

Що таке система бухгалтерського обліку? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С.8-11. 12. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / За ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ. : ТОВ "Баланс-клуб", 2001. – 832 с. 13. Общая теория систем // Доклады 2-й конференции по общей теории систем; [пер. с англ.]. – М. : Мир, 1966. – 188 с.

Надійшла до редколегії 25.03.11

УДК 657.6

Н. Дорош, д-р екон. наук, проф.

ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА ТА ОБ'ЄКТІВ ВИДІВ АУДИТУ

Проведено критичний аналіз дефініцій, наведених у наукових джерелах та законодавстві та сформовано власну думку щодо предмета та об'єктів видів аудиту в сучасних умовах, зокрема, аудиту фінансової звітності, огляду, внутрішнього аудиту, операційного аудиту.

Ключові слова: предмет, об'єкт, аудит, аудит фінансової звітності, огляд, внутрішній аудит, операційний аудит.

Осуществлен критический анализ дефиниций, приведенных в научных источниках и законодательстве и сформована авторская трактовка относительно предмета и объектов видов аудита в современных условиях, а именно, аудита финансовой отчетности, осмотра, внутреннего аудита, операционного аудита.

Ключевые слова: предмет, объект, аудит, аудит финансовой отчетности, осмотр, внутренний аудит, операционный аудит.

In article is conducted critical analysis definition, provided in scientific source and legislation, shaping the author's interpretation comparatively audit, his (its) object and subject in modern condition. The author gives own characteristic object and subject for different types of audits, exactly, for financial statement audit, review, internal auditing, operational auditing.

Key Words: object, subject, audit, financial statement audit, review, internal auditing, operational auditing.

Відповідно до загальної теорії пізнання основою для виділення науки у самостійну галузь наукових знань є встановлення її предмета та об'єкта. В першу чергу це стосується визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, окреслення кола основних питань, які підлягають вирішенню. Для того, щоб краще зрозуміти предмета та об'єкт аудиту, доцільно розкрити ці поняття з точки зору філософії. Об'єкт як філософська категорія – предмет, явище або процес, на які спрямована предметно-практична та пізнавальна діяльність суб'єкта (спостерігача). В якості об'єкта може виступати і сам суб'єкт. Суб'єктом виступає особистість, соціальна група або все суспільство. Предмет – виражена в сукупності абстрактних понять частина реальності, яку вчений робить об'єктом свого дослідження, модель об'єкта, що вивчається, створена науковим мисленням.

У теорії пізнання об'єкт розглядається як те, на що спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта дослідження (пізнання), як те, що досліджується. Об'єкт слід розглядати як частину існуючого світу, а предмет – як суб'єктивно встановлені властивості об'єкта, що піддаються пізнанню. Предмет – це властивість, притаманна об'єкту, те, що в цьому об'єкті має наукове пояснення. Об'єкт та предмет дослідження як категорії процесу наукового пізнання співвідносяться між собою як загальне та часткове. Дослідження предмета як суттєвих властивостей об'єкта дає можливість встановити закономірності його функціонування. Правильне визначення предмета аудиту сприяє вирішенню питань застосування аудиту в управлінні діяльністю суб'єкта господарювання. Сам зміст предмета аудиту повинен розкривати також його значення та роль у системі регулювання економікою країни.

Дослідженню питань теорії та методології аудиту присвятили праці такі провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голова, Я.А. Гончарук, 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. Останнім часом в економічній літературі почали більш обґрунтовано висвітлювати питання теорії аудиту, однак визначення його предмета залишається дискусійним і неоднозначним. В економічній літературі з аудиту засвідчується неоднозначність підходу різних науковців щодо визначення предмета та об'єкта аудиту. Так, існує точка зору, що предметом аудиту є процес розширеного відтворення. Б.Ф. Усач характеризує предмет аудиторського контролю як процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту і додер-

жання 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 [13, с. 22 – 23].

Критиці з боку багатьох науковців піддається твердження, що на стадії споживання суспільно-необхідного продукту аудит виявляє диспропорції в задоволенні матеріальних і культурних потреб членів суспільства, а також протиріч, викликаних порушенням нормативно-правових актів у процесі задоволення особистих потреб. Обґрунтування полягає в тому, що особисте споживання аудит не охоплює і вибір розширеного відтворення як предмета аудиту є невідповідним твердженням.

Дещо іншої думки дотримуються інші науковці. Так, предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства [1, с.28]. Предметом аудитом є незалежне дослідження достовірності відображення процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також оцінювання ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства [9, с.26]. Однак процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту не може бути повною мірою предметом аудиту, оскільки сам аудит не повністю охоплює стадії розподілу та споживання. Основою для визначення предмету аудиту слугує не кругообіг господарських засобів та процес розширеного виробництва, а інформація про факти явищ та процесів господарської діяльності [3, с. 113].

Тому, на думку Я.А. Гончарука та В.С. Рудницького, предметом аудиту слід вважати інформацію про факти господарської діяльності суб'єкта господарювання, що підлягає перевірці, відображену у бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та інших джерелах інформаційної структури, що підлягає кількісній та вартісній оцінці. До предмету аудиту слід віднести процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою [8, с. 26].

Предметна область аудиту – це інформація, яка досліджується аудитором, з метою формування ним думки щодо повноти, достовірності й законності відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських фактів. До неї входять такі розділи: засновницькі

й інші загальні документи підприємства; облікова політика клієнта; документи по всіх рахунках та розділах бухгалтерського обліку; фінансова звітність; інші джерела інформації [8, с.122]. Предметом аудиту правомірно вважати процеси або явища, що зафіксовані документально і відображають стан майна, ресурсів, джерел їх формування, господарських процесів суб'єкта господарювання. Факти, які відображені у фінансових звітах є предметом аудиторської перевірки. Таким чином, предмет аудиту – це господарська діяльність, її економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики, що знаходиться в сфері аудиторської оцінки [4, с.43].

Інше тлумачення предмета аудиту надає Б.І. Валуєв. Так, він вважає, що предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних й інших характеристик, що перебувають у сфері аудиторської оцінки [2, с.18]. Разом з цим, Б.І. Валуєв 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" [2, с. 19].

Щодо ототожнення поняття "об'єкт" та "предмет", то наприклад Л.К. Сук та П.Л.Сук стверджують, 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 джерела їх утворення; господарські процеси та їх результати [12, с.28].

Найпоширенішим у світі є обов'язковий аудит фінансової звітності щодо підтвердження її достовірності. Разом з тим спектр аудиторських послуг постійно розширюється. Оскільки бізнес стає складнішим і потребує більш надійної інформації, сертифіковані аудитори відіграють важливу роль у забезпеченні підтвердження інформації іншої, ніж фінансова звітність, так і в консалтинговій підприємницької діяльності та оподаткування. Аудитори, володіючи технічними знаннями та маючи незалежність в забезпеченні підтвердження, а також компетентність і досвід, сприяють діяльності підприємства, покращують її. Вони надають та допомагають виконати рекомендації щодо підвищення прибутковості шляхом збільшення дохідності чи зменшення витрат, включаючи зменшення помилок і зловживань та поліпшуючи внутрішній контроль [7, с.108].

Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Аудиторські організації на замовлення суб'єктів господарювання можуть виконувати також і такі послуги: організація бухгалтерського обліку та його автоматизація; розробка та створення системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на підприємстві; консультації з питань оптимізації оподаткування; погоджені процедури з приватизації державного майна, придбання, злиття та поглинання підприємств; консультації з випуску акцій та їх просування на міжнародні ринки цінних паперів; консультації з фінансів, менеджменту, управління трудовими ресурсами, маркетингу тощо. Вони можуть розширюватись відповідно до економічних та правових потреб суб'єктів господарювання. Тому, за-

лежно від різновидностей аудиторських послуг змінюються як об'єкти, так і його предмет.

Достовірність фінансової звітності – основний традиційний предмет аудиту. Але, як зазначалось, сфера аудиторської діяльності в сучасних умовах значно розширилася за рахунок широкого спектру аудиторських послуг. Головна увага приділяється підвищенню ефективності діяльності, системи управління суб'єктом господарювання і, перш за все, системи внутрішнього контролю. Таким чином, предметом аудиту можуть бути не тільки висновки про сучасний, а й можливий стан об'єктів у майбутньому.

Розгляд спеціальної економічної літератури з аудиту підтверджує неоднаковий підхід вчених і практиків до визначення поняття об'єкта аудиту. Господарські процеси в науці про господарський контроль розглядаються як сукупність складових елементів – фактів господарського життя. В результаті здійснення фактів господарського життя основна маса господарських фактів впливає на фінансовий стан підприємства. Такі факти господарського життя називають господарськими операціями, і вони є основними об'єктами аудиторського дослідження.

Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча характеризують 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 [8, с. 34].

Б.Ф. Усач вважає, що об'єктом аудиту є фізичні та юридичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єкту контролю. Також під об'єктами, на його думку, можна розуміти й економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, прибуток тощо. Крім того, об'єктами аудиту можуть бути конкретні засоби (майно) або джерела їх утворення [11, с.24].

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 вивчення 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, невірним є твердження, що об'єктами аудиту є юридичні та фізичні особи.

Під об'єктами аудиторської діяльності розуміють окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування системи, що вивчають, стан яких може бути оцінений кількістю і якістю [1, с. 28].

Я.А. Гончарук та В.С. Рудницький визначають об'єкт аудиту як інформацію про окремі факти господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури і підлягає кількісній та вартісній оцінці [3, с. 113].

Ми дотримуємося думки, що об'єкти аудиту це – система обліку і внутрішнього контролю, інформаційні системи. Розширення об'єктів аудиту системою внутрішнього контролю обґрунтовується системно – орієнтованим підходом сучасної концепції аудиту, згідно з яким

аудитор перевіряє адекватність організації та ефективність функціонування системи внутрішнього контролю підприємства-клієнта. За результатами досягнення розуміння суб'єкта господарювання та перевірки системи внутрішнього контролю аудитор визначає обсяг та характер аудиторських процедур по суті.

Згідно з МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" аудитор слід отримати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур [10, с.357]. Одним із головних факторів, який також впливає на розширення спектру аудиторських робіт є розвиток комп'ютерних інформаційних технологій в обліку, зростання Інтернету та електронної комерції. У сучасних економічних умовах майже всі підприємства покладаються на інформаційні технології у веденні бухгалтерського обліку. Переваги інформаційних технологій та поширення Інтернету забезпечують появу нових шляхів ведення бізнесу в електронному вигляді, а саме електронної комерції. Аудитори, які здійснюють аудит або надають інші послуги підтвердження інформації, обробленої за допомогою таких швидкісних технологій, потребують базових знань, розуміння інформаційних технологій та електронної комерції. У зв'язку з цим інформаційні системи стають об'єктом аудиту. У зарубіжних країнах, наприклад США, сертифікація аудиторів здійснюється у трьох напрямках: аудитори – бухгалтери, аудитори інформаційних систем, внутрішні аудитори. Сертифікація аудиторів інформаційних систем пояснюється зростанням складності комп'ютерних інформаційних технологій та веденням бізнесу в он-лайновому режимі послуг.

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. 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.

На методологічному рівні необхідно визначити співвідношення понять "предмет" та "об'єкт" аудиту. На нашу думку предмет потрібно розглядати, виходячи з таких основних підходів:

➤ у предметі аудиту в концентрованому вигляді має бути закладена концептуальна мета дослідження. Вибір об'єктів аудиту залежить від мети та завдань дослідження, а отже виду аудиту;

➤ предмет аудиту конкретизується його об'єктами, об'єкти – це окремі найбільш істотні складові елементи предмета. Поняття "об'єкт" є більш вузьким та конкретним, ніж поняття "предмет аудиту";

➤ об'єкт і предмет дослідження, як категорії процесу пізнання, співвідносяться як загальне та часткове.

Наприклад, якщо предметом фінансового аудиту є перевірка достовірності фінансової звітності, то об'єктами аудиту стає система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та інформаційні системи. Для підтвердження достовірності фінансової звітності перевірячі підлягають відображенню в обліку всіх об'єктів обліку, організація та ефективність функціонування системи внутрішнього контролю, а також комп'ютерні інформаційні технології. Якщо метою операційного аудиту є перевірка діяльності підприємства з позицій ефективності та продуктивності, то за об'єкти будуть обрані основні показники фінансово-господарської діяльності підприємства. Якщо на замовлення підприємства-клієнта проводиться огляд фінансової звітності, то він здійснюється без детального вивчення системи внутрішнього контролю і обліку підприємства, без перевірки первинної документації на достовірність та проведення інвентаризації активів. Ступінь впевненості за результатами оглядової перевірки менший, ніж за результатами фінансового аудиту, і аудитор у своєму висновку констатує, чи привернув його увагу будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Отже, перелік об'єктів огляду фінансових звітів вужчий, ніж при аудиті фінансових звітів.

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. В першу чергу це стосується мети та завдань, а отже і предмета внутрішнього аудиту. Згідно з МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" термін "внутрішній аудит" означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, моніторинг системи внутрішнього контролю [10, с.581]. Таким чином, предметом внутрішнього аудиту можна визначити оцінювання діяльності суб'єкта господарювання, а об'єктами аудиту систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, інформаційні системи та показники ефективності діяльності та ділової активності.

1. Безуглова Т.Г. Організація і методика аудиту [Текст]: [навч. посіб.] / Т.Г.Безуглова, Н.С.Усик – К.: Університет "Україна", 2007. – 371 с.
2. Валуев Б.И. Возможный поход к классификации системы хозяйственного учета. Информационный сериал [Текст] / Валуев Б.И. // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2004. – №16. – С. 15-22.
3. Гончарук Я.А. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
4. Аудит, методика і організація: у 2 частинах [Текст]: [навч. посіб.] / Н.І.Гордієнко О.В.Харламова, М.Ю.Карпенко. – Ч.1 – Х.: ХНАМГ, 2007. – 163с.
5. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика [Текст]: [навч. посіб.] / Н.І.Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
6. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту [Текст]: [навч. посіб.] / Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча. – К.: Каравела, 2006. – 560 с.
7. Пшенична А.Ж. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / А.Ж.Пшенична – К.: ЦУЛ, 2008. – 320 с.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Текст] – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2007. – 1172 с.
9. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. №3125-XII [із змінами та доповненнями] [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
10. Сук Л.К. Бухгалтерський облік [Текст]: [навч. посіб.] / Л.К.Сук, П.Л.Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
11. Усач Б.Ф. Аудит [Текст]: [навч. посіб.] / Усач Б.Ф. – К.: Знання, 2007. – 231 с.

Надійшла до редколегії 15.04.11