

ОБ'ЄКТ ТА ПРЕДМЕТ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ФОРМИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

ОРИЩЕНКО Михайло Миколайович - здобувач Харківського національного університету внутрішніх справ

УДК 342.9

В статті проаналізовані теоретичні підходи до визначення поняття об'єкта та предмета фінансового контролю, а також об'єкта та предмета аудиторської діяльності як форми фінансового контролю, що буде сприяти розумінню змісту аудиторської діяльності, її функцій та перспектив розвитку в системі управління суб'єктами господарської діяльності.

Ключові слова: об'єкт, предмет, фінансовий контроль, аудит, діяльність.

Розвиток аудиту в Україні розпочався у 90-х роках минулого сторіччя та бурхливо продовжується тепер. Як наслідок, в Україні спостерігається збільшення кількості суб'єктів аудиту, зростання чисельності сертифікованих аудиторів, підвищення обсягів доходу (виручки) від аудиту та супутніх аудиторських послуг. Отже, в Україні ринок аудиту є достатньо широким та динамічно розвивається. Проте до цього часу не існує усталеного законодавчо закріпленого понятійного апарату, що використовується в цій сфері. Сфера аудиторської діяльності в сучасній практиці суттєво розширилась за рахунок розширення кола аудиторських послуг. Головна увага приділяється підвищенню ефективності системи управління підприємством та ефективності діяльності. У першу чергу, це стосується мети та завдань, а отже, і предмета аудиту.

Дослідженню питань теорії та методології аудиту присвятили праці такі провідні вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Я.А. Гон-

чарук, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук та інші. Вони вважали, що становлення науки як самостійної галузі пізнання неможливе без визначення його предмета та об'єкта. У першу чергу це стосується визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, окреслення кола основних питань, які підлягають вирішенню. Визначення предмету та об'єкту аудиту є досить дискусійним і неоднозначним питанням, адже кожен дослідник намагається надати своє визначення.

Тому метою даної статті є: аналіз теоретичних підходів до визначення поняття об'єкту та предмету фінансового контролю, а також об'єкта та предмета аудиторської діяльності як форми фінансового контролю, що сприятиме розумінню змісту аудиторської діяльності, її функцій та перспектив розвитку в системі управління суб'єктами господарської діяльності.

Для того, щоб більш точно визначити та зрозуміти поняття предмету та об'єкту аудиторської діяльності, доцільно розкрити ці поняття з точки зору філософії. Великий глумачний словник сучасної української мови надає наступне визначення поняттю «предмет» – це будь-яка дія, об'єкт, те, на що спрямована діяльність кого-, чого-небудь [1]. У філософській трактовці предмет пізнання представляє собою сукупність властивостей – зв'язків і законів, що вивчаються даною наукою і отримали вираження в

певних логічних і знакових формах, відзначає В.В. Лазарев [2]. На думку С. Бардаша, до складу предмета входять лише основні, найсуттєвіші властивості й ознаки об'єкта, а предмет є властивістю об'єкта, наявність якої встановлюється у процесі пізнання [3]. Отже, предмет – це те, на що спрямована діяльність суб'єкта.

Стосовно характеристики поняття «об'єкт», відмітимо, що об'єкт – це філософська категорія, яка відображає те, на що спрямована пізнавальна та інша діяльність. Таке трактування пов'язане з тим, що у філософській науці, починаючи з XVII століття, поняття «об'єкт», як і співвідносно з ним поняття «суб'єкт», стало вживатися, насамперед, у гносеологічному значенні [4]. У цілому юридична наука розглядає термін «об'єкт» саме у такому розумінні, однак, з урахуванням того, що йдеться про «об'єкт правовідносин» – те, з приводу чого виникають та існують правовідносини [2]. Об'єкт, як філософська категорія – предмет, явище або процес, на які спрямована предметно-практична та пізнавальна діяльність суб'єкта (спостерігача). Таким чином, об'єкт слід розглядати як частину існуючого світу, а предмет – як суб'єктивно встановлені властивості об'єкта, що піддаються пізнанню.

Оскільки аудиторська діяльність є формою фінансового контролю, то перш ніж розглядати його предмет та об'єкт, доцільно розглянути предмет та об'єкт фінансового контролю. Предметом фінансового контролю є господарська і фінансова діяльність підприємств та організацій. Так, І.В. Басанцов предметом фінансового контролю називає показники, що контролюються (досліджуються) на всіх етапах управління фінансовими ресурсами організації [5]. На думку Л.А. Іващенко, предметом фінансового контролю є фінансові операції, пов'язані зі створенням і використанням фондів фінансових ресурсів. Фінансовий контроль лише тоді виконує призначену йому роль, якщо ґрунтуватиметься на певних принципах [6]. До їх числа, на думку автора, належать: принцип законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів; принцип розподілу контрольних повноважень, який передбачає розмежування

функцій ініціювання та виконання фінансового контролю між суб'єктами; принцип повноти охоплення об'єктів контролем, який досягається завдяки суцільному стеженню або вибірковій перевірці певних сегментів підконтрольних об'єктів; принцип достовірності фактичної інформації, дотримання якого забезпечує її відповідність реальним фінансовим ресурсам, процесам і результатам діяльності, які відображає ця інформація; принцип збалансованості контрольних дій, який передбачає узгодженість їхньої внутрішньої та зовнішньої спрямованості й забезпечує рівновагу фінансового контролю [6].

На нашу думку, не зовсім коректно обмежувати предмет контролю показниками (тим більше лише фінансовими), адже не всі досліджувані властивості об'єктів контролю можна виміряти у традиційний спосіб. Вважаємо, що також необхідно враховувати такий показник, як дотримання юридичних норм та законодавства в цілому, які також повинні підлягати контролю. Отже, перейдемо до розгляду об'єктів фінансового контролю.

Є. В. Калюга зауважує, що об'єкти контролю в кожній галузі діяльності мають особливості, і визначає наступний їх перелік у промисловій сфері: необоротні активи, їх рух, джерела утворення та доцільність використання; плани реалізації продукції, у тому числі державне замовлення; операції з їх виконання; калькулювання і нормування матеріальних і трудових ресурсів; матеріальні запаси і грошові цінності (процеси їх надходження, збереження і використання); господарські взаємовідносини (зовнішні і внутрішні); поточні та довгострокові зобов'язання, їх утворення та використання за призначенням; витрати діяльності і доходи; фонд споживання, його утворення і використання; фінансові результати і резерви; звітна й обліково-аналітична інформація з господарської діяльності підприємств - [8, с. 46-47].

У свою чергу, об'єктом фінансового контролю завжди є фінансова діяльність підприємницьких структур, бюджетних установ та організацій, фінансових інститутів, що здійснюють фінансову діяльність.

Об'єктом фінансового контролю є те, з приводу чого суб'єкти вступають у контрольні правовідносини, на що спрямована контрольна діяльність. Таким об'єктом будуть усі грошові процеси при формуванні, розподілі й використанні фінансових ресурсів. Проте об'єкт фінансового контролю є значно ширшим, ніж просто перевірка фінансових ресурсів, оскільки в кінцевому підсумку відбувається контроль і за використанням матеріальних, природних, трудових ресурсів у ході опосередкування фінансовими відносинами процесів національного виробництва та перерозподілу [9, с. 47].

Отже, визначившись з поняттям та сутністю предмету та об'єкту фінансового контролю, можемо перейти до визначення цих понять стосовно аудиторської діяльності. Останнім часом в економічній та юридичній літературі почали більш обґрунтовано висвітлювати питання теорії аудиту, однак визначення його предмета залишається дискусійним і неоднозначним. У юридичній літературі з аудиту засвідчується неоднаковість підходу різних науковців щодо визначення предмета та об'єкта аудиту.

Так, М.Т. Білуха предметом аудиторської діяльності визначає процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки [10, с. 96]. У загальному теоретичному плані предмет аудиту – це сукупність об'єктів аудиторського контролю. При цьому автор зазначає, що предмет аудиту є єдиним і для теорії, і для практики, а основою для його визначення є інформація про факти (явища і процеси) господарської діяльності. Б.Ф. Усач характеризує предмет аудиторського контролю як процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки та пояснює, що на стадії виробництва аудит досліджує ефективність використання праці, її предметів і засобів, відповідність їх чинному законодавству і нормативно-правовим актам [12, с. 22-23]. Б.І. Валуєв вважає, що предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних й інших характеристик, що

перебувають у сфері аудиторської оцінки [14, с.18]. Разом з цим автор під об'єктами аудиторських послуг розуміє «окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші сторони функціонування системи, що підлягає вивченню, стан яких може бути оцінено кількісно і якісно» [14, с. 19]. Отже, предметом аудиту в цілому визначають інформацію про процеси, що відбуваються у господарюючого суб'єкта, а також дотримання останнім законності, достовірності, доцільності та ефективності цих процесів.

Отже, до предмету аудиту слід відносити процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою. Аудит включає контрольний перегляд здійснених господарських операцій з метою підтвердження повноти, достовірності та об'єктивності інформації, що надається користувачам. При цьому всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві, можна звести до трьох основних процесів: придбання засобів виробництва, виробництво продукції (послуг) і реалізація готової продукції (послуг) [15].

Ф. Ф. Бутинець об'єктом аудиту вважає господарські операції [17, с. 30]. Конкретні форми прояву предмету аудиту, якими можуть бути усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється. Об'єкт аудиторської діяльності – це взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно і якісно. О. Ю. Редька під об'єктами аудиту вважає здійснювані господарські процеси, які в сукупності складають господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється [18, с. 36]. Також наголошується, що об'єкти аудиту досить багатогранні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом аудиту можна назвати документально зафіксовану інформацію про наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування. Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча характери-

зують об'єкти аудиту як здійснювані господарські процеси, які в сукупності складають господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Крім того, вони вводять поняття «сукупного об'єкту аудиту», яким визначає документально зафіксовану інформацію про наявність і рух засобів підприємства і джерел їх формування [19, с. 34].

Таким чином, предмет, на який спрямована активність, наша діяльність у діалектико-матеріалістичному розумінні, є об'єктом. Це означає, що предмет у своїй початковій формі уже належить до сфери суспільних відносин. Дещо стає об'єктом вивчення тільки після того, як розвиток предметно-продуктивної діяльності суспільства дає йому необхідну спрямованість і масштаб огляду. Звідси, термін «об'єкт аудиту» слід розглядати як окремий елемент предмета аудиту, на який направлена дія аудитора. Залежно від направленості аудиту аудитор у своїй діяльності має справу з об'єктами, досить різними за своїм складом, цільовою орієнтацією та іншими характеристиками [20].

Оскільки аудит покликаний вивчати діяльність підприємства, то на перший погляд здається, що його об'єктом є підприємство, на якому він збирає необхідний для пізнання матеріал. Але вивченням діяльності підприємства займаються й інші економічні науки, такі як політекономія, статистика, бухгалтерський облік, економічний аналіз тощо. Отже, одні й ті самі об'єкти можуть бути предметом дослідження не однієї, а декількох галузей наук. Відмінність полягає в тому, що в кожному конкретному випадку ці об'єкти розглядаються з власних специфічних та особливих сторін, що є притаманними саме цій науці. Тому, на нашу думку, неправильним є твердження, що об'єктами аудиту є юридичні та фізичні особи.

Деякі автори ототожнюють поняття «предмету» та «об'єкту» аудиту. Так, П.Л. Сук стверджує, що термін «об'єкт» означає те саме, що й «предмет». Предмет бухгалтерського обліку розкривається через його об'єкти. Предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємства, мета і характер якої визначається видом господарювання. Об'єктами обліку, які становлять його предмет є: господарські засоби і дже-

рела їх утворення; господарські процеси та їх результати [22, с.28]. Ми не погоджуємось з думкою автора, оскільки предмет аудиту конкретизують його об'єкти. Під об'єктами аудиторської діяльності розуміють окремі чи взаємопов'язані економічні, організаційні та інші сторони функціонування системи, яку вивчають, стан яких можна оцінити кількісно або якісно. Аудит має справу з об'єктами, різними за складом, орієнтацією і відношенням до окремих сфер діяльності.

Слід зазначити, що предмет аудиту визначається метою, завданнями аудиту та потребами користувачів результатів аудиторської перевірки. Такими користувачами можуть бути: власники і засновники суб'єктів господарювання; інші фізичні та юридичні особи, що мають матеріальну зацікавленість у результатах господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання, які можуть виступати у ролі кредиторів, інвесторів, постачальників тощо. Отже, предмет змінюється залежно від видів та об'єктів аудиту, а також користувачів результатів аудиту. Предмет аудиту характеризується та конкретизується певними об'єктами. Його також слід розглядати в динаміці, зі зростанням числа аудиторських послуг змінюється кількість об'єктів аудиту, а отже, його предмет. Наприклад, якщо предметом фінансового аудиту є перевірка достовірності фінансової звітності, то об'єктами аудиту стає система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та інформаційні системи.

Проведений аналіз визначень предмета аудиту свідчить про відсутність єдиної думки серед науковців. Спостерігається помилкове ототожнення предмета «аудиту» та «аудиторської діяльності», а також предмета та об'єкта аудиту. Не конкретизуються предмет та об'єкти аудиту за різними видами аудиту, дослідження цих понять стосуються, в основному, аудиту фінансової звітності.

Література

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / укл. і гол. ред. В. Т. Бусел. – К. – Ірпінь: Перун, 2002. – 1440 с.

АНОТАЦІЯ

У статті проаналізовано теоретичні підходи до визначення поняття об'єкту та предмету фінансового контролю, а також об'єкта та предмета аудиторської діяльності як форми фінансового контролю, що сприятиме розумінню змісту аудиторської діяльності, її функцій та перспектив розвитку в системі управління суб'єктами господарської діяльності.

SUMMARY

The paper analyzes theoretical approaches to the definition of the object and the subject of financial control, as well as object and subject of audit activity as a form of financial control to facilitate understanding of the content of the audit of its functions and development prospects in the management of business entities.

2. Лазарев В. В. Общая теория государства и права. – М.: Юристъ, 1996. – 472 с.

3. Бардаш С. Предмет і об'єкт контролю як галузі наукових знань та практичної діяльності: між категоріальні співвідношення й відмінності / Сергій Бардаш // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 55-61.

4. Фролов И. Т. Философский словарь. – М.: Политиздат, 1986. – 465 с.

5. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис.... д-ра екон. наук: 08.00.08 / Басанцов Ігор Володимирович. – Ірпінь, 2008. – 382 с.

6. Іващенко Л. А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки: дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Іващенко Людмила Анатоліївна. – Д., 2005. – 188 с.

7. Бурцев В. В. Система государственного финансового контроля: дис.... д-ра экон. наук: 08.00.12, 08.00.10 / Бурцев Владимир Владимирович. – М., 2001. – 544 с.

8. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

9. Финансы: учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. В. В. Ковалева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 640 с.

10. Білуха М. Т. Курс аудиту: підручник / Білуха М. Т. – К.: Вища шк. – Знання, 1998. – 574 с.

11. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / Рудницький В. С. – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 196 с.

12. Усач Б.Ф. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / Усач Б.Ф. – К.: Знання, 2007. – 231 с.

13. Аудит, методика і організація: у 2 частинах [Текст]: [навч. посіб.] / Н.І.Гордієнко О.В.Харламова, М.Ю.Карпенко. – 4.1 – Х.: ХНАМГ, 2007. – 163 с.

14. Валуев Б.И. Возможный поход к классификации системы хозяйственного учета. Информационный аспект [Текст] / Валуев Б.И. // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2004. – №16. – С. 15-22.

15. Безуглова Т.Г. Організація і методика аудиту [Текст]: [навч. посіб.] / Т.Г.Безуглова, Н.С.Усик – К.: Університет «Україна», 2007. – 371 с.

16. Пшенична А.Ж. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / А.Ж.Пшенична – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с.

17. 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.

18. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

19. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та стики [Текст] – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.

20. Усач Б.Ф. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / Усач Б.Ф. – К.: Знання, 2007. – 231 с.

21. Гончарук Я.А. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.

22. Сук Л.К. Бухгалтерський облік [Текст]: [навч. посіб.] / Л.К.Сук, П.Л.Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.