

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657(29)

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.

Житомирський державний технологічний університет

**АУДИТ ТА СУБ'ЄКТИ ЙОГО ЗДІЙСНЕННЯ:
ІСТОРІЯ, ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ**

Розглядається історія виникнення аудиту, обов'язковість його проведення та питання незалежності аудитора. Даються рекомендації щодо подальшого дослідження проблеми

Постановка проблеми. Історія аудиту, на думку автора, в нашій літературі, а тим більше, в зарубіжній, описана достатньо повно. В кожному підручнику, навчальному посібнику досить чітко пояснюється де, коли і як виник аудит. Його батьківщиною вважають Великобританію.

“Але перед тим, як перейти до нього (мова йдеться про ІДБЕ), – писав у 1927 р. Б. Бор'ян, – необхідно коротко ознайомитися з тими умовами та конкретними обставинами, в яких доводиться працювати закордонним бухгалтерам-експертам, тому що не можна за межами конкретних обставин розглядати суспільні явища та поза межами зв'язку з суспільними умовами не можна зрозуміти існування в теперішній час організацій, а також пояснити значення та діяльність в житті держави” (підкреслено – Ф.Б.) [11, с. 5]. Ось про що забувають теперішні дослідники: про умови та обставини, про стан економіки, менталітет та культуру розвитку країни, в якій зароджувався аудит.

Науковці, котрі описують історію виникнення аудиту не враховують умов, в яких він зароджувався, мету, для якої створювався. Звідси і багато непорозумінь в сучасному українському аудиті.

Науковці не досліджують головного: як розвивався аудит в кожній новій суспільній формації, які функції покладались на нього, якому класу він служив, чий інтереси захищав? В працях наших колег, які нам довелося прочитати, ми не знайшли прізвищ

науковців, які насправді займались проблемами контролю: А.Ф. Агапов, Н.Р. Вейцман, С.Ф. Іванов, Л.П. Краснова, Є.Н. Левитська, Ю. Максимов, Є. Мохов, А.Ф. Мухін, К.Н. Нарібаєв, В.І. Юдін та багато інших. Це свідчить про те, що дослідники не до кінця розібрались в історії виникнення аудиту, не знають реального стану аудиту за кордоном, його ролі в економічній діяльності підприємств.

Методика здійснення аудиту до цього часу залишається примітивною. “Техніка здійснення контролю офіційно не регламентується жодною із капіталістичних країн”, – стверджував ще у 1970 р. Є. Мохов [28, с. 69].

“Відомо, що “у всіх країнах є багато бухгалтерів-експертів”, які при виконанні своїх професійних обов'язків “покладаються на заяви керівників і службовців того підприємства, балансовий звіт і рахунок прибутків і збитків якого вони перевіряють” (Лімперг)”, – стверджував у 1927 р. Б. Бор'ян [11, с. 46]. Така методика у багатьох країнах світу залишається і дотепер. Такою ж вона є і в Україні.

Науковці не дали відповіді і ще на одне досить суттєве питання: коли ж виник контроль, ревізія та експертиза, чим ці терміни відрізняються один від одного. Адже в багатьох країнах світу сьогодні ці поняття майже ототожнюються. Не відстають в цьому і науковці України. Більшість з них, на жаль,

не бачать різниці між поняттями аудит і перевірка, ревізія та контроль.

“Хоча ІДБЕ, поряд з аналогічними органами в різних країнах світу, є наймолодшим, – писав Б. Бор’ян, – але жодна організація бухгалтерів-експертів в інших країнах не мала і не має таких прав та обов’язків, якими наділені бухгалтери-експерти в нашій пролетарській державі” [10, с. 4]. Це було сказано в кінці 20-х років ХХ ст. Проте цього питання ніхто не дослідив і не здійснив порівняльного аналізу діючого у 20-х роках вітчизняного контролю і зарубіжного аудиту. Шкода. Між ними є досить суттєва різниця. Вивчати чуже і забувати або відкидати своє в науці неприпустимо.

“В усіх державах у відношенні бухгалтерів-експертів панує повний хаос. В жодній державі до цих пір не встановлено, хто має право бути бухгалтером. В цій галузі встановлений порядок може бути охарактеризований як свобода дії осіб” [11, с. 13]. Так писав ще у 1927 р. радянський фахівець з контролю Б. Бор’ян. А що змінилося сьогодні?

З приводу характеристики діючих систем аудиту в зарубіжних країнах наведемо думки фахівців радянської доби:

Краснова Л.П. (1965 рік). “Інститут господарських контролерів, тобто осіб, які здійснюють перевірку публічної бухгалтерської звітності капіталістичних підприємств, є у Федеративній Республіці Німеччини однією із улюблених тем для буржуазної пропаганди, що проголошує “надійний”, “суворий” контроль за діяльністю монополій. Але спроби спекулювання на довірі широкої публіки до слова “контроль” нікого не повинні вводити в оману. Слід сказати, що у ФРН, як і в інших капіталістичних державах, контроль поділяється на так званий “зовнішній” і “внутрішній”. Цей неминучий наслідок роздвоєння системи обліку на капіталістичному підприємстві. Законодавство і практика капіталістичних

країн дають можливість вести на підприємстві два види бухгалтерських книг. Одні, дійсно об’єктивні, зберігаються у таємниці, а інші – призначаються для фінансових органів і громадськості. Така ж ситуація і з контролем: один, що здійснюється з метою пошуку нових способів одержання прибутку, слугує “для внутрішнього використання керівництвом компанії”, інший – для обману громадськості”, – писала у 1965 р. Л.П. Краснова [24, с. 64].

Мохов Є. (1970 рік). “Аудитор має право залучати до ревізії персонал фірми, яка перевіряється, що виправдовується скороченням витрат фірми на оплату аудиторів, але не сприяє роботі аудитора як “шукача істини”. Той факт, що йому не рекомендується базуватися на документах, встановлених цими особами, без попередньої перевірки, мало що змінює” [28, с. 69].

“В жодній із капіталістичних країн немає чіткого визначення сфери відповідальності аудитора” [28, с. 71].

“Що ж представляє собою ревізія, проведена аудитором? – запитує Є.Мохов. Об’єктом спеціального дослідження є не бухгалтерські записи, які ведуться на підприємствах, а баланс і рахунки, опубліковані у фінансових звітах, з позиції відповідності до їх сальдового залишку рахунків. Аудитор не відповідає за правильність постановки обліку на підприємствах, якщо вся система обліку відповідає, на його думку, “загальновизнаним принципам”. До завдання аудитора входить підтвердження того факту, що опублікована звітність правильно відображає фінансовий стан фірми. Саме тому ревізія підприємства і калькулювання собівартості готової продукції не займає будь-якого видимого місця в роботі аудитора” [28, с. 69].

Максимов Ю. (1958 рік). “Нерідко, посилаючись на візу ревізора під фальсифікованим звітом, – писав у 1958 р. Ю. Максимов, – власник підприємства прагне приховати від громадськості, акціонерів, а

також податкових органів свої колосальні прибутки. В цьому випадку ревізор – представник аудиторської фірми – обмежується частковою, як правило, просто формальною документальною перевіркою; інтереси громадськості або державного бюджету його не стосуються, він служить тому, хто йому платить” [27, с. 72].

Мухін А.Ф. (1965 рік). “Вуалювання, викривлення звітних даних необхідне компаніям для обману не лише акціонерів і конкурентів, а й профспілок, які ведуть боротьбу за підвищення заробітної плати”, – писав у 1965 р. проф. А.Ф. Мухін [30, с. 50].

“Однак “незалежність” і “об’єктивність” суджень дипломованого або недипломованого бухгалтера-ревізора лише здаються. Адже їх послуги оплачують компанії, звітність яких вони перевіряють, – стверджує проф. А.Ф. Мухін. Крім того, власники підприємств, для того, щоб зберегти “комерційну таємницю”, мають право не надавати в розпорядження ревізора частину облікових даних. Тому не слід дивуватися тому, що судові процеси скрізь встановлюють фальсифікованість і брехливість тих балансів, на яких стояв гриф аудитора, як підтвердження їх правильності” [30, с. 52].

В українських ВНЗ студентам читають аудит касових операцій і ревізію касових операцій, аудит підзвітних сум і ревізію підзвітних сум і т.д. Це, на наш погляд, нерозуміння елементарних речей в контролі, малограмотність тих, хто складав навчальні плани та програми відповідних предметів. А чому мовчить величезна кількість викладачів, які несуть в аудиторію цю нісенітницю? Ось проблема, яка немає відповіді.

“Не дивлячись на корінні принципові відмінності задач ревізії в нашій країні та в капіталістичних країнах, – писав у 1939 р. проф. Н.Р. Вейцман, – техніка перевірки даних обліку і особливо викладання цієї техніки для цілей підготовки відповідних спеціалістів заслуговують на увагу з боку як вітчизняних ревізорів-практиків, так і викладачів облікових відділів вищої

економічної школи, де за останній рік впроваджується новий предмет викладання – Документальна ревізія” [10, с. 71]. Проф. Н.Р. Вейцман ще у 1939 році бачив різницю між нашою ревізією та аудитом. А що ж ми маємо сьогодні? Отримуємо наукові ступені з аудиту.

“Нашим практикам слід широко ознайомитися з іноземною літературою з документальної ревізії та опрацювати і використати все, що є в ній підходяще, для цілей радянського, соціалістичного контролю”, – рекомендував проф. Н.Р. Вейцман [10, с. 73]. А що є насправді в Україні?

Мета публікації полягає в тому, щоб ще раз привернути увагу науковців та практиків на відсутність теоретичного обґрунтування самої сутності аудиту, необхідності мати в Україні реальний обов’язковий аудит, виявленні різниці між поняттями контроль і ревізія, аудит і експертиза, уточненні навчальних планів та програм для підготовки облікових кадрів та фахівців з контролем.

Виклад основного матеріалу. Поняття аудиту. Слово “аудит” (“*audit*”) походить від латинського слова “*audio*” – “вслуховувати”, а аудитор (“*auditor*”) – означає “той, хто слухає”.

Саме так у духовних навчальних закладах називали найкращого учня-відмінника, якому вчитель доручав перевірити знання інших учнів. Звідси й походження назви “аудит” (*audio*) – “слухач”. Однокорінне до нього слово “аудиторія” підтверджує таке походження і визначає приміщення, призначене для слухання лекцій і бесід. Отже, смислове навантаження слова “слухач” вказує на особливу довіру у взаємовідносинах аудитора зі своїми клієнтами і означає уважність, добropорядність, співчутливість, зацікавленість у справах клієнта [9].

З приводу походження слова “аудитор” В. Юдін пише: “Нема сумніву, що слово “аудитор” походить від латинського слова “*audio*” – вслуховувати. На це вказує

англійське написання цього слова “auditor”, що зараз вимовляється по-англійськи “одитор” [44, с. 1323]. І справді, стародавня практика англійських аудиторів з перевірки рахунків полягала в тому, щоб вислуховувати рахунки і давати усне свідчення їх правильності.

У ті далекі часи, як вказує проф. Я.В. Соколов, вважалося, що “усна форма звіту краще письмової, адже будь-який документ можна підробити, а збрехати, коли на тебе дивляться суворі очі контролера, якщо неможливо, то, принаймні, значно складніше” [36, с. 400]. Усна форма звіту зумовлена тим, що у стародавньому світі було мало письменних людей. І хоча на сучасному етапі розвитку аудиту мова йде про письмове підтвердження аудитором фінансової звітності, бачимо, що першочерговим завданням аудиту було вислуховувати свідчення аудитора щодо правильності звітності.

Корінням це ремесло сягає глибини століть. За найбільш розповсюдженою думкою аудит виник у Китаї у 700 р. до н.е., де вже на той час існувала посада Генерального аудитора, який був гарантом чесності державних службовців, що мали доступ до державних грошей.

Також існують історичні свідчення того, що в III тисячолітті до н.е. аудит існував у таких рабовласницьких державах як Єгипет, Вавілон, Рим, Греція. У цих країнах призначали аудиторів (чиновників казначейства) для контролю рахівництва в конкретних володіннях і провінціях.

У Давній Греції та Римі найбільший розвиток отримав приватний господарський контроль, а у Вавілоні, Єгипті та Китаї – державний.

З I ст. до н.е. контроль за фінансами у Греції здійснювали так звані куратори, поряд з якими функціонували прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники із забезпечення державних доходів, квестори – посадові особи, які займалися фінансовими та

судовими справами, а також попередженням злочинних дій.

Вже у стародавні часи виділялися дві особи з різними функціями – “бухгалтер” і “аудитор” (в їх сучасному розумінні): за першим в його щоденній діяльності зберігалися функції організатора обліку, а на другого покладалися самостійні функції контролера, який перевіряв рахунки.

У Середньовіччі в бухгалтерському обліку спостерігався певний застій. Але під час перших Хрестових походів облік був поновлений і особливого розвитку набув у Європі в епоху Відродження. Розвиток господарської діяльності потребував і розвитку контролю якості облікової інформації. Аудиторська справа почала розвиватися з приватної практики відповідно до загального принципу “попит породжує пропозицію”.

Проф. Я.В. Соколов зазначив, що “розвиток господарської діяльності вимагав і розвитку певних форм контролю за якістю облікової інформації. У відповідь на це соціальне замовлення в Англії з’являється інститут контролерів (аудиторів)” [35, с. 53].

Відомий англійський драматург У. Шекспір в “Тимоні Атейському” писав: “Якщо Ви підозрюєте мене в самоуправстві чи фальші, викличте мене до найповажніших аудиторів і примусьте виправдатися” [44, с. 1323].

“У Стародавньому Римі, – як стверджує проф. М.Т. Білуха – так називали службовців, яким доручали вислуховувати звіти посадових осіб, у Росії – військових слідчих” [18, с. 796].

“Аудиторами, – пишуть З.В. Гуцайлук, Я.В. Мех., М.Т. Щирба, – називали молодих спеціалістів, які були присутні при провадженні судових справ, але не мали права голосу, або чиновників високого рангу, яким дозволялося бути присутніми на засіданнях держради, або учнів, яким вчителі надавали право вислуховувати уроки своїх співтоваришів, або осіб, які займали військово-судові посади і т. ін.” [13, с. 4].

В епоху Середньовіччя, наприклад, у Франції, барони щорічно проводили публічні читання рахунків управляючих своїх володінь перед аудиторами, а в Англії аудиторами проводилися перевірки письмових рахунків, що велися управителями господарств. У середньовічній Англії феодали наймали ревизора (аудитора), щоб впевнитися, що данина, яку вони отримують від фермерів, точно відповідає доходам фермерів від їх маєтків. Основним завданням аудиторів у ті часи був контроль збору податків та використання державних коштів. Так виник податковий аудит.

Наведене свідчить про високий громадський стан аудиторів того часу. У фінансових справах вони були високоавторитетними та неупередженими суддями, яким повністю довіряла як державна влада, так і окремі громадяни.

Соколов В.Я. стверджує: “Аудитор державний (від лат. Auditor – слухач, особа, яка вислуховує) – назва різних судових та виконавчих посад. Так в деяких державах Німеччини *аудиторами* називали юристів-практикантів, які були присутні при здійсненні справ; у другій імперії у Франції *аудитори* (auditeurs) були присутні на засіданнях державної ради та в подальшому могли бути адміністративними чиновниками вищого розряду. В Англії, Італії та Франції аудиторами називали також судових засідателів, які вислуховували сторони, проводили слідства, а іноді приймали звіти від опікунів” [5, с. 17-18].

Досить дивні визначення термінів “аудит” та “аудитор” наводяться в перекладній українській літературі:

Аудит (Audit). Щорічна перевірка *аудиторами бухгалтерських книг* та фінансової звітності компанії [32, с. 212].

Аудит (Audit). Метою аудиту фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Аудитор

використовує такі формулювання для висловлення аудиторської думки: “правдиво і справедливо відображає” або “подає достовірно в усіх суттєвих аспектах”, які є еквівалентними термінами. Це стосується аудиту фінансової або іншої інформації, підготовленої згідно з відповідними критеріями [33, с. 346].

Аудитори (Auditors). Бухгалтери, яким замовлено проведення *аудиту* компанії [32, с. 212].

Аудитор (Auditor). Особа, яка несе остаточну відповідальність за аудит. Цей термін уживають також у значенні “аудиторська фірма”. (Для зручності в МСА термін “аудитор” використовують, коли йдеться як про здійснення аудиту, так і про надання супутніх послуг. Проте використання цього терміну не означає, що особа, яка надає супутні послуги, обов’язково має бути аудитором фінансових звітів суб’єкта господарювання) [33, с. 346].

При перекладі зарубіжної літератури слід враховувати національні особливості та традиції суб’єктів здійснення аудиту як зарубіжних країн, так і країн, де будуть використовуватися такі переклади. З цього приводу проф. М.Т. Білуха зазначає: “Використання іноземних термінів без належного вивчення їхньої семантики позначилося також на класифікації економічних наук, проведеної Вищою атестаційною комісією України, коли науку “Бухгалтерський облік, контроль і аналіз господарської діяльності” було замінено на “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. Контроль господарської діяльності охоплює ревізію, тематичні перевірки та аудит. Тому потреби у неправильному застосуванні терміну “аудит” не було. Це стосується також спеціальності “Облік і аудит”, за якою здійснюється підготовка економістів із бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності у навчальних закладах України” [7, с. 23].

Досить складно українському фахівцю визначитися, що розуміється під поняттям

“аудит” та “аудитор”, а тому в кожному виданні своє тлумачення. А як це пояснити студентам або претендентам на аудиторський сертифікат?

У нас сьогодні мабуть більше тих, хто пише книги, ніж тих, хто їх читає. А тому “письменники” повинні зрозуміти, що терміни в навчальній літературі повинні пояснюватись студентам і практикам однаково: в Житомирі та Тернополі, у Львові та Донецьку. Визначення термінів повинно відповідати чинним нормативним актам з бухгалтерського обліку та аудиту. Довільне авторське тлумачення термінів допускається лише в науковій літературі.

Експурс в історію аудиту. Створення незалежного аудиту вважається однією з найбільш плідних ідей британських бухгалтерів. В одному з найдавніших англійських облікових документів архіву Казначейства Англії і Шотландії 1130 р., які дійшли до наших часів, є згадка про аудит. Саме у Великобританії був виданий королем Едвардом I в 1285 р. перший законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів. Відповідно до цього Закону від імені держави надавалися певні привілеї аудиторам, якими були не лише особи з числа довірених слуг сеньйорів, але й деякі категорії цивільних службовців. Однак за свідченням А. Літлттона, перша згадка про аудиторів датована 1298 р., коли діяльність гофмейстера Сіті Лондона була піддана аудиту спеціальною комісією в складі мера, членів муніципалітету, шерифів і ряду інших осіб, гідних свого звання. Пізніше такі процедури контролю поширилися на інші види діяльності, у результаті чого і було сформульовано вимоги до аудитора (початок XIV ст.): обережність, чесність, знання справи тощо.

У давнину у Великобританії проводився аудит двох видів. В містах аудит здійснювався в присутності посадових осіб уряду і громадян та полягав у прослуховуванні аудиторських звітів, які казначей читали вголос (практика “слухання

звітів”, яка походила з тих часів, коли читати вміли не всі, проіснувала до XVII ст.). Більшість посадових осіб на той час були не письменні, а тому і перевірки підлягали не стільки документи, скільки усні свідчення тих, хто перевіряв. Аналогічним чином звіти про перевірку ведення обліку гільдій заслуховувалися їх членами. До середини XVI ст. аудиторів міст почали включати до своїх звітів примітки типу “вислухано аудитором, що нижче підписалися”. Всі звіти, які надавалися ними, можна віднести до початкової форми “аудиторського документу” (висновку). Іншим видом аудиту була детальна перевірка рахунків сплати управляючих фінансами великих маєтків за “дебетом і кредитом” з наступною “аудиторською декларацією”, тобто усним звітом перед власником і радою управляючих даного маєтку.

У березні 1324 р. містер Джон де Пайкеслей разом з іншими двома особами були призначені королівським указом: “питати, слухати і брати всі рахунки, які велися і які будуть вестися в провінціях: Оксфорд, Берксі, Саусхемптон, Уельсі, Сомерсетшир і Дорсеті, робити і позначати все, що аудитор з рахунками повинні робити”. В Лангландовому писанні П'єра Плоумена, надрукованому в 1377 р., є наступні рядки: “В моєму праві взяти все, що мої аудиторі порадять мені їх рахунками”. В Ордоннансі, у 1577 р. (Франція) вказується: “повинні бути обрані аудиторі рахунків”.

У 1542 р. з переходом до перевірки рахунків попечителів з'явилися технічні проблеми розмежування капіталу і прибутку, яких не існувало у феодалних маєтках. В той період банкрутство розглядалося як можлива спекуляція або злочин, а не як наслідки несприятливих умов бізнесу. Тому, щоб захистити кредиторів від фальсифікованих банкрутств, в Англії у 1542 р. був прийнятий “Закон про банкрутство”, який аж до XIX ст. був тісно пов'язаний із діяльністю бухгалтерів. Суди зобов'язували їх проводити аудиторську перевірку рахунків

підприємств-банкрутів на предмет розкриття можливих розкрадань. Гонорари за дані роботи склали більше половини загальної суми прибутків осіб, які здійснювали бухгалтерську діяльність.

Отже, основною причиною розвитку аудиту стало те, що в процесі економічного розвитку в ряді країн відбувся розподіл функцій між власниками підприємства, його адміністраторами та кредиторами. Акціонерам потрібна була гарантія не лише збереженості капіталу, але й отримання дивідендів. Необхідною умовою цього було правильне ведення бухгалтерського обліку та ефективне функціонування підприємства. Лише аудитор міг надати довідку про правильність, об'єктивність та достовірність перевіреної бухгалтерської звітності та про можливість продовження діяльності підприємства, у крайньому випадку, протягом найближчого періоду.

У XVII-XIX ст. ст. фінансові кризи стали актуальною проблемою. Збільшувалася кількість збанкрутілих підприємств, що підвищувало попит на аудит. Фактична робота аудитора полягала у контролі за правильністю ведення бухгалтерського обліку та складання звітності [35].

“Виникнення інституту господарських контролерів в Німеччині, – пише Л.П. Краснова, – відноситься до другої половини 19 століття. Однак легальну основу обов'язкова ревізія публічної звітності отримала лише в 1931 році, коли професія господарських контролерів була визнана офіційно” [23].

Максимов Ю. зазначає: “В західній Німеччині, як і в багатьох інших капіталістичних країнах, фірми, так звані бухгалтерів-ревізорів, маючи в своєму розпорядженні кваліфікованих спеціалістів (в ФРН їх називають “віртшафтспрюфер” – господарські контролери), здійснюють свою ревізорську діяльність в порядку надання звичайних комерційних послуг, тобто за відповідну винагороду. Їхніми клієнтами є капіталістичні підприємства, а іноді і

державні органи. Якість та глибина подібних ревізій різні” [27, с. 72].

Досвід Великобританії у розвитку аудиту мав великий вплив на інші країни і, передусім, на США. В підтвердження цього процитуємо С.Ф. Іванова: “Аудиторство, як професія, не було піонером у господарському житті держави, але воно завжди йшло нерозривно рука об руку з вітчизняною торгівлею і промисловістю. Їх розвиток і успіх викликали до них природні наслідки – зростання і розповсюдження аудиторства” [20].

В 1965 р. Л.П. Краснова піднімає проблему обмеженості прав аудиторів Німеччини в частині доступу до документів, що складають комерційну таємницю. “Дія закону, що охороняє “комерційну таємницю”, – пише Л.П. Краснова, – робить недоступним для ревізора не тільки дані “внутрішньої” секретної бухгалтерії і особливо дані виробничого характеру, але й ряд важливих документів, які можуть хоча б в певній мірі пролити світло на достовірність звітності, що оприлюднюється” [24, с. 65]. Вже в ті часи постала проблема можливості доступу до інформації аудитора, яку до цього часу не вирішено!

Тому постала проблема суперечності між вимогами до аудитора та платним виконанням аудитором послуг з підтвердження достовірності фінансової звітності. З цього приводу Л.П. Краснова зазначає: “Буржуазний друк любить повторювати, що до господарського контролера пред'являються, окрім екзаменаційних, і суворі вимоги морального характеру. Вимоги ці – “незалежність”, “чесність”, “вміння зберігати таємницю”, “висока відповідальність”. В дійсності, контролер дотримується лише одного з цих принципів – “уміння зберігати таємницю”, оберігаючи інтереси господарів-монополістів” [24].

У збірнику статей за редакцією Б.А. Бор'яна зазначено: “Великобританія – країна могутньої організації Інституту бухгалтерів-

експертів, і відсутність регламентації професії пояснюється духом неписаного державного права пануючих класів Англії. Пануючі класи Англії не люблять зв'язувати себе законом і обмежувати свободу дій і маневрування в області політики і господарського обороту. Їх господарство є приватно-підприємницьким, відповідно, приватні інтереси повинні переважати над суспільними. Цим і пояснюється те, що Інститут бухгалтерів-експертів в Англії цілком підпорядкований інтересам капіталістів на основі приватного права, а не загального закону держави” [11, с. 30-31].

Як метод господарського контролю аудит почав формуватися з того часу, коли

Р.К. Маутц і Х.А. Шараф (1961 р.) сформулювали вісім постулатів аудиту [35, с. 243]. Творцями аудиту вважаються англієць Л. Діксі та американець Р. Монтгомері. Видатний американський вчений і практик Роберт Монтгомері заснував сучасну теорію аудиту.

Теорія аудиту обґрунтовує необхідність його виникнення з різних точок зору. Найбільшого визнання у Великобританії та США здобули такі три підходи: теорія потреби потенційного чи існуючого інвестора; теорія агентів; теорія мотивації (рис. 1).

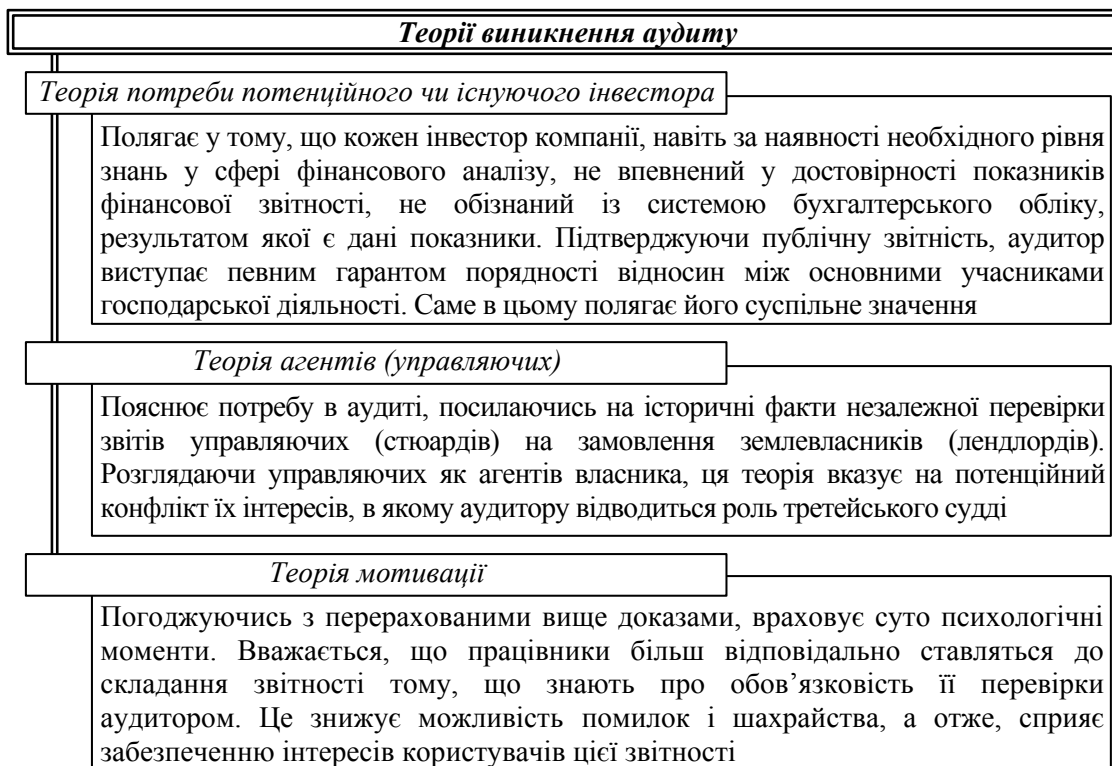


Рис. 1. Характеристика теорій необхідності виникнення аудиту

У Флоренції в 1408 р. на законодавчому рівні також передбачалося підтвердження повноти і достовірності звітності аудиторами, вони повинні були зачитувати свій звіт на зборах акціонерів. Хендріксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. зазначають: “Іншими словами, аудитори того часу не відрізнялись від теперішніх, які користувались послугами громадської бухгалтерської фірми. (Термін “аудитор” успадковано з часів, коли

бухгалтери вголос зачитували дані рахунків неграмотним менеджерам). За влучним висловом Літтлтона “аудит був засобом контролю акціонерів за виконанням зобов'язань, які вони делегували” [8]” [39, с. 45].

Отже, можна виділити наступні основні етапи розвитку та становлення аудиту (див. рис. 2).

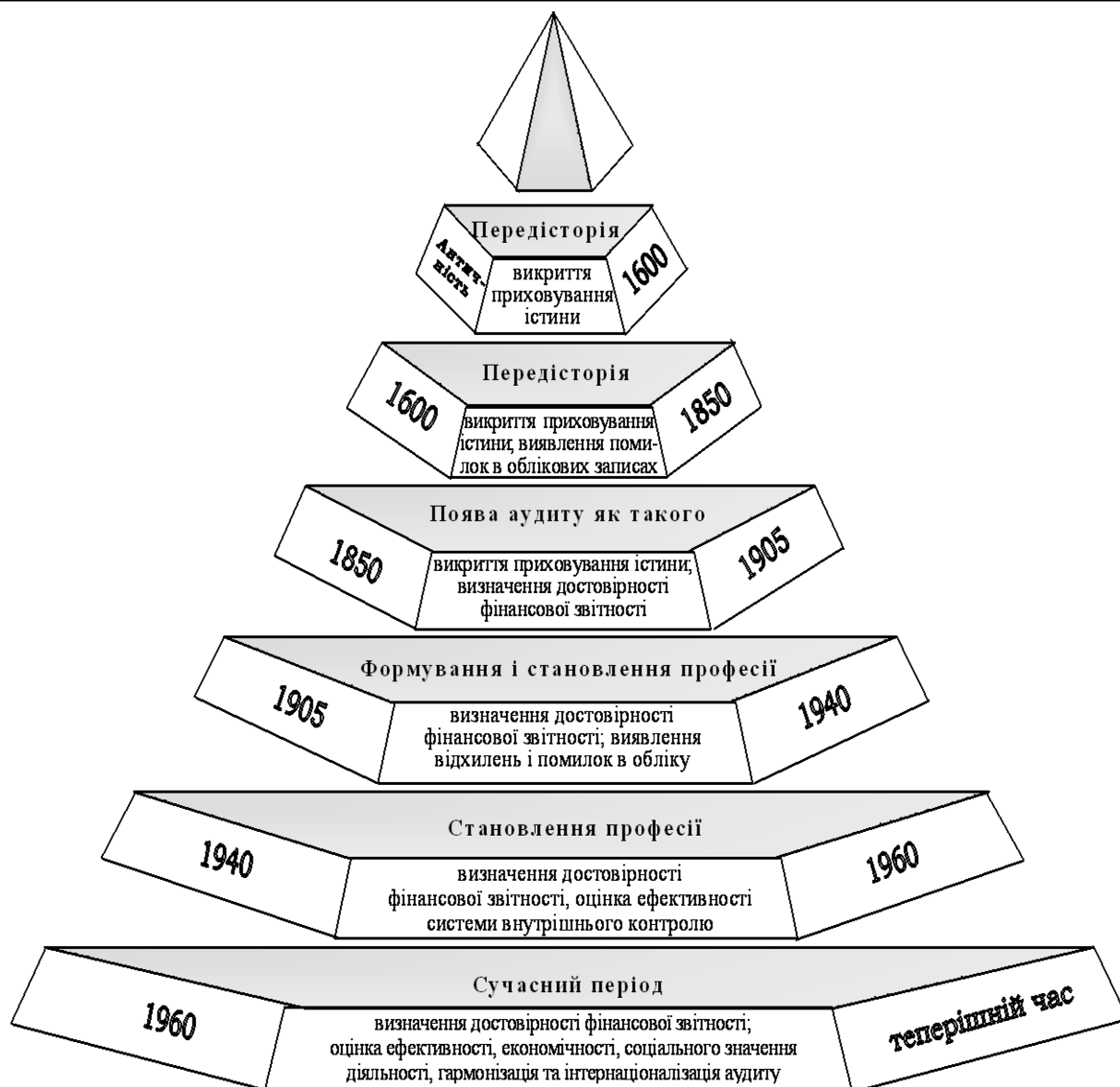


Рис. 2. Основні етапи розвитку і становлення аудиту

Початок 70-х рр. ХХ ст., по суті, виявився відправною точкою нового етапу в історії аудиту – його гармонізації на регіональному та інтернаціоналізації на міжнародному рівнях.

Суб'єкти аудиту. У системі категорій, за допомогою яких досліджуються поняття аудиту, важливе місце посідає суб'єкт здійснення аудиту, без участі якого здійснення самої процедури аудиту є неможливим. Суб'єкт у філософському розумінні – це "індивід або соціальна група, що активно діє і пізнає, володіє свідомістю і волею" [38, с. 358].

На жаль, доводиться констатувати, що в більшості видань останнього періоду, присвячених аудиту проблема трактування

суб'єкта здійснення аудиту залишається поза увагою. Тут ніби-то все відомо. Є аудитор – суб'єкт. Проте, при розгляді питань організації аудиторської діяльності дослідники вказують лише на дії аудиторів чи аудиторських фірм, не надаючи їм відповідного визначення, що вносить плутанину в практичну діяльність та стримує подальший розвиток теорії.

Проф. М.Т. Білуха стверджує, що "суб'єктами аудиторського контролю є предмети і засоби праці, а також сама праця, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту" [8, с. 27]. На жаль, таке твердження є суперечливим. Ніколи

суб'єктом аудиту не були предмети чи засоби праці.

Представляє інтерес позиція доц. Л.П. Кулаковської, яка вважає, що “суб'єктами аудиту виступають фізичні особи та їх організації (аудиторські фірми), діяльність котрих направлена на здійснення незалежного контролю та оцінки свідчень про економічні дії і події з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям, надання результатів перевірки зацікавленим користувачам” [25, с. 80]. Спроба автора надати визначення суб'єкта аудиту є досить невдалою: тут не враховано особливостей, які відрізняють аудит від поняття “суб'єкт контролю” та “суб'єкт ревізії”. Не зазначено головного – аудитори та аудиторські фірми уповноважені офіційно висловлювати думку щодо достовірності фінансової звітності підприємства на відміну від інших суб'єктів контролю. І це основне в аудиті, цим він відрізняється від інших форм та методів контролю.

Вважаємо, що суб'єктами аудиту виступають носії прав і обов'язків – аудиторські фірми, приватно-практикуючі аудитори, які здійснюють аудиторську практику в Україні згідно з чинним законодавством. Такої ж думки дотримується І.Н. Дмитренко [14, с. 12]. Але тут слід дещо уточнити. Аудиторська діяльність складається з власне аудиту та надання послуг. Оскільки послуги в аудиторській фірмі можуть надавати і несертифіковані фахівці, доцільно внести наступне уточнення до попереднього визначення: лише суб'єкти здійснення аудиту мають право висловлювати професійну думку про достовірність фінансової звітності.

Для правильного розуміння сутності суб'єктів аудиту необхідно ще раз повернутись до розгляду поняття “аудитор”. Аудитор – латинське слово, яке у різні часи мало своє певне тлумачення.

“Працівники, – писав ще 1959 р. В.О. Каганський, – які займаються

перевіркою і підтвердженням правильності даних фінансового обліку і звітності, підготовлених іншими бухгалтерами, називаються ревізорами або аудиторами” [22]. (Це мова йде про західних професіоналів).

Цікаву думку з цього приводу в 1966 році висловив Л.М. Ізбицький: “аудитори – це високооплачувані ревізори, які знаходяться на службі монополій; щоб не втратити своєї роботи, вони в дійсності захищають і прикрашають капіталізм” [21, С. 7]. Таке твердження не є поодиноким. Думку Л.М. Ізбицького поділяє проф. О. Мухін, який вказує, що “дипломовані бухгалтері-аудитори – це довірені особи американського імперіалізму, вони стоять досить близько до впливових ділових кіл, добре оплачуються і мають великі привілеї. У 1960 р. майже 2000 таких бухгалтерів працювали у федеральному уряді, деякі займали вагомні посади” [29].

З наведеного можна зробити висновок, що аудиторська професія в різні часи і в різних країнах отримала різні назви та тлумачення. Крім того, за кордоном теж відсутній однаковий підхід щодо назви суб'єктів здійснення аудиту.

Офіційна назва обов'язкових аудиторів у країнах ЄС наступна: аудитор – в Австрії, Фінляндії, Німеччині, Греції, Іспанії; зареєстрований аудитор – в Данії, Ірландії, Великобританії; ревізор підприємства – в Бельгії; ревізор рахунків – в Італії; офіційний ревізор рахунків – в Португалії і т.д.

Неоднозначність застосування термінів щодо суб'єктів здійснення контролю прослідковується і сьогодні в міжнародній термінології, наведеній у періодичному виданні “Аудитор” (табл. 1).

Таблиця 1. Суб'єкти здійснення контролю (аудиту) в міжнародному тлумаченні

Англійське поняття	Переклад з англійської мови
CA – Chartered accountant	Присяжний бухгалтер [40, с. 17]
Certified Accountant	Дипломований бухгалтер [40, с. 17]
CIA – certified internal auditor	Дипломований внутрішній аудитор (штатним працівником підприємства) [40, с. 17]
Controller's department cost	Відділ головного бухгалтера [40, с. 18]
CPA – certified public accountant	Дипломований суспільний бухгалтер-аудитор [40, с. 19]
Department of internal audit	Відділ внутрішнього аудиту: структурний внутрішньогосподарський підрозділ, що формується менеджментом компанії для контролю, аналізу і оцінки фінансово-господарської діяльності в інтересах інформаційного забезпечення управлінських рішень [41, с. 15]
Expert external auditor	Експерт; спеціаліст, який не входить до штату аудиторської фірми – зовнішній (незалежний) аудитор [41, с. 16]
Internal auditor	Внутрішній аудитор: співробітник підприємства, інтегрований в систему внутрішньогосподарського контрольного середовища, як правило, поєднує аналітичні і контрольні функції [42, с. 8]

У міжнародних стандартах аудиту і невизначеностей у трактуванні поняття зазначається, що “аудитор – це особа, яка несе “аудитор”. Нижче наведені поняття остаточною відповідальність за аудит” [45, с. 99]. “аудитор”, які найчастіше зустрічаються в

Саме через це в сучасних умовах в літературі (табл. 2). економічній літературі є багато розбіжностей

Таблиця 2. Поняття “аудитор” з точки зору різних авторів

№ з/п	Автор (джерело)	Характеристики поняття “аудитор”				
		Фізична особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам, встановленим законодавством	Атестована у встановленому порядку на право здійснення аудиторської діяльності	Кваліфікований спеціаліст	Висококваліфікований спеціаліст в галузі обліку, контролю та аналізу	Особа, що складають висновок про кінцеві результати діяльності за визначений період часу
1	Алборов Р.А. [1 с. 8]	–	+	+	–	–
2	Алборов Р.А., Хоружий Л.І., Концева С.М. [2, с. 9]	–	+	+	–	–
3	Андрєєв В.Д. [3, с. 21]	–	+	–	+	–
4	Голощупов Н.А. [12, с. 28]	+	+	–	–	–
5	Дорош Н.І. [16, с. 104]	–	–	–	+	–
6	Дряхлов В.В. [17, с. 19]	+	+	–	–	–
7	Макальська М.Л. [26, с. 103]	–	–	–	+	+
8	Уткін Э.А., Бінецький А.Е. [37, с. 29]	–	+	+	–	+
9	Шеремет А.Д., Суйц В.П. [43, с. 323]	+	+	–	–	–

У таблиці наведено найбільш поширені поняття “аудитор.” Окремі дослідники проф. А.Д. Шеремет, проф. В.П. Суйц [43], Н.А. Голощупов [12], В.В. Дряхлов [17] правильно підкреслюють, що аудитор –

фізична особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам, встановленим законодавством, і атестована у встановленому порядку на право здійснення аудиторської діяльності. Таке визначення терміну “аудитор” передбачене

російським законодавством [31, с. 344]. Акцент тут робиться на дві характеристики:

– відповідність кваліфікаційним вимогам встановленим законодавством;

– атестація у встановленому порядку на здійснення аудиторської діяльності.

З аналізу цих понять зрозуміло, що коли аудитор атестований у встановленому порядку, то, відповідно, він і відповідає кваліфікаційним вимогам, встановленим законодавством.

Коли ми ототожнюємо поняття контролер, ревізор, аудитор, тобто замінюємо його одним терміном “аудитор”, то як пояснити студентам, бухгалтерам-практикам, керівникам підприємств: хто ж насправді виконує контрольну-ревізійну роботу. Не треба бути великим фахівцем, щоб зрозуміти різницю між аудитором і ревізором. Перший – сертифікований, другий – ні; перший – працює на фірмі або одноособово, другий – у державній установі; перший – отримує гонорар за виконану роботу, другий – має оклад установлений державою; перший – перевіряє лише по запрошенню замовника згідно укладеного договору, другий – згідно наказу державної установи; перший – результати перевірки надає лише замовнику, другий – керівнику державної установи, правоохоронним органам; перший – надає допомогу підприємству в рамках договору, другий – перевіряє законність дій керівництва, ефективність управління та господарювання.

Подольський В.І. з цього питання зазначає: “Аудитор відрізняється від ревізора за своєю сутністю, за підходом до перевірки документації, за взаємовідносинами з клієнтом, за висновками, зробленими за результатами перевірки тощо” [4, с. 23].

Звідси, ще раз запитуємо, як можна ототожнювати ревізора з аудитором, ревізію з аудитом?

Не можна копіювати бездумно західну термінологію, знищувати вікові надбання українського народу. Слід відстоювати свій менталітет, наші традиції та культуру. Тільки за цієї умови нас будуть поважати за кордоном.

Постає питання, чи необхідна атестація аудиторів? Чи може здійснювати аудит фізична особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам встановленим законодавством? З цього приводу С.Н. Рогозіна, Є.П. Ширкіна зазначають: “в більшості країн поняття “бухгалтер-експерт” (дипломований присяжний бухгалтер-експерт) та “аудитор” рівнозначні та відрізняються лише за місцем роботи і виконуваними функціями: перші більше уваги приділяють консультативним послугам, інші – перевіряють фінансову звітність” [34].

Відповідність кваліфікаційним вимогам зовсім не означає, що аудитор має право здійснювати аудит. Згідно з законодавством йому необхідно підписати аудиторський висновок і зазначити номер свого сертифікату.

Підготовленість до будь-якого виду праці ще не означає, що особа визнана такою у суспільстві. Для того, щоб вона стала аудитором необхідно оцінити її фахові знання та ділові якості, зробити висновок щодо неї. Без атестації особа не може називати себе аудитором та висловлювати думку в аудиторському висновку про достовірність фінансової звітності.

Отже, тільки твердження авторів, що аудитор – це особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам та атестована на право здійснення аудиторської діяльності є правильними. Тобто слід відрізнити діяльність спеціаліста від випадків, коли таку ж інформацію надають особи, які не є суб'єктами аудиту. Мається на увазі ситуація, коли думки з приводу достовірності звітності надають особи, які не мають сертифікату аудитора. Не можна погодитися з думкою Р. Доджа, що “аудитор – це фізична особа (фірма, організація), яка проводить аудит підприємства. Термін також може означати аудиторський персонал, який діє в межах наданих повноважень” [15, с. 22]. Не можна ототожнювати поняття “аудитор” та “інший персонал”, оскільки останній не може висловлювати думку стосовно перевіреної звітності. Це має робити лише сертифікована особа.

На відміну від аудитора, інші працівники фірми не уповноважені законодавством

підтверджувати достовірність звітності та не мають такого статусу.

Проф. В.Д. Андреев [3, с. 21], доц. Н.І. Дорош [16, с. 104], М.Л. Макальська [26, с. 103] вважають, що аудитор – це висококваліфікований спеціаліст. Постає питання за яким критерієм необхідно вважати спеціаліста “висококваліфікованим” чи просто “кваліфікованим”? Чи може вважатися спеціалістом агроном, фізик або вчитель? Адже частина з них є сертифікованими аудиторами. А в ревізори колись таких фахівців не запрошували. То чи така вже й велика у них кваліфікація?

Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. дотримуються думки, що “аудитор – працівник аудиторської служби (фірми), який здійснює незалежну експертизу чи контроль за дотриманням встановленого порядку проведення фінансово-господарських операцій, бухгалтерського обліку та звітності, надає з цих питань консультаційні послуги” [19, с. 26]. Помилково застосовують тут автори поняття “експертиза” і досить широко трактують функції самого аудитора. Послуги може надавати будь-яка особа і без сертифіката аудитора.

Є й інші точки зору авторів, які не співпадають із зазначеними вище позиціями щодо поняття аудитор.

Наприклад, проф. М.Т. Білуха вважає, що “аудитор – це не професія фахівця з обліку і контролю, а посада, яку займає працівник в аудиторській фірмі” [8, с. 63]. Адже “професія – основний рід занять трудової діяльності”* (с. 618), а “посада – службовий обов’язок, службове місце, пов’язане з виконанням певних обов’язків”** (с. 158). Тому, на наш погляд, під поняттям “аудитор” слід розуміти посаду, яку займає спеціаліст.

У ВНЗ ми готуємо спеціалістів з “бухгалтерського обліку та аудиту”, але кваліфікацію присвоюємо “економіст з бухгалтерського обліку”, сертифікат аудитора

видає громадська організація – АПУ. Як це все розуміти? Адже це все вигадують ті ж самі “фахівці” – творці українського аудиту. Це за їх програмами ми читаємо спочатку аудит касових операцій, а потім ревізію касових операцій. Всі фахівці, які розуміються на контролі, сміються, але мовчать. Мовчання не безкінечне...

Результати узагальнених досліджень зазначених вище аспектів представлені на рис. 3.

Приватно-практикуючий аудитор – це фізична особа, яка включена до Реєстру суб’єктів аудиторської діяльності Аудиторської Палати України і одноособово здійснює аудиторську діяльність відповідно до чинного законодавства.

Аудиторська фірма – це юридична особа, яка відповідає ознакам аудиторської фірми згідно Закону України “Про аудиторську діяльність”.

Не можна погодитися з думкою М.Д. Білик, що “аудиторська фірма – це юридична особа, що має право здійснювати виключно аудит” [6, с. 7]. А хто надає послуги?

Отже, суб’єктами здійснення аудиту є приватно-практикуючі аудитори й аудиторські фірми, що включені до Реєстру суб’єктів аудиторської діяльності та мають повноваження на здійснення перевірки достовірності фінансової звітності підприємств та надавати офіційні висновки про неї. Їх діяльність спрямована на здійснення на договірних засадах аудиту з метою висловлення думки щодо достовірності фінансової звітності.

Тут виникає ще одна проблема – розуміння поняття “аудиторська фірма”. Якщо обов’язковий аудит будуть здійснювати державні контролюючі органи, то аудиторські фірми як такі зникнуть. Вони перетворяться у фірми з надання бухгалтерських послуг. І це нормальне явище.

* Ожегов С.И. Словарь русского языка. – М.: Сов. Энциклопедия, 1968. – 900 с.

** там само.



Рис. 3. Суб'єкти здійснення аудиту в Україні

Висновки та перспективи подальших досліджень. Історію виникнення та розвитку громадських та приватних аудиторських організацій, у тому числі, звичайно, і великих об'єднань аудиторів, слід розглядати з точки зору їх виникнення з матеріальних потреб суспільства, а не з ідеологічних принципів та абстрактних теорій різних осіб.

На першому етапі розвитку суспільства, за умов панування примітивних способів виробництва та обміну, господарствами керували господарі без допомоги сторонніх осіб. Вони також самостійно вели облік здійснених господарських операцій для підтвердження правильності ведення господарської діяльності. З розвитком економіки та появою великих підприємств для ведення бухгалтерського обліку, складання та надання звіту управлінцям виникла необхідність в залученні осіб зі спеціальними знаннями, які могли б надати допомогу з цих питань. В умовах суспільного виробництва, коли підприємства поступово втрачають свою індивідуальність та перетворюються з суб'єктів господарювання з приватною формою власності в суб'єктів з колективною формою власності, а також коли в правильному веденні господарської діяльності зацікавлені вже не окремі особи, а велика кількість інших суб'єктів

господарювання – контрагентів, громадських організацій та державних органів, для додаткової гарантії правильності ведення та відображення в обліку господарського життя підприємства, створюється новий орган – Інститут аудиторів.

Учасники акціонерних товариств також зацікавлені у здійсненні пильного нагляду за діяльністю управлінського персоналу в процесі роботи товариств. Нагляд за їх діяльністю могла здійснити лише досить компетентна в господарській діяльності акціонерних товариств, а, отже, і в, бухгалтерській справі, особа. Це в першу чергу пов'язано з тим, що діяльність підприємства з фотографічною точністю відображається лише в обліку і звітності. Природно, що в англійських акціонерних товариствах не існувало інституту ревізійних комісій, як органу колективного нагляду, бо практика засвідчила, що краще мати компетентного бухгалтера в якості аудитора, ніж колектив ревізійних комісій, які мало досвідчені в питаннях обліку і звітності. Цим пояснюється і те, що англійці стали на шлях організації інституту аудиторів зі своїм "етичним кодексом", як самостійної корпорації фахівців з обліку для захисту і обслуговування інтересів акціонерних товариств і самих акціонерів.

Предметом аудиту і бухгалтерського обліку є психологія осіб, зайнятих на підприємстві, не права і обов'язки співробітників, а мотиви їх дій. Управляти підприємством – значить управляти бажаннями людей, що працюють в ньому. Самі бухгалтери – такі ж люди і вони не обов'язково кращі за тих, дії яких їм доводиться контролювати. “Де ж та варта, яка контролюватиме охорону?”, – пише проф. Я.В. Соколов. В житті це контролери, але контролерів треба контролювати теж! [35, с. 198].

Бухгалтерський облік виконує контрольну функцію, яка при правильній його організації здійснюється автоматично. Проте, раціональна організація обліку не завжди дає бажаний результат, оскільки зацікавлені особи намагаються, шляхом вуалювання облікових даних та звітності, звести контрольну функцію обліку до нуля. Особами, що винні в перекручуванні фактів є люди, які не хочуть виставляти на показ негативні явища своєї діяльності, а також бухгалтер, який залежить від власника і йти проти його волі просто не може.

За цих умов, аудитор, який прийшов зі сторони і не належить до персоналу підприємства та не пов'язаний з ним, займає автономне положення і покликаний надати об'єктивні висновки за завданням третьої особи на підставі наданих документів. Отже, саме така особа може реально здійснити контрольну функцію, оскільки вона не пов'язана з особами, діяльність яких запрошена перевіряти. Саме ці міркування були та залишаються причиною появи та організації діяльності Інституту аудиторів. Цим і пояснюється те, що громадська думка підтримує, а держава заохочує їх роботу. В деяких країнах закон зобов'язує, а в інших – непрямо регулює роботу аудиторів.

Інститути аудиторів, вступивши у відповідні відносини з підприємствами, перевірку діяльності яких вони здійснюють, взяли на себе відповідальність перед третіми особами, гарантуючи їм достовірність даних, що містяться в оприлюдненій звітності. Особливо яскраво це проявлялось на початковій стадії діяльності аудиторів.

Необхідність отримання гарантії від підробки та фальсифікації облікових даних і звітності власне і було першим стимулом такого швидкого поширення інституту аудиторів у всіх промислово-розвинених країнах. В сучасних умовах думка громадськості змінилась, аудиторів все частіше залучають для ведення обліку, організації внутрішнього контролю і складання звітності з метою отримання максимально високих прибутків.

Якщо бухгалтерія – структурний підрозділ, працівники якого, відображають в обліку господарське життя підприємства, а бухгалтер – організатор техніки ведення обліку, то аудитор – це своєрідний ревізор, який покликаний перевіряти не лише правильну постановку обліку та складання звітності в технічному плані, але й достовірність відображення та законність понесених витрат на виробництво та одночасно з цим і результат господарської діяльності. Якщо від бухгалтера вимагається розуміння сутності господарювання, знання облікової техніки, порядку складання звітності та кмітливості, що дозволяють правильно оцінити відображення фактів господарського життя в обліку, то від аудитора вимагається значно більше – вміння перевірити все це з точки зору достовірності, законності та доцільності. Аудитор повинен не лише володіти високим знанням техніки ведення обліку, але знати всі правові та економічні сторони діяльності підприємства, вміння провести аналіз облікових документів, порівняти зміст звітності з існуючими правовими та економічними нормами, визначити ефект від господарської діяльності, правомірність та правильність ведення обліку і складання звітності, знати можливі перекручення у звітності.

Аудитор у своїй роботі не може керуватися думкою особи, діяльність якої він покликаний перевіряти і яка, звичайно, не зацікавлена в негативному висновку.

В сучасному суспільстві бухгалтерія, бухгалтер та власник мають справу з суб'єктами господарювання, контролюючими органами та державою, в цілому, – з різними інтересами. Ці інтереси – господарства і

фіска – розходяться. Якщо власник підприємства зацікавлений в тому, щоб залишати прибуток для розвитку діяльності та збільшення обсягів виробництва, тобто за власним розумінням розподілити прибуток на користь господарства, то органи фіска зобов'язані “відчужувати” лівову частину прибутку для задоволення потреб держави. Якщо мета господаря полягає в приховуванні прибутку, вуалюванні звітності за практичним міркуванням, то мета чиновника фіска, – шляхом перевірки і детального аналізу стану обліку і звітності, встановити реальну величину прибутку для вилучення законної її частини в дохід казни.

На перспективу подальші дослідження слід зосередити на:

– оцінці чинних Міжнародних стандартів аудиту (МСА), щодо їх застосування в Україні;

– перевірці системи контролю якості обов'язкового аудиту в Україні та світі;

– вивченні комплексу основних принципів незалежності обов'язкового аудиту;

– розробці методики проведення обов'язкового аудиту на науковій основі.

ЛІТЕРАТУРНІ:

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. Аудит: Учебник / Под ред. В.И. Подольского. – М.: Экономистъ, 2003. – 494 с.

5. Аудиторский словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др. / Под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.

6. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.

7. Білуха М. Бухгалтерська наука України в ХХІ столітті // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 21-25.

8. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі: Посібник для бізнесменів. – Дніпропетровськ: фірма “Преском”, 1994. – 204 с.

9. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.

10. Вейцман Н.Р. О некоторых американских работах по документальной ревизии // Бухгалтерский учет. – 1939. – № 7. – С. 71-73.

11. Вопросы баланса и экспертизы. Сборник статей под ред. Б.А. Борьяна. Выпуск 1. – М. 1927 г. – 267 с.

12. Голощанов Н.А. Словарь-справочник аудитора / Под ред. В.И. Осипова. – М.: Экзамен, 1999. – 384 с. С. 28.

13. Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с. – С. 4.

14. Дмитренко И.Н. Организационно-методологические аспекты аудита в условиях формирования рыночных отношений: Дис... канд. экон. наук: 08.06.04 / Донецкий государственный университет. – Донецк, 1997. – С. 12.

15. Додж Р. Краткое руководство по нормам и стандартам аудита: Пер. с англ. – М.: Сирин, 2002. – 224 с.

16. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.

17. Дряхлов В.В. Основы аудита: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Гном и Д, 2001. – 272 с. – С. 19.

18. Енциклопедія сучасної України. – К.: Координаційне бюро Енциклопедії сучасної України НАН України, 2001. – Том 1. – 824 с.

19. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 2-е видання, виправлене та доповнене. – Львів: Центр Європи, 1997. – 576 с.

20. Иванов С.Ф. Счетоводные организации в Англии. // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928. – С. 1047-1051.

21. Інформаційне повідомлення Аудиторської палати України // Аудитор України. – 2003. – № 10(28). – С. 9-23.
22. *Каганский В.* О положении и функциях бухгалтеров в капиталистических странах // Бухгалтерский учёт. – 1959. – № 2. – С. 61-63.
23. *Краснова Л.П.* Финансовый контроль в ФРГ // Бухгалтерский учёт. – 1989. – № 10. – С. 46-48.
24. *Краснова Л.П.* Хозяйственный контроль в ФРГ. // Бухгалтерский учёт. – 1965. – № 7. – С. 64-67.
25. *Кулаковська Л.П.* Основи адиту: Курс лекцій: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
26. *Макальская М.Л., Пирожкова Н.А.* Основы аудита: Курс лекций с ситуационными задачами. – М.: Дело и сервис, 2000. – 160 с.
27. *Максимов Ю.* Ревизия в условиях коммерческой тайны // Бухгалтерский учёт. – 1958. – № 5. – С.72-74.
28. *Мохов Е.* Об аудиторах в США // Бухгалтерский учёт. – 1970. – №6. – С.64-72.
29. *Мухин А.Ф.* Американский бухгалтер и его заботы // Бухгалтерский учёт. – 1962. – № 3. – С. 60-65.
30. *Мухин А.Ф.* Бухгалтерский учёт в прошлениости США. – М.: “Финансы”, 1965. – 276 с.
31. Правила (стандарты) аудиторской деятельности / Составитель и автор введения Н.А. Ремизов. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 384 с.
32. *Райс Ентони.* Розкриття таємниці фінансової звітності / Пер. з англ. за ред. к.е.н. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2001. – С. 212.
33. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України. – К.: “АРТ-МЕДІА”, 2005. – С. 346.
34. *Рогозина С.Н., Ширкина Е.П.* О работе и подготовке аудиторов // Бухгалтерский учёт. – 1995. – № 4. – С. 41-42.
35. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
36. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
37. *Уткин Э.А., Бинецкий А.Э.* Аудит и управление несостоятельным предприятием. – М.: Ассоциация авторов и издателей “ТАНДЕМ”. Издательство “ЭКМОС”, 2000. – 384 с.
38. *Философский словарь.* / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1980. – 444 с.
39. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 567 с.
40. *Чикунова Е.* Международная аудиторская терминология // Аудитор. – 1999. – № 6. – С. 17-19.
41. *Чикунова Е.* Международная аудиторская терминология // Аудитор. – 1999. – № 7-8. – С. 15-16.
42. *Чикунова Е.* Международная аудиторская терминология // Аудитор. – 1999. – № 11. – С. 8-9.
43. *Шеремет А.Д., Суїц В.П.* Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 352 с.
44. *Юдин В.* Очерки аудиторства в Англии // Счетоводство. – 1926. – № 10. – С. 1322-1327.
45. 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики – К.: ТОВ “Парітет-інформ”, 2003. – 712 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.