

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ (ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ)

УДК 657.21:637.51

**Борковська В.В.***кандидат економічних наук,**в.о. доцента кафедри обліку й аудиту**Подільського державного аграрно-технічного університету*

### ОБЛІК, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПОВЕДІНКА ВИТРАТ М'ЯСОПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Стаття присвячена актуальним питанням обліку та класифікації витрат м'ясопереробних підприємств, які, перебуваючи сьогодні на стадії банкрутства, співпрацюють із вітчизняними сільськогосподарськими виробниками великої рогатої худоби, з метою розробки ефективного механізму планування їхньої діяльності на основі науково обґрунтованих методів визначення поведінки витрат.

**Ключові слова:** облік, управлінський облік, бухгалтер-аналітик, класифікація витрат, поведінка витрат, фактор витрат, функція витрат, м'ясопродукція.

#### **Борковская В.В. УЧЕТ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ РАСХОДОВ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Статья посвящена актуальным вопросам учета и классификации расходов мясоперерабатывающих предприятий, которые, находясь сегодня на стадии банкротства, сотрудничают с отечественными сельскохозяйственными производителями крупного рогатого скота, с целью разработки эффективного механизма планирования их деятельности на основе научно обоснованных методов определения поведения затрат.

**Ключевые слова:** учет, управленческий учет, бухгалтер-аналитик, классификация расходов, поведение затрат, фактор затрат, функция затрат, мясопродукция.

#### **Borkovskaya V.V. ACCOUNTING, COST CLASSIFICATION AND BEHAVIOUR OF EXPENSES FOR A MEAT PROCESSING PLANT**

The article is devoted to topical issues of cost accounting and cost classification meat processing enterprises, while now at the stage of bankruptcy, cooperate with domestic agricultural producers of cattle, in order to develop an effective mechanism for planning activities on the basis of scientifically based methods for determining the behavior of costs.

**Keywords:** accounting, management accounting, accountant analyst, classification costs, cost behavior, cost factor, function of expenses meat.

**Постановка проблеми.** За останні роки Україна із великого потужного виробника та переробника продукції тваринництва, особливо великої рогатої худоби, перетворилася на імпортно-орієнтований склад м'ясопродукції сумнівної якості. Ринок м'яса, насичений м'ясними напівфабрикатами країн близького зарубіжжя, виживає за рахунок активної посередницької діяльності, ключовими учасниками якої є малі та середні підприємницькі утворення по виробництву дешевої ковбасної сировини. На протипагу цьому, більшість профільних м'ясокомбінатів державного значення, намагаючись зберегти висококваліфікований персонал та спеціалізоване обладнання, зберігають політику відповідності високим професійним стандартам якості шляхом дотримання класичних рецептур приготування продукції власного виробництва. Такий стиль управління є досить коштовним, що означає накопичення вагомої суми супровідних витрат. Наприклад, важливою складовою успішного м'ясопереробного виробництва є якісна вхідна сировина, рівень якої в загальній структурі витрат сягає 85%. Поряд із сировиною на підприємствах накопичуються інші матеріальні витрати, які, головним чином, залежать від фактичних обсягів виробництва м'ясопродукції. Разом з тим у процесі господарських операцій, виникають витрати, розмір яких не реагує на зміни в діяльності виробничої структури, проте суттєво впливає на кінцевий результат. Особливо неприємним фактом для керівництва таких виробничих підприємств є визнання вагомої суми витрат, розмір якої не залежить від конкретного управлінського рішення,

а продиктований виробничими умовами або нововведеними законодавчими актами. У зв'язку із цим виникла необхідність уточнення класифікації витрат м'ясопереробних підприємств з метою розробки ефективного механізму планування їх діяльності на основі науково обґрунтованих методів визначення поведінки витрат, які для забезпечення успішності бізнесу належить адаптувати у виробничий процес сучасним бухгалтерам-аналітикам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними та методологічними основами обліку, класифікації та поведінки витрат займалось багато вітчизняних вчених. Особливо варто звернути увагу на праці П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова, О.І. Драган, В.М. Жука, Т.М. Ковальчук, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкара, П.Т. Саблука І.Б. Садовської, Н.М. Ткаченко, Л.М. Чернелєвського, Ю.С. Цал-Цалко.

У цілому значну роль у формуванні вітчизняного обліку для потреб управління відіграли праці зарубіжних вчених економістів: П. Друкера, М. Дмітрієва, К. Друрі, Б. Района, М. Портера, Р.В. Хілтона, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена, С.А. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова та інших дослідників.

Як стверджував у своїх наукових роботах П. Друкер, «щоб успішно діяти на сучасному ринку, який характеризується безперервним посиленням конкурентної боротьби, компанії потрібно, в першу чергу, знати свої витрати». Сьогодні термін «знати витрати» розуміємо як «раціонально накопичувати та класифікувати з метою ефективного управління» [5].

Крім того, зважаючи на залежність витрат від характеру та специфіки виробничої діяльності, виникає необхідність окремого дослідження їх класифікації та поведінки на прикладі м'ясопереробних підприємств, більша частина яких за результатами публічних фінансових звітів є збитковою.

Постановка завдання. Збитковість м'ясопереробних підприємств, Хмельницької області, головним чином, забезпечена зростанням показника «собівартість реалізованої продукції», який упродовж аналізованого періоду суттєво зріс на одиницю продукції. Проте показники звіту про фінансові результати, на прикладі м'ясопереробного підприємства ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокмбінат» Хмельницької області, що відображені у таблиці 1, свідчать про зменшення розміру собівартості реалізованої продукції та інших операційних витрат, які у 2014 та 2010 роках відповідно становили: 4573 тис. грн і 835 тис. грн та 5799 тис. грн і 1587 тис. грн. На жаль, така позитивна динаміка пояснюється лише скороченням натуральних обсягів виробництва, які не сприяють мінімізації витрат в розрахунку на одиницю готової продукції за рахунок низького ступеня покриття постійних виробничих та інших витрат підприємства.

Разом з тим суттєво зросли фінансові витрати, які виникли у зв'язку із обслуговуванням позикового капіталу. За даними балансу підприємства, станом на 1 січня 2015 року у структурі поточних зобов'язань підприємства короткострокові кредити банків склали 5067 тис. грн проти 2010 року - 14147,0 тис. грн. Така зміна зобов'язань щодо позикового капіталу підприємства свідчить про часткове погашення заборгованості перед банком, а також часткового визнання, із можливим погашенням, відсотків, пов'язаних із його обслуговуванням.

Таким чином, досліджуючи динаміку витрат зазначеного м'ясопереробного підприємства тільки на основі фінансової звітності, ми зробили припущення щодо скорочення обсягів виробництва, скорочення загальної суми витрат в частині собівартості та операційних витрат підприємства з одночасним збільшенням фінансових витрат, пов'язаних із зменшенням поточної заборгованості підприємства. Загалом, така ситуація щодо хаотичної поведінки витрат характерна і іншим вітчизняним м'ясопереробним підприємствам.

Проте, для того щоб якісно характеризувати результати діяльності, а головне науково обґрунтувати майбутні витрати необхідно розглянути основні підходи щодо їх класифікації, порядок облікового відображення витрат за елементами, що забезпечить досягнення основної мети наукової статті, яка передбачає розробку ефективного механізму планування діяльності м'ясопереробного підприємства на основі науково обґрунтованих методів визначення поведінки витрат.

Поставлена мета зумовила необхідність розв'язання таких завдань:

- ознайомлення із класифікаційними групами витрат на основі забіжного досвіду;
- узагальнення класифікаційних ознак витрат з урахуванням виробничих особливостей м'ясопереробного підприємства;
- узагальнення рекомендацій щодо покращення облікового забезпечення витрат;
- вивчення поведінки витрат м'ясопереробного підприємства за аналізований період;
- вивчення методів визначення поведінки витрат із виділенням переваг та недоліків відповідно до потреб м'ясопереробного виробництва;
- на основі проведених розрахунків формування обґрунтованих висновків та пропозицій.

Виклад основного матеріалу. Вивчаючи підходи вітчизняних та зарубіжних вчених щодо класифікації витрат, пропонуємо розглянути рисунок 1, на якому запропоновано узагальнення класифікаційних ознак відповідно до потреб управління.

Користуючись загальноприйнятим принципом облікової класифікації витрат в управлінському обліку, який декларує відповідність «різні витрати для різних цілей», для цілей «оцінки виробничих запасів та визначення фінансових результатів» запропоновано віднести: використані та не використані витрати; витрати, що формують собівартість продукції та витрати періоду; прями та непрямі витрати. Саме у цій класифікаційній ознаці простежується взаємозв'язок елементів фінансової звітності. До прикладу, інформація про невикористані витрати міститься у балансі підприємства, а використані (зроблена передплата за сировину), або спожиті витрати (використана сировина в процесі виробництва), що вплинуть на результати діяльності, – у звіті про фінансові результати.



Рис. 1. Класифікація витрат для потреб управління

Для цілей «ефективного прийняття управлінських рішень» запропоновано віднести релевантні та релевантні витрати, умовно-змінні та умовно-постійні витрати, середні витрати та витрати на виробництво додаткових одиниць продукції, реальні та можливі витрати.

Щодо умовно-змінних та умовно-постійних витрат, то детальний розгляд та їх характеристика залежно від особливостей виробничого процесу м'ясопереробки наведений у попередніх наукових

Таблиця 1

Показники діяльності м'ясопереробного підприємства ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокмбінат», тис. грн

№ п.п.	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	Відхилення 2014 р. від 2010 р. (+/-)
1.	Чистий дохід	6589	2759	3317	4279	4338	-2251
2.	Собівартість реалізованої продукції	5799	2868	4370	4595	4573	-1226
3.	Інші операційні витрати	1587	1381	499	556	835	-752
4.	Фінансові витрати	10	5	7	-	5648	-6538
5.	Результат діяльності	-801	-1459	-1559	-872	-6718	-7519

дослідженнях [1]. Проте залежність цих витрат від обсягів виробництва доцільно відобразити графічно на рисунках 2 і 3.

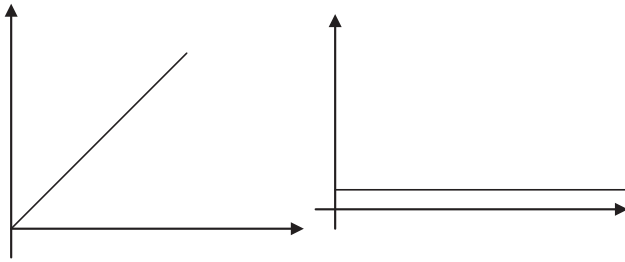


Рис. 2. Загальні змінні витрати

Рис. 3. Загальні постійні витрати

Проте варто зауважити необхідність наукового розподілу загальновиробничих витрат згідно НП(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого сума нерозподілених постійних загальновиробничих витрат відноситься на собівартість реалізованої продукції, яка за даними фінансових звітів м'ясопереробних підприємств суттєво коливається. Крім того, інформація про загально-виробничі у розділі 2 звіту про фінансові результати відповідає майже кожному елементу витрат. Наприклад, у структурі матеріальних витрат загальновиробничі витрати м'ясопереробного підприємства представлені у вигляді витрат на освітлення, опалення тощо, у структурі витрат на оплату праці зарплата представлена нарахуваннями по керівниках виробничих підрозділів, у структурі амортизаційних відрахувань – нарахування, пов'язані зі зносом виробничого обладнання.

З метою оперативного контролю витрат за елементами у плані рахунків бухгалтерського обліку запропоновано використовувати 8-й клас «Витрати за елементами». Проте за результатами дослідження встановлено, що більшість м'ясопереробних підприємств Хмельницької області його не використовують, зокрема до них належать ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат», ТзОВ «Кам'янець-Подільський м'ясоконсервний комбінат», ТОВ «Шепетівський м'ясокомбінат». Натомість підприємства використовують комп'ютерну спеціалізовану бухгалтерську програму, яка дозволяє накопичувати інформацію про витрати за попередньо вказаними параметрами, у тому числі за елементами.

Щодо релевантних та нерелевантних витрат, то характерною особливістю перших є безпосередньо пряма залежність від прийнятого управлінського рішення. Наприклад, якщо м'ясопереробне підприємство розглядає альтернативу виробництва на новому ефективному обладнанні, використання якого у виробничій діяльності призведе до мінімізації прямих матеріальних витрат, до яких, як вже зазначалося, головним чином відносять використану сировину, нараховану заробітну плату працівникам основного виробництва тощо, то таке рішення призведе до збільшення частини фінансових витрат, якщо обладнання буде придбане в кредит або збільшення постійних загальновиробничих витрат, які полягатимуть у виплаті орендної плати за використання обладнання. У такому випадку можливі фінансові або загальновиробничі витрати будуть релевантними, оскільки їх розмір залежатиме від рішення керівника. У той же час витрати на обслуговування обладнання вважаються нерелевантними.

Для розуміння межі релевантності витрат важливо розглянути поняття релевантного діапазону, який відповідно до теорії обліку для потреб управління визначається як діапазон діяльності, у межах

якого зберігається тісний взаємозв'язок між витратами та їхнім фактором.

Щодо м'ясопереробного виробництва, то мова йде про таке. Якщо виробнича потужність досліджуваного підприємства за технічними характеристиками на добу становить 5 т м'ясопродукції, то за умови оренди виробничого приміщення постійні витрати фіксуються у рамках вказаних виробничих можливостей спеціалізованого обладнання. Якщо керівництво приймає рішення про суттєве розширення обсягів виробництва, яке передбачатиме зміну виробничого приміщення та обладнання, що спричинить збільшення розміру загальновиробничих витрат, то у такому разі рішення виходить за межі попереднього фіксованого релевантного діапазону і за наступних умов встановлюється новий якісний взаємозв'язок між збільшеним обсягом та пов'язаними із ним витратами. Подібне рішення щодо збільшення обсягів може також торкатися і розміру змінних витрат на одиницю продукції, які на кожен додатковий одиниць будуть меншими порівняно із середніми, за умови, що релевантний діапазон діяльності залишається без змін.

Цей приклад підтверджує взаємозв'язок різних напрямів класифікації витрат з метою оцінки виробничих запасів, визначення фінансових результатів та прийняття управлінських рішень керівництва м'ясопереробного підприємства.

Для цілей контролю виконання запропоновано віднести контрольовані та неконтрольовані витрати. Щодо класифікації останніх, важливо розуміти, що одні і ті ж самі витрати можуть бути контрольовані керівником одного виробничого підрозділу на відміну від іншого. Наприклад, на м'ясопереробному підприємстві якість готової продукції напряму залежить від якості вхідної сировини, проте відповідальність керівника збуту за скорочення обсягу реалізації ковбасних виробів може бути перекладена на керівника заготівельно-постачальницького підрозділу, який не забезпечив достатній обсяг заготівлі ВРХ вищої вгодованості. У цьому разі мова йде про розвиток комунікативної функції управлінського обліку всередині підприємства з метою забезпечення ритмічності виробництва та усунення непередбачуваних витрат діяльності.

Підсумовуючи класичні підходи до класифікації витрат, важливо зазначити, що особливу роль у цьому питанні відіграє бухгалтер-аналітик, інакше кажучи, бухгалтер, що наділений управлінськими функціями. Залежно від професійності такого бухгалтера формується якість підготовки управлінської бухгалтерії, вагомою складовою якої є планування та прогнозування витрат з метою визначення характеру їх реагування на зміни у діяльності підприємства. Недаремно ще у 1972 році американський аудитор Р. Монтгомері сказав: «Хороший облік – наслідок роботи хороших бухгалтерів» [8].

Характер реагування витрат на зміни в діяльності підприємства спочатку в зарубіжній, а згодом і в сучасній вітчизняній теорії з обліку для потреб управління стали називати поведінкою витрат. Тоді як під оцінку витрат розуміють процес обчислення динаміки витрат, тобто встановлення кількісного взаємозв'язку між витратами та їх фактором. Для більш точного визначення їх взаємозв'язку використовують функцію витрат, яка має такий вигляд:

$$Y = a + bx, \quad (1)$$

де  $Y$  – загальні витрати;

$a$  – загальні постійні витрати;

$b$  – змінні витрати на одиницю;

$x$  – значення фактора витрат.

З метою побудови вищезазначеної функції витрат, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні, застосовують такі методи [3]:

1. Технологічний аналіз.
2. Аналіз рахунків.
3. Метод «вищої-нижчої точки».
4. Метод візуального пристосування.
5. Метод найменших квадратів.
6. Спрощений статистичний аналіз.

З метою апробації кожного наукового методу побудови функції витрат скористаємося обліково-аналітичною інформацією щодо виробництва ковбасної продукції ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат» (таблиця 2).

Результати дослідження вибіркової облікової інформації щодо виробництва асортиментної групи «Ковбаси варені» за звітний рік дозволили встановити фактичний рівень витрат на суму 402615 грн, загальну суму змінних витрат – 375171 грн, загальну суму постійних витрат, яка в розрізі окремого звітного місяця становить 2287 грн, фактичний обсяг виробництва 20987 кг [1].

Таблиця 2  
Облікові дані щодо асортиментної групи «Ковбаси варені» за звітний рік ТзОВ «Кам'янець-Подільський птахокомбінат»

№ п.п.	Обсяг виробництва, X (кг)	Витрати виробництва, Y (грн)
1	2016	42171
2	1840	32245
3	1760	31884
4	1830	31882
5	2045	41069
6	1748	32122
7	1231	30134
8	1585	31125
9	1034	20832
10	1025	20580
11	1848	32191
12	3025	56380
Разом	20987	402615

Таким чином, при визначенні вищезазначених показників нами на основі аналізу облікових даних та дослідження технології виробництва, яке передувало процесу облікового узагальнення даних, було інтегровано два перших методи побудови функції витрат, яка у такому разі матиме такий вигляд:

$$Y=2287+17,87x \quad (2)$$

При цьому змінні витрати на одиницю продукції розраховувалися як різниця між загальними та постійними витратами, поділеними на фактичний обсяг виробництва ковбасної продукції звітного періоду.

Метод «вищої-нижчої точки» полягає у припущенні, що загальні змінні витрати – це різниця між найвищим та найнижчим рівнями виробництва. Провівши необхідні розрахунки, отримуємо суму змінних витрат на одиницю продукції, яка складатиме 17,90 грн. Підставивши цей показник у формулу функції витрат при найвищому та найнижчому обсягах виробництва, отримуємо загальну суму постійних витрат, яка дорівнюватиме 2232 грн. Тоді функція витрат матиме такий вигляд:

$$Y=2232+17,90x \quad (3)$$

Метод візуального пристосування передбачає суто суб'єктивний підхід, при якому аналітик візуально проводить пряму лінію через усі точки діяльності.

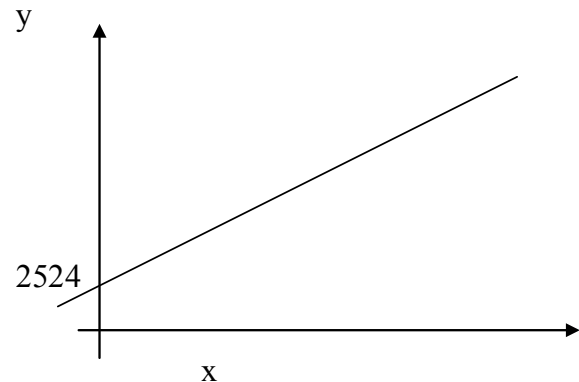


Рис. 4. Графік функції витрат на основі візуального пристосування

На основі графіка загальні постійні витрати (а) становитимуть 2524 грн, тоді загальні змінні витрати при обсязі виробництва 1585 кг дорівнюватимуть 28600 грн, що на одиницю становитиме 18,04 грн. Тоді функція витрат матиме вигляд:

$$Y=2524+18,04x \quad (4)$$

Метод найменших квадратів – це математичний підхід до побудови функції витрат шляхом розв'язання системи рівнянь:

$$\sum y = an + \sum xb$$

$$\sum xy = \sum xa + \sum xlb \quad (5)$$

Провівши необхідні розрахунки, отримуємо:

$$Y=3557+17,15x \quad (6)$$

Спрощений статистичний аналіз передбачає розподіл показників на дві групи, виходячи зі зростання значення  $x$ , та розрахунку постійних витрат на основі середніх значень  $x$  та  $y$ .

При цьому загальні постійні витрати (а) визначають так:

$$a = (\sum X \cdot \sum Y - \sum X \cdot \sum Y) : (\sum X^2 - X), \quad (8)$$

де  $\sum Y$  і  $\sum Y_{\text{№}}$  – середні значення витрат;

$\sum X$  і  $\sum X_{\text{№}}$  – середні значення обсягу діяльності

Провівши необхідні розрахунки, отримуємо:

$$Y=4854+16,40x \quad (1)$$

Таким чином, використавши різні теоретичні підходи до побудови функції витрат, отримуємо різні результати, які пропонуємо оформити у вигляді таблиці 3.

Таблиця 3  
Порівняльна характеристика функцій витрат

Метод функції витрат	Значення функції витрат
Аналізу рахунків	$Y=2287+17,87x$
Вищої-нижчої точки	$Y=2232+17,90x$
Візуального пристосування	$Y=2524+18,04x$
Найменших квадратів	$Y=3557+17,15x$
Спрощеного статистичного аналізу	$Y=4854+16,40x$

Наступним кроком щодо аналізу отриманих функцій витрат буде визначення їх надійності на основі



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. Монтомери, 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-