

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.6

Бутинець Т.А., к.е.н., доц.,  
Петренко Н.І., к.е.н., доц.,  
Житомирський державний технологічний університет

## ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: ПРАВОМІРНІСТЬ ЗБИРАННЯ ДОКАЗІВ

*Розкрито сутність доказів, проаналізовано їх види, джерела отримання, доведено, що під час контролю виявляються відхилення та порушення, але аудитор не уповноважений згідно чинного вітчизняного законодавства збирати докази*

**Постановка проблеми.** У колишньому Національному нормативі аудиту № 14 термін "аудиторські докази" означає "інформацію, одержану аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту. Аудиторські докази складаються з первинних документів та облікових записів, що покладені в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел" [33, с. 113]. Це був 1999 рік. А що змінилось тепер?

Оскільки метою аудитора є висловлення власної думки про достовірність звітності, а не доведення будь-чого, то виникає суперечливе питання, чи уповноважений аудитор накопичувати докази під час аудиту та кому їх надавати? Сьогодні згідно МСА 500 "Аудиторські докази" під ними розуміється інформація, отримана при формулюванні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До них належить інформація, що міститься в облікових записах, яка є основою для фінансової звітності та інша інформація [31].

Вивчення 150 договорів на проведення аудиту показало, що в жодному з них замовник не ставив завдання зібрати або підготувати аудиторські докази щодо фінансової звітності, а дослідження 183 аудиторських висновків дало можливість дійти висновку, що в жодному з них не було пропозицій щодо надання замовнику доказів. Хоча на практиці зустрічаються випадки, коли замовник ставить завдання аудитору довести, хто з матеріально відповідальних осіб допустив недостачу товарів у магазині чи коморі? Але і у такій ситуації аудитор, надаючи послуги підприємству, на підставі вивчення даних обліку, лише висловлює власну думку щодо конкретних осіб. Навіть у даному випадку аудитор не збирає і не надає спеціальних доказів про нестачу, він їх просто не має, вони знаходяться у документах замовника, на вилучення яких аудитор не має права.

Проф. Л. Крамаровський, Л. Максимова зазначають: "На сьогоднішній день узагальнено світовий досвід із підготовки аудиторських доказів. Його підсумки відображені в розробленому Комітетом міжнародної аудиторської практики міжнародному нормативі аудиту "Аудиторські докази" (затверджений в січні 1982 р.)" [4, с. 72]. Виникає питання: чий конкретно досвід узагальнено і хто його узагальнив? Адже жодна аудиторська фірма ніколи не отримувала замовлення від клієнта на підготовку чи надання доказів.

**Аналіз останніх досліджень.** При дослідженні питань методики аудиту з'ясувалось, що автори часто присвячують цілі розділи своїх праць аудиторським доказам [1, 6, 9, 10, 3, 16, 28, 44, 57]. Протягом останніх років визначення поняття "аудиторські докази" практично не змінювалось, не змінювалася і їх сутність. Хоча пристрасі до цього питання затихають, ми ще раз ставимо його на порядку денний. Чи є насправді докази в контролі? Хто і як їх збирає, узагальнює, кому надає? Ось проблема вирішення якої очікують теоретики і практики з контрольно-ревізійної роботи. Для вирішення цього питання, мабуть, потрібні дослідження суті і набору доказів у контролі. Метою дослідження є розкрити сутність доказів, проаналізувати можливість використання процесуальної термінології в ході контролю і, зокрема, під час аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** При тлумаченні поняття "аудиторські докази" науковці [57, с. 326; 45, с. 47; 1, с. 18; 10, с. 90; 26, с. 82; 11, с. 86; 9, с. 7; 5, с. 34; 43, с. 10; 4, с. 72; 23, с. 33] стверджують, що за допомогою доказів є можливість зробити висновок і виразити власну думку аудитора щодо достовірності бухгалтерської звітності.

На думку В.В. Скобари "аудитор зовсім не зобов'язаний знайомити адміністрацію підприємства з отриманими доказами, на яких ґрунтуються його висновки" [44, с. 202].

Виходячи з цих тверджень можна дійти висновку, що докази необхідні лише аудитору. В такому випадку процес доказування відсутній. Якщо розглядати п. 4 ст. 64 КПК, то в ньому зазначено: "по кримінальних справах про контрабанду підлягають доказуванню характер і розмір шкоди, завданої контрабандою" [27, с. 33]. Виникає питання: що підлягає доказуванню в аудиті? Адже В.В. Скобара зазначає, що аудитор "не зобов'язаний знайомити адміністрацію з отриманими доказами", це означає, що аудитор нічого не доказує, а лише висловлює власну думку з приводу фінансової звітності. У наших дослідженнях [35, 36, 37] доведено, що без предмету доказування не існує самого процесу доказування. Насправді, аудитор нічого не доказує замовнику в ході здійснення аудиту, а лише висловлює власну думку щодо достовірності фінансової звітності.

Під доказом в найзагальнішому сенсі розуміється прийом, до якого вдаються з метою переконатися в правильності версії, достовірності пізнання або в тому випадку, якщо певне положення оскаржується, щоб ще раз його перевірити і підтвердити. Суворе, або дедуктивне, доказ має місце, коли висунута версія підтверджується положеннями (підставами доказів, аргументами), які визнаються істинними, так що підтвердження виходить з них як вивід з логічного висновку. Якщо такий доказ виявляється неможливим, то слід зробити зворотне, тобто привести як підстави доказу факти, що випливають з даної версії як його окремі випадки – індуктивний доказ.

У довідкових виданнях приводиться визначення доказу, суть якого в тому, що це – логічне міркування, в процесі якого обґрунтовується істинність або помилковість якої-небудь думки за допомогою інших положень, перевірених наукою і конкретною практикою. Але в контролі це дещо інше.

Неможна погодитись з твердженнями А. Кузьмінського, М. Кужельного, Е. Петрика, В. Савченко, що "Готуючись до аудиторської перевірки, потрібно ... встановити, які докази необхідні, щоб на основі узагальнення цих даних можна було б скласти аудиторський висновок" [4, с. 74]. Автори пропонують аудитору в будь-якому випадку, навіть якщо там і немає порушень чи відхилень, ще до початку аудиту встановлювати, які докази необхідні, щоб скласти аудиторський висновок. У такому випадку не діятимуть принципи етики діяльності аудитора: об'єктивність і неупередженість. Він просто буде вести пошук доказів, які запланував отримати ще до проведення аудиту, а на інші недоліки та відхилення не буде звертати увагу. Це досить хибний шлях проведення аудиту.

Незрозумілою залишається і ще одна позиція авторів, які ж саме докази планує отримати аудитор для надання аудиторського висновку: писемові чи речові?

Крім того, А. Кузьмінський, М. Кужельний, Е. Петрик, В. Савченко зазначають, що "на основі аналізу та узагальнення даних аудиторських доказів аудитор робить висновок щодо правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності бухгалтерської звітності на підприємстві, яке перевіряється" [4, с. 72]. Позиція авторів є спірною оскільки у висновку аудитор висловлює лише власну думку про достовірність звітності, яка може бути правдивою, або неправдивою. Тим паче, що в аудиті може застосовуватися і

вибірковий спосіб. Саме про це далі стверджують автори: "при підготовці аудиторських доказів аудитор, як правило, не вивчає всю наявну інформацію, а визначає основні елементи, що характеризують стан об'єкту, що перевіряється. Цим аудитор відрізняється від ревізора. Однак отримані ним дані дозволяють зробити висновки про стан об'єкту перевірки з допустимою величиною ризику відносно повноти підтвердження достовірності даних" [4, с. 72-73]. При вибіркового аудиту тим більше не можна вести мову про докази, адже відомо, що до недоліків вибіркового аудиту належить: ризик відхилити правильну гіпотезу, коли результат вибірки свідчить, що вибірка сукупність містить суттєву помилку, тоді як генеральна сукупність не містить такої помилки та ризик застосування неправильної гіпотези, коли результат вибірки свідчить, що вибірка сукупність, яка перевіряється, не містить суттєвої помилки, в той час як генеральна сукупність таку помилку містить [42, с. 203].

Аудитор не вивчає всі без винятку операції і не надає доказів для судового розгляду справи. Межі аудиту не дають можливості здійснювати процес доказування, одержувати і досліджувати доказову інформацію та застосовувати засоби доказування. Зміст і процесуальна форма доказів повинна відповідати встановленому законом процесуальному порядку.

На перших етапах розвитку аудиту аудитор ніс відповідальність за надання висновку. Наприклад, у США "до початку 30-х років ХХ століття аудитор у своїх висновках вживали термін "засвідчуємо", під яким розумілася занадто висока відповідальність аудиторів перед користувачами фінансової інформації. Аудиторська перевірка в той час носила практично суцільний характер" [55, с. 101]. Як бачимо, в свій час аудитор ніс відповідальність перед користувачами фінансової інформації, на сьогодні ж інформація змінилася. Тому не можна погодитись з думкою наведених вище авторів, що "основною, найбільш важливою, відповідальною і трудомісткою частиною роботи аудитора є підготовка аудиторських доказів за всіма об'єктами контролю" [4, с. 72], оскільки збирання аудиторських доказів не є метою аудиту. Згідно ст. 4 Закону України "Про аудиторську діяльність" метою аудиту є "визначення достовірності звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановлення нормативам" [19], тобто мета аудиту не передбачає збирання доказів за всіма об'єктами контролю.

Не можна погодитись з думкою проф. С.М. Бичкової, що "завдання (мета) аудитора – допомогти власнику уявити реальну картину стану справ на підприємстві шляхом збирання доказів ступеню відповідності інформації, що представлена в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, реальному стану справ..." [9, с. 5]. По-перше, збирання аудиторських доказів не є метою аудиту. По-друге, вивчивши 150 договорів на проведення аудиту, в жодному з них не ставилось замовником завдання зібрати або підготувати аудиторські докази з будь-якого питання.

Майже всі автори науково-практичної літератури з аудиту наводять класифікацію доказів (див. табл. 1).

Як видно з табл. 1 автори наводять більше 30-ти видів аудиторських доказів. Практикуючі, аудитор не мають можливості застосувати таку класифікацію. Що це за докази, а їх в літературі безліч, якщо їх види не регламентовані законодавством? Проф. А.Д. Шеремет, проф. В.П. Суйц [57], Н.А. Баришніков, Р.А. Алборов [1], доц. О.А. Петрик [38, с. 180] та ін. наводять такі види доказів: внутрішні, зовнішні і змішані, але при цьому не дають класифікаційної ознаки. Крім того, є переконання авторів, зокрема Є. Чикуніної, що "найбільшу цінність і достовірність для аудиторської організації мають зовнішні докази, потім змішані докази і в останню чергу – внутрішні докази" [18, с. 267]. Звідси, перевіряючи звітність на предмет її достовірності, головну увагу слід приділяти зовнішній інформації. Абсурд.

На наш погляд, така класифікація доказів, яких не існує в природі, є надуманою, її ніхто і ніколи не застосовував на практиці, а критерії визнання "найбільш цінними доказами" є не обґрунтованими. Контрольно-ревізійна робота має іншу мету.

Не можна погодитись з тим, що "аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримуються з різних

джерел або джерел різного характеру і коли вони відповідають один одному" [22, с. 116]. Тут мова йде про зовнішнє і внутрішнє співставлення документів і операцій. Такий прийом в контролі застосовується сотні років. Але це не докази.

Зарубіжні вчені пропонують: "Для отримання вагомих доказів аудитор використовує різні методи або процедури: опитування, спостереження, перевірка активів, підтвердження, аналіз документів, перерахунок і аналітичні процедури" [2, с. 114-115]. А чи дозволить замовник аудиторі проводити опитування, здійснювати спостереження, перевіряти активи тощо? Це слід передбачити договором ще до початку аудиту. Але ж, якщо такі вимоги висунути замовнику, він відмовиться від укладання договору. У нас це називається "збирати плітки". В Америці може це і є аудиторською процедурою. То навіщо ми пишемо те, чого не маємо права застосовувати? Навряд чи дозволить керівництво підприємства застосовувати такі прийоми внутрішнім контролерам.

Достовірність письмових доказів, на думку В.В. Скобари, М.Л. Макальської та Н.А. Пирожкової, вища ніж усних: "Цінність будь-яких доказів – пише В.В. Скобара, – підвищується, якщо вони отримані в письмовому, а не в усному вигляді" [44, с. 203]. Цієї точки зору, на жаль, дотримуються й інші автори: проф. А.Д. Шеремет [57, с. 159], проф. В.П. Суйц [50, с. 16]. Не можна погодитись з твердженнями проф. О.А. Петрик та інших, що існують усні докази.

Вважаємо, що абсурдність таких пропозицій очевидна і її не потрібно доводити. Аудитор не має ні письмових, ні усних доказів. Він вивчає факти господарського життя на відповідність їх чинному законодавству, тобто він повинен впевнитись, що здійснені на підприємстві факти відображені в обліку та звітності відповідно до зовнішніх і внутрішніх нормативних актів. Будь-які виявлені відхилення фіксуються в звіті аудитора та надаються замовнику, який на його підставі прийматиме відповідні рішення.

Давидов Г.М. зазначає: "за доказовим значенням документи, що перевіряються, поділяються на ... неофіційні документи, допоміжні документи" [14, с. 36]. Тут же наступним реченням він стверджує: "неофіційні та допоміжні документи доказового значення не мають..." [14, с. 36]. Для чого ж зазначати в трактуванні терміну, що до доказів належать документи, а потім в класифікації стверджувати, що вони не мають доказового значення? Далі автор пише: "Прямі докази поділяють на матеріальні та нематеріальні. Матеріальні – це документи і натуральні об'єкти. Нематеріальні – це монетарні явища, а також контрагенти підприємства, на якому проводиться аудит" [14, с. 36]. Документи, як з'ясовано вище, аудитор не має права вилучати і надавати їх будь-кому як доказ, а куди додавати столи, трактори, автомобілі тощо, які є матеріальними об'єктами? Класифікувати ж контрагентів як нематеріальний актив просто не коректно, їх не можна представити також як доказ. Абсурдність тверджень очевидна. Навіщо заплутувати студентів та практикуючих аудиторів?

Крім того, доказ, який створює аудитор – це суб'єктивна оцінка. Далі нами обґрунтовано, що сам по собі доказ не існує. Для наявності доказу необхідний ще засіб доказування: "Засіб доказування, що не містить даних і фактів, нічого не доводить, і, навпаки, якщо фактичні дані отримані не через встановлені законом засоби доказування, то вони не можуть бути використані в якості судового доказу і не можуть бути покладені в основу судового рішення" [47, с. 128].

<sup>1</sup> Жаль, що автори не знають, що ревізори теж, як правило, застосовують вибіркового спосіб дослідження, який нами описаний в деталях ще у 70-80 рр.



Багато авторів у своїх дослідженнях наводять джерела отримання доказів в аудиті (див. табл. 2).

Думки авторів щодо джерел доказів відрізняються, що викликає справедливі нарікання практикуючих аудиторів. Більшість аудиторів дотримується думки, що аудиторськими доказами є документальні джерела даних, документація бухгалтерського обліку. З цим погодитися не можна, адже аудитор не має права вилучати документи і реєстри обліку та надавати їх будь-кому. Відповідно, не має сенсу вести мову про письмові докази в аудиті. Аудитор у своєму звіті зобов'язаний посилатись на документи, які свідчать про відхилення у звітності, з метою формування особистої думки.

Давидов Г.М. зазначає, що "джерелами інформації можуть бути облікова система, первинні документи,

матеріальні активи, робітники підприємства, контрагенти" (підкреслено нами – Т.Б., Н.П. ) [14, с. 35]. Але ж первинні документи входять до складу облікової системи, без первинних документів не діє жодна облікова система, документування є основним елементом методу бухгалтерського обліку. Яким же чином автор пропонує отримувати докази від матеріальних активів (столів, автомобілів, тракторів тощо)?

Щоб з'ясувати, чи є насправді джерела доказів в аудиті, звернемося до тлумачного словника, де зазначається: "Джерело – те, що дає початок чому-небудь, звідки постає, черпає щось; основа чого-небудь; вихідне начало" [34, с. 742-743]. Тобто, якщо аудитор не збирає і не надає замовнику доказів, то немає і їх джерел.

Таблиця 2. Джерела доказів в аудиті, наведені в економічній літературі

Джерело доказів	Автор	Бичкова С.М. [9, с. 24]	Дерій В.А., Кіаїма А.Я. [16, с. 25-26]	Макальська М.Л., Пирожкова Н.А. [28, с. 118-119]	Правила (стандарт) аудиторської діяльності [42, с. 188]	Скобара В.В. [44, с. 202]	Шеремет А.Д., Суїц В.П. [57, с. 160]	Всього
Первинні документи суб'єкта та третіх осіб					+	+	+	3
Реєстри бухгалтерського обліку суб'єкта та третіх осіб					+	+	+	3
Усні висловлювання співробітників суб'єкта і третіх осіб					+	+	+	3
Порівняння одних документів з іншими, а також порівняння документів з документами третіх осіб					+	+	+	3
Результати інвентаризації майна суб'єкта, що проводилась співробітниками суб'єкта					+	+	+	3
Бухгалтерська звітність					+	+	+	3
Засновницькі документи			+					1
Документи, які є підставою для здійснення господарських операцій або підтверджують фактичне їх здійснення			+					1
Дані про господарські засоби (активи) та їх джерела (капітал, заборгованість)			+					1
Інформація адміністрації та персоналу підприємства			+					1
Результати перевірок господарської діяльності та звітності постачальників, покупців, замовників та інших контрагентів підприємства			+					1
Облікові записи		+						1
Інвентаризація, результати якої доводять фактичне існування запасів		+						1
Аудиторські підтвердження, надані третьою стороною		+						1
Зовнішні документи		+						1
Внутрішні документи		+						1
Перерахунок запасів в грошовому виразі з врахуванням внесених в документи змін		+						1
Результати аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта					+	+		2
Матеріали арбітражних або судових органів						+		1
Статистична звітність та ін. звітність				+				1
Статутні документи, договори, накази та ін. адміністративні документи				+				1
Звернення до керівництва та пояснення в усній і письмовій формі				+				1

Не можна зрозуміти, яким чином аудитор отримує докази від робітників підприємства, адже робітник це особа, яка виготовляє продукцію, надає послуги. Коли і в якому випадку працівник виробничої сфери стає джерелом інформації для аудитора? Як бачимо, в питанні аудиторських доказів (яких в природі аудиту не існує!) можна домовитись до абсурду. Ось один із прикладів: "Отримання аудиторських доказів, – пише Р.А. Алборов, – необхідно не тільки для встановлення ступеня достовірності бухгалтерської звітності, а й з метою розробки клієнту різних рекомендацій, а тому для їх отримання в процесі аудиту можуть бути

використані різні методичні прийоми і процедури" [1, с. 21]. А чи дозволить вам це робити замовник? Аудитор – не ревізор і не слід плутати цих зовсім різних за статусом осіб.

У працях вчених пропонуються різні методи отримання аудиторських доказів, такі, як інвентаризація, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, підтвердження, усне опитування, аналітичні процедури, складання альтернативного балансу тощо [3, с. 73; 28, с. 124-127; 44, с. 203; 55, с. 42]. "Для отримання вагомих доказів аудиторів використовують різні методи або процедури:

опитування, спостереження, перевірку активів, підтвердження, аналіз документів, перерахунок і аналітичні процедури [2]. Це пишуть закордонні автори. Можливо, їх менталітет дозволяє це робити. У нас, ні. Такі точки зору є спірними, так як ст. 62 Конституції України передбачається, що обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях [25, с. 25]. А який законний шлях збору доказів має аудитор? Опитає робітників, третіх осіб тощо. Дивуєшся, до чого можуть договоритись автори, які не знають основ теорії контролю.

Правильною, на нашу думку, є точка зору проф. М.Т. Білухи з цього приводу: "Способи одержання фактографічної інформації для аудитора й експерта-бухгалтера чітко визначені законом. На відміну від ревізора аудитор і експерт-бухгалтер не мають права збирати документи та іншу інформацію, яка є доказом до порушеної правоохоронними органами справи; одержувати довідки від будь-яких осіб; виконувати контрольні-ревізійні заходи (проводити інвентаризації цінностей або брати у них участь, звіряти взаєморозрахунки, перевіряти розрахункові операції тощо); залучати до проведення експертизи інших осіб, без рішення правоохоронних органів, вирішувати питання, які стосуються правової оцінки дії осіб, що мають відношення до досліджуваної справи, а також інші питання, які містять правову інтерпретацію" [7, с. 18-19]. Це думка українського практика і вченого в області контролю. Нехтувати нею не слід.

Сопко В.В., Сопко О.В. зазначають: "Доказовість у філософському розумінні (лінгвістичне) – це найважливіша властивість правильного умовиводу, міркування, вона полягає в обґрунтованості, внаслідок чого обов'язково має бути визначена істина. Доказовість у праві – це фактичні дані про обставини, які мають значення для правильного вирішення спірних питань відносин людей у суспільному виробництві у процесі обміну, – тобто ринкових відносин. У вузькому розумінні – це доказ – діловий папір, який юридично підтверджує будь-який господарський факт або право на нього" [48, с. 63-64].

Далі автори вказують: "У бухгалтерському обліку доказовість означає складання свідоцтва – матеріального носія доказу – документа або реєстру (паперу, книги, журналу, магнітної плівки тощо), де зафіксовані дані, які призначені для доказу (засвідчення) у часі (хронологічно) та в просторі (системно) господарських фактів-явищ або процесів (операцій – які відбулися на ринку). Тобто це свідоцтва, які дають можливість характеризувати господарські факти як елементи ринкових відносин – об'єкти (продуктивні сили) та суб'єкти (правовласників)" [48, с. 64].

Це доказ бухгалтера, що він все зробить правильно. А причому тут аудит, думка фахівця, який вивчає зроблене бухгалтером та іншими працівниками підприємства?

Спірною, на наш погляд, є точка зору В.І. Подольського та Л.В. Сотнікової, що "Аудиторські докази, як правило, не несуть вичерпний характер, так як зазвичай аудитор вважає необхідним покладатися на ті з них, які представляють підтвердження окремого висновку. Тому докази аудиторів збирають з різних джерел з тим, щоб підтвердити одну і ту ж господарську операцію або групу окремих типових операцій" [39, с. 48].

З цього приводу Макхадма Ахмад (Йорданія) в своїй кандидатській дисертації зазначає: "Аудит за

своїми цілями, змістом і методами постійно розвивається й удосконалюється. Раніше він розглядався як спосіб знаходження помилок, підробок і шахрайства, які могли допускатися в документах, облікових регістрах і звітах, тому завдання аудитора обмежувались дослідженням і знаходженням цих помилок і підробок... Погляд на аудиторство і його цілі змінювався завдяки Великобританському судочинству, яке вирішило в деяких своїх статтях, виданих в 1898 році, що головна мета аудиту не знаходження помилок і підробок, що містяться в документах і регістрах. Аудитор не зобов'язаний бути слідчим або детективом і, виконуючи свою роботу, не довіряти даним або підозрювати своїх помічників або тих, кого він перевіряє. Також він не має права починати свою роботу, маючи сумніви про наявність помилок або підробок в облікових регістрах і документах. Цілі аудиту перейшли від знаходження помилок і підробок до того, що результат роботи аудитора проявляється в непрямому вигляді, тобто роль аудитора обмежується вивченням рутинних розрахунків і контролем співпадіння кінцевих результатів з даними облікових регістрів і документів підприємства" (підкреслено – авт.) [29, с. 25].

Ось чому ми поставили за мету довести, що докази в аудиті відсутні, якщо це справді аудит, а не ревізія. Ця проблема вимагає відповідного обґрунтування, оскільки суттєво впливає на розробку раціональної і правильної методики здійснення контролю, підготовку ревізорських кадрів.

В результаті аналізу визначень поняття "доказів" у різних галузях права [20, с. 22; 15, с. 85, 8] дійшли наступних висновків:

– об'єктом судового пізнання, як правило, є здійснені до порушення справи в суді події і дії, що мають юридичне значення;

– як об'єктивна істина в цілому, так і окремі факти та обставини справи встановлюються слідчими органами, прокурором і судом;

– факти правопорушень встановлюються лише шляхом процесуального доказування, під час якого збираються та перевіряються докази і на їх підставі приймаються й обґрунтовуються процесуальні рішення;

– доказ є засобом судового пізнання внаслідок його зв'язку з фактами, що досліджуються;

– доказування й докази є основним змістом судових процесів.

У кримінальному праві на підставі доказів встановлюється: чи мала місце подія злочину, ступінь відповідальності звинувачуваних, характер і розміри збитку, а також причини та умови, що сприяли здійсненню злочину. В цивільному процесі за допомогою доказів з'ясується наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення сторін і третіх осіб, наявність або відсутність інших обставин, які мають важливе значення для справи.

Виникає ще одне запитання: що встановлюється на підставі аудиторських доказів? Відповідь одна: нічого, оскільки збирання аудиторських доказів не є метою аудиту. Згідно ст. 4 Закону України "Про аудиторську діяльність" метою аудиту є "визначення достовірності звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленням нормативам" [19]. Тобто мета аудиту взагалі не передбачає збирання доказів за об'єктами аудиту.

Правильної позиції, на наш погляд, дотримується правознавець Р.Ю. Ханік-Посполітак: "Аудитор не може виявити усіх зловживань, незаконних дій,

оскільки його призначення полягає в іншому. Навіть виявлені порушення він розглядає залежно від істотності впливу фінансової звітності” [51, с. 152]. Це абсолютно правильно. Не може цього зробити і будь-який інший контролер.

Отже, збирання аудиторських доказів не передбачено законодавством, їх не вимагають і самі замовники аудиту. До завдань аудитора не входить саме така вимога, як надання доказів, а тому аудитор не має права здійснювати пошук доказів за своєю ініціативою. Цього не дозволяється робити і контролеру, який немає права навіть вилучати документи.

“Доказ, – зазначає В.Д. Понікаров, – це визначений логічний прийом розсуду, коли на основі встановлених обставин стверджується або заперечується наявність будь-яких обставин” [40, с. 52].

На підставі опрацювання юридичної літератури [12, с. 166; 32, с. 60; 41, с. 109; 47, с. 127; 46, с. 247] з’ясовано, що для існування доказу необхідна наявність і єдність двох елементів: фактів і засобу доказування. Тобто засіб доказування, що не містить даних і фактів, нічого не доводить, і навпаки, якщо фактичні дані отримані не через встановлені законом засоби доказування, то вони не можуть бути використані в якості доказу. Жодна із зазначених характеристик доказу в аудиті і в контролі взагалі не має прояву. Інша справа, коли працює судовий експерт. Тут діють такі поняття як забезпечення доказів та їх витребування.

**Забезпечення доказів.** Якщо експерт вважає, що надання потрібних доказів є неможливим або у нього є складнощі в наданні цих доказів, то він має право заявити клопотання про забезпечення

цих доказів. Способами забезпечення судом доказів є допит свідків, призначення експертизи, витребування та (або) огляд доказів, у тому числі за їх місцезнаходженням. Для цього необхідно звернутись з листом, в якому необхідно викласти; обставини, що можуть бути підтвержені цими доказами; обставини, які свідчать про те, що подання потрібних доказів може стати неможливим або ускладненим, а також справа, для якої потрібні ці докази або з якою метою потрібно їх забезпечити. **Витребування доказів.** У випадках, коли є складнощі з отриманням доказів, суд за клопотанням експерта, який має такі складнощі, зобов’язаний витребувати такі докази. У листі про витребування доказів потрібно зазначити, який доказ вимагається, підстави, за яких експерт вважає, що доказ перебуває в іншій особи, обставини, які може підтвердити цей доказ.

Засоби доказування або джерела, із яких можна було б черпати інформацію про обставини, можуть бути певним чином класифіковані. До того як приступити до класифікації доказів в аудиті і юридичній літературі, необхідно враховувати, що її ознаки залежать від того, докази якого роду класифікуються. Тобто докази як факти (доказові факти) класифікуються за однією ознакою, джерела даних про факти (засоби доказування) – за іншими ознаками (див. табл. 4).

Таблиця 4. Класифікаційні ознаки та види доказів в юридичній літературі

Автор, назва джерела	Ознака для класифікації	Прямі	Побічні (непрямі)	Первинні	Похідні	Об’єктивні	Виправдані	Особисті	Речові
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Гражданский процесс. – М.: Юридическая литература, 1968. – 456 с. [12]	За характером зв’язку доказів з фактом, що шукається (с. 187)	+	+	-	-	-	-	-	-
	За способом утворення засоби доказування поділяються (с. 190)	-	-	+	+	-	-	-	-
	За джерелом засоби доказування поділяються (с. 191)	-	-	-	-	-	-	+	+
Молдован В.В., Молдован А.В. Порівняльне кримінально-процесуальне право: Україна, ФРН, Франція, Англія, США: Навч. посібн. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 400 с. [32]	По відношенню до обставини, яка підлягає доказуванню (с. 61)	+	+	-	-	-	-	-	-
	Стосовно підозри, обвинувачення у вчиненні злочину (с. 61)	-	-	-	-	+	+	-	-
	За джерелом одержання відомостей про факти, за характером формування джерела доказів останні та їх джерела бувають (с. 61)	-	-	+	+	-	-	-	-
Советский гражданский процесс. Под ред. А.А. Добровольского. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1979. – 368 с. [47]	За джерелом (с. 133)	-	-	+	+	-	-	+	+
	За характером зв’язку між доказами і фактами, що доводяться (с. 133)	+	+	-	-	-	-	-	-

<sup>1</sup> До речових доказів автор відносить письмові та речові докази.

Продовження табл. 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Штефан М.Й. Цивільний процес. Підруч. для юрид. спеціальностей вищих закладів освіти. – К.: Ін Юре, 1997. – 608 с. [46]	За характером зв'язку фактичних даних з фактами, які підлягають встановленню (з фактами, які підлягають доказуванню) (с. 248)	+	+	-	-	-	-	-	-
	За процесом формування даних про факти (характером створення доказів) (с. 248)	-	-	+	+	-	-	-	-
	За джерелом отримання доказів (с. 248)	-	-	-	-	-	-	+	+
<b>Всього</b>		<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>

За даними табл. 4 такі види доказів, як прямі і побічні, первинні і похідні, обвинувачувальні і виправдовуючі повністю стосуються правових наук, а не господарського контролю.

У цивільному процесі під особистими доказами розуміють свідчення сторін і третіх осіб, показання свідків, висновки експертів [12, с. 191]. При проведенні подальших досліджень нами буде пояснено, чому в контролі не можна застосовувати поняття свідчення, і чому висновок експерта не є доказом, а відповідно і застосування особистих доказів в аудиті є неможливим.

Щодо речових доказів, то дослідники їх поділяють на речові і письмові. Речовими доказами є предмети, що свідчать своїми якостями про обставини, які мають значення для справи (ст. 52 "Речові докази" ЦПКУ від 18.07.63 р. зі змінами і доповнення за станом на 15.03.95 р.). Отже, виходячи із наведеного визначення, можна стверджувати, що речових доказів в аудиті немає і бути не може, їх у світовій практиці аудиторі ніколи не збирали. Спірне питання у багатьох фахівців викликають письмові докази.

Аналізуючи визначення, наведені в юридичній літературі [12, с. 198; 24, с. 27; 15, с. 85; 47, с. 140; 53, с. 46], можна стверджувати, що письмовим доказом може бути будь-який предмет, а не лише документ, викладений на папері, наприклад, стенографічні записи, ноти, креслення, карти тощо, але він повинен мати для суду значення передусім з точки зору змісту. Тобто у тих випадках, коли документи виступали, наприклад, знаряддям вчинення злочину, зберегли на собі його сліди, були об'єктом злочинних дій, є продуктом злочинної діяльності, вони є речовими

доказами (ст. 83 КПКУ). Отже, документ, як самостійне джерело доказів, важливий саме за його змістом, а не за іншими властивостями.

Крім того, "особа, яка порушує клопотання перед судом про витребування від інших осіб письмових доказів, повинна докладно зазначити: який письмовий доказ вимагається, підстави, з яких вона вважає, що письмовий доказ має інша особа, і обставини, які може підтвердити цей доказ" (ст. 47 ЦПКУ). Так як письмові докази повинні подаватися до суду в оригіналі (ст. 50 ЦПКУ), а у аудитора повноважень на вилучення документів немає (йому і нічого вилучати), то і застосування в аудиті терміну "письмові аудиторські докази" є неможливим.

З цього приводу В. Кобилянський відмічає: "Господарський процес досить суттєво відрізняється від цивільного. Головна відмінність – неможливість використання показань свідків... Фактично це означає, що господарський суд приймає тільки письмові (документальні) докази. І навіть згадані пояснення сторін суддя може затребувати викласти письмово" [24, с. 27].

Тут ще раз хочеться наголосити, що аудитора запрошують на підприємство не для того, щоб він вилучав у останнього протоколи, реєстри обліку, баланси тощо. Його запрошують для надання певної послуги, суть якої чітко обумовлена в договорі і за межі умов договору аудитор без дозволу замовника вийти не може.

Прослідкуємо, що є джерелами отримання доказів в кримінальному процесі різних країн (табл. 6).

Таблиця 6. Джерела доказів у кримінальному процесі різних країн

№ з/п	Країна	Джерела доказів
1	2	3
1	Україна	Показання свідка, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновок експерта, речові докази, протоколи слідчих і судових дій, інші документи [32, с. 61]
2	Німеччина	Показання свідків, обвинуваченого, потерпілого, які допитуються як свідки; висновки експертів; протоколи слідчих та судових дій; речові докази [32, с. 68]
3	Франція	Показання свідків, обвинуваченого, висновок експерта, речові і письмові докази [32, с. 69]
4	Англія	Показання свідків, документи і речові докази [32, с. 74]
5	США	Показання свідків. Останні поділяються на свідків обвинувачення і свідків захисту [32, с. 79]

Як бачимо, джерела доказів в Україні аналогічні тим, що використовуються у кримінальному процесі зарубіжних країн.

Оскільки в праві чітко визначено, що таке докази, що до них відноситься, їх джерела та класифікація, то необхідно розглянути і сам процес доказування.

Аналізуючи поняття доказування [12, с. 174; 13, с. 12; 21, с. 136; 17, с. 9; 32, с. 56; 49, с. 121; 52, с. 249; 59, с. 20-21], виділимо наступні основні моменти:

- об'єктом пізнання в цивільному судочинстві є матеріали справи, її обставини та докази, на підставі яких вони встановлюються;
- метою пізнання є встановлення об'єктивної істини за справою;
- засобами пізнання є судовий розгляд.

Отже, докази і доказування в цивільному судочинстві є невід'ємною частиною і процесуальним засобом пізнання за справою. Тому, під процесом доказування ми розуміємо збір необхідних доказів та їх

обґрунтування дозволеними законодавством методами. Чи викону

є такі функції наш аудитор? Кожен, хто мав справу з аудитом, скаже, – ні.

Цивільно-процесуальний кодекс (ст. 28-62) передбачає: "Одержання і дослідження доказової інформації і засобів доказування (змісту і процесуальної форми доказів) повинно здійснюватися в установленому законом процесуальному порядку". Аудитор – не процесуальна особа, а тому немає права виконувати такі функції. Тому порушення процесуального порядку одержання і дослідження доказів знецінює їх, веде до втрати ними властивостей і значення доказів. У цьому полягає процес доказування. Для того, щоб діяв механізм доказування, потрібно мати предмет доказування.

Із наведених визначень в юридичній літературі [12, с. 170; 32, с. 58; 47, с. 129; 58, с. 253], зрозуміло, що без предмету доказування немає чіткого визначення і

\*\*\* Штефан М.Й. зазначає: "до складу особистих доказів включаються не тільки пояснення осіб, які беруть участь у справі, показання свідків і висновки експертів, а й різні документи, оскільки вони виходять від відповідних осіб" (с. 248).

процесу доказування. Тобто, якщо немає предмету доказування, то немає і самого процесу доказування, а як немає процесу доказування, то немає збору доказів. Ось відповідь нашим "авторам доказів", які десятки сторінок присвячують тим питанням, які аудиторі не вирішують.

Наведене вище підтверджує, що докази – є суто юридичною категорією, яка застосовується у всіх видах права, а процес збирання доказів – це врегульована законодавством України діяльність слідчого, прокурора, судді й суду або особи, яка провадить дізнання.

"У ході аудиту – пишуть М.В. Мельник, А.С. Пантелєєв, А.Л. Звєздін, – має бути отримана достатня кількість якісних аудиторських доказів (як правило, з кількох джерел та різними методами), які можуть слугувати основою для формування думки аудиторської організації про достовірність бухгалтерської звітності господарського суб'єкта. Для досягнення цих цілей аудитор використовує різні методи фінансового контролю: обстеження, спостереження, документальну та фактичну перевірку, ревізії. Особливе значення набуває економічний аналіз як дієвий метод оцінки інформації" [30, с. 42]. Все тут правильно сказано. Але доказів тут немає, так як відсутній предмет доказування, їх ніхто від нас не вимагає. Фахівець сам собі нічого доказувати не буде.

Кожна наука – будь то математика, фізика, хімія, біологія, геологія, право, контроль і ревізія має свій предмет і метод дослідження, специфіку практичного виду діяльності в області тієї або іншої науки, що, поза сумнівом, повинно позначатися і на специфіці доказу в тій або іншій області знання. Але тут мається на увазі обґрунтування описаної тези.

Контроль як практичний вид діяльності – це діяльність, основною метою якої є висловлювання думки про наявність порушень або відхилень у всіх істотних аспектах. Іншими словами, контролеру слід підтвердити, обґрунтувати наявність порушень, що засвідчує факт недотримання положень нормативного акту. Проф. С.М. Бичкова під доказом розуміє факт, який може слугити підтвердженням або спростуванням іншого факту, або процес отримання відомостей про певний факт, які дозволяють з тією або іншою мірою достовірності сформулювати думку і скласти аудиторський висновок [9]. Ні. Доказом порушення або відхилення є закон, норма, яку порушили конкретні особи. Все інше не стосується контролерів, для цього є правоохоронні органи. Контролери не уповноважені витребувати будь-які документи, а тим більше, речові. У них єдиним доказом порушення чи відхилення є закон, норма і т.д.

Згідно з Кодексом професійної етики аудитор зобов'язаний суворо дотримуватись принципів конфіденційності та доброзичливості, а тому отримані "докази" він не має права застосовувати в процесі доказування, який є предметом судового дослідження. Аудитор не є процесуальною особою, а тому він не має права брати на себе повноваження доказування. Його свідчення в суді можуть сприйматись лише як інші свідчення, а не фактичні докази.

Окремі автори описують послідовність процесу отримання аудиторських доказів: встановлення мети; спостереження за фактами господарського життя і опис доказів, виявлених в ході перевірки; оцінка зібраних доказів [56].

Вважаємо, що не слід плутати обов'язки аудитора з обов'язками ревізора або експерта. Аудитор не

повинен ставити за мету підтвердити дані звітності, та, відповідно, доводити її достовірність. Достовірність фінансової звітності повинні довести її укладачі. Якщо аудитор має сумніви щодо будь-якого показника фінансової звітності, то він вимагає від її укладача роз'яснення. У випадку ненадання аудитору такого роз'яснення укладачем звітності, аудитор формулює свою негативну думку щодо достовірності певного показника у фінансовій звітності.

Кожен фактів господарського життя, що входять в предмет вивчення контролером, може бути встановлений (доведений) лише за допомогою відповідних доказів – закону норми, плану тощо. Контролер будь-якого рівня, перевіряючи ФГЖ виявляє: відповідність або невідповідність його певній нормі. Відповідність означає, що здійснений ФГЖ не порушує встановлені в державі та на підприємстві діючі норми. Невідповідність – означає зворотне. Але доказом невідповідності слугує нормативний акт, на який повинен посплатись контролер, зазначаючи абсолютно всі показники (пункти) на цей акт.

Розглядаючи загальне вчення про докази відзначимо, що перевірити ФГЖ це значить: 1) встановити наявність або відсутність ФГЖ з тими зовнішніми і внутрішніми ознаками, що мають певне обліково-юридичне значення і 2) підвести цей ФГЖ під відповідну правову норму, застосувавши до неї пункт і підпункт. Перше завдання визначає зміст вчення про докази, друге – вчення про посилання на правову норму. Обидві сторони ФГЖ ставляться за будь-які ситуації, на всіх стадіях процесу контролю. Але питання про застосування норми є цілком юридичним, а про докази має загальне значення і ставиться в найрізноманітніших галузях дослідження і пізнання істини. У цьому контрольно-ревізійна діяльність зближається з іншими галузями такого дослідження.

Зазначені положення повинні знайти своє відображення у сучасній теорії і практиці контролю при визначенні поняття доказів, яке має два значення. По-перше, воно означає способи, прийоми, які слугують для того, щоб за допомогою них контролер зробив висновки про невідоме, шукане; наприклад, з акта інвентаризації готівки в касі ми доходимо висновку про заподіяння фірмі шкоди – нестача 10 тис. грн. – це доказовий матеріал, *factum probans*, який слугує для висновку на підставі шуканого ФГЖ, *factum probandum*. По-друге, воно має значення самого розумового процесу, шляхом якого шукана обставина ставиться у зв'язок з відомою обставиною (*demonstratio, probatio*). Для встановлення цього зв'язку необхідно відшукати таке положення, що складає відому нам і безсумнівну для нас загальну істину, що поглинала б окрему, відому нам обставину (*factum probans*).

Особи, що здійснюють контроль безпосередньо не бачать подію порушення чи відхилення тому, що стосовно часу перевірки факту ця подія відноситься до минулого. Тому істину про події минулого, приходиться встановлювати на підставі тих слідів, відбитків і відображень, що залишають будь-які минулі події у свідомості людей, які стикаються з ними, і на різних предметах і речах (документах).

З поняттям "доказ" ми стикаємося не тільки при здійсненні контролю, але й у логіці, практичній діяльності, а також у наукових дослідженнях. Тому, щоб правильно усвідомити, що являють собою докази у здійсненні контролю, важливо не тільки показати їх спільність з відповідними поняттями, що уживаються в логіці, практичній діяльності і науці, але і розкрити



специфіку доказів, які застосовуються у практиці контрольно-ревізійної роботи, показати їх особливості.

В нашій базі за 2008-2011 рр. є 13 статей в електронному вигляді, з них лише одна "Методи збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудита" (автор Т.О. Каменська) стосується аудиторських доказів, решта – це статті присвячені доказам в судочинстві та слідстві. Таким чином бум аудиторських доказів стихає. Бог дає розуму тим, хто хоче навчатись!

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Процитоване та проаналізоване вище переконує, що аудитор не повинен перетворюватися у слідчого, а діяти лише в межах своїх повноважень. Йому недозволено проводити слідчі дії, підозрювати у порушеннях будь-кого, оскільки на нього покладається обов'язок висловлення думки про достовірність фінансової звітності.

Аудитор вивчає минулі факти господарського життя на відповідність їх чинному законодавству, тобто він повинен впевнитись, що здійснені на підприємстві факти відображені в обліку і звітності згідно з чинними нормативними актами. Якщо аудитор сумнівається у достовірності даних, то замовник аудиту повинен надати аудитору докази того, що такі факти відображені у фінансовій звітності відповідно до вимог, а аудитор на підставі наданої замовником інформації формулює власну думку про достовірність фінансової звітності.

В системі господарського контролю не діє поняття "докази". Контролери, виявляючи порушення або відхилення, зобов'язані посилатись на відповідний нормативний акт (закон, положення, рекомендації, норму, план і т.д.). Рішення щодо такого запису приймає власник (керівник фірми). І коли йому будуть потрібні справжні докази, то він звертається до правоохоронних органів.

#### Список використаної літератури:

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 464 с. 2. 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. 3. Аудит: [учебное пособие] / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с. 4. Аудит: Практическое пособие / [А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.]; под ред. А. Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 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. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – [5-е изд., переработанное и дополненное]. – М.: Информационно-издательский дом "Филинь", Рилант, 2000. – 656 с. 7. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі: [посібник для бізнесменів] / М.Т. Білуха. – Дніпропетровськ: фірма "Преском", 1994. – 204 с. 8. Бурцев В. Общие аспекты организации внутреннего аудита на предприятии и основные требования к деятельности внутренних аудиторов / В. Бурцев // Аудитор. – 1998. – № 11. – С. 20-22. 9. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с. 10. Воронина Л.И. Основы современного бухгалтерского учета и аудита: [учебное пособие] / Л.И. Воронина – В 2 частях. Часть 2. Основы аудита. – М.: ПРИОР, 1999. – 304 с. 11. Голощапов Н.А. Словарь-справочник аудитора / Н.А. Голощапов; под

ред. В.И. Осипова. – М.: Экзамен, 1999. – 384 с. 12. Гражданский процесс: [учебник] / Отв. ред. Чечина Н.А., Чечот Д.М. – М.: Юрид. лит., 1968. – 456 с. 13. Гродзинский М. М. Государственный обвинитель в советском суде / Гродзинский М. М. – М.: Юриздат, 1954. – 136 с. 14. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посіб.] / Г.М. Давидов. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с. 15. Дахно І.І. Словник законодавчих і нормативних термінів: юрид. слов. І. Дахна / І.І. Дахно. – К.: Бліц-Інформ, 1998. – 352 с. 16. Дерій В.А. Аудит: [курс лекцій] / В.А. Дерій, А.Я. Кізима. – Тернопіль: ТАНГ, 2001. – 75 с. 17. Доказывание на предварительном расследовании в советском уголовном процессе: дис...канд. юрид. наук. – М., 1961. 18. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с. 19. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ із змінами, внесеними згідно з Законами № 3610-VI (3610-17) від 07.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12> 20. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про судовий устрій України" від 21.06.2001 р. № 2531-III 21. Зеликсон Э.С. Процесс доказывания при расследовании и рассмотрении уголовных дел / Э.С. Зеликсон. – "Труды Казахского государственного университета". Серия юрид., т.2, 1956. 22. Ищук С. Как читать и понимать аудиторское заключение / С. Ищук, М. Кисляков // Аудитор. – 1998. – № 4. – С. 18-27. 23. Кизь В.В. Новые стандарты аудиторской деятельности / В.В. Кизь // Аудитор. – 2003. – № 2. – С. 28-35. 24. Кобилянський В. Як виграти справу у господарському суді / В. Кобилянський // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 12. – С. 26-28. 25. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с. 26. Костирко Р.О. Удосконалення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2003. – 300 с. 27. Костін М. Доказування шкоди, завданої контрабандою / М. Костін // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 2. – С. 33-39. 28. Макальская М.Л. Основы аудита: [курс лекций с ситуационными задачами] / М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова. – М.: Дело и сервис, 2000. – 160 с. 29. Маххадма Ахмад Организация аудита в Иордании: дис... канд. экон. наук : 08.00.12 СПб./ Ахмад Маххадма. – С-Пб., 1996. 30. Мельник М.В. Ревизия и контроль: [учебное пособие] / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин; под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с. 31. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. 3 англ.: Ольховікова О.Л. та ін. – К.: Фенікс, 2011. – 846 с. 32. Молдован В.В. Порівняльне кримінально-процесуальне право: Україна, ФРН, Франція, Англія, США: [навч. посібн.] / В.В. Молдован, А.В. Молдован. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 400 с. 33. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Основа, 1999. – 274 с. 34. Новий тлумачний словник української мови. Т. 1. – К.: Аконті, 2000. – 912 с. 35. Петренко Н.І. Докази в аудиті і ревізії: проблеми теорії і практики / Н.І. Петренко // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 17 / Економічні науки. – С. 119-129. 36. Петренко Н.І. Докази в аудиті і ревізії: проблеми теорії і практики / Н.І. Петренко // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 16 / Економічні науки. – С. 108-115. 37. Петренко Н.І. Чи є докази в аудиті? Збірник тез і

- текстів виступів на Всеукраїнській науково-практичній конференції: "Теорія і практика незалежного аудиту в Україні". – К. 2001. – С. 70-75. 38. *Петрик О.А.* Аудит: методологія і організація: монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с. 39. *Подольский В.И.* Требования к учету и предпосылки в аудиторской деятельности: сходство и различие / В.И. Подольский, Л.В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 20. – С. 48-53. 40. *Поникаров В.Д.* Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учебное пособие] / В.Д. Поникаров и др. – Харьков: Арсис, 2002. – 240 с. 41. *Поникаров В.Д.* Судебно-учетная экспертиза: [учебное пособие] / В.Д. Поникаров. – Харьков: РИО ХГЭУ, 1998. – 112 с. 42. Правила (стандарты) аудиторской деятельности / Составитель и автор введения Н.А. Ремизов. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 384 с. 43. *Ремизов Н.* Комментарии к правилам (стандартам) аудиторской деятельности / Н. Ремизов Е. Гутцайт, О. Островский // Финансовая газета. – 1997. – № 46. – С. 10-11. 44. *Скобара В.В.* Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Дело и сервис, 1998. – 576 с. 45. *Скрипніченко С.* Зміни до закону "Про аудиторську діяльність" / С. Скрипніченко // Все о бухгалтерском учете. – 1998. – № 32. – С. 3-4. 46. *Смирнов Е.* Законопроект об аудиторской деятельности: одобрена концепция Правительства РФ / Е. Смирнов // Аудитор. – 2000. – № 6. – С. 3-8. 47. Советский гражданский процесс / Под ред. А.А. Добровольского. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1979. – 368 с. 48. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови: [навч.-метод. посібник] / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – К.: Товариство "Знання" України, 2002. – 231 с. 49. *Строгович М.С.* Уголовный процесс: [учебник] / М.С. Строгович. – М.: Юриздат, 1946. – 511 с. 50. *Суйц В.* Контроль за качеством работы аудиторов / В. Суйц // Аудитор. – 1997. – № 11. – С. 15-23. 51. *Ханик-Посполітак Р.Ю.* Договори на проведення аудиту: дис... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Р.Ю. Ханик-Посполітак. – К., 1997. – 201 с. 52. Цивільний процес: підруч. для юрид. спеціальностей вищих закладів освіти. – К.: Ін Юре, 1997. – 608 с. 53. Цивільний процесуальний кодекс України. – К.: Атіка, 2001. – 128 с. 54. *Чикунев Е.* Международные положения по аудиту возможности внедрения в России / Е. Чикунев // Аудитор. – 1997. – № 8. – С. 40-45. 55. *Чикунев Е.П.* Из американской судебной практики аудита / Е.П. Чикунев // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 7. – С. 101-104. 56. *Шапошников А.А.* Аудиторские доказательства: сущность и специфика / А.А. Шапошников, В.В. Остапова, С.В. Кузнецова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 3-10. 57. *Шеремет А.Д.* Аудит: [учебник] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – [2-е изд., доп. и перераб.]. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 352 с. 58. *Штефан М.Й.* Цивільний процес: [підруч. для юрид. спеціальностей вищих закладів освіти] / М.Й. Штефан. – К.: Ін Юре, 1997. – 608 с. 59. *Юдельсон К.С.* Судебные доказательства в гражданском процессе / К.С. Юдельсон. – Москва, 1956. – С. 20-21.
- БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету
- ПЕТРЕНКО Наталія Іванівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету