

І ЕОАІ І В ОЇАІ АЕАІ І НО² І ДААІ АОА ОА І А^а ЕО^а АОАЕОБ

На основі аналізу літературних джерел обґрунтовано визначення предмета та об'єкту аудиту, окреслено їхні характерні ознаки та вказано спосіб їхнього взаємозв'язку.

Аудит як наука та система знань визначається певною метою, предметом та об'єктами дослідження. У цілому, мета аудиту полягає в досить глибокому і докладному ознайомленні з об'єктом аудиторської думки аби скласти про нього компетентну та адекватну думку.

Щоб дійсно розуміти, чим аудит займається, що вивчає, у чому полягає основне коло питань, котрими вирішуються основні проблеми аудиту, потрібно дослідити його предмет. Але його потрібно розглядати лише у зв'язці з об'єктом аудиту, оскільки сам предмет у кожному конкретному випадку характеризується певним об'єктом тому, що залежно від направленості аудиту змінюється і сам об'єкт дослідження.

Останнім часом в економічній літературі почали обґрунтованіше висвітлювати зазначені питання теорії аудиту, Проблемам розвитку методології та організації аудиту присвятили праці такі вітчизняні вчені як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, В.А. Шевчук та інші.

Однак визначення предмета та об'єктів аудиту, особливо у їх взаємозв'язку, залишаються дискусійним і неоднозначним.

Певна теоретична невизначеність вказаних питань та їх практична актуальність для аудиторської діяльності дозволили вказані вище напрями розвитку теорії та практики аудиту покласти в основу проведеного дослідження. Тому основною ціллю цього дослідження є визначення взаємозв'язку мети аудиту, його предмету та об'єктів.

Згідно з МСА 200 „Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів” мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудиторомі можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності [2,с. 216].

Законом України „Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 140-V визначено, що аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Відповідно до загальної теорії пізнання основою для виділення науки у самостійну галузь наукових знань є встановлення її предмета та об'єкта.

Правильне визначення предмета аудиту сприятиме вирішенню питань застосування аудиту в управлінні господарською діяльністю підприємств, установ та організацій. Аналогічна проблема має місце й в умовах розкриття сутності аудиту як практичної діяльності.

В економічній літературі з аудиту засвідчується неоднаковість підходу різних науковців щодо визначення предмета та об'єкта аудиту. Так, Я.А.Гончарук та В.С.Рудницький вважають, що при визначенні предмета аудиту переважають такі три важливі концепції:

- розгляд предмета аудиту щодо стану господарських засобів і господарських процесів;
- розгляд предмета аудиту щодо кругообігу господарських засобів;
- розгляд предмета аудиту як розширене відтворення [8,с.112]

Зупинимось детальніше на працях тих економістів, які стверджують, що предметом аудиту є процес розширеного відтворення. Зокрема, М.Т. Білуха характеризує предмет аудиторського контролю як процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки [4, с.133].

Аналогічної думки дотримуються й 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 [3 с. 28].

Отже, згідно з цією концепцією предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку та звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства.

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 [8, с. 113].

Тому, на думку 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.

Іншою концепцією є розгляд предмета аудиту щодо кругообігу господарських засобів, згідно з якою рух коштів у сфері виробництва й обігу продукує створення нових товарів та послуг та отримання прибутку. Так, кошти суб'єктів господарювання перетворюються у матеріальну форму – виробничі фонди (сировину, матеріали, напівфабрикати). Потім внаслідок виробництва підприємства стають власниками результатів виробництва, які потім реалізуються споживачам за формулою Т – Г – Т. Ці операції документально засвідчуються і згодом можуть перевірятися аудитором.

Приблизником такого підходу є Л.П. Кулаківська та Ю.В. Піча, які до предмету аудиту відносять процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємства, при цьому межі аудиторської перевірки визначаються її метою [10, 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 [11, с. 122].

Ф.Ф.Бутинець стверджує, що предметом аудиту є господарська діяльність підприємства та інформація про цю діяльність, сформована в системі бухгалтерського обліку та поза його межами, тобто документальні дані про господарську діяльність підприємства, що досліджуються за допомогою спеціальних способів і прийомів, вироблених наукою про господарський контроль [6, с. 28-29].

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 [7, с. 18]. М.І. Бондар розширив визначення додаванням правової характеристики, а саме: “аудит передбачає оцінку законності здійснення господарських процесів та достовірності інформації, що цікавить користувачів та замовників аудиту” [5, с. 16].

Згідно з думкою В.Я. Савченко для вивчення предмета аудиту має застосовуватися системний підхід, який повинен охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики. На його думку, аудит, як складова економічного контролю, розкриває нові можливості підприємницької діяльності, вивчає її ефективність та відповідність законодавству, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій у бухгалтерському обліку та звітності. Крім того, предметом аудиту мають бути і договірні відносини, виконання договорів, тобто здійснення контролю над усіма формами обороту суспільно необхідного продукту [12, с. 15].

Найпоширенішим у світі є обов'язковий аудит фінансової звітності щодо підтвердження її достовірності. Разом з тим спектр аудиторських послуг постійно розширюється.

Згідно з Законом України „Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року аудиторі (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, залежно від різновидностей аудиторських послуг змінюються як об'єкти, так і його предмет.

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.

На кожному конкретному підприємстві аудит може охоплювати рух всього комплексу активів та зобов'язань, а також всі зміни в структурі капіталу. При цьому об'єкти аудиту настільки різноманітні, що надати їх вичерпний перелік практично неможливо [3, с. 31].

Порівняно з поняттям предмету поняття об'єкту аудиту є більш конкретним, воно передбачає основні та найсуттєвіші елементи того, що саме охоплює аудит в кожній господарюючій одиниці. Термін „об'єкт аудиту” слід розглядати як окремий елемент предмету аудиту, на який направлена цілеспрямована дія аудитора. В залежності від направленості аудиту, аудитор в своїй діяльності має справу з об'єктами досить різними за своїм складом, цільовою орієнтацією та іншими характеристиками [6, с. 33].

Проф. Б. Валуєв тлумачить під об'єктами аудиторських послуг „окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші сторони функціонування системи, що підлягає вивченню, стан яких може бути оцінено кількісно і якісно” [3, с. 19].

В.Я. Савченко також вважає, що під об'єктом аудиторської діяльності слід розуміти окремі та взаємопов'язані організаційні, інформаційні та інші форми функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно [12, с. 16]. Таку думку підтримують Т.Г. Безуглова та Н.С. Усик [3, с. 28].

Бутинець Ф.Ф. також дотримується думки, що „об'єкт аудиторської діяльності – це взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно та якісно” [6, с. 34]. Аналогічне визначення наводить і Давидов Г.М. [9, с. 21]. Бондар М.І. розширює визначення, вказуючи, що сторони функціонування системи можуть бути і не пов'язаними [5, с. 46].

Інший відомий науковець Б.Ф. Усач вважає, що об'єктом аудиту є фізичні та юридичні особи, при цьому перевірки 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 [13, с.240].

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

Інші учені-економісти, такі як Я.А. Гончарук та В.С. Рудницький, вважають, що об'єкт аудиту – це інформація про окремі факти господарської діяльності суб'єкта господарського контролю, що відображена в системі бухгалтерського контролю та інших джерелах інформаційної структури і підлягає кількісній та вартісній оцінці [8, с. 113].

На нашу думку, об'єктами аудиту є інформаційне середовище, система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Науково обґрунтована класифікація об'єктів аудиту має теоретичне та практичне значення. З теоретичної точки зору класифікація об'єктів дає можливість глибше зрозуміти сутність предмету

аудиту та його видів, а з позицій організації аудиторського процесу – адекватно скласти план та програму аудиторської перевірки, визначитись з методами та процедурами аудиту.

Класифікація об'єктів аудиту за складністю має на меті їх розподіл на прості та складні. До простих зазвичай належать об'єкти, які містять незначну кількість елементів контролю. Наприклад, товарна продукція є простим об'єктом для контролю, але їй притаманні такі елементи як якість, асортимент, конкурентоспроможність на ринку, естетична привабливість тощо. До складних належать об'єкти, які мають невизначену структуру, що підлягає дослідженню. Наприклад, автоматизацію технологічного процесу відносять до складних об'єктів аудиту, на вході яких відомі затрати на впровадження, а на виході – вироблена продукція. Але ті фактори, що впливають на результативні показники (ефективність нової техніки), можна визначити при подальшому дослідженні із застосуванням методів економічного аналізу [13, с.24].

Щодо часу, наприклад, доцільно виділити об'єкти аудиту, які мали оцінку у минулому, теперішньому чи майбутньому часі. Так, витрати бувають минулого, теперішнього та майбутнього періодів. За таким же принципом можна розглядати доходи та резерви суб'єктів господарювання. Так, минулий стан об'єкта аудиту оцінюється тоді, коли необхідно мати висновок про достовірність бухгалтерської звітності і доцільність господарських операцій. Теперішній стан об'єктів аудиту оцінюється під час перевірки наявності матеріальних цінностей та коштів, тобто коли з'ясовується реальний стан бухгалтерського обліку, систем планування і стимулювання. А оцінка майбутнього стану об'єкта можлива як результат аудиторського дослідження проблем удосконалення відповідних сторін системи управління.

Залежно від тривалості роботи аудитора над об'єктами їх можна визначити як такі, що перебувають постійно, або періодично під контролем аудитора, або підлягають одноразовій оцінці. Наприклад, аудитор постійно повинен вести контроль за оцінкою активів підприємства. А періодичному контролю можуть підлягати ресурси, певні поетапні процеси тощо.

Велика кількість об'єктів аудиту та їх характеристика потребують ґрунтовного підходу до визначення класифікаційних ознак. Аналіз літературних джерел показав, що класифікація об'єктів аудиту проводиться, в основному, за такими ознаками: видами; функціональним призначенням та джерелами утворення засобів; складністю; сферою діяльності; часом оцінювання; характером оцінювання; видами аудиту; терміном перебування об'єктів аудиту в полі діяльності аудиту [6, с. 30-34].

Розвиток сучасної економіки, процеси концентрації та глобалізації капіталу супроводжуються появою нових явищ та процесів, таких як нематеріальні активи, цінні папери, фінансові інструменти тощо, які стають об'єктами обліку та аудиту. Окрім основної операційної діяльності підприємства здійснюють операції з інвестування, фінансування та вкладання капіталу. Концепція аудиту розвинулась від підтверджуючого аудиту до системно-орієнтованого та аудиту, що базується на ризику. Розширилися види та спектр аудиторських послуг. Отже, розвиток об'єктів аудиту та їх характеристик потребують удосконалення класифікації об'єктів аудиту. Доцільно об'єкти аудиту класифікувати за такими ознаками: об'єктами обліку; господарськими процесами; стадіями аудиторського процесу; складовими аудиторського ризику; видами аудиту; функціональним призначенням та джерелами утворення засобів; за видами діяльності; складністю; тривалістю аудиторського обслуговування; часом оцінювання стану діяльності підприємства.

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.

Підсумовуючи слід зазначити, що предмет аудиту визначається метою, завданнями аудиту та потребами користувачів результатів аудиторської перевірки. Отже, предмет змінюється залежно від видів та об'єктів 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.

Слід зазначити, що предмет, а особливо об'єкти аудиту зумовлюються потребами користувачів інформації про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Такими користувачами можуть бути:

- уповноважені відповідно до законів України представники органів державної влади;
- власники і засновники господарюючих суб'єктів;
- 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 [9, с. 22].

На методологічному рівні необхідно визначити співвідношення понять „предмет” та „об’єкт” аудиту. На нашу думку предмет потрібно розглядати, виходячи з двох основних підходів:

– 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”;

– у предметі аудиту в концентрованому вигляді має бути закладена концептуальна мета дослідження. Вибір об’єктів аудиту залежить від мети та завдань дослідження.

Наприклад, якщо предметом аудиту є перевірка достовірності фінансової звітності, то об’єктами аудиту стає система обліку та внутрішнього контролю. Для підтвердження достовірності фінансової звітності перевіряють всі об’єкти обліку.

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.

У теорії пізнання об’єкт розглядається як те, на що спрямована пізнавальна діяльність суб’єкта дослідження (пізнання). А предмет – це властивість, притаманна об’єкту. Дослідження предмета як суттєвих властивостей об’єкта дає можливість встановити закономірності його функціонування. Об’єкт слід розглядати як частину існуючого світу, а предмет – як суб’єктивно встановлені властивості об’єкта, що піддаються пізнанню. Об’єкт та предмет дослідження як категорії процесу пізнання співвідносяться між собою як загальне та часткове.

Література

1. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 140-V.
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гук, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
3. Безуглова Т.Г., Усик Н.С. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. для дистанц. навч. / Відкритий міжнародний ун-т розвитку людини „Україна”. Інститут дистанційного навчання. – К.: Університет „Україна”, 2007. – 371 с.
4. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник. – К.: Знання, КОО, 2000. – С. 133–139.
5. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 188 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672 с.
7. Валуев Б.И. Возможный поход к классификации системы хозяйственного учета. Информационный аспект // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Серія економічна, вип. 16. – С. 15-22.
8. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
9. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
10. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч. посіб. 3-є вид. – К.: Каравела, 2006. – 312 с.
11. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – К.: 2006. – 560 с.
12. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – 4-е вид., перероб., і доп. – К.: Знання, 2007. – 231 с.