

Trachova D.M.

SOME ASPECTS DEPRECIATION POLICY OF ENTERPRISES

The article deals with economic content and objectives of depreciation policy in enterprises. The peculiarities of doing depreciation policy papers, scientists. The role of accelerated depreciation to stimulate the development of innovative business and prospects for its use in joining the European Union. The world has accumulated vast experience in the use of depreciation. Its effective implementation of business activity in Ukraine will contribute to its improvement. Studied that in developed economies are mainly used accelerated depreciation methods. Thus domestic depreciation methodology fully consistent with international standards. Currently, the process of depreciation enterprises is declarative component and its quality depends on the size and taxation of the company. Amounts accumulated depreciation accountants are not considered as part of its direct purpose, as a source of investment in the renewal of working capital. Sumy accumulated depreciation are used as leverage tax on taxable profits. The main directions of improvement of methodical provisions for depreciation policy formation enterprises. Determined the feasibility of accelerated depreciation methods. Proved that the depreciation policy reform should take place outside and from the middle of enterprises simultaneously. . Analysis of the current system of depreciation indicates the need to shift from depreciation as a means of recovery of capital to depreciation, which stimulates the renewal of fixed capital. For this purpose use the most common practice controls to achieve specific goals. Existing components forming the depreciation fund company even from its own resources is impossible and requires effective implementation of the steps of the legal regulation of the state.

Keywords: accounting, depreciation, amortization policy of the enterprise.

УДК 657.6

Шерстюк О.Л.кандидат економічних наук,
доцент, директор

ТОВ «Аудиторська фірма «Практик-КМШ»»

ФУНКЦІОНАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЦЕНТРІВ ПРОФЕСІЙНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ В АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

У статті досліджуються зміст та функціональні характеристики центрів професійної відповідальності, що можуть бути ідентифіковані в цілях аудиту фінансової інформації. Визначено зміст функцій, що виконуються центрами професійної відповідальності, серед яких: прийняття клієнтів, забезпечення якості роботи, планування, делегування повноважень, збір та оцінювання аудиторських доказів, оцінку та формалізацію результатів. Зазначене дало можливість ідентифікувати характеристики центрів професійної відповідальності чотирьох ієрархічних рівнів. Для кожного центру відповідальності були визначені чинники обмежень, що дає можливість адекватно ідентифікувати відповідальність аудитора за виконання завдань у кожному центрі. Застосування запропонованого підходу сприятиме теоретичному обґрунтуванню механізму реалізації професійної відповідальності та оптимізації професійної поведінки аудитора в контексті вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

Ключові слова: аудит, професійна відповідальність аудитора, центри професійної відповідальності, ієрархія центрів професійної відповідальності, функції центрів професійної відповідальності, обмеженні професійної відповідальності аудитора.

В статье исследуются содержание и функциональные характеристики центров профессиональной ответственности, которые могут быть идентифицированы в целях аудита финансовой информации. Определено содержание функций, выполняемых центрами профессиональной ответственности, среди которых: принятие клиентов, качества работы, планирование, делегирование полномочий, сбор и оценка аудиторских доказательств, оценку и формализацию резуль-

татов. Это позволило идентифицировать характеристики центров профессиональной ответственности четырех иерархических уровней. Для каждого центра ответственности были определены факторы ограничений, что позволяет адекватно идентифицировать ответственность аудитора за выполнение задач в каждом центре. Применение предложенного подхода будет способствовать теоретическому обоснованию механизма реализации профессиональной ответственности и оптимизации профессионального поведения аудитора в контексте решения задач аудита финансовой информации.

Ключевые слова: аудит, профессиональная ответственность аудитора, центры профессиональной ответственности, иерархия центров профессиональной ответственности, функции центров профессиональной ответственности, ограничения профессиональной ответственности аудитора.

Постановка проблеми. Реалізація очікувань користувачів фінансової інформації шляхом виконання завдань аудиту передбачає, серед іншого, надання належного рівня впевненості в можливості її адекватного застосування.

Рівень впевненості, що її отримує користувач фінансової інформації за результатами аудиту, визначається багатьма чинниками, серед яких може бути визнано належне планування та виконання процедур аудиту, забезпечення дотримання вимог щодо професійної поведінки аудитора, забезпечення отримання зацікавленими особами розуміння змісту і призначення завдань, що мають бути виконані тощо. Неадекватне тлумачення відповідних аспектів аудитором та користувачами результатів його роботи призводить до неякісного виконання заходів аудиту, що є причиною зниження якості аудиторських послуг і, як наслідок, зростання імовірності неадекватного використання перевіреної фінансової інформації суб'єктами економічної діяльності.

Одним з механізмів запобігання виникненню таким проблемам, на наше переконання, є реалізація механізму професійної відповідальності аудитора. Наявність претензій, що висувуються на адресу суб'єктів аудиторської діяльності, подання скарг на результати їх роботи до Аудиторської палати України свідчить, з одного боку, про те, що професійна відповідальність аудитора часто застосовується як чинник захисту інтересів емітентів та користувачів фінансової інформації. Проте, аспекти притягнення аудитора до відповідальності за результатами його роботи дають можливість довільного тлумачення зацікавленими особами змісту цього чинника. Зокрема, це стосується ідентифікації окремих елементів професійної відповідальності аудитора, що визначають особливості її виникнення, визнання, а також – зміст відповідних заходів та підстави їх застосування.

Зважаючи на це, потребують належного теоретичного обґрунтування організаційні та методичні підходи, спрямовані на ідентифікацію та забезпечення реалізації аспектів професійної відповідальності аудиторів під час виконання завдань аудиту фінансової інформації, що обу-

мовлює актуальність дослідження, результати якого викладені у статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить про наявність різних підходів щодо визначення змісту професійної відповідальності аудиторів.

Відповідальність аудитора визначається у нормативно-правових документах загального (Закон України «Про аудиторську діяльність» [1]) та професійного (Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [2]). У наведених та інших нормативних документах визначаються підстави для визнання відповідальності аудитора як під час виконання завдань аудиту, так і при формуванні аудиторського звіту.

Проблема професійної відповідальності аудитора розглядається також в публікаціях вітчизняних та закордонних науковців і практиків. Розкриттю окремих аспектів зазначеної проблеми присвячені роботи Р. Адамса [3], Е. Аренса, Дж. Лоббека [4], С.В. Бардаша [5], В.П. Бондаря [6], Ф.Ф. Бутинця, [7], В.В. Головача [8 ; 9], Н.І. Дорош [10], О. Козки [11], А. Климова [12] та ін.

Результати переважної більшості наукових досліджень свідчать про ототожнення авторами професійної відповідальності аудитора з його юридичною відповідальністю як суб'єкта підприємства або виконавця певного виду роботи.

Проте, на нашу думку, доцільно визнати, що професійна відповідальність аудитора не може бути повністю еквівалентною до наведених категорій. Це пояснюється змістом завдань аудиту, які передбачають реалізацію неформалізованих очікувань користувача. Така реалізація є можливою лише шляхом застосування професійних підходів до виконання поставлених завдань, які ґрунтуються на суб'єктивному розумінні аудитором їх змісту та призначення. Зважаючи на це, юридичні аспекти відповідальності аудитора, властиві для суб'єкта економічних відносин, не можуть розповсюджуватися на відповідальність, виникнення якої пов'язане із застосуванням професійних, а не юридично встановлених підходів виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Визнаючи широкий спектр існуючих підходів щодо визначення змісту професійної відповідальності аудиторів, варто відзначити недостатнє розкриття в наукових публікаціях характеристики її окремих елементів, зокрема – механізмів професійної відповідальності.

Зважаючи на це, метою дослідження, результати якого викладені у статті, визначається ідентифікація та характеристика центрів професійної відповідальності аудитора, які є одним з елементів її механізму.

Результати проведеного дослідження свідчать про те, що механізми професійної відповідальності аудитора розкриваються через елементи, пов'язані з визначенням центрів відповідальності, та делегування їм відповідних повноважень, реалізація яких сприятиме вирішенню завдань аудиту фінансової інформації.

Визначення центрів професійної відповідальності, на наш погляд, має враховувати зміст функцій, за вирішення яких відповідають окремі учасники виконання завдань аудиту фінансової інформації. Зважаючи на це, пропонуємо наступне визначення:

Центром професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації є функціональна одиниця, що входить до складу суб'єкта аудиту та/або бере участь у вирішенні завдань відповідно до делегованих з цією метою повноважень.

Види центрів професійної відповідальності визначаються, виходячи зі змісту делегованих

повноважень (функцій). Основні види таких функцій наведені на рис. 1.

Зміст наведених на рис. 1 функцій визначається відповідними функціональними завданнями аудиту фінансової інформації.

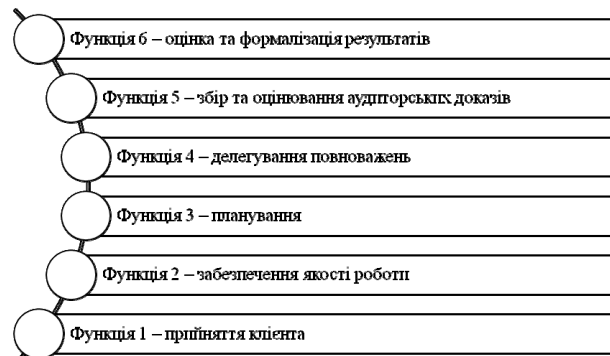


Рис. 1. Функції, що виконуються центрами професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації [розробка автора]

На рис. 2 запропоновано схему розподілу визначених функцій між центрами професійної відповідальності, виходячи з функціональної характеристики виконання завдань аудиту фінансової інформації.

Нами пропонується визначити центри відповідальності чотирьох рівнів.

Рівень 1 – рівень суб'єкта аудиту, який виконує функції, пов'язані з прийняттям клієнта, делегуванням повноважень особі, що відпо-

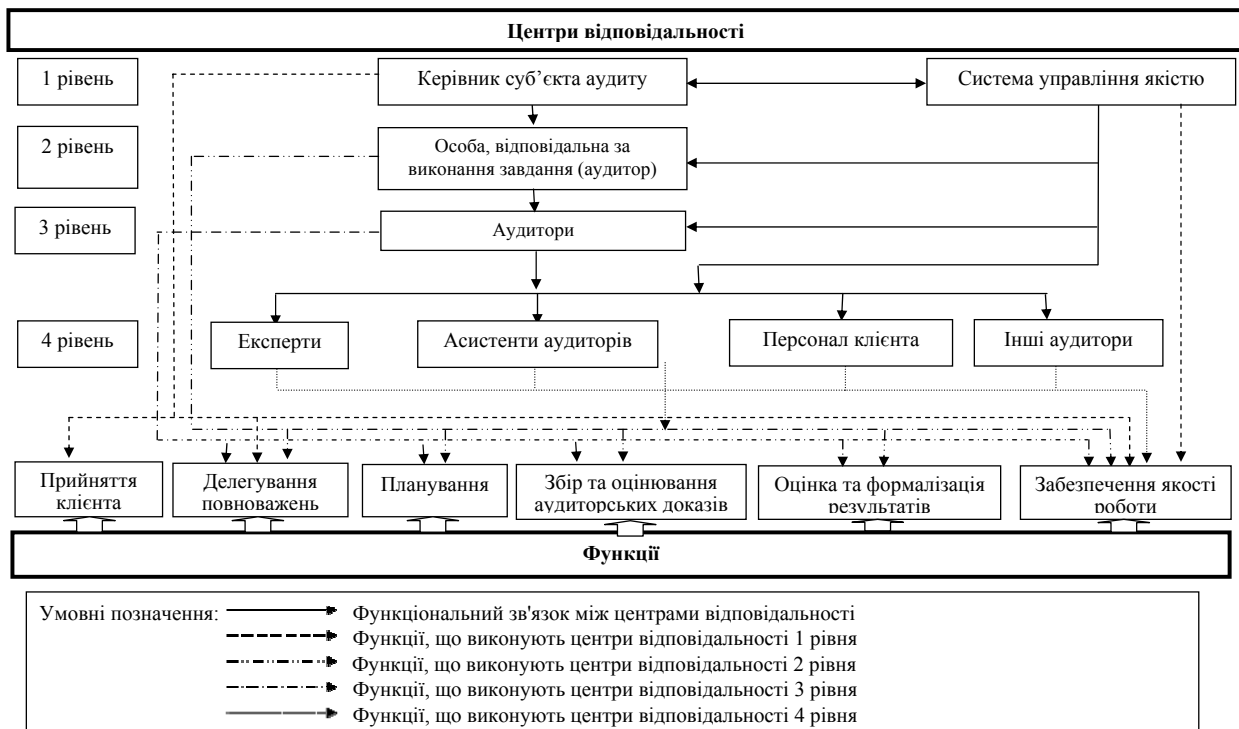


Рис. 2. Центри професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації

Розробка автора

відає за виконання завдання, а також забезпечення належної якості роботи в інтересах замовника.

На рівні 2 центром відповідальності визнається особа, відповідальна за виконання завдання аудиту фінансової інформації, яка забезпечує реалізації функцій делегування повноважень аудиторам, планування, збору та оцінювання аудиторських доказів, оцінки та формалізації результатів процесів та окремих аудиторських процедур, а також – забезпечення якості виконання завдань аудиту.

Для цілей вирішення завдань аудиту фінансової інформації, центри професійної відповідальності рівня 3 (аудитори) в межах здійснюють планування та виконання окремих видів аудиторських процедур, делегують повноваження асистентам, експертам, працівникам клієнта, іншим аудиторам щодо збирання аудиторських доказів, оцінює результати виконаної роботи, делегованої іншим особам, та сприяє забезпеченню належної якості виконання завдання.

Відповідно до делегованих повноважень, центри відповідальності рівня 4, реалізують функції отримання та оцінювання аудиторських доказів та забезпечення належної якості виконання завдання.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що для центрів професійної відповідальності різних рівнів в аудиті фінансової інформації властиві різні набору делегованих їм функцій. При цьому, виконання окремих функцій на різних етапах аудиту здійснюється різними центрами відповідальності.

Слід зауважити, що реалізація функції забезпечення якості виконання завдання з аудиту фінансової інформації передбачена для суб'єктів кожного з ідентифікованих рівнів відповідальності. Це, на наш погляд, має забезпечити належну якість роботи кожного виконавця, що в цілому сприятиме досягненню рівня якості, що відповідатиме очікуванням користувачів.

Доцільно також звернути увагу на ієрархію центрів професійної відповідальності. Підпорядкованість центрів нижчого рівня центрам вищого безпосередньо визначається змістом функціонального підпорядкування, що забезпечує, з одного боку, можливість делегувати певні повноваження, з іншого – оцінити якість роботи центрів, яким зазначені повноваження були делеговані. При цьому, відповідно до делегованих повноважень (функцій), відповідним центрам делегується і відповідальність за їх виконання. Саме наявність повноважень щодо реалізації функцій дає можливість визнати відповідальність відповідних центрів за забезпе-

чення належної якості реалізації делегованих функцій.

Отже, використовуючи розподіл функцій між центрами професійної відповідальності (рис. 2), виникає можливість:

1) ідентифікувати підзвітність окремих центрів та осіб, що можна використати при оптимізації системи управління діяльністю суб'єкта аудиту;

2) визначити (делегувати) повноваження представникам центрів відповідного рівня, враховуючи їх ресурсне забезпечення;

3) забезпечити контроль за виконанням кожної делегованої функції особою, що здійснила делегування.

Таким чином, є можливим здійснення обмеження та розподілу відповідальності як засобу забезпечення елементів її механізму.

Обмеження відповідальності стосується, зокрема, змісту функцій, які не мають бути обов'язково реалізовані представниками конкретного центру відповідальності.

Як правило, таке обмеження визнається у випадку, коли представник центру відповідальності будь-якого рівня звільняється від обов'язкового виконання певних заходів для цілей реалізації відповідних функцій, але не звільняється від забезпечення реалізації таких функцій. Зокрема, залучені експерти відповідають за якість виконання делегованих ним видів робіт, але звільняються від оцінювання їх результатів, оскільки відповідальність за результати аудиту, і відповідно, за можливість і порядок врахування роботи експерта несе особа, відповідальна за виконання завдання.

Обмеження можуть стосуватися і відповідальності суб'єкта аудиту в цілому, коли ідентифікується предмет відповідальності на етапі укладання договору про виконання завдань з аудиту.

Інший вид обмеження професійної відповідальності – обмеження у часі. Такі види обмежень можуть бути ідентифіковані у випадку, коли після передачі результатів виконання завдання замовнику у фінансову інформацію, що пройшла аудит, були внесені зміни.

Також, за певних обставин, відповідальність аудитора може бути обмежена у часі, зокрема – при визначенні періоду, щодо якого, на думку аудитора, може бути застосоване припущення про безперервність діяльності підприємства.

У табл. 1 наведені основні аспекти, що можуть вплинути на обмеження професійної відповідальності аудиторів. Виходячи з даних, наведених у табл. 1, можна зробити висновок про те, що обмеження професійної відповідальності, в цілому, залежать від рівня повноважень щодо реалізації певних функцій, делегованих до відповідного центру.

Зокрема, для рівня 1, властиві обмеження, які пов'язані зі змістом предмету відповідальності, що визначається під час встановлення стосунків з клієнтом та визначення змісту завдань, що мають бути виконані.

Водночас, приймаючи рішення щодо подальшої співпраці з потенційним клієнтом, керівник суб'єкта аудиту має виконати заходи, спрямовані на забезпечення дотримання низки умов, насамперед – наявності необхідних ресурсів та відсутності загроз незалежності. Зміст зазначених заходів і визначає характер обставин, через які може бути обмежена відповідальність керівника як представника центру відповідальності рівня 1.

Натомість, варто звернути увагу, що наявність і функціонування системи управління якістю у суб'єкта аудиту є однією з передумов реалізації очікувань користувачів результатів роботи суб'єкта. Зважаючи на це, обґрунтованим можна визнати відсутність будь-яких обмежень у відповідальності зазначеного центру відповідальності рівня 1.

Для представників центрів відповідальності рівня 2 (особи, відповідальні за виконання завдань), характерними є обмеження, пов'язані з відсутністю доступу до будь-якої інформації, що може бути використана під час формування звіту за результатами аудиту. Таке обмеження стосується необхідності висловлення думки у

Таблиця 1

Чинники обмежень професійної відповідальності аудитора

Центри відповідальності	Чинники обмежень, пов'язані з виконанням окремих заходів	Чинники обмежень, пов'язані з реалізацією окремих функцій	Чинники обмежень у часі
Керівник суб'єкта аудиту	– зміст заходу	– предмет відповідальності суб'єкта аудиту	– тривалість повноважень – тривалість дії сертифікату – внесення змін до фінансової інформації після оприлюднення звіту – наявність обмежень у застосуванні припущень щодо фінансової інформації
Система управління якістю	– обмеження відсутні	– обмеження відсутні	обмеження відсутні
Особа, відповідальна за виконання завдання	– відсутність доступу до інформації	– обмеження відсутні	– тривалість повноважень – тривалість дії сертифікату – внесення змін до фінансової інформації після оприлюднення звіту – наявність обмежень у застосуванні припущень щодо фінансової інформації
Аудитори	– відсутність доступу до інформації – зміст заходу	– зміст функції	– тривалість повноважень – тривалість дії сертифікату
Асистенти аудитора	– зміст заходу	– зміст функції та спосіб використання результатів її виконання	– тривалість повноважень
Експерти*	– зміст заходу	– зміст функції та спосіб використання результатів її виконання	– тривалість повноважень – професійні вимоги щодо застосування окремих методик
Персонал клієнта*	– зміст заходу	– зміст функції та спосіб використання результатів її виконання	– тривалість повноважень
Інші аудитори*	– зміст заходу	– зміст функції та спосіб використання результатів її виконання	– тривалість повноважень

Розробка автора

випадку, коли за результатом виконання окремих заходів аудитор не може її сформулювати через відсутність достатньої кількості необхідної для цього інформації. Натомість, особа, яка відповідає за виконання завдання завжди визнає відповідальність за виконання делегованих їй функцій, що підтверджується її підписом в аудиторському звіті.

Для центру відповідальності рівня 3 (аудитор) також є властивою причиною обмеження відсутність доступу до інформації. При цьому, визнання цієї причини обумовлюється, насамперед необхідністю отримання та оцінювання аудиторських доказів, на основі яких особа, відповідальна за виконання завдання, прийматиме рішення щодо оцінювання окремих характеристик фінансової інформації. Зважаючи на це, до центрів відповідальності рівня 3 делегується виконання функцій і окремих заходів. Тому, саме зміст відповідних заходів і функцій, а також відсутність доступу до окремої інформації можуть вплинути на обмеження відповідальності.

Характер заходів, делегованих функцій та особливості їх використання в аудиті фінансової інформації можуть стати причиною обмеження відповідальності для представників центру рівня 4. Оскільки зазначені центри отримують повноваження на отримання та оцінювання інформації, що буде використана в роботі центрів вищого рівня, саме зазначені аспекти необхідно враховувати під час визнання можливості обмеження професійної відповідальності виконавців.

Обмеження професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації у часі стосуються, за винятком системи управління якістю, всіх центрів.

Система управління якістю не повинна мати обмежень у зв'язку з необхідністю її існування та функціонування незалежно від наявності завдань, які мають бути виконані аудитором, характеру зазначених завдань та етапу їх виконання.

Обмеження професійної відповідальності у часі для інших її центрів визначаються, насамперед, тривалістю їх повноважень, визначених як договірними умовами, так і професійними (тривалість чинності сертифікатів аудитора, свідоцтва про внесення в реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, професійні обмеження в роботі залучених експертів тощо).

Водночас, обмеження професійної відповідальності виконавців завдань аудиту фінансової інформації у часі визначається і окремими обставинами виконання самого завдання. З

одного боку, відповідальність може бути обмежена у часі заходами, які вживаються управлінським персоналом клієнта до моменту оприлюднення фінансової інформації та аудиторського звіту (наприклад, при визначенні терміну дії припущень про тривалість безперервної діяльності суб'єкта господарювання, які мають бути оцінені аудитором).

З іншого – обмеження професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації у часі може виникнути внаслідок внесення змін до інформації після оприлюднення аудитором звіту за результатами виконаного завдання.

Обмеження у часі виникають також в момент припинення виконання аудитором функцій, пов'язаних з отриманням та оцінюванням аудиторських доказів та початку підготовки аудиторського звіту. При цьому, відповідальність стосується лише результатів тих заходів, які були виконані аудитором до моменту початку підготовки звіту.

Розподіл професійної відповідальності в аудиті фінансової звітності здійснюється за кількома методами.

1) за функціями, які виконують окремі центри різного рівня. Відповідальність в даному випадку настає лише за виконання делегованих функцій, що мають бути реалізовані відповідними центрами;

2) за способом розподілу. Пропонується ідентифікувати такі види розподілу професійної відповідальності в аудиті:

– адміністративний, що ґрунтується на визначенні відповідальності з урахуванням змісту делегованих функцій. Як правило, здійснюється на рівні суб'єкта аудиту між центрами відповідальності;

– юридичний, що ґрунтується на вимогах нормативно-правових документів і здійснюється між суб'єктом аудиту і клієнтом, інформація якого досліджується;

– фінансовий, що здійснюється шляхом страхування відповідальності суб'єкта аудиту страховою компанією, яка приймає на себе частину ризиків виконавця завдань аудиту фінансової інформації шляхом, висловлених у вартісному виразі.

Забезпечення елементу професійної відповідальності суб'єктів аудиту фінансової інформації, пов'язаного з розподілом повноважень, здійснюється шляхом застосування санкцій, рівень яких відповідає делегованим повноваженням.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, проведене дослідження дало можливість ідентифікувати та охарактеризувати

вати центри професійної відповідальності аудитора, які є одним з елементів її механізму.

Центром професійної відповідальності в аудиті фінансової інформації визначено функціональну одиницю, що входить до складу суб'єкта аудиту фінансової інформації та/або бере участь у вирішенні завдань відповідно до делегованих з цією метою повноважень. Таке визначення дає можливість ідентифікувати осіб, діяльність яких відповідно до встановленої ієрархії та делегованих функцій може бути визнане джерелом виникнення професійної відповідальності суб'єкта аудиту.

Для кожного центру відповідальності були визначені чинники обмежень, що дає можливість адекватно ідентифікувати відповідальність аудитора за виконання завдань у кожному центрі.

Застосування запропонованого підходу, на нашу думку, сприятиме теоретичному обґрунтуванню механізму реалізації професійної відповідальності та оптимізації професійної поведінки аудитора в контексті вирішення завдань аудиту фінансової інформації, що забезпечить підвищення якості аудиторських послуг та довіри до аудиту як незалежного інституту фінансового контролю.

Список використаних джерел:

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 № 3125-XII : станом на січ. 2016 р. [із змін та допов.] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. – Назва з екрану (21.04.2017).
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku> – Назва з екрана (21.04.2017).
3. Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова / Р. Адамс. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Аренс А. Аудит : пер с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
5. Бардаш С.В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування / С.В. Бардаш // Науковий вісник. НАСООА. – Вип. № 2. – 2013. – С. 20-27.
6. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В.П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
8. Головач В.В. Відповідальність аудиторів / В.В. Головач // Економіка, фінанси, право. – 2012. – № 5. – С. 27-39.
9. Головач В.В. Відповідальність аудиторів [Текст] / В.В. Головач // Аудитор України. – Київ, 2012. – № 5 (199). – С.14-22.
10. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н.І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3(23). – С. 264-267.
11. Козка А. Ответственность аудитора: на что может рассчитывать клиент в случае некачественной проверки [Текст] / А. Козка // Справочник экономиста. – Київ, 2013. – № 4 (112). – С. 88-93.
12. Климов А. Особенности профессиональной ответственности аудиторов в украинских реалиях [Текст] / А. Климов // Незалежний Аудитор. – Київ, 2012. – № 9. – С. 28-30.

Sherstiuk O.L.

THE FUNCTIONAL CHARACTERISTICS OF CENTERS OF THE PROFESSIONAL RESPONSIBILITY IN THE AUDIT OF FINANCIAL INFORMATION

The research carried out in the article has provided an opportunity to identify and characterize the centers of professional responsibility of the auditor that is one of the its element.

The Center of professional responsibility in audit of financial information is determined as a functional unit, which is part of the subject of the audit and / or participates in problems solving in accordance with delegated powers for this purpose. This definition contributes to the possibility of identification of persons whose activities accordance with established hierarchies and delegated functions, can be recognized as a source of professional responsibility of audit subject.

For each center of responsibility we identified the factors of limitations, which enables to adequately identify the auditor's responsibility for tasks executing in each center.

Limitation of responsibility applies to the content of functions which are not must be implemented by the specific center of responsibility necessarily. Limitations may apply to responsibility of auditing

in general, when its subject identified during the agreement for audit. Limitations in time is the another kind of professional responsibility limitations. Limitations in time is the another kind of professional responsibility limitations.

Distribution of professional responsibility in the audit of financial information possible according with functions that separate centers at various levels perform, and the method of distribution.

The element of professional responsibility of subjects in audit of financial information related to the distribution of powers may be provide is carrying out by the application of sanctions, which corresponds to the level of delegated authority.

Keywords: audit, professional responsibility of auditor, centers of professional responsibility, the hierarchy of centers of professional responsibility, functions of centers of professional responsibility, limitation of professional responsibility of auditor.

УДК 657.1

Юхименко-Назарук І.А.

к.е.н., доцент, докторант кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ТЕОРІЇ КОНТРАКТІВ

Обґрунтовано необхідність удосконалення чинної моделі бухгалтерського обліку на основі використання нових методологічних інструментів. Виділено фактори, що зумовлюють необхідність пошуку нових методів здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Ідентифіковано дві причини недостатності використання неоінституційних концепцій в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано доцільність використання теорії контрактів для подальшого розвитку національної системи бухгалтерського обліку на двох її рівнях. Виділено три основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в розрізі теорії контрактів, які дозволяють піднести облікову науку на новий якісний рівень (агентська теорія, контрактна теорія, позитивна теорія). Розкрито роль неінституційних досліджень в удосконаленні процедурних аспектів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств.

Ключові слова: теорія контрактів, агентська теорія, позитивна теорія бухгалтерського обліку, інституційна теорія обліку.

Обоснована необходимость совершенствования действующей модели бухгалтерского учета на основе использования новых методологических инструментов. Выделены факторы, обуславливающие необходимость поиска новых методов проведения научных исследований в области бухгалтерского учета. Идентифицировано две причины недостаточности использования неоинституциональных концепций в бухгалтерском учете. Обоснована целесообразность использования теории контрактов для дальнейшего развития национальной системы бухгалтерского учета на двух ее уровнях. Выделены три основных направления развития бухгалтерского учета в разрезе теории контрактов, которые позволяют поднять учетную науку на новый качественный уровень (агентская теория, контрактная теория, позитивная теория). Раскрыта роль неоинституциональных исследований в совершенствовании процедурных аспектов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности предприятий.

Ключевые слова: теория контрактов, агентская теория, позитивная теория бухгалтерского учета, институциональная теория учета.

Постановка проблеми. Для забезпечення прогресивного розвитку бухгалтерського обліку як науки необхідним є адекватне удосконалення існуючого або використання нового методологічного інструментарію. Такий процес є об'єктивною тенденцією та є резуль-

татом реагування на втрату довіри до ролі облікової інформації в процесі прийняття економічних рішень, що відбулось в результаті всесвітньо відомих корпоративних скандалів початку XXI-го століття з такими компаніями як «Enron», «Parmalat», «WorldCom», «CMS Energy»,