К.О. Аудит: Навч. посібник. – К.: Алерта, 2011.- 408с.

References.

1. Law of Ukraine "On labor" on 24.03.95, № 108/95-VR. [Electronic resource] Access: <http://zakon4.rada.gov.ua>;
2. Code of Ukraine on labor from 12.10.71. № 322- VIII [Electronic resource] Access: <http://zakon2.rada.gov.ua>;
3. Tax Code of Ukraine 02.12.2010r № 2755-VI [Electronic resource] Access: <http://zakon1.rada.gov.ua>;
4. The method of calculating the average wage, approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine of 08.02.95 p. №100 [Electronic resource] Access: <http://zakon4.rada.gov.ua>;
5. The method of calculating the average wage (income) to calculate the payments on compulsory state social insurance, approved by the Cabinet of Ministers of Ukraine of 26.09.01. №1266 [Electronic resource] Access: <http://zakon4.rada.gov.ua>;

6. Hlynina NB The audit of payments to pay and typical violation is detected during the examination [Electronic resource] /N.B. Hlynina // Economics. Management. Innovation. - 2013. - № 1. - Access: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2013_1_30.pdf;
7. Baranov Improving the Audit wages, the problem we have and Solutions / Alexander Baranov, S. Mikluha // Guide and economists. - 2009. - № 10. - P. 50-55.
8. M. Cooper Audit in agriculture: Training. manual. - K .: KNEU, 2003. - 44 p.
9. Vinogradov MO, Zhydyeyeva LI Audit: Teach. manual. K .: 2014 – 634p.
10. Utenkova KO Audit: Teach. manual. - K .: alerts, 2011.- 408p.

Стаття надійшла до редакції 20.01.2017 р.