

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ**

УДК 657.371

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.

*Житомирський державний технологічний університет*

Аудитор покликаний бути  
справедливим до несправедливих  
Проф. Ф. Бутинець

**ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В АУДИТІ: ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА  
МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ**

*Визначено місце інвентаризації в аудиті. Досліджено основні проблеми її організації та методики в сучасному українському аудиті*

**Вступ.** Аудитор покликаний бути справедливим до несправедливих. Що під цим слід розуміти? “Справедливість – моральний принцип, який означає покарання за зло та винагороду за добро. Будучи за своїм походженням та початковою суттю моральним, принцип справедливості лежить також в основі права, тобто є принципом юридичним. Справедливість передбачає врахування міри заслуг, тобто міри добрих справ або, навпаки, проступків та визначення на цій основі міри нагород або покарань. Невідповідність між цими мірами оцінюється як несправедливість.”<sup>1</sup> Звідси, аудитор, який за гроші виконує контрольну функцію замовнику, повинен досить обережно і об’єктивно застосовувати термін “справедливість”. Адже він повинен захищати інтереси суспільства, а тому про це слід пам’ятати з моменту отримання сертифікату аудитора.

Хто ж тоді відноситься до несправедливих? Це ті, в першу чергу, хто склав та оприлюднив недостовірну звітність, ввів в оману багатьох людей, ошукав ближніх, обездолених. До них належать власники підприємств та їх команди (оточення!), які зацікавлені в прикрашенні своєї діяльності, приховуванні від громадськості реального стану господарювання та аудитори, які

підтверджують фальсифіковану звітність. З метою уникнення фальсифікації звітності у всьому світі введено аудит фінансової звітності, яка підлягає оприлюдненню. Створений та діє він і в Україні. Але як ...

У нас так повелося: тільки-но в обліку та контролі починають зводитись більш-менш “економічні нотки”, з’являються перші наукові пагони, після багатьох потрясінь починають оживати колективи науковців, прагнуть до розвитку науки та удосконалення облікової практики, поліпшується підготовка наукових кадрів, а розвиток економіки свідчить, що є реальна можливість подальшого удосконалення обліку і контролю, – як відразу з’являються охочі поласувати чужим шматком праці і якщо не повністю його з’їсти, то якомога більше надкусити або насолити так, щоб знали, хто є “справжнім” господарем в бухгалтерській науці і практиці і хто замовляє музику в цій справі. Так сталося у нас і на цей раз, коли розпочали створення нової системи контролю в Україні. Ті, хто захистив докторські дисертації з проблем контролю і ревізії були навмисне забуті, відсторонені від розподілу американських грошей за знищення національної системи контролю.

На основі тодішньої далеко не ідеальної наукової бази капіталістичних країн, нашим аудиторам вдалося ще за відсутності будь-якої методики розпочати аудиторську діяльність.

<sup>1</sup> Краткий философский словарь. Под ред. А.П. Алексеева. Издание 2-е, переработанное и дополненное. – ПБОЮЛ М.А. Захаров, 2001 – 496 с. С. 368.

Натомість наші нові науковці, які були причетні до створення аудиту в Україні, абстрагуючись від прорахунків в обліковій науці, намагаються переконати суспільство, що розпочали реформи, реалізація яких, як і добробут в країні, не досягається швидко. І не помітили, що результат цих “реформ” за п’ятнадцять років поки що єдиний: знищено наш облік і господарський контроль. Тож знову виходить суто по-українськи: нічого не зробили, зате понадкушували...

Українські “фахівці” заходилися впроваджувати в Україні західні ідеї аудиту, не вивчивши досвіду західного контролю. А він надто показовий.

Слід пам’ятати, що зарубіжний аудит – це зовсім не наша ревізія підприємства. Там аудит – це дуже широкомасштабна діяльність певного кола фахівців. Ось декілька прикладів.

“До 1975 року *Daewoo* володів 18 підприємствами в Кореї і 16 філіалами за кордоном. Обсяг експорту становив 172 млн дол. на рік. Ще з 1962 року уряд Кореї приділяв особливу увагу компаніям, які виробляли продукцію на експорт, і *Daewoo* дуже добре працювалося в такому протекціоністському середовищі. Компанія стала третьою в Кореї багатопрофільною корпорацією після *Samsung* і *Hundai*

На той час в імперії Кіма працювало понад 320 тис. осіб у 110 країнах світу. Вони продукували машини, телевізори, фортепіано, авіаційно-космічні запчастини, вирощували виноград для французьких вин, словом, працювали у всіх галузях, але істотного прибутку не давали. Навіть у хороші часи розмір прибутку був надзвичайно малим. 1998 року, за рік до того, як кредитори взялися за борги *Daewoo*, збитки 12 основних компаній корпорації становили майже 458 млн. дол., а обіг упав до 51 млрд. дол.” [32, с. 86].

“Міжнародна мережа готелів *Huatt*, засновники якої багато років відмовлялися спілкуватися з пресою, взяла курс на розширення, а її власники трохи привідкрили для громадськості завісу свого таємного життя. На даний момент *Huatt* має досвід

управління готелями в Росії (*Ararat Huatt Moscow* – з осені 2002 року), Казахстані (*Huatt Regency Almaty*), Азербайджані (*Huatt Regency Baku* та *Park Huatt Baku*), в Киргизтані (*Huatt Regency Biskek*)” [16].

“Один з найбільших гравців на американському ринку нерухомості – Державна іпотечна асоціація *Fannie Mae* – звинувачена у підтасовці звітності. Управління з нагляду за державним житловим будівництвом (OFHEO) виявило та зробило надбанням гласності те, що топ-менеджери *Fannie Mae* викривлювали звітність, щоб створити картину хибного благополуччя компанії та підняти ціну акцій, а також отримати якомога більше бонусів до зарплати” [23, с. 86].

У прагненні довести свою благонадійність у зв’язку з назриваючими скандалами, в липні 2002 року обидві компанії добровільно погодилися відкрити доступ до своїх фінансових документів аудиторам з комісії по біржах і цінних паперах. Міністерство фінансів США прихильно сприйняло таке розуміння, заявивши тоді, що немає необхідності переглядати законодавство, яке стосується компаній з подібним статусом.

Але після заяви OFHEO про те, що компанії *Fannie Mae* доведеться переглянути свої фінансові показники за останні п’ять років і відобразити в них 9 млрд. дол. збитків, зі своїми кріслами розпрощалися деякі керівники компанії.

“Раніше передбачалось, що ексголова ради директорів і виконавчий директор *Fannie Mae* Франклін Рейнс після звільнення буде отримувати пенсію у розмірі близько 4 млн. дол. в рік, а також матиме право на отримання 7 млн. дол. у вигляді відстроченої компенсації” [22, с. 89].

Ось і вся правда про зарубіжний аудит. Але ж нашим науковцям, нарешті слід зрозуміти, що в США внутрішній аудит це колишня наша внутрішньовідомча ревізія, а зовнішній аудит – це дослідження величезної кількості фінансових звітів материнських компаній, це підтвердження достовірності зведеної або консолідованої звітності.

Погодьтеся, що українська контрольно-аудиторська служба на іноземному “ринку аудиту” не в особливому фаворі – присмак наукового чи практикуючого лідерства в цьому напрямі не часто доводиться відчувати. В обліково-контрольній діяльності нам нічого показати світу, ми не маємо серйозних зрушень у цьому питанні, а разом з цим замовчуємо про талант наших співвітчизників. *Здається, нам усе ж є що показати світові, але в столиці про це не завжди знають і хочуть зрозуміти.*

Розвиток вітчизняного аудиту звітності має свої оригінальні особливості. Нерідко всупереч логіці наші науковці вводять до вже ухвалених актів зовсім нові поняття і терміни, зазвичай слабо аргументовані, які до того ж входять в суперечність з іншими, зафіксованими у раніше прийнятих документах. Автори дисертацій знову вигадують чергове “колесо” і в цій круговерті важко знайти істину. Щось схоже сталося з терміном “інвентаризація”, який буквально випав з Національних нормативів аудиту. Чому це стало можливим?

В умовах ринкової економіки проведення інвентаризації залишається прийомом, який не знайшов широкого застосування, в першу чергу, через недосконалість законодавчої бази, а, по-друге, у зв’язку з перекручуванням самої сутності аудиту. І викинути шкода і користуватися дорого. Це стосується теперішніх стандартів аудиту.

**Пам’ятати, чийх батьків ми діти.** Звітність українські аудитори перевіряють не способом проведення інвентаризації, а шляхом тестування. Ось конкретні приклади з аудиторських висновків:

Аудиторська фірма “Київська аудиторська група” – “Шляхом тестування здійснено оцінку відповідності даних звітності даним бухгалтерського обліку” (Голос України. – 2003. – № 89, 93, 96”);

Аудиторська фірма “Украудит-XXI” – “Ми перевірили шляхом тестування інформацію, яка підтверджує цифровий матеріал, покладений в основу звітності” (Голос України. – 2003. – № 98, 99, 95, 91);

Аудиторська фірма “Респект” – “З використанням тестів перевірено інформацію, що підтверджує матеріал, що покладено в основу звітності” (Голос України. – 2003. – № 92; 2002. – № 95, 97, Урядовий кур’єр. – 2002. – № 92);

Аудиторська фірма “Ставр” – “Шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності з метою оподаткування” (Урядовий кур’єр. – 2002. – № 58,86; Голос України. – 2003. – № 79);

“Віза-Аудит”, Лимар Г.Л., Атрощенко Н.І. – “В ході перевірки аудитором виконувалися такі аудиторські процедури: спостереження, тестування, підтвердження” (Голос України. – 2003. – № 96);

“КПІМГ Аудит” – “На основі тестування ми перевірили інформацію, яка підтверджує кількісні показники, покладені в основу фінансової звітності” (Голос України. – 2002. – № 94);

“Фінком-аудит”, Мазур О.А. – “На основі вибіркового тестування, аналізу даних, що обліковуються на бухгалтерських рахунках, в документах, звітах, фіксуємо, що баланс Банку дає уявлення про активи і пасиви Банку без розбіжностей з первинними документами” (Голос України. – 2003. – № 98);

Аудиторська фірма “Екс-Аудит” – “Ми перевірили шляхом тестування інформацію, яка підтверджує принципи оцінки матеріальних статей балансу і звітність в цілому” (Голос України. – 2002. – № 93);

Середа Тамара Дмитрівна – “Крім того, тестуванням здійснено також оцінку відповідності даних звітності податковому законодавству” (Голос України. – 2003. – № 96).

Що може взяти для себе корисного читач з наведених вище висновків? Це не аудит, а халтура, неповага до своєї професії, зневага до користувачів звітності та суспільства.

Тут хотілося б привести деякі аналогії. Ми часто читаємо, що ті чи інші підрозділи правоохоронних органів виявили і знешкодили групу злочинців. Яка у нас реакція? Молодці, правоохоронні органи! Проте аудитори теж проводять дослідження показників звітності, іноді не нижчих за рівнем складності, ніж кримінальні справи.

Приміром, при виявленні економічних зловживань справжні аудитори досконально вивчають ситуацію, здійснюють документальні дослідження, активно виявляють осіб, причетних до порушення законодавства. Потім виявляють взагалі всіх, хто має симптоми зловживань, з'ясовують фактори, що призвели до фальсифікації звітності. Ну, і, нарешті, інформують керівництво, власника підприємства та замовника аудиту. Але це одиничні факти, а решта тисячі висновків ...

Російські вчені С.А. Ніколаєва та С.В. Щебек пишуть: “Вся справа – в самій людині. В її відданості своїй професії, своїй справі. В її небайдужості і природному бажанні працювати добре. І людина передпенсійного віку з «середньою спеціальною» радянського зразка може бути більш креативною і більш співпереживаючою своїй організації, ніж тридцятирічний випускник західної бізнес-школи” [27 с. 179]. З такою думкою можна погодитись і нам слід подумати не лише про якісну підготовку сучасних аудиторів, а головне – про їх виховання та вміння працювати на ниві контролю.

Підтвердження даних звітності шляхом тестування це повний абсурд. Вигадали цей спосіб перевірки звітності на її достовірність найманці капіталізму з метою обману громадськості, за яку відсутня відповідальність. Це вони впровадили в світову практику безвідповідальний бізнес – аудит у вигляді тестування. Як, скажіть, зрозуміти хоча б таке? Сухарева Л.А., Серєда Т.Ф. вважають, що: “Тестування – один з методичних прийомів зниження інформаційного і аудиторського ризику” [6, с. 152]. Сорокарічний досвід нашої контрольно-ревізійної роботи це не підтверджує. Яким чином можна знизити інформаційний та аудиторський ризик автори таємниці не відкривають. У нас, як фахівця з контрольно-ревізійної та судової експертизи, виникає сумнів щодо достовірності даних, які отримані методом тестування. Це безсоромне нерозуміння елементарних правил проведення будь-якої перевірки. Крім того, про який взагалі ризик може йти мова, коли аудитор

зобов'язаний лише висловити думку щодо достовірності фінансової звітності. Ризик є тоді і лише тоді, коли аудитор чимось ризикує. А чим сьогодні ризикує український аудитор? Хіба що своєю совістю, якщо вона в нього була. Ми знаємо десятки фактів продажу аудиторами висновків без проведення перевірки. Про який же тоді ризик йде мова?

Окремі професори стверджують, що “аудиторські тести є оригінальним і ефективним засобом перевірки різних об'єктів. На більшість питань, сформульованих у тестах, аудитори можуть дати відповіді самостійно, але деякі питання вимагають експертного дослідження”. Коли б це писали не професори можна було б коментувати. А так нехай читач сам оцінить “оригінальність” цих рекомендацій та аудиторський рівень цих вчених.

Є професори, які дають наступні поради: у своїх робочих паперах (документах) аудитор сам дає відповіді у формі “так” або “ні” за певним переліком питань на кожному етапі аудиторської перевірки чи з кожного об'єкта аудиту. То ж навіщо проводити аудит? Сідай аудитор на фірмі та відповідай на питання тестів, зменшиться ризик аудиту. Абсурд! Таке можуть писати “фахівці”, які ніколи не проводили ревізії та експертизи. Тому наша їм порада: спустіться на землю, підіть на підприємство, подивіться на сучасний стан обліку та вигаданого вами внутрішнього аудиту. Може Вам стане зрозумілою наша стурбованість. Треба ж уміти прогнозувати. Перш ніж пропонувати будь-які реформи в аудиті, варто дослідити, що чекає нас у кінці тунелю.

“Оглянімося і запитаймо в себе, – пише проф. В. Сіренко, – хто винен у тому, що Україна сьогодні зруйнована більше, ніж після війни? Чи не ці демократи, що сьогодні умовляють вас віддати свій голос на виборах? Чи не вони за 15 років реформ практично знищили колись могутню організацію виробництва на селі, промисловість відкинули на 30 років назад, базові галузі народного господарства разом із прибутковою енергетикою, горілкою і тютюном продали за безцінь нуворишам – олігархам, спалюжили культуру, принизили науку, освіту, охорону

здоров'я. І все це на очах у кожного з нас. Народ перебуває в заціпенінні, у гіпнозі, у шоку, неспроможний осмислити, що відбувається в країні, у селі, у місті, у селищі, в установі. Така ціна ліберальних свобод для нашого народу. Ви вільні, навіть можете кричати: “Ганьба уряду!”, “Ганьба президенту”, ходити юрбою з різними прапорами, стукати касками чи пластиковими пляшками по асфальту, вигукувати гасла і заклики, вимагати зарплат, пенсій, допомоги, чого завгодно. От і вся сутність ліберальної свободи. Буржуазна конституція проголосує тільки формальні свободи і формальні права. А реально їх мають тільки ті, у кого є гроші.”<sup>2</sup> А чи не причетний до цього стану наш аудит?

Слід пам'ятати, що ті, хто має велику власність і відповідно, великі надприбутки, незацікавлені в об'єктивному контролі. Ось конкретний приклад. “Визнаючи своє безсилля викоренити крадіжки, Катерина II придумала наступне витончене пояснення стану справ, що склався: “мене обкрадають точно так, як і інших, але це гарний знак і показує, що є що красти” [34].

Проф. Я.В. Соколов та проф. С.М. Бичкова зазначають, що “тести отримують потужний розвиток і систематизацію, вони стають схожими на релігійні обряди і російському неупередженому читачеві іноді здаються безглуздими, тим більше вони сформували професію” [31, с. 13]. Отже, тести, стверджують російські вчені, є основою аудиту, навіть якщо їх і не сприймають вітчизняні практики та ті, хто замовляє аудит. Так можуть стверджувати лише ті, хто ніколи в своєму житті не проводив справжню ревізію, а начитався американської літератури з обліку та аудиту.

Чим же український аудит відрізняється від колишньої ревізії? Звичайно, тестуванням! В ревізії обов'язковою була і залишається інвентаризація майна та ніколи не застосовувалось тестування. В теперішньому аудиті суцільно застосовується тестування і практично виключається інвентаризація активів, тобто перевірка фактичної наявності

майна на підприємстві. Без проведення інвентаризації застосування будь-яких способів вивчення звітної інформації – це фікція. Ніколи не слід забувати про менталітет співробітників наших господарюючих суб'єктів. Вони потребують постійної уваги та контролю. Можна продовжити давнє європейське прислів'я про те, що кухар прикриває свої помилки та невміння соусом, архітектор фасадом, медицина – могильним каменем, а теперішній аудитор – тестуванням. Він, як отой синоптик, що визначає погоду на завтра, сьогодні формує свою думку про достовірність складеної підприємством звітності на підставі ним же розроблених і заповнених тестів. Це як в тій пісні: “... і тихо сам з собою...”. Сам придумав тестові питання, сам собі відповів, сам склав собі думку і оприлюднив.<sup>3</sup> Ось наш національний аудит, нав'язаний нам за американські гроші. Хто ж буде поважати таких фахівців? Знову ж таки самі себе! А чи на довго це? Чи не настане кінець обману суспільства за наші гроші? Так і хочеться запитати у розробників цієї системи аудиту, чого саме не вистачає сьогодні нашим аудиторам – об'єктивності чи професійності? Нам здається що і першого і другого. Справді є над чим поміркувати, жаль тільки, що немає кому.

Тим часом, на нашу думку, українські фахівці спроможні реформувати облік і аудит так, щоб він користувався високою довірою у власників і у всіх інших користувачів, дійсно виконував покладені на них завдання. Починати тут треба з того, що наш бухгалтер і аудитор повинен бути високоосвіченим фахівцем і ап'юрі користуватися довірою власників та акціонерів підприємств, податкової служби та банків, а також і держави в цілому. Для цього в Україні є все: вітчизняна наукова школа, великий історичний досвід, в усіх деталях узагальнений нашими попередниками, та бажання фахівців зробити бухгалтерський облік та аудит такими, щоб нас за це поважали в усьому світі. При цьому не варто

<sup>2</sup> Василь Сіренко. Голос України. – 2001. – № 51 (3801). – С. 6-7

<sup>3</sup> Питанням тестування в аудиті автор присвятить спеціальні дослідження

надто ганьбити своє, національне. За радянських часів облік і ревізія в Україні були стандартизованими і уніфікованими, хоча й мали також добре відомі справжнім науковцям і практикам недоліки.

Науковці сьогодні можуть сперечатися, яке твердження з двох сформульованих нижче є справедливим: чи то ревізія радянського періоду слугувала суспільству, чи то теперішній аудит занурив суспільство у летаргічний сон. Нам здається, що справедливими є обидва твердження, але прокинутись може лише той, хто спить. А може пора уже розбудити практикуючих аудиторів та науковців?

Повторимося, що корисність “правильного” аудиту ніхто начебто не заперечує. Але при цьому мало хто готовий займатися перебудовою теперішнього аудиту у “правильний”. Ми пов’язуємо це з наступною легендою, що склалася навколо аудиту: “Аудит у нас нехай і не ідеальний, але доволі пристойний. І взагалі, аудит для нас – пройдений етап, нам потрібно зосередитися на нових інструментах аудиту, які здатні дати нашому бізнесу у вигляді аудиту, новий якісний ривок”.

В цій легенді можна виділити дві складові:

– про якість аудиту – він досить пристойний;

– про пріоритети аудиту – потрібно зосередитися на нових інструментах аудиту (“інвентаризація”, “обстеження”, “огляд” “вивчення документів і господарських операцій” тощо).

Спочатку – про якість. При розгляді проблеми обліку і аудиту<sup>4</sup> в Україні, нами був висловлений тезис про наявність трьох груп проблем – методологічних, організаційних і технічних. Також підкреслювалось, що методологія є первинною і організаційно-технічна інфраструктура покликана

обслуговувати методологію, допомогти реалізовувати її на практиці.

Тому, говорячи про проблеми аудиту, є необхідність представити в першу чергу методологічні проблеми. Організаційні й технічні проблеми є вже наслідком, що “нализуються” на проблеми методології.

Фінансова звітність повинна надати зрозумілу, доречну, достовірну та порівнювану інформацію щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства, руху його грошових коштів, змін у складі власного капіталу, а для цього вона повинна бути підтверджена. Для висловлення аудитором думки про достовірність обліку та звітності будь-якого підприємства обов’язковими є результати проведеної інвентаризації. На підтвердження цього наведемо точку зору О.Н. Литнєвої: “... якою б важкою і невдячною була б робота з виявлення реальної вартості активів і зобов’язань підприємства на кінець року, можна з впевненістю стверджувати лише одне: без її здійснення перестають працювати всі інші бухгалтерські методи й хитрощі, а аудиторський висновок перетворюється в інструкцію до механізму, що не працює” [26, с. 2].

Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність (ст. 10) передбачено, що “для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію активів і зобов’язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка” [24]. Тобто одним зі способів забезпечення достовірності звітності є інвентаризація.

Ще в 1912 р. О.О. Бауер писав: “інвентаризація не тільки вимога науки й закону, ні – вона є просто необхідністю орієнтуватися в своїх справах” [11, с. 2]. Отже, інвентаризація досить давно була визнана як невід’ємна частина бухгалтерського обліку та господарського контролю, оскільки лише за наявності даних інвентаризації аудитор може впевнено стверджувати, що звітність є достовірною. То чого ж ми про неї забули?

<sup>4</sup> Бутинець Ф.Ф., Малога Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с. Наша трилогія – це дуже своєрідні книжки, складені з досліджень автора на захист нашого обліку і аудиту, їх атрибутів, культури і менталітету фахівців.

**Аудит за правилами і без.** Д'Альвізе дотримувався думки про те, що "Достовірність – це реєстрація фактів господарського життя, яка повинна бути адекватною самим фактам"; "відсутність достовірності породжує хаос". "Контроль достовірності забезпечується інвентаризацією – бухгалтерською процедурою, яка здійснюється з метою управління підприємством" [32, с. 138].

Вивчення 183 аудиторських висновків, оприлюднених у періодичних виданнях України за 2000-2003 рр. свідчить, що лише в одному з них була зазначена інформація про інвентаризацію. При цьому аудитор вказав наступне: "Аудитор не приймав участі у проведенні щорічної інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів та грошових коштів станом на 31.12.2002 р." [9]. В інших висновках відсутній і навіть такий сумний запис.

Кому і навіщо потрібен аудиторський висновок про достовірність звітності будь-якого підприємства, складений на підставі тестування самого аудитора? Нікому! Але їх замовляють, а аудитори складають. Закон про аудит діє. Бізнес робить свою справу. Хіба в Україні немає справжніх фахівців з контролю та ревізії, які б сказали своє рішуче: "Ні такому аудиту"? Є, але вони мовчать: одним не дають висловитись, а інші – користуючись моментом, "удосконалюють" свій бізнес – отримують дармові гроші.

На підтвердження цьому наведемо позицію проф. С.М. Бичкової: "В будь-якому випадку на дату проведення інвентаризації повинна бути відома облікова кількість і вартість інвентаризованих цінностей. Як показала практика роботи з клієнтом, це найчастіше не виконується, що є грубим порушенням норм обліку, так як дозволяє маніпулювати обліковими регістрами, знаючи кількість цінностей, які є в наявності на дату проведення інвентаризації, і фальсифікувати дані" [14, с. 209]. Все це абсолютна правда.

Можна скільки завгодно називати колишню ревізію державною формою контролю за збереженням соціалістичної власності, як стверджують теперішні науковці-аудитори, і це відповідає істині. Та

водночас ревізія була найкращим методом контролю, яка попереджала розкрадання та привласнення колективного майна, яка – і тільки вона – могла викрити злодій, та тих, хто незаконно користувався суспільними благами. Можна звинувачувати колишніх ревізорів у служінні комуністичному режиму, але багато ревізорів свідомо постраждали в полум'ї боротьби з розкраданням соціалістичної власності.

Можна скільки завгодно твердити про зацькованість радянських ревізорів масовими перевітками за вказівками парторганів, і це буде правдою. Але у пекельному вогні тодішнього контролю сформувалася економічно потужна і культурно розвинена науково грамотна еліта фахівців з контролю і ревізії, створився клас практиків-ревізорів, яким було під силу викрити будь-яке економіко-облікове та фінансове зловживання. Де ж сьогодні такі фахівці? Де ж методики викриття зловживань та шахрайства? А може зараз їх немає? Ні, до сьогодні владні структури України здійснюють ревізію фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою притягнення до відповідальності "неугодних" керівників-бізнесменів. Але робиться це безграмотно, без застосування науково-обґрунтованих методик.

Ми маємо усвідомити, що контроль є елементом національної безпеки держави. Окреме питання, яке не вирішене і заважає подальшому розвитку контролю – це процедури з його проведення. На сьогодні, тут відсутня справжня методика перевірки звітності на її достовірність.

Столичні керівники, що причетні до управління аудитом виправдовують свою бездіяльність тим, що чинна система аудиту, як це прийнято вважати, має соціальне підґрунтя. Так, але в умовах ринкової економіки аудит, переростає своє соціальне коріння і становить загрозу для кожного з нас, незалежно від рівня доходів, посади чи соціального статусу. Візьміть банкрутство банків, страхових компаній, які завдали матеріальної і моральної шкоди суспільству. Тому велике значення має якісна розробка і

втілення нової державної програми з боротьби з корупцією та шахрайством, які загрожують національній безпеці, нормальній життєдіяльності суспільства.

Сьогодні епідемія “бізнесового аудиту” набула масштабу загрози національній безпеці України та існує як проблема, розв’язання якої неможливе засобами лише науки, а потребує державної підтримки, координації діяльності всіх органів контролю.

Чому б нам не взяти все краще, прогресивне з колишньої ревізії і впровадити в аудиторську діяльність? А хто це зробить? Колишня контрольно-ревізійна наукова еліта відсторонена від розробки основ аудиту, а на американському досвіді “ринкові аудитори” нової системи контролю, яка б відповідала менталітету нашого народу не побудують. Ось і маємо те, що маємо. Перевіряємо звітність підприємств за допомогою складених аудитором для себе тестів. Переіменували ревізію на аудит і радіємо що дуримо суспільство, бідних робимо ще біднішими. А де ж думка справжніх вчених – аудиторів, якщо вони є?

У ході дослідження з’ясувалося, що майже ніхто з авторів монографій, підручників і посібників комплексно не розглядає організацію, методика, способи та методичні прийоми інвентаризації в аудиті (див. табл. 1).

Дані таблиці свідчать про те, що порядок проведення інвентаризації під час аудиту до сьогодні нерозроблений і є одним із найскладніших для аудиторів. Лише Р.А. Алборов [1], С.М. Бичкова [14], Ю.А. Данилевський, С.М. Шапігузов, Н.А. Ремізов, Е.В. Старовойтова [20], Н.І. Дорош [21], О.О. Терехов, М.О. Терехов [36], А.Д. Шермет, В.П. Суйц [38] розглядають поняття, об’єкти, завдання інвентаризації, необхідність її в аудиті, участь аудитора в інвентаризації.

З цього питання зазначає О.Н. Литньова: “На перший погляд, найбільш суттєвим тут є практичний аспект: спробуй здійснити інвентаризацію запасів хоча б вуличного торговельного кіоску, перш ніж замахуватися на перерахунок активів інтернаціональної компанії! Це вічна історія: забезпечити безпровідним зв’язком весь світ для корпорації

виявляється легше, ніж перерахувати залишки запасів на своїх складах” [26, с. 1].

Отже, користувачам не надається інформація щодо фактичної наявності та реальної вартості як активів, так і пасивів підприємства, звітність яких підтверджується аудитором, що є основним недоліком теперішнього аудиту. Користувачі звітності, показники якої не підтвержені інвентаризацією, не можуть скласти будь-яких розрахунків, аналізувати їх, робити прогностичні висновки. Ми маємо докази, коли після “успішно проведеного аудиту” сотні підприємств збанкрутували.

Ряд дослідників (А. Арнс, Н.П. Баришніков [10], Є.М. Гутцайт [17], Г.М. Давидов [19], В.В. Дряхлов [22], Ю.Д. Кузьміна, Дж. Лоббек [4], Г.І. Суханова, [29], Г.Б. Полисюк та інші), які, описуючи теоретичні та практичні аспекти аудиторської діяльності, взагалі не розглядають інвентаризації.

Правила гри в аудиті були вигадані на початку 90-х років, коли аудит звітності був обов’язковим майже для всіх підприємств, коли податкові органи не приймали фінансову звітність без аудиторського висновку, коли до аудиторів були кілометрові черги замовників. Про яку інвентаризацію майна могла йти мова? Аудитор за день підписував 8-10 висновків (комп’ютерів майже не було!).

Сьогодні ситуація дещо змінилась, але методи роботи аудиторів з клієнтами залишаються незмінними. Кожен аудитор має комп’ютерну заготовку висновку і змінює лише дані про клієнта. Якщо аудитор уважний, то він ретельно вивіряє в комп’ютері всі показники нового клієнта, а якщо ні, то підписує висновки як наша колега Н.А. Чорна.

Здебільшого це складається зі звичок аудитора, які з часом накопичуються й формують його поведінку. Одна звичка породжує другу, та – третю і так далі. Психологи називають таку поведінку “ланцюговою реакцією звичок”, що сплітається в “мережу звичок”. Це повністю стосується теперішнього аудиту.



Таблиця 1. Питання інвентаризації в літературних джерелах з аудиту

№ з/п	Автори	Поняття інвентаризації	Участь аудитора в інвентаризації	Необхідність проведення інвентаризації в аудиті	Об'єкти інвентаризації	Оцінка системи внутрішнього контролю та інвентаризації	Завдання інвентаризації	Методика інвентаризації (загальна)	Нормативне регулювання
1	Алборов Р.А. [1, с. 29]	+	+	+	-	+	-	+	+
2	Алборов Р.А., Хоружий Л.І., Концевая С.М. [2, с. 33-34]	+	+	+	-	+	-	+	+
3	Білуха М.Т. [12, с. 33]	+	-	-	+	-	-	-	-
4	Бичкова С.М. [14, с. 206-208]	-	+	+	-	-	-	+	+
5	Бичкова С.М. та ін. [28, с. 312-314]	+	+	+	-	+	-	-	-
6	Вороніна Л.І. [15, с. 93]	+	-	-	+	-	-	-	-
7	Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щиба М.Т. [18, с. 47]	+	-	-	-	-	-	-	+
8	Данилевський Ю.А. та ін. [20, с. 161-163]	+	+	+	+	-	-	-	+
9	Дефліз Ф.Л., Дженік Г.Р., Хірш В.М. [5, с. 379-384]	-	+	-	-	-	-	+	-
10	Дорош Н.І. [21, с. 52-53]	+	+	+	+	-	+	+	-
11	Кузьмінський О. та ін. [7, с. 78]	-	-	+	-	-	-	-	-
12	Лабінцев Н.Т., Ковальова О.В. [26, с. 135-136]	-	+	+	-	+	-	-	-
13	Подольський В.І. та ін. [8, с. 236]	+	+	+	+	-	-	+	-
14	Терехов О.О., Терехов М.О. [36, с. 48-50]	+	-	-	+	-	+	+	+
15	Чекін В.Д. [37, с. 73-76]	-	+	-	-	-	-	+	-
16	Шеремет А.Д., Суйц В.П. [38, с. 164]	+	+	-	+	+	-	-	-

Ситуація погіршується тим, що майже все у сучасному світі спрямоване на формування звичок. Так, скажімо, з нашої літератури лине інформація, що стимулює такий порядок здійснення аудиту. Нас певним чином програмують на складання аудиторських висновків за менталітетом американців.

Проте вихід із становища є. Мережу звичок можна розірвати. Відмовлятися від кожної окремої звички не дуже складно, бо силу звичкам надає психологічний зв'язок між ними. І досить "невинні", на перший погляд звички, міцно пов'язані з тими, що змушують вас так діяти. Вилучивши одну ланку, ви поступово зруйнуєте всю структуру. Так ось, якщо ми впровадимо в обов'язковий аудит обов'язкову інвентаризацію активів, наслідки нашого аудиту докорінно зміняться.

**Інвентаризація в аудиті чи при наданні послуг аудиторською фірмою?** Перед тим як аналізувати методику

здійснення інвентаризації під час проведення аудиту, запропоновану різними вченими, необхідно з'ясувати, що вони розуміють під поняттям "інвентаризація" в аудиті. Одна група дослідників [3, с. 232; 39, с. 6] зазначає, що інвентаризація – це перевірка відповідності фактичної наявності засобів та порівняння їх з обліковими даними; друга [3, с. 232; 12, с. 43] – що інвентаризація в аудиті проводиться для забезпечення збереження власності; третя [15, с. 93; 21, с. 52; 8, с. 236; 30, с. 11] під інвентаризацією в аудиті розуміє прийом, який дозволяє отримати точну інформацію про наявність майна й зобов'язань підприємства та орієнтовну інформацію про їх стан і вартість.

Ми не ставимо за мету детально вивчити поняття інвентаризації. Вважаємо, що сутність інвентаризації, яка проводиться під час аудиту має свої особливості.

Інвентаризація в ході аудиту повинна здійснюватись з метою підтвердження

показників фінансової звітності, і в першу чергу, активів підприємства. Тому дефініція поняття “інвентаризація” може бути такою: інвентаризація в аудиті – це один із методів перевірки фактичної наявності майна та зобов’язань підприємства, правильності та достовірності його оцінки, який необхідний для підтвердження показників фінансової звітності на дату її складання.

Досить цікаво тлумачать інвентаризацію Я.В.Соколов та В.А. Биков: “інвентаризація – це не що інше, як засіб встановлення істини в даних бухгалтерського обліку” [34].

У зв’язку з цим, не можна погодитися з позицією окремих авторів, що інвентаризація в ході аудиту забезпечує збереження цінностей і раціональне їх використання у господарській діяльності підприємства, оскільки до обов’язків аудитора входить лише підтвердження достовірності показників фінансової звітності.

З метою удосконалення методики здійснення інвентаризації в ході аудиту необхідно чітко розмежувати такі поняття як “інвентаризація під час аудиту” та “інвентаризація як послуга аудиторської фірми”, оскільки ці два поняття передбачають різний ступінь участі аудитора при здійсненні інвентаризації.

Переважає більшість авторів [8, с. 236; 15, с. 93; 14, с. 208-209] зазначає, що аудитор зобов’язаний:

- з’ясувати, як часто проводилася інвентаризація майна та фінансових зобов’язань;
- перевірити бухгалтерську документацію за попередньо проведеними інвентаризаціями;
- ознайомитися з номенклатурою й обсягами товарно-матеріальних цінностей;
- виявити дорогоцінні товарно-матеріальні цінності;
- проаналізувати систему обліку товарно-матеріальних цінностей і систему контролю господарюючого суб’єкта, виявити слабкі та сильні сторони таких систем.

Зазначений перелік робіт аудитор може виконувати лише за умови надання аудиторською фірмою послуги з проведення інвентаризації. Під час обов’язкового аудиту завданням аудитора є підтвердження

достовірності показників фінансової звітності, де матеріали інвентаризації виступають засобом забезпечення достовірності. Аудитори повинні переконати замовника про необхідність проведення інвентаризації в ході аудиту та викласти своє бачення методики її здійснення та виведення результатів. Все це слід передбачити в договорі на проведення аудиту.

Таким чином, в процесі проведення інвентаризації перевіряється і документально підтверджується не тільки наявність майна і зобов’язань, але й їх стан і оцінка. Тобто дані бухгалтерської звітності повинні бути адекватні фактичному стану справ.

Методично грамотно проведена інвентаризація, як аудиторська послуга, дає можливість замовнику аудиту впевнитись що:

а) майно, яке відображається в обліку, є дійсно в натурі;

б) майно, що є в натурі має відповідну якість;

в) забезпечена гарантія збереження майна на підприємстві;

г) немає крадіжок майна та обману з боку матеріально-відповідальних осіб та керівного складу підприємства. Ось чим ця інвентаризація відрізняється від попередньої, тобто тієї, що проводиться в ході обов’язкового аудиту.

Якщо інвентаризація є послугою аудиторської фірми, то методика її здійснення буде аналогічною методиці інвентаризації в ході ревізії. Це питання нами докладно висвітлено в підручнику [13].

Під час проведення інвентаризації у порядку надання послуги, аудитори повинні обумовити в договорі порядок формування інвентаризаційної комісії. Якщо інвентаризація проводиться на підставі договору з аудитором, то керівник підприємства (замовник) зобов’язаний створити умови для її проведення: видати наказ, сформувавати інвентаризаційну комісію, визначити дату проведення, здійснити інструктаж членів інвентаризаційної комісії, надати робочу силу тощо.

Підрозділи, в яких проводиться інвентаризація, та її об’єкти аудитор погоджує із замовником. При цьому аудитор може бути

головою інвентаризаційної комісії, її членом або просто спостерігати за роботою членів комісії.

При здійсненні інвентаризації як послуги аудиторська фірма повинна самостійно відпрацювати порядок проведення інвентаризації, отримати консультації та рекомендації у технологів-фахівців, щоб не зашкодити роботі підприємства проведенням інвентаризації та узгодити всі питання, пов'язані з її проведенням із замовником.

В ході обов'язкового аудиту аудитори повинні мати можливість прийняти участь в інвентаризації окремих об'єктів, щоб переконатись у тому, що процес інвентаризації не було порушено, і встановити рівень довіри її результатам. Такий порядок повинен передбачатись умовами договору, який укладається із замовником в поточному році на наступний рік.

Наскільки б не була складною робота з виявлення реальної вартості активів і зобов'язань підприємства на кінець року, можна стверджувати лише одне: без проведення інвентаризації не можна встановити відхилення даних бухгалтерського обліку від фактичних даних, що перетворює аудиторський висновок на нікому не потрібний папірець. Тому аудиторський висновок без використання даних інвентаризації свідчить про недосконалість механізму здійснення аудиту, про формалізм в справі здійснення контролю. Аудит з проведенням інвентаризації є найбільш об'єктивним і власники отримають достовірну інформацію про реальну вартість і наявність активів підприємства, яка необхідна для прогнозування його здатності здійснювати безперервну діяльність.

#### **Приймати чи не приймати участь?**

Позиції авторів щодо порядку участі аудитора в інвентаризації, використання її результатів є майже однаковими. Переважна більшість авторів (Р.А. Алборов [1, с. 29], проф. С.М. Бичкова [28, с. 313-314], Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. Хірш [5, с. 379-384]; проф. В.І. Подольський [8, с. 236], проф. В.П. Суйц [35, с. 16], [38, с. 164], проф. А.Д. Шеремет) звертають

увагу на те, що аудитори можуть спостерігати за процесом проведення інвентаризації. На їх думку, інвентаризація може допомогти аудитору правильно оцінити надійність системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, дозволить розумним чином знизити кількість об'єктів обліку для вивчення, але не враховують основного призначення інвентаризації під час аудиту: достовірного підтвердження показників, відображених у фінансовій звітності.

Так, Н. Ремізов, Є. Гутцайт, О. Островський дотримуються подібної точки зору й зазначають: "Відповідно до російських і міжнародних стандартів аудитори не зобов'язані проводити інвентаризацію особисто, вони повинні, за виникнення під час перевірки необхідності, бути присутніми під час інвентаризації, що проводиться працівниками підприємства, яке перевіряється" [30, с. 11]. Далі автори зазначають: "Для підвищення достовірності отриманих аудиторських доказів ми можемо порекомендувати підприємствам, що перевіряються забезпечити присутність хоча б на двох інвентаризаціях: одній – до і одній – після звітної дати" [30, с. 11]. Така невизначеність науковців збиває аудиторів з правильного шляху.

На наш погляд, аудитор повинен бути присутнім при проведенні річної інвентаризації. Але в Україні проведення аудиту супроводжується великою кількістю проблем. Зокрема, він здійснюється після складання річної фінансової звітності, тобто після проведення річної інвентаризації і виведення залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

В таких випадках пропонується декілька варіантів вирішення цієї проблеми.

По-перше, при укладенні аудиторською фірмою договору на довгострокове обслуговування, можна передбачати необхідність обов'язкової присутності аудитора під час проведення річної інвентаризації.

По-друге, якщо укладається договір на проведення аудиту за звітний період, тобто якщо замовник не є постійним клієнтом

аудитора, то такий договір необхідно укласти не після завершення звітної періоду – року, а за квартал (тобто у вересні-жовтні) до його закінчення. При цьому в договорі необхідно передбачити присутність аудитора при проведенні річної інвентаризації. Вважаємо, що цей спосіб проведення інвентаризації та присутності при ній аудитора є найкращим, оскільки надає аудитору можливість бути присутнім під час річної інвентаризації без зайвих витрат замовника, пов'язаних з повторним проведенням інвентаризації на вимогу аудитора.

В самій організації та проведенні інвентаризації під час аудиту є свої особливості, які практично не розглядаються в економічній літературі.

При укладанні договору на здійснення аудиту необхідно враховувати, що термін проведення інвентаризації не повинен перевищувати строк проведення аудиту. Тобто аудитору слід завчасно завершити інвентаризацію для оформлення не тільки її результатів, а й наслідків аудиту в цілому.

Для цього аудитору, перш за все, необхідно вивчити Наказ про облікову політику підприємства, в якому повинні бути зазначені види об'єктів і кількість запланованих інвентаризацій. Крім цього, в бухгалтерії або у голови центральної інвентаризаційної комісії аудитору необхідно отримати план проведення річної інвентаризації.

Аудитор особисто може не проводити річну інвентаризацію під час здійснення аудиту, а може спостерігати за її здійсненням, звертаючи увагу на те, наскільки професійно працює інвентаризаційна комісія, здійснюючи при цьому контрольні підрахунки. Якщо аудитором виявляється значна кількість помилок у діяльності інвентаризаційної комісії, то замовнику пропонується здійснити повторну інвентаризацію. Крім того, аудитору слід контролювати правильність відображення результатів інвентаризації у бухгалтерському обліку.

Інвентаризація часто сприймається як побічна, вигадана робота. Тому багато хто з бухгалтерів вдаються до обману: вони

складають інвентаризаційні описи з слів матеріально відповідальних осіб або заповнюють в порівняльній відомості графу “факт” цифрами з графі “за даними бухгалтерського обліку”.

Спроби приховати матеріально відповідальними особами нестачу цінностей були у всі часи. Про цікавий і повчальний для теперішнього часу випадок виявлення розтрати грошей в касі банку розповідає М.І. Піляєв (1842 – 1899 р.). Події, про які йшла мова, відбувалися в XVIII в., за часів правління Катерини II.

Протягом довгого часу касир санкт-петербурзького позикового банку на прізвище Кельберг привласнював казенні гроші, що зберігаються в касі. Для того, щоб приховати нестачу, він клав в скрині, в яких зберігалися гроші, запечатані мішки з папером (тобто з “лялькою”) з написом на кожному, який указував, що в мішку зберігається 10 000 крб., і штампував їх підробленим штемпелем банку. Дана операція дозволяла приховувати нестачу при інвентаризаціях каси банку. Проте з часом стали виникати підозри в чесності касира, викликані його надмірно розкішним життям. Було вирішено провести інвентаризацію, в ході якої були розкриті запечатані пакети з грошима. Так і була виявлена нестача 600 000 крб. Масштаб розкрадання був вражаючим.

Правильно підкреслюють Я.В. Соколов та В.А. Биков, що “...необхідність інвентаризації при проведенні аудиту не викликає сумнівів, проте на практиці багато аудиторів, головним чином за ініціативою клієнтів, нехтують цією процедурою (підкреслено Ф.Б.)” [34].

**Хто винен і що робити?** Після питання “Хто винен?” наступним є “Що робити?”. Зараз багато уваги приділяють самому пошуку клієнтів для проведення аудиту, а не методиці його здійснення. Непогана ідея. На наш погляд, слід тотально удосконалювати методичну сторону аудиту, техніку його проведення. Боротьба з фальсифікацією звітності у традиційному розумінні – за сучасних умов організації аудиту – це блеф, переключення уваги суспільства з причин, що

її породжують. Головний метод аудиту звітності – інвентаризація. Тут слід згадати про теорію аудиту – аудиторі надають певні платні послуги (якщо надають!). Які послуги – така і плата! Так кажуть. А насправді... Сьогодні держава перестала бути для більшості громадян захисником їх інтересів. Слід ввести юридичну відповідальність за недостовірні результати аудиту. Збанкрутувало підприємство після проведеного аудиту, аудиторі позбавляються сертифікатів назавжди. Ніяких форс-мажорів – “я хотів, я прагнув, мені не дали...”. Звідси, вихід завжди є. Не кожна дорога веде до Храму, головне, щоб храм був у душі того, хто цю дорогу обирає.

Безумовно, не можна покладати на одну, хоча б і таку авторитетну, як АПУ, організацію всю відповідальність за стан справ у вітчизняному аудиті. Дійсно, за минулі роки зроблено багато, а скільки і чому не зроблено, сказати важко. Більшість причин ситуації, що склалася в аудиті, знаходиться поза межами впливу цієї організації. Держава має взяти на себе частину відповідальності за ті нездорові тенденції і факти, про які заявляє наука та практика в аудиторській діяльності.

(Далі буде...)

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Алборов Р.А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 464 с.
2. *Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М.* Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 224 с.
3. *Андреев В.Д.* Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
4. *Аренс Э.А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. *Данилевский Ю.А., Шатигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.* Аудит: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с.
6. Аудит як важливий інструмент ринкової економіки // Збірник тез та текстів виступів на науково-практичній конференції з аудиту. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – 180 с.
7. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. / Под ред. А. Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
8. Аудит: Учебник / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др. / Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.
9. Аудиторський висновок ТОВ АФ “Ігк Україна аудит” // Голос України. – 2003. – № 82. – С. 21.
10. *Барышников Н.П.* Организация и методика проведения общего аудита. – Издание 5-е, переработанное и дополненное. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, Рилант, 2000. – 656 с.
11. *Бауэр О.О.* Инвентаризация // Счетоводство и хозяйство, 1912. – № 7. – С. 2-5.
12. *Білуха М.Т.* Аудит у бізнесі: Посібник для бізнесменів. – Дніпропетровськ: фірма “Преском”, 1994. – 204 с.
13. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.І., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія: Підручник для спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
14. *Бычкова С.М.* Аудиторская деятельность. Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000. – 320 с.
15. *Воронина Л.И.* Основы современного бухгалтерского учета и аудита: Учебное пособие. – В 2 частях. – М.: ПРИОР, 1999. Часть 2. Основы аудита. – 304 с.
16. Гостиничная сеть Nuatt становится шире // Персонал. - №11. – 2005. – С. 88-90
17. *Гутцайт Е.М.* Аудит: концепция, проблемы, стандарты. – М.: Современная экономика и право, 2000. – 80 с.
18. *Гуцайлюк З.В., Мех. Я.В., Щирба М.Т.* Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

19. *Давидов Г.М.* Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с.
20. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
21. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
22. *Дряхлов В.В.* Основы аудита: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Гном и Д, 2001. – 272 с.
23. *Евтушина В.* Американская корпорация Fannie Mae спасает репутацию // Персонал. – 2005. – № 3. – С. 86-88.
24. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
25. *Лабынцев Н.Т., Ковалева О.В.* Аудит: теория и практика: Учебное пособие. – М.: ПРИОР, 1999. – 208 с.
26. *Литнев О.Н.* Финансовая отчетность: измерение или анализ? – CONSULTING.RU. – № 195.
27. *Николаева С.А., Шебек С.В.* Управленческий учет. Легенды и мифы. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма “ЦБА”, 2004. – 288 с.
28. Основы аудита: Учебник / С.М. Бычкова, А.В. Газарян, Г.И. Козлова и др.; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Бухгалтерський учет, 2000. – 456 с.
29. *Полюсюк Г.Б. и др.* Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия: Учебное пособие. / Г.Б. Полюсюк, Ю.Д. Кузьмина, Г.И. Суханова. – М.: Экзамен, 2001. – 352 с.
30. *Ремизов Н. Гутцайт Е., Островский О.* Комментарии к правилам (стандартам) аудиторской деятельности // Финансовая газета. – 1997. – № 46. – С. 10-11.
31. Теорія і практика незалежного аудиту в Україні // Збірник тез і текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції. – К., 2001. – 186 с.
32. Смертельные перегонки Daewoo Group // Персонал. - №3. – 2004. – С 83-87
33. 451. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
34. *Соколов Я.В., Быков В.А.* Инвентаризация как метод бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет – 2005 – № 4
35. *Суйц В.* Контроль за качеством работы аудиторов // Аудитор. – 1997. – № 11. – С. 15-23.
36. *Терехов А.А., Терехов М.А.* Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.
37. *Чекин В.Д.* Курс лекций по аудиту. – М. Финстатинформ, 1997. – 190 с.
38. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 352 с.
39. *Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д.* Учет, анализ, аудит на предприятии. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України, заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету, сертифікований аудитор, атестований судовий експерт.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- аудиторська діяльність;
- історія розвитку обліку і аудиту, контролю та ревізії