

Взаємозв'язок предмета та об'єктів обліку та аудиту

Дорош Н.І.

доктор економічних наук, професор,
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Мартинюк М.А.

студентка
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У статті проведено критичний аналіз дефініцій, наведених у наукових джерелах, українському та міжнародному законодавстві, розглянуто проблему трансформації об'єктів бухгалтерського обліку у сучасних умовах, виявлено причини розбіжностей у трактуванні об'єктів обліку у вітчизняних та закордонних джерелах, розглянуто взаємозв'язок предмета та об'єктів обліку та аудиту.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, предмет, об'єкт, наукове дослідження, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту.

Dorosh N.I., Martynuk M.A. ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРЕДМЕТА И ОБЪЕКТОВ УЧЕТА И АУДИТА

В статье проведен критический анализ дефиниций, приведенных в научных источниках, украинском и международном законодательстве, рассмотрена проблема трансформации объектов бухгалтерского учета в современных условиях, выявлены причины разногласий в трактовке объектов учета в отечественных и зарубежных источниках, рассмотрена взаимосвязь предмета и объектов учета и аудита.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, аудит, предмет, объект, научное исследование, международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, международные стандарты аудита.

Dorosh N.I., Martynuk M.A. INTERDEPENDENCE OF SUBJECT AND OBJECTS OF ACCOUNTING AND AUDIT

In the article is conducted critical analysis definition, provided in scientific source and legislation, Ukrainian and international law, reviewed the problem of transforming objects accounting under current conditions, revealed the reasons for differences in accounting treatment facilities in domestic and foreign sources, and reviewed the relationships of subject and object of accounting and auditing.

Keywords: accounting, auditing, object, scientific research, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, International Standards on Auditing.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одним з найважливіших критеріїв визначення окремої галузі науки є визначення її предмета, об'єкта та методології.

Бухгалтерський облік, як і будь-яка інша економічна наука, має свій предмет, об'єкти, суб'єкти і методологію. Наукове дослідження бухгалтерського обліку як науки включає цілеспрямоване вивчення об'єктів з використанням наукових методів. Трансформація об'єктів дослідження чи виникнення нових методів дослідження в бухгалтерському обліку може привести до певних змін тих наук, з якими бухгалтерський облік безпосередньо пов'язаний.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку розглядаються відомими вченими-економістами, такими як, зокрема, Л.Г. Ловінська, В.Д. Базилевич, А.В. Шегда, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, В.Г. Швець, Н.І. Дорош, С.Ф. Легенчук, С.Ф. Голов, С.В. Свірко.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У вітчизняних та міжнародних джерелах існують розбіжності у трактуванні окремих об'єктів бухгалтерського обліку, у статті досліджено основні причини наявних відмінностей.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є аналіз понять предмета та об'єктів бухгалтерського обліку та аудиту, дослідження їх розвитку та трансформації, пошук взаємозв'язків між ними.

Виклад основного матеріалу дослідження. Об'єктом пізнання прийнято називати те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника. Об'єктом наукового дослідження є навколишній матеріальний світ та форми його відображення у свідомості людей, які існують незалежно від нашої свідомості, відбираються відповідно до мети дослідження. Досліджувати можна не тільки емпіричний об'єкт (наприклад, якість продукції, собівартість виробів), але

й теоретичний (наприклад, дія закону вартості).

Йдеться не просто про об'єктивну дійсність чи даність, а про те, що об'єктом пізнання будь-яке явище стає лише в тому випадку, коли воно включене в процес пізнання. Поняття об'єкта пізнання не є константним. Воно постійно збагачується завдяки розвитку наукових знань.

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 наявного 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. Предмет пізнання – це досліджувані з певною метою властивості об'єкта. Об'єкт та предмет дослідження як категорії процесу наукового пізнання співвідносяться між собою як загальне та часткове.

Предмет – виражена в сукупності абстрактних понять частина реальності, яку вчений робить об'єктом свого дослідження, модель об'єкта, що вивчається, створена науковим мисленням [5, с. 373].

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 [5, с. 373].

Предметом бухгалтерського обліку в широкому розумінні є все те, що пов'язано з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси. У вузькому розумінні предметом обліку є сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень [18, с. 34]. Таке визначення предмета відповідає сутності бухгалтерського обліку, задеклароване і законодавчо закріплене, а також відображає технологічний процес інформаційного забезпечення, метою якого є надання користувачам правдивої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства.

У вітчизняній економічній літературі трактування предмета бухгалтерського обліку

різне. Таке розмаїття викликано тим, що господарську діяльність підприємства, його ресурси, факти, дії і події, що відбуваються в його межах, вивчають і досліджують представники різних наук, зокрема економісти, юристи, управлінці, статистики, фінансисти, але кожен розглядає бухгалтерський облік у розрізі окремого виду діяльності.

В умовах трансформації економіки не тільки виникають різні підходи до трактування предмета обліку, але й змінюються думки щодо визначення його об'єктів. Сучасні вітчизняні та іноземні науковці виділяють різні категорії об'єктів, а також пропонують включити нові, враховуючи розвиток економіки різних країн та світового господарства.

Зокрема, серед об'єктів обліку можна виділити господарські засоби, джерела утворення господарських засобів та господарські процеси. Таку класифікацію об'єктів можна назвати класичною для теорії бухгалтерського обліку в Україні, адже вона існує вже досить великий проміжок часу та була розроблена радянськими вченими. Таку класифікацію можна зустріти у наукових працях багатьох вчених-українців, наприклад, в роботах В.Ф. Максимової, І.Б. Садовської, В.В. Сопко, В.Г. Швеця. Під об'єктами бухгалтерського обліку у класичному підході розуміються конкретні одиниці господарських засобів і джерел їх формування у вартісному вираженні, а також їх динаміка і стан, зумовлені господарськими процесами. Серед господарських процесів вирізняють постачання, виробництво та реалізацію продукції, робіт та послуг.

Так, В.В. Сопко облік визначає як процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя [16, с. 5]. Самостійними об'єктами господарювання, тобто обліку, є засоби господарювання, джерела їх утворення та господарські процеси [16, с. 21].

Облік як інформаційна система має постійно забезпечувати зростаючі потреби суспільства, розвиток обліку здійснюється у відповідь на економічні запити суспільства. Суспільство є дуже складним та різноманітним, тому до обліку весь час висувуються нові вимоги. Наприклад, інфляція привела до виникнення таких методів та процедур обліку, які дають можливість виявити навіть за умов інфляції дійсний стан справ, виключивши зі звітів інфляційні складові [2, с. 21].

Розширення та ускладнення сфери підприємництва, сучасні процеси глобалізації

та концентрації капіталу, поява нових форм організації бізнесу, таких як, наприклад, корпорація, приводять до розвитку функціональних можливостей обліку, покликаних сприяти відображенню в обліку нових об'єктів обліку, підвищенню ефективності інформаційного забезпечення управління та контролю.

У зв'язку з цим в сучасних умовах відбуваються певні зміни у трактуванні об'єктів обліку. До їх складу включено активи, пасиви, доходи, витрати і фінансовий результат. Визначення таких категорій об'єктів наведено в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [13].

Система обліку має справу з: а) придбанням ресурсів та випуском підприємством готової продукції; б) ресурсами, які контролюються підприємством, тобто активами підприємства; в) пов'язаними з цими ресурсами вимогами (зобов'язаннями підприємства) [2, с. 20]. Термін «об'єкт обліку» має чітке визначення, відоме як «концепція окремого об'єкта». Умовність окремого об'єкта вимагає, щоб для досягнення цілей обліку визначений об'єкт був чітко відокремлений від усіх близьких та/чи пов'язаних з ним об'єктів чи осіб. За цією умовністю об'єкт обліку розглядається як відокремлений та незалежний від його власників. Ми вважаємо, що ресурси (активи), які використовує підприємство (об'єкт обліку), належать цьому об'єкту, а щодо цих активів він має зобов'язання (пасиви підприємства) перед особами поза організацією (об'єкт обліку). З погляду обліку активи, пасиви та діяльність об'єкта обліку розглядаються окремо від його власників та інших суб'єктів господарської діяльності [2, с. 23].

Варто зауважити, що деякі вітчизняні науковці наводять іншу класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку. Зокрема, С.Д. Легенчук у своїй праці [9] розглядає об'єкти обліку у динаміці, показує їх трансформацію залежно від економічної ситуації у світі та потреб користувачів бухгалтерської звітності. Комплексне вивчення та удосконалення концептуальної структури бухгалтерського теоретичного знання було здійснено завдяки використанню парадигмального підходу. Парадигма (від гр. «приклад, модель, зразок») – це сукупність фундаментальних наукових установок, уявлень і термінів, яка приймається і розділяється науковим співтовариством, а також об'єднує більшість його членів.

Україна у зв'язку зі світовими глобалізаційними процесами здійснює активну політику

щодо адаптації вітчизняного законодавства до загальноприйнятих норм у міжнародній практиці. Це стосується багатьох сфер, зокрема сфери державних фінансів. Модернізація державних фінансів, бухгалтерського обліку в державному секторі мають на меті забезпечення якості та прозорості інформації, що характеризує майновий стан і рух бюджетних коштів, а також її відповідність міжнародним стандартам. Прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. [14] національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НПСБО) регламентують облік у розрізі різних об'єктів і відповідають переважно міжнародним стандартам. У своїй статті О.О. Дорошенко [6, с. 210] зазначає, що така трансформація має досить масштабний характер і охоплює перегляд укрупнених об'єктів обліку, виникнення нових об'єктів обліку в державному секторі, зміну змістового наповнення традиційних об'єктів.

Л.Г. Ловінська у своїй праці [10, с. 48] зазначає, що до загальних об'єктів фінансового обліку міжнародна теорія та практика відносять активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати.

Така трансформація у визначенні об'єктів здебільшого полягає у тому, що у чинних МСФЗ, МСБО та Концептуальній основі поняття пасивів «розділяється» на власний капітал та зобов'язання, а прибуток трактується з точки зору визначення доходів і витрат. Також у ст. 9 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» зазначено, що фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання: а) активи; б) зобов'язання; в) власний капітал; г) дохід та витрати, зокрема прибутки та збитки; г) внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників; д) грошові потоки.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [11]:

1) актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання;

2) зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій, а погашення якої, згідно з очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди;

3) власний капітал – це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань;

4) прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

У Концептуальній основі фінансової звітності [7] зазначено, що прибуток часто використовується як показник результатів діяльності або як основа для інших показників, таких як прибутковість інвестицій, прибуток на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з виміром прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу, витрат, а отже, і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які суб'єкт господарювання використовує під час складання своїх фінансових звітів.

Одні й ті самі об'єкти можуть бути предметом декількох наук. Відмінність полягає в тому, що в конкретному випадку ці об'єкти розглядаються з власних специфічних сторін, що є притаманними саме цій науці. Для прикладу наведемо зв'язок предмета та об'єктів бухгалтерського обліку та аудиту.

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, видів аудиту, предмет аудиту конкретизується його об'єктами; об'єкт і предмет дослідження як категорії процесу пізнання співвідносяться як загальне та часткове [5, с. 375].

Предмет аудиту залежить від мети та завдань видів аудиту, а також потреб 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 в ролі акціонерів, кредиторів, інвесторів, постачальників тощо.

Якщо предметом фінансового аудиту є перевірка достовірності фінансової звітності, то об'єктами аудиту стає система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, інформаційні системи та ризики суб'єкта господарювання. 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.

Ми дотримуємося думки, що об'єкти фінансового аудиту – це система обліку і внутрішнього контролю, інформаційні системи, а також ризики суб'єкта господарювання. 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, зокрема його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур [12]. 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.

Деякі вчені 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, а також підлягає кількісній та вартісній оцінці [4, с. 113].

Визначивши предмет та об'єкти кожної із наук, можна виявити їх взаємозв'язок. Оскільки предмет аудиту базується на визначенні достовірності фінансової звітності підприємства, яка складається на основі даних бухгалтерського обліку, можна стверджувати, що зміни теоретико-методологічного комплексу бухгалтерського обліку однозначно вплинуть на розвиток теоретичних засад аудиторської діяльності. Об'єкти бухгалтерського обліку та аудиту залежно від їх трактування або ототожнюються, або стають частиною один одного. Особливо це стосується трактування об'єктів як господарських процесів або фактів господарського життя.

Висновки з цього дослідження. Отже, сучасні трансформаційні процеси в економіці зумовлюють науковий інтерес до переосмислення та удосконалення основ науки бухгалтерського обліку. Вченими здійснюються спроби розробки нових концепцій, які б змо-

гли покращити бухгалтерський облік як в теорії, так і на практиці.

У сучасних працях агреговані класичні об'єкти поділяються по-різному, виходячи з конкретних потреб економічних суб'єктів. Таким чином, поняття пасивів розмежовується на дві принципово різні категорії «власного капіталу» та «зобов'язання», де за основу поділу взято право власності на окремий пасив, а поняття прибутку синтезується на основі понять «доходи» та «витрати». Таким чином, поняття прибутку або ж пасиву як об'єкта обліку не зникає, а лише трансформу-

ється, приймаючи лише більш зручну форму для сучасних потреб користувачів інформації, наведеної у фінансових звітах.

Одні й ті самі об'єкти можуть бути предметом декількох наук. Відмінність полягає в тому, що в конкретному випадку ці об'єкти розглядаються з власних специфічних сторін, що є притаманними саме цій науці. Наявність різних наукових підходів до трактування предмета та об'єкта бухгалтерського обліку є поштовхом для розробки більш глибокого теоретичного підґрунтя науки бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Безуглова Т.Г. Організація і методика аудиту : [навч. посіб. для дистанц. навч.] / Т.Г. Безуглова, Н.С. Усик. – К. : Університет «Україна», 2007. – 371 с.
2. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел ; пер. з англ. О.В. Мінін, О.Г. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
3. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення і застосування / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 43–57.
4. Гончарук Я.А. Аудит : [навч. посіб.] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
5. Дорош Н.І. Розвиток об'єктів та предмета аудиту / Н.І. Дорош // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 373–375.
6. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.business-inform.net/pdf/2013/2_0/209_211.pdf.
7. Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО у вересні 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
8. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : [навч. посіб.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 3-тє вид. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.
9. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : [монографія] / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
10. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. Ч. 1 / [Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцуров]. – К. : Аграрна наука, 2009. – 480 с.
11. Подання фінансової звітності : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 від 1 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
12. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2015. – С. 280–335.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджене Наказом Міністерства України від 7 січня 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
14. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / [І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська]. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
16. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві / В.В. Сопко. – К. : Техніка, 1995. – 267 с.
17. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2009 р. – № 911-р.
18. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / В.Г. Швець – 4-тє вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.