

коефіцієнту детермінації, рівень якого має дорівнювати або перевищувати значення 0,3.

За результатами дослідження встановлено достатній ступінь надійності кожної функції витрат, проте, на наш погляд, найбільш обґрунтованою та наближеною для потреб обліку є функція, визначена на основі аналізу рахунків.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Як висновок, можна стверджувати, що на цьому етапі закінчується нудна, рутинна і одноманітна робота обліковця, натомість професійному бухгалтеру-аналітику доведеться застосовувати вміння мислити нестандартно, знаходити вигідні для підприємства новаторські рішення.

Хороший бухгалтер м'ясопереробного підприємства – це обліковець, аналітик, контролер, технолог, управлінець, маркетолог м'ясопереробного виробництва, який приймає участь у розробці прогнозних планів щодо формування витрат.

Перспективу подальших розвідок у даному напрямі вбачаємо у дослідженні процесу бюджетування діяльності м'ясопереробних підприємств та аналізі релевантної інформації з метою прийняття своєчасних ефективних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Борковська В.В. Облік і аналіз витрат, обсягів та результатів діяльності м'ясопереробних підприємств / В.В. Борковська : електронне наукове фахове видання Мик. Нац. ун-ту / за ред. д.е.н., проф. Стройко Т.В. – Вип. 4. – Миколаїв, 2015. – С. 960-967.
2. Борковська В.В. Контрольна функція обліку за нормуванням витрат в м'ясопереробній промисловості / В.В. Борковська : зб. наук. праць Подільської держ. аграр.-техн. акад. / за ред. д.е.н., проф. В.В. Іванишина. – Вип. 22. – Кам'янець-Подільський, 2014. – С. 33-38.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік : підруч. [3-тє вид.] / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
5. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента XXI века. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2001. – 645 с.
6. Ковальчук Т.М. Внутрішньогосподарський (Управлінський) оперативний аналіз: методика та організація : моногр. / Т.М. Ковальчук. – К. : ІАЕ, 2001. – 203 с.
7. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : моногр. / В.Б. Моссаковский. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 328 с.
8. Нападowska Л.В. Управлінський облік : моногр. / Л.В. Нападowska. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

УДК 657.6(075.8)

Гедз М.Й.

*доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку й аудиту
Черкаського навчально-наукового інституту
Університету банківської справи*

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИНЦИПУ ОБ'ЄКТИВНОСТІ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті досліджується дотримання в Україні принципу об'єктивності в аудиті відповідно до стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів та Директив ЄС. Проаналізовано сучасний стан забезпечення об'єктивності аудиторської діяльності на загальнодержавному рівні з точки зору наявності відповідних застережних заходів. Встановлено необхідність розробки застережних заходів щодо загроз власного інтересу, загроз власної оцінки та загроз особистих стосунків аудитора.

Ключові слова: аудит, принцип об'єктивності, незалежність аудиту, загрози об'єктивності, застережні заходи.

Гедз М.И. ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИНЦИПА ОБЪЕКТИВНОСТИ В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В статье исследуется соблюдение в Украине принципа объективности в аудите в соответствии со стандартами Международной федерации бухгалтеров и Директив ЕС. Проанализировано современное состояние обеспечения объективности аудиторской деятельности на общегосударственном уровне с точки зрения наличия упреждающих мер. Установлена необходимость разработки мер по упреждению угроз собственного интереса, угроз собственной оценки и угроз личных отношений аудитора.

Ключевые слова: аудит, принцип объективности, независимость аудита, угрозы объективности, упреждающие меры.

Gedz M.Y. ENSURING THE PRINCIPLES OF OBJECTIVITY IN AUDIT

The article provides research on Ukrainian objectivity principles in audit and its compliance to IFAC standards and EU Directives. An analysis was carried out to determine the current state of objectivity of audit on the state level with regards to available preventive measures. The necessity to develop preventive measures for threats of personal interest, threats of personal assessment and threats of personal relations of auditor has been proven to be acute.

Keywords: audit, principles of objectivity, independent audit, threats to objectivity, preventive measures.

Постановка проблеми. Дослідження принципів зовнішнього незалежного аудиту має важливе значення з точки зору забезпечення концептуальних засад аудиторської діяльності в Україні. Особливої актуальності набуває принцип об'єктивності в сучасних умовах розвитку як вітчизняної аудиторської діяльності так і економічних відносин в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у розвиток незалежного аудиту та його принципів зробили українські вчені й практики:

Н. Дорош, В. Пантелєєв, О. Петрик, О. Редько, В. Рудницький. Серед зарубіжних авторів – Р. Адамс, Е. Аренс, Р. Додж, Дж. Лоббек, Р. Монтомері, Дж. Робертсон та ін. Однак теоретичні розробки та методичні напрацювання науковців не в повній мірі знайшли відображення у правовому забезпеченні принципу об'єктивності в діяльності вітчизняних незалежних аудиторів.

Мета дослідження. Метою дослідження є удосконалення концептуальних засад аудиторської діяль-

ності в Україні на підставі дослідження забезпечення принципу об'єктивності при виконанні зовнішнього незалежного аудиту.

Вклад основного матеріалу дослідження. Об'єктивність в аудиті є вимогою правовою та моральною. Так, Міжнародні стандарти етики для професійних бухгалтерів (частина Б – стосується аудиторів) Міжнародної федерації бухгалтерів [1, с. 22-137] стверджують, що принцип об'єктивності накладає на аудиторів обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб. Аудитор повинен бути незалежним від клієнта, якому надаються послуги з аудиту. Така незалежність вимагає незалежності думки та незалежності поведінки.

Незалежність думки досягається відсутністю будь-якого впливу на аудитора, що може ставити під загрозу його професійне судження, здатністю діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом. Професійний скептицизм зобов'язує аудитора розглядати досліджувані аудиторський доказ як потенційно недостовірний, поки не доведено протилежне.

Незалежність поведінки забезпечується уникненням фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм аудитора знаходяться під загрозою.

Таким чином, незалежність аудитора є визначальною у забезпеченні об'єктивності його діяльності.

Міжнародні стандарти етики визначають такі загрози об'єктивності аудитора: загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків; загроза тиску.

Для усунення загроз об'єктивності або їх зменшення до прийнятної рівня необхідно розробляти застережні заходи. Такі заходи можуть бути розроблені як на загальнодержавному рівні законодавчими та/або регуляторними органами щодо аудиту (наприклад, Національний банк; державні установи з регулювання ринку фінансових послуг, цінних паперів; Аудиторська палата України тощо) так і на рівні аудиторських фірм – шляхом розробки та впровадження внутрішньофірмових стандартів етики або відповідних застережень у договорі на проведення аудиту.

Проаналізуємо сучасний стан забезпечення об'єктивності аудиторської діяльності в Україні на загальнодержавному рівні з точки зору наявності відповідних застережних заходів у розрізі вимог Міжнародних стандартів етики та Директив Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів [2; 3].

Загрози власного інтересу (спричинені власними інтересами або інтересами близьких родичів у справах клієнта з аудиту) зводяться до: наявності фінансового інтересу аудитора або його близьких родичів у справах клієнта (наприклад, депозитні вклади на умовах, відмінних від типових; отримані чи надані позики, кредити на умовах, відмінних від типових; наявність суттєвої частки в капіталі клієнта); надмірної залежності від розміру гонорарів, що сплачують окремі клієнти з аудиту; наявності тісних ділових стосунків з клієнтом; остраху втрати клієнта; залежності розміру аудиторської винагороди від результату.

Застережні заходи для усунення загроз власного інтересу на загальнодержавному рівні містяться у Законі України «Про аудиторську діяльність» [4]:

- 1) забороняється проведення аудиту:
 - аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління клієнта;
 - аудитором, який має особисті майнові інтереси у справах клієнта;
 - аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що є клієнтом з аудиту;
 - аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що є клієнтом з аудиту;
 - аудитором – працівником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що є клієнтом з аудиту;

2) забороняється аудиторам безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності (виробничою, торговельною, посередницькою), що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав;

3) забороняється проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора.

Таким чином, застережні заходи на загальнодержавному рівні не передбачають усунення загроз власного інтересу внаслідок: а) надмірної залежності від розміру гонорарів, що сплачують окремі клієнти з аудиту; б) остраху втрати клієнта.

Загрози власної оцінки (спричинені можливим переглядом власних попередніх суджень) виникають внаслідок: підготовки аудитором вихідних даних, які у подальшому є об'єктом аудиту; надання аудитором послуг, які безпосередньо впливають на формування об'єкта аудиту.

Застережні заходи для усунення загроз власної оцінки на загальнодержавному рівні передбачені у Законі України «Про акціонерні товариства» [5], в якому передбачено, що аудитором акціонерного товариства не може бути особа, яка надає товариству консультативні послуги.

Таким чином, застережні заходи на загальнодержавному рівні передбачають усунення загроз власної оцінки лише при здійсненні аудиту акціонерних товариств.

Загрози захисту (спричинені захистом своїх інтересів такою мірою, яка може ставити під сумнів об'єктивність аудитора) виникають внаслідок: володіння акціями клієнта з аудиту, що перебуває у лістингу; захисту інтересів клієнта з аудиту у суді або у суперечці з третіми особами.

Застережні заходи для усунення загроз захисту на загальнодержавному рівні передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність», яким забороняється проведення аудиту аудитором, який має особисті майнові інтереси у справах клієнта.

Загрози особистих стосунків (спричинені тісними стосунками, що породжують надмірні співчуття інтересам інших) мають місце за умов: аудитор має родинні стосунки з посадовою особою клієнта з аудиту, яка може безпосередньо та суттєво впливати на об'єкт аудиту; отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність є вочевидь незначною; довготривале співробітництво старшого персоналу аудиторської фірми з клієнтом.

Застережні заходи для усунення загроз особистих стосунків на загальнодержавному рівні передбачають заборону проведення аудиту аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління клієнта з аудиту (Закон України «Про аудиторську діяльність»).

Таким чином, застережні заходи на загальнодержавному рівні не передбачають усунення загроз особистих стосунків внаслідок: а) отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність є вочевидь незначною; б) довготривале співробітництво старшого персоналу аудиторської фірми з клієнтом.

Загрози тиску (спричинені фактичним чи можливим тиском на аудитора) викликані: погрозами розірвання договору; погрозами судових позовів; тиском на аудитора з метою зменшення гонорару або надання прийняттого для клієнта висновку.

Нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачені, на наш погляд, вичерпні застережні заходи для усунення загроз тиску:

1) розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини;

2) забороняється втручання в практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, членам адміністративних, керівних та контрольних органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм;

3) загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків;

4) аудитори мають право самостійно визначати форми і методи проведення аудиту на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

5) органи управління клієнта несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору для проведення аудиту.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, приходимо до висновку про необхідність забезпечення на загальнодержавному рівні застережних заходів щодо загроз об'єктивності аудитора шляхом:

- обмеження тривалості співпраці з одним клієнтом;
- обмеження видів послуг, що надаються одному клієнту одночасно;

- обмеження суми винагороди від одного клієнта;
- заборони отримання товарів і послуг від клієнта.

Забезпечення застережних заходів на загальнодержавному рівні щодо усунення загроз об'єктивності аудитора відповідає вимогам Європейського економічного простору.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844.
3. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів від 16 квітня 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>.
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/>.
5. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.