

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра облік і оподаткування

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

Освітній рівень «Бакалавр»

**на тему: «Організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку
підприємства»**

Виконав: студент 4 курсу, групи ОО-42

напряму підготовки спеціальності

071 «Облік і оподаткування»

Луців Назарій Богданович

Керівник: Лещук Галина Василівна

Рецензент: Благун І.С

Івано-Франківськ – 2021_р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет Економічний
Кафедра Обліку і оподаткування
Освітній рівень “бакалавр”
Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ім'я, по батькові)

“12” жовтня 2020 р.

ЗАВДАННЯ

на дипломну роботу студента

_____ Луціва Н.Б

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: «Організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства»

керівник роботи: Лещук Г.В, доктор економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Перелік питань, які потрібно розробити: Наукові основи організації та методики аудиту системи бухгалтерського обліку. Особливості організації аудиту бухгалтерського обліку на підприємствах. Особливості проведення аудиту на підприємствах. Характеристика організаційно-економічної діяльності підприємства ПАТ «Городенківський сирзавод». Організація аудиту бухгалтерського обліку на підприємстві «Городенківський сирзавод». Організація аудиту на підприємстві «Городенківський сирзавод». Шляхи вдосконалення методологічних та організаційно-технічних аспектів аудиту бухгалтерського обліку. Вдосконалення організації

бухгалтерського обліку та аудиту. Запровадження закордонного досвіду для удосконалення аудиту бухгалтерського обліку.

3. Дата видачі завдання 13.10.2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	19.02.2021 р.	
2	РОЗДІЛ ІІ. МЕТОДИКИ АУДИТУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	16.03.2021 р.	
3	РОЗДІЛ ІІІ. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД»	16.04.2021 р.	

Студент

(підпис)

Луців Н.Б

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи



(підпис)

Лешук Г.В

(прізвище та ініціали, 114)

Міністерство освіти і науки України

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника”

Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

на дипломну роботу
студента 4 курсу групи ОО-42

Луціва Назарія Богдановича

на тему: ***“Організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку
підприємства”***

Актуальність теми. Сьогодні прослідковується ситуація, коли інформація, яка відображається у бухгалтерському обліку, не відповідає даним фінансової звітності, що пояснюється намаганням управлінського персоналу прикрасити показники діяльності підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості та кредитоспроможності для цілої низки користувачів. Такі дії відбуваються внаслідок того, що користувачів фінансової звітності цікавить інформація щодо фінансово-майнового стану суб'єкта господарювання, перспектив його розвитку, прибутковості та можливості одержання прибутків у майбутньому з метою прийняття ними тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Враховуючи вищезазначене, нагальною потребою є контроль за неправомфним визнанням та неправильним групуванням статей активів, власного капіталу та зобов'язань; перевірка за правильністю нарахування амортизації на об'єкти основних засобів згідно з встановленими економічно обгрунтованими формами амортизаційних відрахувань та термінами їх корисного використання.

Мета Дослюження: Обгрунтування теоретичних та методичних положень щодо організації і методики аудиту системи бухгалтерського обліку підприємств на прикладі ПАТ «Городенківський сирзавод» та розроблення практично значимих пропозицій щодо використання результатів аналізу його показників для прийняття управлінських рішень.

Об'єкт дослідження є організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства.

Недоліки: Незважаючи на наукову і практичну цілісність роботи, доцільним було дослідити питання застосування рьноманітних методів та видів аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства для визначення основних пропозицій щодо удосконалення даного процесу. Однак дане зауваження має рекомендаційний характер не знижує рівень виконання роботи.

Загальний висновок: Випускна робота *Луціва Назарія Богдановича* на тему: "Організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства" є завершеним, поглибленим, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом і оформленням відповідає вимогам щодо таких робіт, допускається до захисту з позитивною оцінкою, а її автор заслуговує присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 "облік і оподаткування".

Науковий кефник:

доктор економічних наук,

професор кафедри облік і оподаткування ДВНЗ

"Прикарпатський національний укйверситет

І мені Василя Стефаника"

"02" червня 2021 р.



Г.В. Лещук

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ
НА БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ
студента групи ОО(ст)-42
Луціва Назарія Богдановича

на тему:

“Організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства ”

Актуальність теми. Сучасна економічна наука підійшла до того етапу розвитку, коли власних інструментів дослідження проблем недостатньо для досягнення оптимальних результатів. Удосконалення методологічних основ при цьому зводиться до розширення методичного і технічного інструментарію. Однак все більше теоретиків і практиків згадують про те, що найкращий результат будь-якої діяльності, в тому числі аудиту як практичного виду економічного дослідження, може бути досягнуто лише при системному підході до останнього.

Прискорення процесів обміну інформацією, а так же стрімке збільшення обсягу інформаційних потоків для здійснення економічної діяльності і відносин користувачів звітної інформації між собою диктують необхідність контролю за уявними даними. У свою чергу перед керівниками підприємств постає питання про вдосконалення і раціоналізації організації управлінських і виробничих процесів.

Зокрема, проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємствах приділяється все більше уваги. Однак, оскільки організацію процесів не можна оцінити без ув'язки її з організованими елементами, на передній план виходить необхідність розглядати організацію в системі конкретного об'єкта аудиторського дослідження.

Основною метою бакалаврської роботи є дослідження організаційно-технічних та методологічних аспектів політики підприємства, також рекомендації щодо її вдосконалення.

Об'єктом дослідження організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань, пов'язаних з організацією і методикою аудиту системи бухгалтерського обліку.

Самостійні розробки і пропозиції автора. З метою оптимізації процесу отримання аудиторських доказів на Городенківському сирзаводі необхідно на стадії планування аудиту визначити склад аудиторських процедур по сегментам. Багато зарубіжних і державних авторів дотримуються сегментного підходу до аудиту. Аудит виконується з підрозділом фінансової звітності на більш дрібні сегменти або елементи. Існують різні способи сегментування аудиту. Найбільш поширеним за кордоном є циклічний підхід, який дозволяє «проводити

відокремлений аудит по циклам тісно пов'язаних одна з одною господарських операцій і відповідно по групах відображають їх рахунків». Аудитори вважають, що простіше перевіряти такі взаємопов'язані рахунки, координуючи процедури, ніж перевіряти кожен рахунок так, як ніби він існує сам по собі.

Загальний висновок і оцінка випускної роботи. Випускна робота *Луціва Назарія Богдановича* на тему: «Організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства» виконана відповідно до вимог кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», тому може бути допущена до захисту із оцінкою «добре», а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Рецензент:

доктор економічних наук, доцент
кафедри менеджменту і маркетингу
ДВНЗ «Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника»



Благун І.І.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	6
1.1.Наукові основи організації та методики аудиту системи бухгалтерського обліку.....	6
1.2. Особливості організації аудиту бухгалтерського обліку на підприємствах.....	14
1.3.Особливості проведення аудиту на підприємствах.....	17
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКИ АУДИТУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	25
2.1. Характеристика організаційно-економічної діяльності підприємства ПАТ «Городенківський сирзавод».....	25
2.2. Організація аудиту бухгалтерського обліку на підприємстві «Городенківський сирзавод».....	34
2.3. Організація аудиту на підприємстві «Городенківський сирзавод».....	38
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД».....	48
3.1. Шляхи вдосконалення методологічних та організаційно-технічних аспектів аудиту бухгалтерського обліку.....	48
3.2. Вдосконалення організації бухгалтерського обліку та аудиту.....	52
3.3. Запровадження закордонного досвіду для удосконалення аудиту бухгалтерського обліку.....	57
ВИСНОВКИ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	67
ДОДАТК.....	71

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасна економічна наука підійшла до того етапу розвитку, коли власних інструментів дослідження проблем недостатньо для досягнення оптимальних результатів. Удосконалення методологічних основ при цьому зводиться до розширення методичного і технічного інструментарію. Однак все більше теоретиків і практиків згадують про те, що найкращий результат будь-якої діяльності, в тому числі аудиту як практичного виду економічного дослідження, може бути досягнуто лише при системному підході до останнього.

Прискорення процесів обміну інформацією, а так же стрімке збільшення обсягу інформаційних потоків для здійснення економічної діяльності і відносин користувачів звітної інформації між собою диктують необхідність контролю за уявними даними. У свою чергу перед керівниками підприємств постає питання про вдосконалення і раціоналізації організації управлінських і виробничих процесів.

Зокрема, проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємствах приділяється все більше уваги. Однак, оскільки організацію процесів не можна оцінити без ув'язки її з організованими елементами, на передній план виходить необхідність розглядати організацію в системі конкретного об'єкта аудиторського дослідження.

Питанням вивчення систем, в тому числі систем, порушених у процесі аудиту, приділяється значна увага з боку теоретиків аудиту. Проте, за рамками наукових досліджень залишається той аспект системного підходу, що не тільки об'єкт, а й сам процес дослідження виступає як складно-організована система, завдання якої, зокрема, полягає в поєднанні в єдине ціле різних моделей об'єкта, в той час як більшість дослідників представляють в системі тільки сукупність взаємопов'язаних або взаємозалежних об'єктів аудиту без врахування ступеня їх внутрішньої організації.

Відсутність розуміння аудиту як складно-організованої системи призводить до закономірного порушення цілісності та принципу повноти аудиту і суперечить суті системного підходу, що реалізується в процесі перевірки.

Перераховані моменти зумовили актуальність обраної теми дослідження.

Ступінь вивченості проблеми. Загальні теоретичні та практичні питання аудиту, а також аспекти дослідження проблем оцінки організації бухгалтерського обліку висвітлені в працях багатьох вітчизняних і зарубіжних економістів, серед них: Р. А.

Алборов, Р. Адама, М.А. Азарсков, Р.П. Булига, С.М. Бичкова, Г.М. Грановський, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевський, Н.І. Єлісєєва, М. І. Кутер, Дж. Лоббек, Е.М. Мерзликина, О.А. Миронова, Р. Монтгомері, Ю.П. Нікольська, В. І. Подільський, Дж. Робертсон, Я. В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін.

У своїх роботах автори по-різному розглядають поняття систем аудиту та бухгалтерського обліку, по-різному інтерпретуючи елемент організації. Сучасна концепція аудиту передбачає спроби досягти найкращого результату при менших витратах і мінімізованому ризик. Незважаючи на те, що системному підходу приділяється все більше уваги, питання місця і характеру самої системи як необхідного елемента для цілей бухгалтерського обліку та аудиту досі залишається відкритим. Якщо власне системним дослідженням присвячено безліч робіт вітчизняних і зарубіжних вчених, таких як Р. Акоффа, Л. фон Берталанфі, Дж. Кліру, М. Месаровича, В.Н. Садовського, А.І. Уємова, Ю.А., У.Р. Ешбі та інших, то питання оцінки систем бухгалтерського обліку і аудиту залишаються малодослідженими і від того більш ніж актуальними.

Крім того, розглядаючи системи як сукупності елементів, фахівці в області бухгалтерського обліку та аудиту не акцентують увагу на питанні організованості систем, хоча саме поняття організації в бухгалтерському обліку використовується більш ніж широко. Тому, кажучи про організацію бухгалтерського обліку в рамках аудиторських перевірок, аудитор найчастіше має на увазі кінцеву сукупність ділянок обліку, зчленованих і взаємопов'язаних між собою в рамках реалізації облікових функцій. При цьому питання про аудит закономірностей, що обумовлюють таку взаємозв'язок, залишається невирішеним, що призводить до неможливості повноцінної оцінки бухгалтерського обліку при аудиторських перевірках підприємств.

Об'єкт дослідження – організація і методика аудиту системи бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань, пов'язаних з організацією і методикою аудиту системи бухгалтерського обліку.

Мета дослідження – проаналізувати організацію і методику аудиту системи бухгалтерського обліку підприємства.

Завдання дослідження:

- Проаналізувати наукові основи організації та методики аудиту системи бухгалтерського обліку.
- Охарактеризувати особливості організації аудиту бухгалтерського обліку на підприємствах.
- Особливості проведення аудиту на підприємствах.
- Здійснити характеристику організаційно-економічної діяльності підприємства «Городенківський сирзавод».
- Охарактеризувати організацію аудиту бухгалтерського обліку на підприємстві «Городенківський сирзавод».
- Охарактеризувати організацію аудиту на підприємстві «Городенківський сирзавод».
- Запропонувати шляхи вдосконалення методологічних та організаційно-технічних аспектів аудиту бухгалтерського обліку.
- Охарактеризувати вдосконалення організації бухгалтерського обліку та аудиту.
- Проаналізувати запровадження закордонного досвіду для удосконалення аудиту бухгалтерського обліку.

Теоретична і методологічна основа дослідження. Теоретичною базою дослідження послужили праці вітчизняних і зарубіжних вчених в частині фундаментальних концепцій і гіпотез в області теорії аудиту і системних досліджень, а також нормативно-правова база України, міністерств і відомств, матеріали науково-дослідних установ, періодичні видання.

В якості інформаційної бази дослідження використані дані бухгалтерського обліку організацій та внутрішні розпорядчі документи загального характеру, робочі документи аудитора, довідкова та нормативна література, а також публікації, особисті спостереження і висновки автора.

В ході роботи над роботою застосовувалися такі методи дослідження: аналізу і синтезу, індукції і дедукції, спостереження, групування, порівняння, класифікації, деталізації, коефіцієнтів, графічний метод.

Структура роботи: вступ, 3 розділи, висновок, список використаних джерел.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Наукові основи організації та методики аудиту системи бухгалтерського обліку

Щоб приймати управлінські рішення на основі достовірної інформації, бухгалтерський облік на підприємствах повинен знаходитися в суворій відповідності до чинного законодавства. Цю ж мету переслідує і аудит. Єдині вимоги до оформлення та оцінки якості аудиту, підготовки аудиторів, їх кваліфікації викладені в правилах (стандартах) аудиторської діяльності.

Аудит системи бухгалтерського обліку є важливою ланкою системи ефективного господарювання на великих і середніх підприємствах. Значний внесок у розвиток аудиту, зокрема внутрішнього аудиту зробили вчені і практики, зокрема: Р. А. Алборов, В. Д. Андрєєв, К. Б. Ахмеджанов, А. С. Бакаєв, І. А. Белобжецький, М. Т. Білуха, Е. Бірімкулов, К. Бірімкулова, С. М. Бичкова, В.Бобошко, А. М. Богомолів, М. В. Борисенко, В. В. Бурцев, Л. Вознюк, Є. І. Волошина, Л. Т. Гіляровський, І. Н. Дмитренко, Л. Н. Добіна, Н. І. Дорош, Ф. Ф. Єфімова, В. Жила, С. І. Жминько, А. Загородній, А. Л. Звездин, Л. Калістратов, Е. Калюга, Т. Каменська, А. Клевцов, Г.Коблянська, І. В. Козлов, М. Д. Корінько, Л. Н. Крамаровський, Р. І. Криницький, К.Коцюбінська, Л. П. Кулаковська, Л.Ліщинська, І. Я. Максименко, П. Н. Майданевич, В. М. Мельник, А. С. Пантелєєв, В. П. Пантелєєв, Г. А. Партін, Н. С. Петренко, Ю. Піча, П. Пономаренко, А. Ж. Пшенична, М. С. Пушкар, А. Ретюнских, О. В. Сметанко, А. М. Сонін, Н. Стольний, Т. В. Фоміна, І. Швирьов, А. Редько, С. Прилипко, В. Рудницький, Г. Протопальська, П. Камішанов, В. Бурцев і ін. [4, с.179] Серед зарубіжних авторів - Р. Адамс, Е. Аренс, Дж. Робертсон, Філіп Л. Дефліз, Генрі Р.Дженік, Вінсент М. ОРейлі та ін. [5, с.3]. Однак в економічній літературі відсутня єдність думок щодо визначення сутності та функцій аудиту бухгалтерського обліку як для підприємств, так і в галузевому аспекті. Поняття аудиту бухгалтерського обліку розглядається в зарубіжних і вітчизняних роботах з аудиту. При цьому трактування

даного поняття багато в чому залежить від тих установ, в яких він проводиться, адже це змінює його цільові орієнтири.

Таблиця 1.1

Наукові підходи до визначення поняття аудиту бухгалтерського обліку

Вчений	Визначення
Бровко Т. О.	«- це знаряддя управління, поставляє адміністративне і технічне керівництво підприємства результатами виконаного аналізу з питань налагодження ефективної виробничої та ринкової діяльності»
Бурцев В.В.	«- це регламентована внутрішніми документами організації діяльність з контролю складових управління і різних аспектів функціонування організації, здійснювана представниками спеціального контрольного органу в рамках допомоги органам управління організації (загальних зборів засновників господарського товариства або членам кооперативу, спостережній раді, директору, виконавчому органу)»
Бакаєв А. С.	«- система контролю, прийнята з метою підтримки встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і отримання іншої інформації, виконанням прийнятих в організації програм і планів відповідно до законодавства при здійсненні господарських операцій»
Калістратов Л. М.	«- організована економічним суб'єктом, діюча в інтересах керівників або власників, регламентована внутрішніми документами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю система внутрішнього контролю»
Міжнародний стандарт	«- діяльність по оцінці, яка організована в рамках підприємства і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту включають, зокрема, перевірку, оцінку і моніторинг

	адекватності та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю».
--	---

Розрізняють правила державні і внутрішні, що діють в професійних аудиторських об'єднаннях і організаціях. Поряд з бухгалтерським, на підприємстві ведеться податковий облік - система узагальнення і формування інформації, необхідної для обчислення податку на прибуток. Підприємства і організації повинні використовувати для цілей оподаткування інформації, яка міститься в регістрах бухгалтерського обліку [37].

Якщо цих відомостей виявляється недостатньо, підприємство може внести в регістри бухгалтерського обліку додаткові реквізити, або вести окремі регістри податкового обліку. У підприємствах чисельність і структура бухгалтерського апарату залежать в основному від організації і технології виробництва, обсягу облікової роботи і наявності технічних засобів, специфічних особливостей підприємства. Необхідно забезпечити взаємодію між структурними підрозділами та виконавцями, не допускаючи дублювання і паралелізму в їх роботі, і в кінцевому рахунку забезпечити керівництво підприємства достовірною бухгалтерською інформацією.

В ході перевірки, ґрунтуючись на «Положенні про бухгалтерську службу», посадових інструкціях, усних опитуваннях головного бухгалтера і з них, аудитори з'ясовують організаційну структуру бухгалтерської служби, складність виконуваних робіт, рівень кваліфікації облікового персоналу.

Практика показує, що треба спеціально познайомитися з розподілом обов'язків між працівниками бухгалтерії, відповідальними за складання документації і виконання обліково-звітних робіт. Аналіз обсягу оброблюваної інформації і використання комп'ютерних технологій дозволяють встановити фактичну трудомісткість робіт і визначити необхідну чисельність бухгалтерії, зіставити її з оптимальною. На багатьох підприємствах немає затвердженої керівником структури бухгалтерії; не розподілені посадові обов'язки працівників, хоча без цього немислима успішна робота бухгалтерії [37].

В ході аудиторської перевірки вивчається графік документообігу, склад форм внутрішньої звітності, доцільність їх використання, порядок складання та подання, забезпеченість структурних підрозділів бланками первинних документів, реальні

терміни їх підготовки і здачі в бухгалтерію. Особливості роботи кожного економічного суб'єкта знаходять відбиток у його обліковій політиці - тієї сукупності принципів і правил, яка регламентує методичні та організаційні основи ведення підприємством бухгалтерського обліку на звітний період. При обґрунтуванні облікової політики слід враховувати такі фактори, як форма власності та організаційно-правовий статус, галузева приналежність, вид діяльності, організаційна структура управління, наявність структурних підрозділів, рівень свободи дій в питаннях ціноутворення, цілі і завдання економічного розвитку організації, підприємства на довгострокову перспективу і т. д.

Аудитор перевіряє наявність організаційно-розпорядчого документа (наказу) керівника підприємства про відповідальність працівників за виконання облікової політики. Остання повинна бути розроблена до початку звітної періоду (для новоствореної організації - не пізніше 90 днів з дня її державної реєстрації). Основними нормативними документами передбачено формування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку за такими основними елементами [26, с. 154]:

- організація бухгалтерської служби;
- порядок відображення інформації (форма ведення бухгалтерського обліку: журнально-ордерна, меморіально-ордерна, спрощена);
- технологія обробки інформації (ручний або автоматизований спосіб);
- встановлення кордону між основними і оборотними засобами;
- спосіб нарахування зносу за основними засобами;
- порядок зміни вартості основних засобів, за якою вони прийняті до бухгалтерського обліку;
- порядок формування залишкової вартості основних засобів при вибутті;
- порядок погашення вартості нематеріальних активів;
- визначення термінів корисного використання нематеріальних активів;
- порядок відображення в бухгалтерському обліку придбання матеріально-виробничих запасів;
- варіант оцінки запасів та розрахунку фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріальних ресурсів;
- оцінка товарів;
- метод обліку готової продукції;
- метод оцінки вартості реалізованої продукції;

- метод обліку відвантажених товарів, зроблених робіт, наданих послуг;
- способи розподілу загально-виробничих і загально-господарських витрат при калькулюванні;
- варіант списання комерційних витрат і витрат обігу;
- оцінка незавершеного виробництва;
- порядок обліку витрат і фінансування ремонту;
- облік витрат майбутніх періодів і їх списання на собівартість;
- облік майбутніх витрат і платежів;
- порядок створення резервів за сумнівними боргами;
- облік витрат по заготівлі і доставці товарів зі складок (у випадках перепродажу товарів) [26, с. 155];
- переклад довгострокової заборгованості в короткострокову;
- порядок списання витрат за отриманими позиками (кредитами) на операційні витрати;
- спосіб віднесення на фінансові результати належних за векселем відсотків (дисконту);
- облік різниці між сумою фактичних витрат на придбання боргових цінних паперів та їх номінальною вартістю [15, с. 76].

Аудитор повинен оцінити облікову політику підприємства по кожному пункту і висловити свої міркування про їх правомірності та ефективності. Аудит облікової політики, показує, що в порушення діючих положень:

- не приведений порядок зміни вартості основних засобів (у разі переоцінки, ліквідації, дообладнання);
- відсутній перелік об'єктів основних засобів, наданих і отриманих в оренду;
- не вказано метод оцінки товарів, придбаних для продажу;
- відсутні відомості про облік витрат з заготівлі і доставки товарів, про способи відображення в обліку надходження матеріально-виробничих запасів;
- не приведений метод оцінки незавершеного виробництва (за фактичною собівартістю, прямими статтями витрат, вартості сировини, матеріалів і напівфабрикатів);
- не вказано варіант обліку витрат на виробництва (стандарт-кост, директ-костинг);

- була відсутня інформація про методи визнання управлінських і комерційних витрат, про резерви майбутніх витрат і платежів;
- відбито порядок обліку витрат майбутніх періодів;
- не обумовлені методи коригування виручки і собівартості для цілей оподаткування [15, с. 77].

На підприємстві має бути організований наскрізний контроль за господарськими операціями від початку надходження сировини до моменту визначення фінансового результату. Структура бухгалтерії не передбачала окремого обліку капітальних вкладень, нематеріальних активів.

Відповідно до ПБО 1/98 облікова політика формується головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства, що має бути проконтрольовано в ході аудиторської перевірки. До облікової політики додаються:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки;
- форми первинних облікових документів, застосовуваних для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань організації;
- методи оцінки активів і зобов'язань;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

У складі створюваної на підприємстві внутрішньої звітності визначаються її форми, періодичність і терміни формування, подання, використання, перелік осіб, відповідальних за складання документів. Приймається підприємством порядок проведення інвентаризацій повинен відповідати основним принципам, викладених в Методичних вказівках щодо інвентаризації майна і фінансових зобов'язань. При проведенні аудиту оформлення підсумків інвентаризацій рекомендується звернути увагу на наступні моменти [18, с. 208]:

- використовуються інвентаризаційні описи типової форми, складання описів на застарілих бланках не допускається;

- в описах забороняються необумовлені виправлення від руки;
- за всіма одиницями обладнання наводяться рік випуску, його місце знаходження;
- у всіх випадках проставляються марки, номери обладнання, інвентарні номери;
- підсумкова кількість одиниць обладнання записується прописом.

У всіх інвентаризаційних описах заповнюються відомості про вартісну оцінку фактичної наявності основних засобів, їх відсутність побічно передбачає формальне проведення інвентаризації. Зауваження, зроблені в ході аудиту підсумків інвентаризацій, свідчать про наявність передумов до безконтрольного використання об'єктів основних засобів, матеріалів і навіть розкрадання коштів акціонерів, а також недостовірного формуванню витрат. Аудитори контролювали такі варіанти оцінки операцій і способів обліку об'єктів.

1. Визначення дати отримання доходу (якщо виручка від реалізації відповідає критеріям, встановленим ст. 273 НК РФ) [18, с. 209].
2. Визнання дати реалізації для обчислення ПДВ.
3. Метод оцінки сировини і матеріалів, використовуваних у виробництві.
4. Метод нарахування амортизації.
5. Порядок створення резервів сумнівних боргів.
6. Порядок утворення резервів на гарантійний ремонт.
7. Порядок розподілу прямих витрат на залишки незавершеного виробництва.
8. Порядок створення резервів майбутніх витрат на ремонт, оплати відпусток, виплату щорічних винагород за вислугу років і за підсумками роботи за рік.
9. Порядок визначення частки витрат на освоєння природних ресурсів за окремій ділянці.

Особливо складним в бухгалтерській практиці виявилось питання про розподіл прямих витрат між собівартістю реалізованою і готовою продукцією, незавершеним виробництвом і товарами, відвантаженими, але не оплаченими. Відповідно до ст. 319, залишки незавершеного виробництва оцінюються на підставі даних первинних облікових документів про рух сировини, матеріалів і готової продукції за цехами та іншими підрозділами в кількісному вираженні. Податковий кодекс встановив, що підприємства, діяльність яких пов'язана з обробкою і переробкою сировини, розподіляють суму прямих витрат на залишку незавершеного виробництва відповідно до їхніх часток у вихідній сировині (в кількісному вираженні) за мінусом технологічних

витрат; для інших платників податків - пропорційно частці прямих витрат у плановій вартості продукції.

Для промислових підприємств, зайнятих в основному обробкою і переробкою сировини, повинен застосовуватися перший метод. До початку звітної періоду рекомендується обумовити внутрішнім документом методику визначення прямих витрат. Великі промислові комплекси мають у своєму складі допоміжні та обслуговуючі виробництва. В цьому випадку методика виділення прямих витрат залежить від особливостей виробництва. Платники податків повинні вибрати дозволений їм метод визнання виручки і витрат для цілей оподаткування: нарахований або касовий. Касовий метод може застосовувати тільки ті організації, у яких в середньому за рік сума виручки не перевищувала 1 млн грн. за кожен квартал (без ПДВ і податку з продажів) [4, с. 165].

Система податкового обліку організується платником податку самостійно, виходячи з принципу послідовності застосування норм і правил податкового обліку, т. ч. застосовується послідовно від одного податкового періоду до іншого.

Відсутність в обліковій політиці підприємства важливих положень в організації бухгалтерського та податкового обліку призводить до формування недостовірного фінансового результату. Суперечливість і непослідовність облікового процесу тягне за собою спотворення бухгалтерської звітності і не може служити джерелом достовірної та надійної інформації про показники діяльності підприємства лісового комплексу. Узагальнення результатів перевірок виконується у вигляді оцінки системи організації бухгалтерського обліку (ефективна або неефективна).

Аудитор приймає рішення, наскільки достовірно організація у бухгалтерському обліку відображає господарську діяльність підприємства, а організація податкового обліку дає можливість визначити розмір податкових платежів. Практика аудиторських перевірок дозволяє виявити типові помилки в складанні облікової політики підприємства [4, с. 166]:

- не точно вказувався критерій формування засобів виробництва в обороті;
- не було інформації про використаний метод амортизації основних засобів;
- не обумовлювалося використання рахунків 15 і 16 при придбанні сировини і матеріалів;
- позначалася методика обліку витрат;

- не проводився метод списання вартості матеріалів зі складу у виробництво;
- не обговорювалися методи розподілу непрямих витрат за видами продукції, визначення розмірів незавершеного виробництва, оцінки товарів, придбаних для продажу;
- не були зазначені терміни інвентаризацій.

Досить часто в обліковій політиці не висвітлювалися питання функціонування філій, порядок централізації облікових робіт, сплата податків. Окремі економічні суб'єкти не вказували в обліковій політиці порядок відображення доходів за договорами комісії, облік та оподаткування за договорами на переробку давальницької сировини. Важливий кожен пункт облікової політики; його відсутність або неправильне формулювання можуть призвести до серйозних негативних наслідків для підприємства з точки зору як бухгалтерського, так і податкового обліку.

1.2. Особливості організації аудиту бухгалтерського обліку на підприємствах

Бухоблік - це система збору, реєстрації та аналізу інформації про господарську діяльність компанії в фінансовому вираженні. Українське законодавство вимагає від усіх організацій вести облік. Не знімає воно подібні зобов'язання навіть з індивідуальних підприємців. За даними бухобліку можна об'єктивно судити про стан справ підприємства, а помилки в бухобліку можуть спричинити серйозні наслідки для компанії, наприклад, великими штрафами від державних органів.

Контроль бухобліку - важлива складова роботи компанії. Він дозволяє об'єктивно судити про фінансове становище справ, скорочувати податкову базу, зижувати ризики і виключати санкції з боку держави. Контроль може бути внутрішнім і зовнішнім. Зовнішню перевірку проводять незалежні експерти або органи, внутрішній аудит бухгалтерського обліку беруть на себе штатні фахівці компанії. По суті, він являє собою контроль господарської діяльності.

Процедуру контролю обліку регулює закон «Про бухгалтерський облік». Якщо зовнішньої незалежної експертизи можуть вимагати контролюючі органи, то у внутрішніх перевірках зазвичай зацікавлені власники і керівники підприємства. Отримані під час перевірки відомості допомагають скласти об'єктивне уявлення про

стан справ компанії, і на основі цієї інформації прийняти правильні рішення, спрямовані на зростання і розвиток бізнесу.

Таким чином, мета внутрішнього аудиту бухгалтерського обліку - спостереження за значущими обставинами і оперативна реакція на них. При цьому кожне підприємство має право уточнити список цих обставин на свій розсуд, оскільки у кожного бізнесу своя специфіка і масштаб [7, с. 19].

Втім, є ще одна важлива мета аудиту - підготовка до обов'язкових перевірок. Справа в тому, що багато організацій зобов'язані проходити зовнішню незалежну експертизу, і результати такої перевірки можуть істотно вплинути на справи підприємства. Внутрішній контроль дозволяє помітити помилки та неточності обліку раніше, ніж це зробить запрошений експерт.

Внутрішня перевірка дозволяє вирішити кілька важливих завдань:

- контроль факторів, що впливають на результати роботи підприємства;
- виявлення помилок, недоліків, зловживань;
- попередження можливих ризиків.

Внутрішній контроль покликаний гарантувати, що підприємство працює ефективно, що його активи в цілості, а операційні і фінансові показники відповідають бізнес-плану. Також аудит дозволяє переконатися в достовірності фінансової звітності та дотриманні компанією законодавства. Причому окремо перевіряють, наскільки підприємство дотримується букви закону у своїй господарській діяльності, і наскільки акуратно воно веде безпосередньо бухоблік.

Регулярний внутрішній контроль дозволяє вчасно виявити фактори, які негативно впливають на роботу компанії. Вони можуть зачіпати виробничі процеси і якість продукції, дії персоналу, нераціональне витрачання коштів або вибір постачальників [7, с. 120].

Крім того, своєчасний аудит дає можливість на законних підставах зменшити податкову базу підприємства. Проаналізувавши фінансові документи компанії, аудитор зможе скласти список рекомендацій, якими способами організація має право скоротити податкові виплати, де вона може вимагати відрахування. Без попередньої перевірки документації визначити, як знизити витрати на податки, практично неможливо.

Елементами контролю називають умови роботи і дії, які виконують аудитори. Головний елемент - це контрольне середовище, тобто позиція і дії власників або

керівників бізнесу, спрямовані на підтримку контролю. Крім того, фахівець виконує оцінку ризиків і самого контролю, вивчає інформацію про діяльність компанії і підтримує комунікацію з керівництвом. Нарешті, до елементів аудиту відносяться всі процедури, які входять в обов'язок експерта.

Перевірка завжди починається з того, що фахівець визначає обсяг робіт і складає їх план. Цей план узгодять з керівництвом, після чого приступають оцінці бухобліку. Існує кілька видів внутрішнього аудиту. Деякі з них безпосередньо пов'язані з контролем [16, с. 87]:

- організації бізнесу: роботи адміністрації, підрозділів і окремих співробітників;
- дотримання компанією державних законів і внутрішніх розпоряджень;
- ведення обліку та оформлення звітності.

Аудит виконує цілий ряд важливих функцій. Серед них - інформування та консультування працівників, аналіз зібраної інформації про господарську діяльність, розробка пропозицій. У список функцій контролю входить виявлення помилок бухобліку, а також попередження їх появи в майбутньому.

У порівнянні із зовнішнім аудитом, який досліджує вже складену за період звітність і оцінює діяльність підприємства в цілому, внутрішній аудит бухгалтерського обліку дозволяє більш детально і оперативно відстежувати важливі процеси. Він дозволяє оцінити роботу компанії «в дії», до того, як багато процедур будуть завершені і відображені в звітах.

Засади внутрішньої перевірки схожі з принципами, яких дотримуються зовнішні експерти. Компанія може проводити аудит за графіком або в міру необхідності. Перевірка - однакова, об'єктивна і відкрита. Перевіряючий фахівець не повинен залежати від тих, кого він перевіряє. Всі дії, результати та висновки аудитор зобов'язаний задокументувати. При виявленні недоліків бухобліку фахівець дає рекомендації, як їх усунути.

Найскладніше при внутрішніх перевірках дотриматись принципу незалежності експертів. Однак це ключова вимога, без його дотримання контроль не можна вважати об'єктивним. Тому керівник може наказом сформувати службу внутрішнього аудиту. Після цього необхідно розробити для неї методологічні документи. До того ж керівництво має право залучити до роботи служби сторонніх експертів [3].

Методологічні документи всебічно описують діяльність служби. Тому, крім відомостей про її завдання та цілі, вони також повинні містити опис структури служби і розподілу в ній обов'язків. Прописуються також види документів, які вона оформляє, критерії оцінки бухгалтерського обліку та основні процедури.

Етапи внутрішньої перевірки. Плановий контроль проходить за певним графіком. Але аудит може знадобитися і поза планом: якщо різко погіршилися економічні показники, компанія втрачає кошти, у керівництва виникли сумніви в правильності ведення бухгалтерського обліку. Незалежно від того, планова перевірка або позапланова, вона проходить 3 послідовні етапи:

- Підготовчий: визначення кола питань, термінів і методів.
- Основний: безпосередній контроль обліку.
- Заключний: обробка інформації і складання висновку.

Отже, наскільки якісним буде внутрішній аудит бухгалтерського обліку, безпосередньо залежить від компетентності фахівців, які її здійснюють. Сферу застосування контролю визначає саме підприємство.

1.3.Особливості проведення аудиту на підприємствах

Не можна заперечувати той факт, що будь-яка галузь економіки містить особливості, які необхідно враховувати при проведенні аудиту. Відмінності в галузевій технології, в підходах до управління виробництвом, в схемах документообігу, в особливості стандартизації менеджменту не можуть не відбитися на організації галузевого аудиту. Для обґрунтування цього в рамках даного дослідження ми оберемо три галузі: агропромисловий сектор, видобуток вуглеводнів і торговельна діяльність. При цьому якщо агро-промисловий сектор в нових економічних умовах, що виникли в Україні після девальвації національної валюти і контр-санкцій, відчуває себе відносно стабільно, то видобувні підприємства і торгові компанії відчують певні фінансові складнощі. Це не могло не відбитися на прибутково-утворюючих показниках кожної з трьох галузей, що, в свою чергу, вимагає більш пильної уваги до прийомів проведення галузевого аудиту. Вже на рівні планування аудиту технологічна специфіка галузі повинна бути покладена в основу аудиторської перевірки.

Особливість проведення аудиту на підприємствах агропромислового комплексу обумовлена, по-перше, наявністю на обліку об'єктів, які відсутні в інших галузях економіки (молодняк тварин, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, худоба, та ін.), А, по-друге, специфікою умов, в яких веде свою діяльність сільськогосподарське підприємство (кліматичні, біологічні та технологічні чинники процесу виробництва продукції підприємств АПК). Аудит на підприємствах АПК виступає як спосіб отримання достовірної інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень, тому що сам управлінський процес на підприємствах АПК є багаторівневим, при якому об'єктами управління можуть бути «... об'єкти різної сутності, що встановлюють договірні відносини з суб'єктами управління і виконують доручення суб'єктів управління. Крім того, властивості об'єктів управління змінюються в результаті реалізації управлінських функцій» [28, с. 65].

При плануванні аудиторської перевірки на підприємства АПК аудитору доцільно враховувати наступні процедурні особливості. Перевірка повинна починатися з підтвердження правильності обліку земельних угідь, які є основним засобом для підприємств АПК, оскільки саме ці активи є основним джерелом отримання прибутку галузевих підприємств.

Об'єктивність контролю активної частини основних засобів (машини і обладнання) відноситься до другого за значимістю ділянці перевірки для аудитора. Застосування великої кількості сільгосптехніки, частина з якої може використовуватися за договором лізингу або бути куплена за рахунок державних субсидій підприємству АПК, значно розширює аудиторську вибірку об'єктів обліку для перевірки. До обов'язкових об'єктів перевірки відносяться витрати АПК, які розмежовуються за тимчасовими циклами. Це обумовлено тим, що робочий період не збігається з періодом виробництва, тому виникають такі категорії, як витрати минулих років на урожай поточного року і витрати поточного періоду на урожай майбутніх років.

Готова продукція рослинництва і тваринництва є особливим видом активів - біологічними активами, що відносить їх до розряду специфічних об'єктів аудиторської перевірки. Якщо в українській обліковій практиці поняття «біологічний актив» відсутній, і для їх обліку застосовуються ПБО 6/01 «Облік основних засобів» і ПБУ 5/01 «Облік матеріально-виробничих запасів», то в міжнародній практиці існує чітке визначення біологічного активу, - це тварини і рослини. В даний час відбувається

реформування методики бухгалтерського обліку в Україні що припускає її трансформацію, в основі якої лежать принципи МСФЗ, в зв'язку з чим було розроблено проект ПБО «Облік біологічних активів і сільськогосподарської продукції». Наявність біологічних активів говорить про можливість їх самостійного збільшення за рахунок відбуваються в них зміни (приріст маси, отримання приплоду) [32, с. 87].

Таким чином, самостійним напрямком аудиту підприємства АПК стає облік біологічних активів, а використання вище вказаного стандарту полегшить завдання галузевої перевірки. У тваринництві і рослинництві результатом виробничого процесу є відразу кілька видів продукції, причому в більшості підприємств АПК частина виробленої продукції направляється на внутрішньо-господарські споживання. Завданням аудиту в такій ситуації повинна стати перевірка правильності організації та ведення окремого обліку між основними і побічними або сполученою продукцією. Крім того, самостійним об'єктом аудиту стає оцінка і облік продукції, використовуваної на внутрішньо-господарське споживання.

Матеріальний облік на підприємствах АПК має свої особливості через те, що вирощування худоби та дозрівання агрокультур найчастіше відбувається не в один час, однак вихід готової продукції відображається одноразово в період збирання врожаю. Особливий порядок оцінки продукції підприємств АПК пов'язаний з тим, що сільськогосподарська продукція оприбутковується за обліковою собівартістю, а після складання звітних калькуляцій на кінець року собівартість коригується до її фактичної величини. Все це надає особливий статус аудиторської перевірки готової продукції АПК. Таким чином, перераховані вище особливості впливають на організацію аудиту підприємств АПК, і без їх обліку якісної аудиторської перевірки може бути поставлено під сумнів. Наприклад, в зв'язку з тим що сільське господарство є важко прогнозованою сферою діяльності (в основному через природних факторів), при обліку майбутніх прибутків і збитків можна отримати результат з великою похибкою [35, с. 96].

Також, крім прямих збитків у вигляді загибелі худоби, є ймовірність отримання непрямих збитків у вигляді зменшення площі земель, придатних для тваринництва і рослинництва. Нарешті, під час проведення аудиторської перевірки в АПК потрібно звертати увагу не тільки на дані бухгалтерської (фінансової) звітності, а й на документи, які відносяться виключно до підприємств АПК, - наприклад, ґрунтову карту. При

аналізі майбутніх прибутків і збитків вивчення ґрунтової карти допомагає зменшити величину похибки.

У нафто-видобувних компаніях особливості проведення аудиту продиктовані як часто зустрічається структурою вертикальної інтеграції, так і специфікою обліку витрат. Складність організаційної структури більшості видобувних організацій збільшує ризики неузгоджених дій і помилок з боку осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку. При аудиторській перевірці підприємств видобувного сектора потрібно враховувати, що трудо-витрати аудиторів будуть набагато вище, ніж на будь-яких інших підприємствах через масштабів бізнесу, великого обсягу облікової документації. Спочатку аудиторської перевірки необхідно з'ясувати характер відносин між дочірньою і головною компанією видобувного сектора, так як тільки після цього можна визначити коло основних і факультативних цілей аудиту. Процес збору аудиторських доказів на видобувних підприємствах також містить свою специфіку і пов'язаний не тільки з особливостями ведення бухгалтерського обліку, а й з особливостями технології видобутку нафти. Ключовий момент аудиторської перевірки вертикально інтегрованої компанії - це аналіз облікової політики, плану рахунків (включаючи управлінський план рахунків), положення про внутрішній документообіг. Особливою винятковістю при контролі показників видобувного підприємства відзначені дії по перевірці виробничих витрат [35, с. 97].

Аудитор, який проводить перевірку компаній нафто-газового сектора, повинен володіти знаннями не тільки в області бухгалтерського обліку та аудиту, а й володіти термінологією нафто-газової сфери, а також добре орієнтуватися в самому виробничому процесі. Аудит вертикально інтегрованої компанії проводиться зазвичай по підрозділах. В ході аудиту вивчається не тільки документообіг, а й технологічні зв'язки між підрозділами, - це необхідно для розуміння особливостей обчислення проміжної собівартості витрат на видобуток вуглеводнів. Аналіз облікової політики дає можливість аудитору врахувати особливості виробничого процесу, а також довести або спростувати правильність обраного варіанту формування витрат підприємства по звичайних видах діяльності і вибір методу обліку постійних витрат. Мета аудиту витрат на видобуток вуглеводнів - це підтвердження достовірності собівартості 1 тонни вуглеводнів. Така мета може бути досягнута тільки при чіткому визначенні складу витрат, що відносяться до виробництва.

Наприклад, бухгалтерський облік визначає собівартість видобутку нафти як суму всіх витрат, які були понесені підприємством по звичайних видах діяльності, а також у зв'язку із здійсненням виробничого процесу в звітному періоді. «Витрати, які визначаються для цілей оподаткування, складають величину, що зменшує базу оподаткування нафто-видобувного підприємства» [36, с. 216]. Оскільки пильну увагу фіскальних органів держави до діяльності видобувних підприємств збільшує тягар відповідальності аудитора при перевірці витрат на видобуток вуглеводнів, аудитор повинен обов'язково підтвердити правильність рознесення витрат по звітних періодах, дотримання в кожному періоді обраного методу оцінки матеріальних ресурсів, списання яких здійснюється на витрати виробництва, коректність нарахованої амортизації за основними засобами та нематеріальними активами і правильність її включення в собівартість, звернути особливу увагу на інші витрати, які включені в собівартість видобутку і правильність організації обліку відходів та шлюбу.

Докази, які аудитор збирає при перевірці правильності віднесення витрат на видобуток вуглеводнів, також визначаються галузевою специфікою і складаються з:

- підтвердження обґрунтованості джерел відшкодування витрат за рахунок собівартості, резервів або бюджету;
- підтвердження достовірності звітних показників собівартості наданих послуг;
- підтвердження правильності розподілу витрат по місцях виникнення;
- підтвердження правильності віднесення витрат за періодами;
- коректного відображення в бухгалтерському обліку первісної оцінки;
- зіставлення норм витрат сировини і матеріалів з рівнем технічного оснащення підприємства добувної сфери і технологією виробництва продукції;
- правильності віднесення витрат до категорії інших і ін.

Таким чином, на організацію аудиторської перевірки на підприємствах видобувного сектора економіки чинить серйозний вплив галузева спеціалізація, яка повинна бути відображена в робочих документах аудитора і аналітичному звіті за підсумками аудиту в цілому [36, с. 217].

Особливість проведення аудиту торговельних підприємств також визначається галузевою специфікою. Об'єктами аудиту виступає документальне оформлення товарної маси і витрат, пов'язаних з переміщенням товарів від постачальника до кінцевого споживача. Крім того, аудиторська перевірка торгового підприємства

включає в себе оцінку документообігу щодо торгових операцій, оцінку алгоритму розрахунку ПДВ, що відшкодовується з бюджету, оскільки це сама ризикова зона торгового підприємства.

Частина товарів може не бути об'єктами для нарахування ПДВ, та бути пільговими для даного податку, частина товару - обкладатися за ставкою нуль процентів, частина товару - обкладатися за ставкою 18% або 10%. Кожна із зазначених категорій товару повинна формуватися в окремому обліковому реєстрі, що є винятковим об'єктом перевірки. В цілому аудит торгових організацій проводиться в чотири етапи:

1. Вивчення установчих та організаційних документів торгового підприємства.
2. Проведення оцінки системи внутрішнього контролю підприємства.
3. Проведення аудиту господарської діяльності - основний етап, що включає в себе аудит основних фондів, товарних запасів, формування витрат на продаж, розрахунків з покупцями і замовниками, розрахунків з постачальниками та підрядниками, розрахунків підприємства з бюджетом і т. д.

4. Підготовка звіту за результатами аудиторської перевірки. Вивчення установчих та організаційних документів торгового підприємства починається з перевірки їх на відповідність законодавству. Також на відповідність законодавству України перевіряються договори оренди торгових площ. Перевірка договорів оренди торгових площ на увазі перевірку правомірності ведення торговим підприємством діяльності на займаній площі, перевіряються дозволу на право торгівлі в зазначеному місці (якщо такі дозволи необхідні), сертифікати та інша документація. Крім законодавства аудитор повинен звернутися до регіональних нормативних актів [38].

Другий етап - проведення аудиту системи внутрішнього контролю торгового підприємства, яке включає в себе оцінку організаційної структури підприємства для цілей ведення бухгалтерського та податкового обліку, перевірку організації системи збереження документів, перевірку застосування процедур, які необхідні для здійснення господарських операцій, перевірку системи контролю за здійсненням торгових операцій, перевірку відповідності системи внутрішнього контролю масштабам діяльності торгового підприємства.

Оцінка системи внутрішнього контролю вимагає дослідження таких внутрішніх нормативних актів, як накази про призначення осіб, які відповідальні за збереження

товарно-матеріальних цінностей, договори про повну матеріальну відповідальність, графіки документообігу, накази про призначення осіб, які мають право підпису фінансових документів і документів на відвантаження товару та ін. Третій етап - проведення аудиту торговельної діяльності - найбільш ємний етап аудиторської перевірки торгового підприємства.

Саме на даному етапі найбільше аналізуються галузеві особливості формування витрат, обґрунтованість і своєчасність проведення платежів, перевірка формування фінансового результату торговельного підприємства та його використання та ін. Супутнім в процесі перевірки документом є облікова політика організації торгівлі, в якій передбачені всі варіанти облікових прийомів щодо активів і зобов'язань. Особлива увага приділяється порядку формування торгової націнки як основного джерела покриття торгових витрат. При цьому супутнім прийомом перевірки є перевірка порядку розрахунку торгової націнки, закладеної в алгоритм програмного забезпечення. Автоматизація багатьох операцій з обліку переміщення товарної маси обумовлює, в першу чергу, необхідність аудиторської перевірки на третьому етапі починати саме з оцінки алгоритму і архітектури програмного продукту [38].

Галузеві особливості проведення аудиту торговельних підприємств полягають в тому, що, «крім документів, які підлягають обов'язковому аудиту, перевіряються також звіти про запаси товарів, товарообігу і система контролю за збереженням продукції». Заключний етап аудиторської перевірки торгового підприємства - підготовка звіту за результатами зазначеної перевірки. На даному етапі консоліднуються всі докази порушень і помилок, які були виявлені в ході аудиторської перевірки, проводиться оцінка їх впливу на податкові зобов'язання компанії і достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності. Варто зазначити, що складність у проведенні аудиту торговельних підприємств в Україні полягає в тому, що саме в торгівлі вплив тіньового сектора відчувається найсильніше.

Нерідкі випадки, коли товар, який продається торговим підприємством, не ставиться на облік. Не завжди в наявності сертифікати якості на товар, що продається, можливі випадки продажу простроченого товару і інші порушення. Саме короткочасність періоду від моменту отримання товару до його реалізації спокушає підприємців продавати товар без супровідних документів. У торговельній діяльності

часто виникають ситуації з порушенням трудового законодавства при прийнятті до виконання обов'язків трудових мігрантів.

Таким чином, галузеві особливості комерційних підприємств мають велике значення як для самого процесу організації аудиторської перевірки, так і для її результатів. Фактично, кожна галузь потребує розробки спеціальних програм, прийомів і методів аудиторської перевірки. Поєднання загального і особливого при аудиторській перевірці дає можливість отримання найбільш достовірних результатів.

РОЗДІЛ 2.

МЕТОДИКИ АУДИТУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Характеристика організаційно-економічної діяльності підприємства ПАТ «Городенківський сирзавод»

ПАТ «Городенківський сирзавод» почало свою діяльність в 1993 році. У червні 1997 року об'єднання шляхом корпоратизації перетворене у відкрите акціонерне товариство «Городенківський сирзавод». Змінами до Статуту підприємства, внесеними рішенням Загальних зборів акціонерів 2011 року, було змінено найменування підприємства на «публічне акціонерне товариство». На момент створення акціонерного підприємства його засновником була держава. На разі акціонерами підприємства є фізичні та юридичні особи, які набули право власності на акції підприємства у процесі приватизації, на вторинному ринку цінних паперів, а також у порядку спадкування громадян, правонаступництва юридичних осіб та у інших випадках, передбачених чинним законодавством. Держава акціями підприємства не володіє. Злиття, приєднання, поділ, виділення, перетворення протягом 2015 року не відбувалось [33].

ПАТ "Городенківський сирзавод" не має дочірніх підприємств, філій, представництв або інших відокремлених структурних підрозділів. Середня кількість працівників протягом 2015 року складала – 283 осіб [33].

Після входження до складу групи, на підприємстві зроблено великий крок вперед в плані реконструкції діючих виробничих об'єктів, таких як сирний цех, приймально-апаратне відділення, проведено монтаж централізованої мийки обладнання, збудовано нову камеру для зберігання готової продукції місткістю 120 т, побудовано складське приміщення для зберігання тари і матеріалів загальною площею 600 м².

За роки існування Городенківського сирзаводу в його арсеналі назбиралось значне число відзнак та нагород, що зайвий раз підтверджує якість продукції. Завод неодноразово називали кращим на обласних ярмарках і міжнародних виставках.

Спеціалістами Городенківського сирзаводу розроблено нові види продукції на основі незбираного молока без використання консервантів. Наразі на підприємстві відбувається зміна асортиментної лінійки і переорієнтація на збільшення випуску

цільномолочної продукції. Постійні інновації та багаті молочні традиції — ось що робить ТМ «Здорово!» синонімом невідомої вітчизняної доброти.

У 2015 році ПАТ «Городенківський сирзавод» пройшов сертифікацію відповідності системи управління безпекою харчових продуктів вимогам

Реконструкція та технічне переоснащення підприємства у 2017–2018 роках дали змогу Городенківському сирзаводу збільшити обсяги виробництва і стати впливовим гравцем на вітчизняному ринку молочної продукції. Із березня 2005 року Городенківський сирзавод входить під централізоване управління фінансами, закупками, логістикою та продажами Групи компаній «Молочний альянс», ставши його частиною [33]. Городенківський сирзавод на сучасному етапі є підприємством, яке є складовою частиною соціально-економічного комплексу міста Городенка, області й України в цілому.

Після входження до складу групи, на підприємстві зроблено великий крок вперед в плані реконструкції діючих виробничих об'єктів, таких як сирний цех, приймально-апаратне відділення, проведено монтаж централізованої мийки обладнання, збудовано нову камеру для зберігання готової продукції місткістю 120 т, побудовано складське приміщення для зберігання тари і матеріалів загальною площею 600 м².

За роки існування Городенківського сирзаводу в його арсеналі назбиралось значне число відзнак та нагород, що зайвий раз підтверджує якість продукції. Завод неодноразово називали кращим на обласних ярмарках і міжнародних виставках.

Спеціалістами Городенківського сирзаводу розроблено нові види продукції на основі незбираного молока без використання консервантів. Наразі на підприємстві відбувається зміна асортиментної лінійки і переорієнтація на збільшення випуску цільно-молочної продукції. Постійні інновації та багаті молочні традиції — ось що робить «Городенківський сирзавод» синонімом невідомої вітчизняної доброти.

Вищий орган управління — Загальні збори акціонерів. В період між зборами функції управління здійснює Правління на чолі з Головою. Голова Правління має свого заступника в підпорядкуванні якого є головний бухгалтер, начальник відділу постачання і збуту, технічний директор та головний економіст.

Багатолітній досвід використання лінійно-функціональних структур управління показав, що вони найбільш ефективні там, де апарат управління виконує рутинні, які частіше повторюються і рідко змінюються задачі і функції. Вони виявляються в

управлінні організаціями з масовим або багатосерійним типом виробництва, а також при господарському механізмі затратного типу, коли виробництво найменш чутливе до прогресу в області науки і техніки. При такій організації управління виробництвом підприємство може успішно функціонувати лише тоді, коли зміни по всіх структурних підрозділах відбуваються рівномірно. Положення посилюється втратаю гнучкості в взаємовідносинах робітників апарату управління через застосування формальних правил і процедур. В результаті ускладнюється і уповільнюється передача інформації, що не може не відбиватися на швидкості і своєчасності прийняття управлінських рішень.

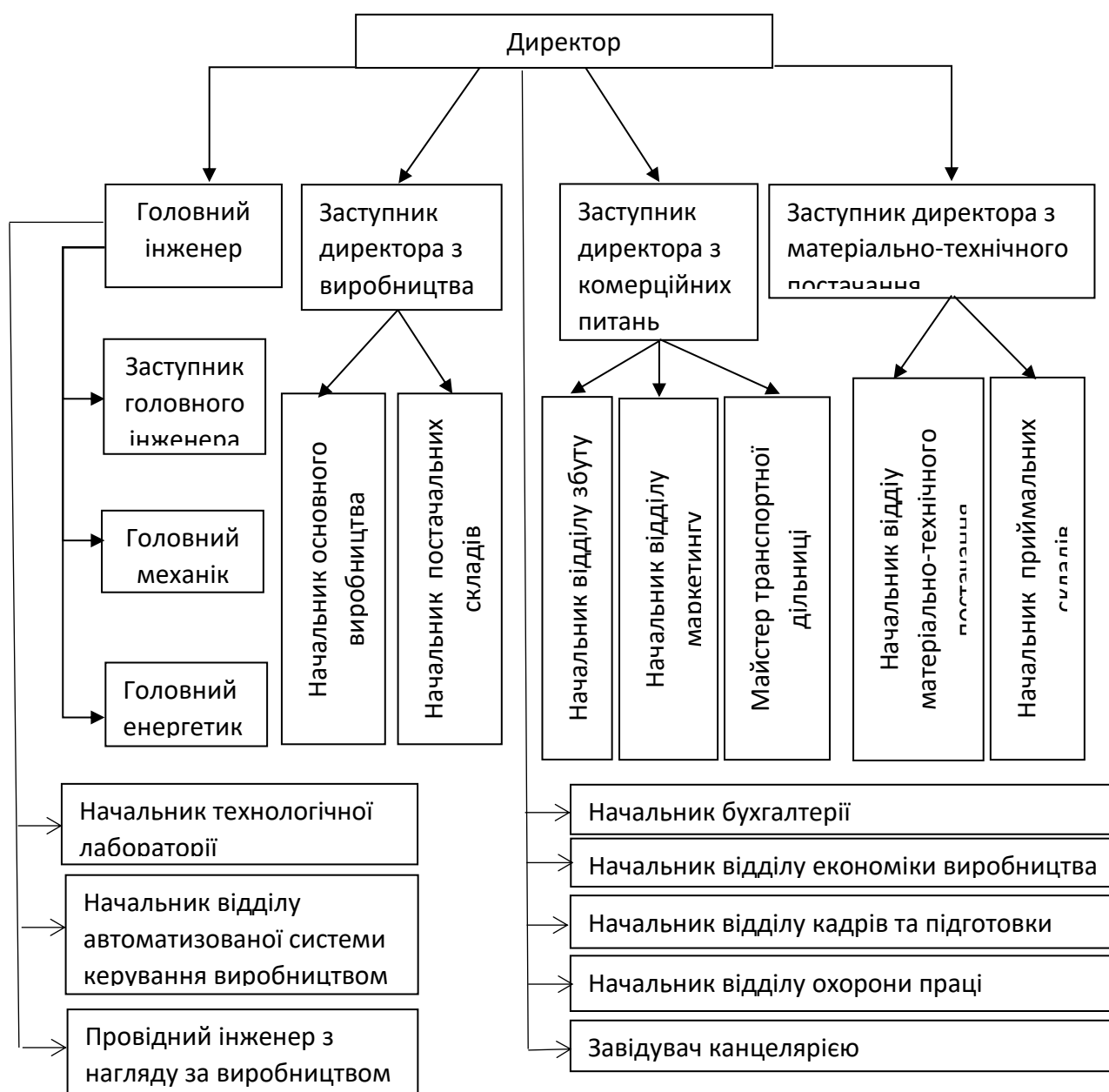


Рис. 2.1. Організаційна структура управління ПАТ «Городенківський сирзавод»

Оцінювання основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства необхідне для того, щоб одержати певну кількість основних, найінформативніших параметрів, які дають об'єктивну та точну картину фінансово-господарського стану підприємства.

Бухгалтерський облік ведеться згідно Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджених наказом Міністерства фінансів України та зареєстрованих у Міністерстві юстиції України.

Опис обраної політики щодо фінансування діяльності емітента: висока якість продукції, з метою швидшої реалізації; реалізація продукції проводиться тільки по передоплаті [33].

У діяльність Городенківського сирзаводу входить: закуп молока у населення; переробка молока; виробництво масла тваринного, виробництво продукції з незбираного молока; виробництво сирів плавлених; роздрібна та оптова торгівля.

Городенківський сирзавод має в своєму розпорядженні наступні відділеннями: АУП, відділ збуту, роздрібна мережа «Молоко», сирний цех, цільно-молочний цех, транспортний цех, центральний склад, виробнича лабораторія, відділ збору молока, приймальний пункт, служба безпеки, відділ головного механіка, відділ головного енергетика, господарська частина.

Кількість найменувань вироблюваної продукції склало в 2018 р. - 87 одиниць. У 2018 р. виробництво товарної продукції знизилося на 16,22% в порівнянні з 2017 роком в діючих цінах. Вироблено з незбираного молока в 2018 р - 4192 тонн, що склало 58,5% до 2017 року. У тому числі зниження склало: молоко незбиране - один тисячі двісті тридцять дві т (67,9% до 2017 року); кисломолочна продукція - 893 т (60,8%); сметана - 317 т (74,1%); сирні вироби - 288 т (44%); нежирна продукція - 180 т (113,2%). Середньооблікова чисельність працівників в 2018 р. становила 244 чол (звіт 2018 р.). Середньомісячна зарплата в 2018 р. - 7927 грн.

Основні виробничі фонди по повній балансовій вартості в 2018 р. склали 57041,5 тис. грн. Обсяг випуску продукції, робіт, послуг в 2016 році склав 151635 тис. грн. (Звіт 2016 р.); 162081 тис. грн. (Звіт 2017 р.); 132248 тис. Грн. (Звіт 2018 р.) Обсяг реалізації продукції збільшився в 2017 році в порівнянні з 2016 р., проте в 2018 р. відбулося різке зниження - було недоотримано виручки від виробничої діяльності в порівнянні з 2017

роком на 29833 тис. грн. (Додаток 2)

Недовиконання обсягів виробництва продукції пов'язане з тенденцією в 2017 році втрати сировинної бази і недостатності власних оборотних коштів. Надходження молока від господарств в порівнянні з минулим роком знизилося на 1 347 тонн або 76%. Вироблення нежирної продукції в порівнянні з минулим роком збільшилася і склала 113%. Причина розвитку негативної тенденції полягає в активній позиції великих компаній з переробки молока в частині завоювання сировинної бази та ринків збуту продукції. Для виконання показників програми соціально-економічного розвитку Городенківський сирзаводу робить ряд заходів щодо збільшення закупівель молока, ведуться переговори з місцевими виробниками молока. Для збільшення обсягів надходження сировини в 2019 році проводилися наступні заходи [33]:

- Збільшено закупівельні ціни на молоко на 138%.
- для стабілізації обсягів було проведено авансування господарств на весняно-польові роботи в кількості 5,1 млн. грн., що дозволило гарантовано отримати більше 500 тонн молока.

В якості підтримки підприємство здійснює доставку сировини і готової продукції власним транспортом, як по місту, так і райони.

В рамках власного проекту Городенківського сирзаводу - «Місто - селу, село - місту» було придбано кілька холодильних установок і молоковозів. За підсумками реалізації проекту динаміка поставки молока з приватних подвір'їв має позитивну тенденцію зростання. Частка поставки молока приватними садибами в загальному обсязі закупівель сировини в 2018 році зросла на 38%, за 2018 рік поставка молока від приватного сектора збільшилася в порівнянні з минулим роком на 5,1%. Загальні обсяги закупівель сировини скорочуються, при цьому спостерігається зростання закупівель молока у приватних подвір'їв. Скорочення відбувається в зв'язку з активними закупівлями молока у сільськогосподарських підприємств конкурентами, які прагнуть завоювати ринок і пропонують ціни за сировину на порядок вище.

У зв'язку з гострим дефіцитом сировини, існуючим на даний момент підприємство змушене знижувати обсяги виробництва, що призводить до браку обігових коштів для залучення інвестицій, технічного переозброєння і поліпшення умов праці працівників.

Одним з найважливіших факторів збільшення обсягу виробництва продукції на промислових підприємствах є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та асортименті і ефективне їх використання. Основне завдання аналітика за цим напрямком аналізу полягає у виявленні резервів підвищення рівня фондоддачі за рахунок вдосконалення структури основних виробничих фондів, поліпшення їх технічного стану і більш раціонального їх використання. Аналізуючи дані таблиці можна зробити висновок, що найбільшу питому вагу в загальній структурі основних фондів займають машини й устаткування, далі йдуть будівлі, транспортні засоби, споруди. Протягом року зменшилася кількість транспортних засобів, і до кінця року склало 63,6% по відношенню до вартості їх на початок року. За аналізований період збільшилася земельна площа і до кінця року зростання склало 38%.

Таблиця 2.1

Склад і структура основних засобів Городенківського сирзаводу

Показники	Вартість, на початок року вартість,		Вартість, на кінець року		Відхилення (+, -)
	Сума, тис. Грн.	% Від виробленого	Сума, тис. Грн.	% Від виробленого	
Будинки	11295	19,6	11295	20	-
Споруди	2493	4,3	2493	4,4	-
Машини та обладнання	39143	68	38876	69	-267
Транспортні засоби	3375	5,85	2148	3,8	-1227
Виробничий і господарський інвентар	387	0,7	387	0,7	-
Земельні ділянки та об'єкти природокористування	921	1,6	1270	2,2	349
Разом	57614	100	56469	100	-1145

При вивченні таблиці, можна відзначити, що найбільшу питому вагу в структурі основних фондів займають машини та обладнання - понад 60% (68,8% в 2018 р.), далі - будівлі (19,9% в 2016 році, 19,6% в 2017 році і 20% в 2018 р.). Найменшу питому вагу займає виробничий і господарський інвентар - 0,7%. Загальна вартість основних фондів залишається практично на одному рівні, хоча спостерігається незначне її зниження: в

2018 р. знизилася на 0,6% в порівнянні з 2016 р. і на 2% в порівнянні з 2017 р. За 3 роки відбулося суттєве зниження вартості транспортних засобів (з 5443 тис. грн. в 2016 році до 2148 тис. грн. в 2018 р.) не дивлячись на те, що в 2017 році були придбані транспортні засоби на суму 718 тис. грн. Також в 2017 р. були придбані машини та обладнання на суму 3637 тис. грн. в зв'язку з чим спостерігається збільшення їх вартості та частки в загальному обсязі основних виробничих фондів [33].

Таблиця 2.2

**Показники забезпеченості і ефективності використання
основних фондів Городенківського сирзаводу**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2018 р. в % к	
				2016 р.	2017 р.
Середньорічна вартість основних фондів, тис. Грн.	53757,5	57201	57041,5	106,1	99,7
Середньорічна чисельність працівників, чол.	307	289	244	77,0	84,4
Вартість товарної продукції, тис. Грн.	146698	157848	132248	90,1	83,8
Фондоозброєність, тис. Грн. / Чол.	175,1	197,9	233,8	137,9	118,1
Фондовіддача, грн.	2,73	2,76	2,32	85,0	84,0
Фондомісткість, грн.	0,37	0,36	0,43	1,18	1,19

Як видно з таблиці, показник фондоозброєності збільшився на 37,9% (з 169,6 тис.грн. / чол. В 2016 році до 233,8 тис.грн. / чол. в 2018 р). Також слід зазначити, що збільшення відбулося не тільки за рахунок підвищення середньорічної вартості ОПФ, а й за рахунок значного зниження чисельності працівників (на 23% за 3 роки). Виходячи з даних таблиці 2.3, можна зробити висновок, що підприємство виробляє 2,3-2,7 грн. товарної продукції на грн. витрачених ОПФ. Дані показники говорять про досить ефективне використання основних засобів на підприємстві Городенківський сирзавод. Слід зауважити, що в 2018 р. спостерігається зниження показника фондовіддачі на 16% в порівнянні з 2017 р. (а також збільшення фондомісткості на 19%), що пояснюється зменшенням обсягу продукції, що випускається. Зниження середньо-облікової чисельності працівників підприємства відбувалося в зв'язку з передачею торгових

точок в ТОВ Роздрібна мережа «Городенківський сирзавод», скорочення виробництва, придбання нового обладнання [33].

Таблиця 2.3

**Результати фінансово-господарської діяльності на Городенківського
сирзаводу**

Показники	2016 р., тис. грн.	2017 р., тис. грн.	2018 р., тис. грн.
Виручка від реалізації товарів, робіт, послуг	151635	162081	132248
Собівартість продовольчих товарів, робіт, послуг	145674	150697	128796
Валовий прибуток	5961	11384	3452
Відсоток до сплати	1378	3103	2601
Інші прибутки	6870	6131	3376
Інші витрати	3341	5929	3346
Прибуток до оподаткування	-331	-6	-5860
Чистий прибуток	-338	-31	-6155
Рентабельність продукції, %	4,19	7,55	2,68
Рентабельність продажів, %	3,93	7	2,6

У 2016 році виручка від реалізації становить 151635 тис. грн., в 2017 році в порівнянні з 2016 роком виручка збільшилася на 6,8% (162081 тис. грн.), В 2018 році відбулося зниження виручки на 18,4% в порівнянні з рівнем 2017 року (132 248 тис. грн.). Протягом останніх трьох років підприємство отримує прибуток від реалізації продукції. У 2016 р. прибуток склав 5961 тис. грн., а в 2017 р. вона збільшилася в порівнянні з 2016 р. на 90,9% і склала 11384 тис. грн., в 2018 р. вона знову знизилася на 69,6% і склала 3452 тис. грн. Однак значення чистого прибутку, яке є одним з найважливіших економічних показників, що характеризують кінцеві результати діяльності підприємства є негативним протягом останніх 3 років.

Рентабельність продукції показує, скільки прибутку отримує підприємство з кожної гривні, витраченої на виробництво і реалізацію продукції. Даний показник в 2018 році знизився на 4.87 пункту в порівнянні з 2017 роком [33].

Однією з основних характеристик фінансового стану підприємства є його платоспроможність. Ці показники становлять інтерес не тільки для керівництва підприємства, але і для зовнішніх суб'єктів аналізу: коефіцієнт абсолютної ліквідності - для постачальників сировини і матеріалів, коефіцієнт швидкої ліквідності - для банків, коефіцієнт поточної ліквідності - для інвесторів.

Таблиця 2.4

Показники ліквідності

Показник	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду	Зміна
Коефіцієнт абс. ликв.	0,5	0,34	-0,16
Коефіцієнт швидкої ликв.	0,9	0,72	-0,18
Коефіцієнт поточної ліквідності	1,74	1,53	-0,21

Величини зазначених вище коефіцієнтів багато в чому залежать від специфіки діяльності кожного конкретного підприємства. Однак, проведені дослідження дозволили виявити теоретично достатні їх мінімальні значення. Зокрема для українських підприємств вони такі:

- для коефіцієнта абсолютної ліквідності: 0.2 - 0.25;
- для коефіцієнта швидкої ліквідності: 0.7 - 0.8;
- для коефіцієнта поточної ліквідності: 2.0 - 2.5.

Якщо розрахунки покажуть значення цих коефіцієнтів котрі не отримують теоретично виправданих оцінок, то це буде свідчити про недостатню міру платоспроможності підприємства. У будь-якому випадку, вибираючи об'єкти для інвестування або укладення контрактів, слід віддавати перевагу більш надійним підприємствам, з високими значеннями коефіцієнта покриття. Так само роблять і банки, вирішуючи питання про видачу позичок і визначенні умов кредитування.

2.2. Організація аудиту бухгалтерського обліку на підприємстві «Городенківський сирзавод»

Планування аудиторської перевірки постановки бухгалтерського обліку включає наступні основні етапи:

- попереднє планування;
- підготовка і складання плану;
- підготовка і складання програми.

На етапі попереднього планування аудиторської перевірки постановки бухгалтерського обліку на підприємстві Городенківський сирзавод була вивчена інформація про діяльність підприємства, його організаційно-управлінська структура, види виробничої діяльності, номенклатура продукції, що випускається, структура статутного капіталу, технологічні особливості виробництва, основні покупці і постачальники, система внутрішнього контролю (Додаток 2).

Важливе місце на попередньому етапі планування займає аналіз бухгалтерської (фінансової) звітності, який дозволяє аудитору оцінити фінансове становище підприємства, а також визначити найважливіші показники господарської діяльності, що в свою чергу, допомагає встановити плановий рівень суттєвості. Розрахуємо рівень суттєвості на основі даних бухгалтерського балансу за 2018 рік [36]:

Таблиця 2.5

Базові показники та встановлення рівня суттєвості

Базові показники	Значення базового показника	Частка, %	Значення, що застосовується для знаходження рівня суттєвості, тис. грн.
Балансовий прибуток підприємства	(5860)	5	-
Виручка (нетто) без ПДВ, акцизів та інших платежів	132248	2	2645
Валюта балансу	75556	2	1511
Власний капітал (підсумок розділу III балансу)	27178	10	2718
Загальні витрати підприємства	128796	2	12880

Середнє арифметичне показників у стовпці 4 становить:

$$(2645 + 1511 + 2718 + 12880) : 5 = 19754 : 5 = 3951 \text{ т. грн.}$$

Так як значення рядків 1, 3 і 5 відхиляється від 3951 т. грн. більш ніж на 50%, ці показники в розрахунок не беруться. Відповідно розрахуємо рівень суттєвості:

$$(2645 + 2718) : 2 = 2682 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, 2682 тис. грн. (Можна округлити, але не більше ніж на 20%) є єдиним кількісним показником рівня суттєвості для фінансової бухгалтерської звітності при проведенні процедур по суті.

Таблиця 2.6

Загальний план аудиторської перевірки Городенківського сирзаводу

Організація, що перевіряється	Городенківський сирзавод
Період аудиту	30.10.19
Трудомісткість аудиторської перевірки	4 людини
Керівник аудиторської групи	Молодаєва Т. І.
Запланований рівень суттєвості	2682 тис. грн.

№ п/п	Напрями аудиторської перевірки (плановані види робіт)	Період проведення		Виконавець	Примітка
		Початок	Завершення		
1	Оцінка організаційної системи бухгалтерського обліку	30.10.19.	30.10.19.	Молодаєва Т. І.	-
4	Аналіз і оцінка облікової політики підприємства	30.10.19.	30.10.19.	Молодаєва Т. І.	-

Аудитор Молодаєва Т. І.

(підпис)

30 жовтня 2019 р.

Після закінчення попереднього планування керівник перевірки повинен скласти і документально оформити план аудиту, описавши в ньому передбачувані обсяг і порядок проведення аудиторської перевірки. План аудиту системи бухгалтерського обліку Городенківського сирзаводу представлено в наступній таблиці:

Заключним етапом процесу планування є розробка і документальне оформлення програми аудиту. Програма аудиту системи бухгалтерського обліку більш детально

визначає характер, тимчасові рамки і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання плану аудиту.

Таблиця 2.7

Програма аудиторської перевірки Городенківського сирзаводу

Організація, що перевіряється	Городенківський сирзавод
Період аудиту	30.10.19
Трудомісткість аудиторської перевірки	4 людини
Керівник аудиторської групи	Молодаєва Т. І.
Запланований рівень суттєвості	2682 тис. грн.

№ п/п	Напрями аудиторської перевірки (перелік аудиторських процедур по розділам аудиту)	Період проведення		Виконавець	Робочі документи аудитора	Примітка
		Початок	Завершення			
1.	Оцінка організаційної системи бухгалтерського обліку	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.1.	Визначення відповідальності і посадових повноважень в частині організації та ведення бухгалтерського обліку	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.2.	Встановлення форми організації бухгалтерського обліку, її ефективності і оптимальності для реалізації управлінських цілей	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-

Продовження табл. 2.7

1.3	Оцінка закріплення і дотримання функціональних обов'язків працівників бухгалтерії	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.4	Контроль оформлення первинної облікової документації і технології обробки інформації	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.5	Наявність робочого плану рахунків і його відповідність Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування.	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.6	Оцінка діючого порядку проведення інвентаризацій майна і зобов'язань	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.7	Встановлення якості бухгалтерської (фінансової) звітності	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
1.8	Визначення порядку організації архіву та умов зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-

Продовження табл. 2.7

2	Аудит і оцінка облікової політики	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
2.1	Загальна оцінка облікової політики, основ її оформлення і формування	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
2.2	Аналіз організаційно-технічних положень облікової політики	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-
2.3	Вивчення методичних положень облікової політики	30.10.19	30.10.19	Молодаєва Т. І.	Спеціально розроблені тести і переліки питань	-

Аудитор Молодаєва Т. І. (підпис)

30 жовтня 2019 р.

Заключним етапом процесу планування є розробка і документальне оформлення програми аудиту. Програма аудиту системи бухгалтерського обліку більш детально визначає характер, тимчасові рамки і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання плану аудиту.

2.3. Організація аудиту на підприємстві «Городенківський сирзавод»

У процесі вивчення системи бухгалтерського обліку на підприємстві «Городенківський сирзавод» аудитор використовує такі основні процедури: огляд, співбесіда, тестування, анкетування співробітників, аналітичні процедури. Процес аналізу і оцінки особливостей системи бухгалтерського обліку та його результати повинні документуватися. Для цього були використані наступні документи:

1. Спеціально розроблені тести;
2. Переліки типових питань для з'ясування думки керівного персоналу та працівників бухгалтерії;
3. Спеціальні бланки і перевірочні листи.

Для перевірки системи внутрішнього контролю в частині створення контрольованого середовища і застосування окремих засобів контролю на підприємстві «Городенківський сирзавод» були використані тести, наведені в наступній таблиці [36]:

Таблиця 2.8

Тести для оцінки контролю середовища і окремих засобів контролю

Напрямок та питання тестування	Відповідь			Примітка
	не визначено	так	ні	
Контрольна середовище				
Чи дотримуються принципи поділу обов'язків і відповідальності, правила контролю кваліфікації і досвіду фахівців?	X	+	X	Розподіл обов'язків, взаємозв'язку і процедури контролю з урахуванням кваліфікації та досвіду фахівців продумані досить чітко
Чи виконується кадрова політика з підбору фахівців на посади?	X	+	X	На посаді підбираються фахівці з вищою освітою і досвідом роботи
Чи є посадові інструкції?	X	+	X	Посадові інструкції є по всіх службах організації
Чи застосовується політика підготовки та підвищення кваліфікації кадрів?	X	+	X	Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів забезпечує високу кваліфікацію і чесність персоналу
Організовано чи належним чином облік фінансових і матеріальних ресурсів, не допускається їх розкрадання?	X	+	X	Облік фінансових і матеріальних ресурсів надійний, розкрадання не допускаються. Факти недостач не встановлені.
Чи дотримується політика керівництва щодо дотримання нормативного та податкового законодавства?	X	+	X	Вимоги законодавства дотримуються
Чи є служба внутрішнього аудиту?	X	X	+	Спеціальна служба внутрішнього аудиту відсутній
Чи забезпечується повнота розкриття інформації в бухгалтерській звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів?	X	+	X	Організація використовує рекомендовані форми звітності та забезпечує детальне розкриття показників про свою діяльність

Продовження табл. 2.8

Чи сприяє організація обліку, внутрішнього контролю і аналізу діяльності організації прогнозування діяльності на перспективу?	X	+	X	Відповідність організації обліку, контролю і розкриття інформації в звітності дозволяє прогнозувати безперервність і результативність діяльності на перспективу
Окремі засоби контролю	Окремі засоби контролю	Окремі засоби контролю	Окремі засоби контролю	Окремі засоби контролю
Чи забезпечується санкціонування господарських операцій з боку керівника?	X	+	X	Операції економічно обгрунтовані, документально підтверджені і мають дозвільні підписи керівника
Наскільки повно і своєчасно оформляються документи і відображаються в обліку здійснені операції?	X	+	X	Операції повно і своєчасно відображаються в обліку (документи підшиваються, нумеруються і підписуються відповідальним за складання особою) згідно з графіком документообігу
Забезпечено збереження активів і бухгалтерських документів?	X	+	X	Збереження активів і документів забезпечена матеріально-відповідальними та посадовими особами і належними умовами зберігання
Чи здійснюється поточний контроль правильності ведення бухгалтерського обліку?	X	+	X	Арифметичний контроль, перевірку правильності документального оформлення операцій та складання кореспонденцій рахунків здійснює головний бухгалтер
Чи приймаються заходи обмеження доступу несанкціонованих осіб до активів організації, до системи ведення документації і записів по рахунках?	X	+	X	Положенням про документообіг, графіком документообігу визначено список осіб, відповідальних за ведення обліку і мають доступ до активів і облікових документів. Ці ж особи мають право підписувати певні облікові документи

Дані тести дозволяють отримати відповіді на питання про організацію та функціонування внутрішнього контролю, ефективності дій працівників служби внутрішнього контролю. Перевірка якості бухгалтерської (фінансової) звітності здійснюється на відповідність вимогам чинного законодавства та Положення з бухгалтерського обліку «Бухгалтерська звітність організації» ПБУ. Результати перевірки якості бухгалтерської звітності Городенківського сирзаводу оформлені в робочому документі:

Таблиця 2.9

Перевірка дотримання вимог, що пред'являються до формування бухгалтерської звітності економічного суб'єкта

Найменування вимоги	Зміст вимоги	Результат аудиту бухгалтерської звітності
Вимога достовірності та повноти	Достовірне і повне уявлення про майновий та фінансовий стан організації, а також про фінансові результати її діяльності. Достовірної та повної вважається бухгалтерська звітність, сформована і складена виходячи з правил, встановлених нормативними документами	Бухгалтерська звітність «Городенківський сирзавод» в повному обсязі розкриває фінансову інформацію
вимога нейтральності	Нейтральність інформації, т. ч. виключено одностороннє задоволення інтересів одних груп користувачів бухгалтерської звітності перед іншими	Розкривається інформація про активи, зобов'язання, капіталі, доходи та витрати для всіх користувачів
вимога цілісності	Включення в бухгалтерську звітність даних про всі господарські операції, здійснених як організацією в цілому, так і її філіями, представництвами та іншими підрозділами	Організація не має філій, представництв, дочірніх і залежних організацій і в повній мірі відображає дані про всі господарські операції та рахунки бухгалтерського обліку
вимога послідовності	Дотримання постійності в змісті і формах бухгалтерського балансу, звіту про прибутки і збитки та пояснень до них від одного звітного року до іншого	Особа, що проводить аудит складає бухгалтерську звітність відповідно до чинного законодавства
вимога сумісності	Відображення даних, що дозволяють здійснити їх порівняння з аналогічними даними за роки, що передували звітному	Дані в звітності наводяться за звітний рік і за аналогічний період попереднього року
Вимога дотримання звітного періоду	Як звітного року прийнято період з 1 січня по 31 грудня включно, т. ч. звітний рік збігається з календарним. Звітною датою вважається останній календарний день звітного періоду (31 грудня для річного бухгалтерського звіту та інші останні дні місяця для проміжної звітності)	При складанні бухгалтерської звітності організації за звітний рік звітним роком є календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно.
Вимога правильного оформлення	Дотримання формальних принципів звітності: складання її російською мовою, у валюті України, підписання керівником організації і головним бухгалтером, відсутність підчисток і помарок	Звітною датою вважається останній календарний день звітного періоду

Для оцінки повноти розкриття елементів облікової політики організації «Городенківський сирзавод» використовується перелік тестів у формі робочого документа аудитора:

Тести для оцінки повноти розкриття елементів облікової політики

Найменування розділу (підрозділу) облікової політики	Відмітка про наявність розділу (підрозділу)	
	Наявна	відсутня
1	2	3
Найменування і реквізити документа, яким визначено облікова політика (наявність наказу керівника)	+	
Відповідальні особи за організацію і ведення бухгалтерського обліку і звітності	+	
Організаційно-структурна форма бухгалтерської служби	+	
Форма ведення бухгалтерського обліку	+	
Форма організації внутрішнього контролю		+
Робочий план рахунків бухгалтерського обліку	+	
Форми первинних облікових документів, за якими не передбачені уніфіковані форми		+
Форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності	+	
Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань	+	
Правила документообігу і технологія обробки інформації	+	
Положення про бухгалтерію та посадові інструкції	+	
Затвердження переліку підзвітних осіб і термінів звітності		
Методи оцінки активів і зобов'язань по розділах бухгалтерського обліку	+	
Обсяг, терміни та адреси подання бухгалтерської звітності	+	

Зміст даного тесту дозволило повно і докладно вивчити характер системи обліку і формування звітності і сформулювати обґрунтовані і достовірні висновки щодо законності діяльності, надійності звітних матеріалів для прийняття грамотних управлінських рішень.

При аналізі облікової політики Городенківського сирзаводу необхідно також з'ясувати, чи всі питання, викладені нижче у вигляді таблиці, визначені і наскільки повно і достовірно вони розкриті:

Основні елементи облікової політики організації

№	Положення облікової політики	Способи організації та ведення бухгалтерського обліку	Положення облікової політики «Городенківського сирзаводу»
1.	Порядок організації бухгалтерського обліку	-Установа бухгалтерської служби, очолюваної головним бухгалтером. Введення в штат посади бухгалтера -Передача на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку централізованої бухгалтерії, спеціалізованої організації або бухгалтерові-фахівцеві -ведення бухгалтерського обліку керівником підприємства	Засновано бухгалтерська служба, очолювана головним бухгалтером.
2.	Робочий план рахунків бухгалтерського обліку	-розробляє на основі типового плану рахунків	Робочий план рахунків «Городенківського сирзаводу»
3.	Форма бухгалтерського обліку	-журнально-ордерна -спрощення форма -інші форми	Автоматизована форма
4.	Форми первинних облікових документів	-Господарські операції оформляються документами встановленої форми -документи, за якими не передбачені типові форми, розробляються підприємством самостійно	Затверджено форми первинних документів для цілей бухгалтерського, податкового обліку для нетипових форм
5.	організація документообігу	Відповідно до затвердженого графіка документообігу	Графік документообігу представлений в додатку
6.	Проведення інвентаризації майна і зобов'язань	-порядок і терміни визначаються керівником підприємства, за винятком випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим	Інвентаризація сировини, готової продукції і тари проводиться на кожне перше число місяця, інвентаризація по складах-1 раз в рік. Інвентаризація основних засобів проводиться щорічно.

Продовження табл. 2.11

7.	Оцінка майна та зобов'язань	-в грнлях і копійках -в грнлях з віднесенням виникаючих різниць на фінансові результати	В обліковій політиці «Городенківського сирзаводу» відсутнє дане положення
8.	Форми бухгалтерської звітності	-розробляє на основі рекомендованих типових форм	На основі рекомендованих типових форм
9.	Спосіб подання бухгалтерської звітності користувачам	-на паперових носіях - в електронному вигляді	На паперових носіях
10.	Переоцінка основних засобів	-проводиться на початок звітнього року -не проводиться	Дане положення відсутня в обліковій політиці
11.	Нарахування амортизації основних засобів	-Лінійний спосіб -Спосіб зменшуваного залишку -Спосіб списання вартості за сумою чисел років терміну корисного використання -Спосіб списання вартості пропорційно обсягу продукції	Лінійний спосіб
12.	Нарахування амортизації нематеріальних активів	-Лінійний спосіб -Спосіб зменшуваного залишку -Спосіб списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт)	Лінійний спосіб
13.	Оцінка придбання матеріально-виробничих запасів	-за фактичною собівартості придбання -по обліковими цінами	За фактичною вартістю придбання
14.	Визнання транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ)	- облік ТЗВ на рахунку «Заготівля та придбання матеріальних цінностей» -пряме включення ТЗВ до фактичної собівартості придбаних матеріально-виробничих запасів -облік ТЗВ на окремому субрахунку рахунку «Матеріали»	Пряме включення ТЗВ до фактичної собівартості придбаних матеріально-виробничих запасів
15.	Списання ТЗВ і відхилень у вартості матеріально-виробничих запасів	-метод середнього відсотка -спрощення методи	-

16.	Оцінка списуються матеріально-виробничих запасів	-метод оцінки за собівартістю кожної одиниці -метод оцінки по середній собівартості -метод оцінки за собівартістю перших за часом придбання	Сировина (молоко) списується за середньою вартістю
17.	Оцінка незавершеного виробництва	-за фактичної собівартості -по нормативної виробничої собівартості -по прямими статтями витрат -по вартості сировини, матеріалів і напівфабрикатів	Дане положення відсутня в обліковій політиці
18.	Оцінка випущеної готової продукції	-за фактичною виробничою собівартістю -по нормативної виробничої собівартості -по договірними цінами - за іншими видами цін	Готова продукція оцінюється за нормативною виробничою собівартістю
19.	Класифікація витрат на виробництво	-прямі і непрямі умовні-змінні і умовно-постійні	Облік витрат на підприємстві «Городенківського сирзаводу» ведеться з підрозділом їх на прямі і непрямі
20.	Розподіл непрямих витрат за видами діяльності	-пропорційність виручці від продажу продукції -пропорційність сумі прямих витрат -іншим способом	В обліковій політиці не вказано
21.	Створення резервів по сумнівних боргах	- створюються -не створюються	-не створюються
22.	Створення резервів майбутніх витрат	- створюються -не створюються	-не створюються
23.	Створення резервного фонду	- створюються -не створюються	-не створюються

При проведенні аудиторської перевірки облікової політики Городенківського сирзаводу було встановлено, що способи ведення бухгалтерського обліку, обрані при формуванні облікової політики та істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності розкриті не повністю, наприклад, відсутнє в обліковій політиці положення про спосіб розподілу непрямих витрат, оцінку незавершеного виробництва [36].

В результаті аудиторської перевірки організації бухгалтерського обліку Городенківського сирзаводу було встановлено:

1. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на Городенківського сирзаводу несе керівник організації - Прокопчук А. Л, головний бухгалтер, що відповідає за ведення бухгалтерського обліку;
2. Форма організації ведення бухгалтерського обліку на Городенківського сирзаводу - в складі організації є структурний підрозділ - бухгалтерія.
3. Функціональні обов'язки працівників бухгалтерії закріплені посадовими інструкціями.
4. Контроль оформлення первинної облікової документації і технології обробки інформації підтвердив наявність відповідних первинних документів, що відображають господарські операції, контролюються порядок їх оформлення і затвердження, встановлено наявність графіка документообігу.
5. На підприємстві Городенківського сирзаводу затверджений робочий план рахунків, який відповідає Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування.
6. Встановлено якість бухгалтерської (фінансової) звітності. Бухгалтерська звітність розглянутого підприємства відповідає вимогам чинного законодавства.
7. На підприємстві «Городенківський сирзаво» забезпечені умови зберігання документів, є архів.

В результаті аудиторської перевірки облікової політики Городенківського сирзаводу було встановлено:

1. При загальній оцінці облікової політики, основ її оформлення і формування було виявлено наявність наказу про облікову політику. Облікова політика формується головним бухгалтером і затверджується керівником організації.
2. Аналіз організаційно-технічних положень облікової політики Городенківського сирзаводу виявив наявність робочого плану рахунків, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, форм первинних облікових документів.
3. Вивчення методичних положень облікової політики Городенківського сирзаводу виявило відповідність правил і принципів ведення обліку з чинним законодавством і послідовність застосування урахуванням політики.

Ознайомлення з системою бухгалтерського обліку та облікової політики Городенківського сирзаводу було вироблено на підставі усного опитування, перегляду необхідних документів, обробки та оцінки відомостей про різні сторони господарської діяльності підприємства, що перевіряється. В ході проведення аудиторської перевірки була уважно вивчена організація системи бухгалтерського обліку на підприємстві Городенківського сирзаводу. Можна сказати з достатньою впевненістю, що система бухгалтерського обліку достовірно відображає господарську діяльність підприємства, що перевіряється. Комплексне дослідження організації бухгалтерського обліку та облікової політики Городенківського сирзаводу дозволило виявити недоліки в діяльності організації. До них можна віднести відсутність служби внутрішнього аудиту, який виконує функції внутрішнього контролю в організації.

РОЗДІЛ 3.

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД»

3.1. Шляхи вдосконалення методологічних та організаційно-технічних аспектів аудиту бухгалтерського обліку

Відповідно до чинного закону «Про аудиторську діяльність», аудит - це незалежна перевірка фінансової документації, щоб провести звірку та контроль даних, які містяться в звітності. Що включає в себе обов'язковий аудит компанії?

Під час проведення аудиторської перевірки на Городенківському сирзаводі звертається увага і аналізується інформація в залежності від вимог замовника, які попередньо узгоджуються з ним. Мінімальний обсяг необхідної документації, необхідний законодавством:

- первинні документи;
- звітність, яка формується в результаті бухгалтерської та податкової діяльності;
- установча документація компанії.

За проведення обов'язкового аудиту відповідає аудиторська компанія або індивідуальний аудитор. Організація отримує дозвіл на проведення аудиту, починаючи з того дня, як інформація про неї буде внесена в реєстр. В результаті перевірки, клієнту видаються на руки два документа [6, с. 28]:

- Відомості для керівного органу в письмовій формі, з даними про результати проведеної роботи, виявлених проблем і детальних рекомендації з приводу їх усунення. Даний документ має конфіденційний характер, тому що він містить найважливішу інформацію про роботу компанії клієнта.
- Аудиторський висновок. Це офіційний документ, який складається відповідно до вимог законодавства. Варто відзначити, що папір, який містить дані про результати аудиторської перевірки, є однією з найважливіших складових бухгалтерської звітності.

Перед тим, як проводити перевірку, на Городенківському сирзаводі важливо вивчити перелік підприємств, які підлягають обов'язковому аудиту. Перед початком робіт, співробітники компанії, самі з'ясують, чи стосується організація клієнта до

суб'єктів, які входять в чинний перелік, і чи відповідає таким критеріям. Якщо з'ясується, що вона не підлягає щорічному обов'язковому аудиту, але, незважаючи на це, клієнт все одно бажає отримати відомості експертів про правильність оформлення фінансових і звітних документів, компанія може провести ініціативний аудит.

Сучасні тенденції економічної глобалізації, міжнародний поділ праці і боротьба держав за залучення прямих іноземних інвестицій диктують необхідність підвищення фінансової прозорості і дисципліни для підприємств. Ключова роль у забезпеченні інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств відводиться аудиту, який повинен забезпечувати достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності підприємств великого, середнього і малого бізнесу [8].

У рамках дослідження цих галузевих особливостей аудиту комерційних організацій забезпечить об'єктивність результатів аудиту та дозволить сформувати переконаність у необхідності галузевих знань при проведенні аудиту. Багато років на сторінках наукової і прикладної літератури вченими і практиками приділяється важлива увага процедурам організації і проведення аудиту [14, с. 87]. Однак менша увага при цьому приділяється галузевій специфіці аудиту, що є запорукою достовірності отриманих результатів.

Як свідчить закон, сутність аудиту полягає в незалежній перевірці бухгалтерської (фінансової) звітності аудированого особи з метою висловлення думки про достовірність зазначеної звітності (Закон «Про аудиторську діяльність»). Мета, основні принципи і порядок документування аудиторської перевірки визначаються згідно з прийнятими нормативами і правилами [1, с. 237]. Правильно розуміючи мету аудиторської роботи, аудитор висловлює думку про достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності осіб, що піддаються аудиту і відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству. Питання формування облікової політики та її виконання - це важливі галузі аудиту, тому є об'єктом обов'язкової перевірки на всіх етапах аудиту бухгалтерської звітності - від планування до формування висновку.

Мета аудиту організації бухгалтерського обліку та облікової політики на Городенківському сирзаводі - встановити відповідність організації бухгалтерського обліку та облікової політики до вимог чинного законодавства та особливостям діяльності підприємства, також розширення міжнародної практики із застосуванням міжнародних стандартів аудиту в українську практику [1, с. 238].

Відповідно до поставленої мети визначено джерела інформації - документи, необхідні для проведення аудиту організації бухгалтерського обліку та облікової політики: організаційна і юридична документація; первинні облікові документи; облікові реєстри бухгалтерського обліку. Аналіз зазначених джерел в аудиторській діяльності є інформаційним забезпеченням аудиту організації бухгалтерського обліку та облікової політики.

У період модернізації економіки актуальним напрямком розвитку сучасного аудиту на Городенківському сирзаводі є застосування комп'ютерів і комп'ютерних технологій в процесі збору та обробки інформації [4, с. 87], для автоматизації управлінських робіт самої аудиторської організації, а також для проведення наступних видів робіт при аудиті економічних суб'єктів.

У кожному виді робіт, перевага комп'ютерного варіанту перед ручним безсумнівна. В даний час можна говорити про необхідність і можливість створення комплексної системи автоматизації аудиторської діяльності, застосуванні аудиторських комп'ютерних програм. Так, пропонуємо застосування програми «IT Audit: Аудитор» на Городенківському сирзаводі, яка дозволяє якісно спланувати, провести і за протоколювати виконані аудиторські процедури і результат перевірки; при проведенні аудиту на середньому і великому підприємстві - скоротити час на проведення аудиту на 10-30% [20].

Аудитор повинен переконатися, що облікова інформація в умовах комп'ютерної обробки даних забезпечує кодування, декодування, збереження, архівування, простоту доступу, а також обмеження несанкціонованого доступу до інформації. Наявність комп'ютерної обробки даних істотно впливає на процес вивчення аудитором системи обліку організації та супутніх йому засобів внутрішнього контролю.

Якщо аудитор має уявлення про технічне, програмне та інші види забезпечення комп'ютерної техніки і системах обробки економічної інформації, підвищується якість облікових даних, своєчасність передачі інформації, її повний обсяг і достатня деталізації. Якщо на підприємстві ведеться автоматизований бухгалтерський облік, то помилок при ведення обліку допускається менше, а якість аудиту набагато вище.

Ефективність аудиторської роботи залежить як від знання методів перевірки, так і від правильного їх поєднання, застосування в різному поєднанні, використання методів фактичної і логічної перевірки, що сприяє досягненню максимальних

результатів у виконанні аудиторами своїх функцій. Ефективність роботи аудитора особливо посилюється в результаті застосування комп'ютерних технологій.

У висновку слід сказати, що всі аспекти аудиту організації бухгалтерського обліку та облікової політики в одній статті розкрити неможливо, проте є предмет для обговорення - досліджено основні підходи до аудиту організації бухгалтерського обліку та облікової політики із застосуванням комп'ютера та комп'ютерних технологій, які можуть мати практичне значення.

В ході аудиту підприємства аудиторським організаціям слід змінювати правила аудиторської діяльності, затверджені Міністерством фінансів, в повному обсязі. Разом з тим деякі особливості простих товариств впливають на порядок проведення їх аудиту. До таких особливостей, виходячи зі змісту договору (спільної діяльності), ми можемо віднести:

1) підприємство не є юридичною особою, а ґрунтується на договорі, в силу договору двоє або кілька осіб зобов'язуються з'єднати свої внески і спільно діяти без утворення юридичної особи для лікування прибутку або досягнення іншої не суперечить законодавству;

2) наявність спільної часткової власності, загального майна. Згідно зі статтею «Користування спільним майном акціонерів здійснюється за їх спільною згодою», що попереджає спільний контроль діяльності підприємства. Спільний контроль дозволяє акціонерам спільно визначати фінансову та господарську політику при здійсненні спільної діяльності з метою отримання вигоди;

3) підприємство виступає в якості самостійного суб'єкта податкових відносин, тобто володіє податковою правосуб'єктністю, не володіючи при цьому громадянської або процесуальної право-суб'єктністю. В основі підприємства лежить правоздатність акціонерів в рамках, визначених ними виходячи з мети створення підприємства;

4) підприємство характеризується наявністю довірчих відносин, заснованих на особистій довірі акціонерів, оскільки дії кожного учасника мають істотний вплив на діяльність підприємства в цілому;

5) відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та підготовку бухгалтерської звітності віз покладається на акціонера, ведучого загальні справи і відокремлений бухгалтерський облік діяльності підприємства відповідно до договору.

Сукупність перерахованих вище особливостей має прямий вплив на організацію етапу аудиторської перевірки. Однак визначальним фактором є правосуб'єктність підприємства, який зумовлює загальну стратегію аудиту.

3.2. Вдосконалення організації бухгалтерського обліку та аудиту

По суті бухгалтерський облік на Городенківському сирзаводі являє собою зведений облік витрат і зусиль кожного учасника підприємства, який здійснюється акціонером, який веде бухгалтерський, податковий облік і звітність. Завдання бухгалтерського обліку підприємства полягає в узагальненні на рахунках бухгалтерського обліку доходів підприємства, витрат учасників, пов'язаних зі спільною діяльністю і в визначенні фінансового результату, з метою його подальшого розподілу між учасниками підприємства. Звідси випливає, що дії кожного учасника мають істотний вплив на достовірність обліку та звітності підприємства, що слід враховувати при плануванні і проведенні аудиторської перевірки підприємства.

Таким чином, проведення аудиту підприємств без аудиторської перевірки діяльності кожного акціонера в рамках договору підприємства не дозволяє сформувати аудиторську думку про відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства основним принципам і методам, встановленим законодавством.

З метою оптимізації процесу отримання аудиторських доказів на Городенківському сирзаводі необхідно на стадії планування аудиту визначити склад аудиторських процедур по сегментам. Багато зарубіжних і державних авторів дотримуються сегментного підходу до аудиту. Аудит виконується з підрозділом фінансової звітності на більш дрібні сегменти або елементи [5, с. 152]. На думку авторів, це полегшує роботу з бухгалтерською (фінансовою) звітністю і допомагає розподіляти конкретні задачі між членами аудиторської організації.

Суть даного підходу зводиться до наступного: «кожен з виділених сегментів може проводити аудит окремо, хоча аудит всіх сегментів взаємопов'язаний. Після завершення кожного сегмента, включаючи аналіз взаємодії між сегментами, зводять отримані результати. А потім можна приступати до вироблення певного висновку щодо фінансової ефективності в цілому» [5, с. 152]. Існують різні способи сегментування

аудиту. Найбільш поширеним за кордоном є циклічний підхід, який дозволяє «проводити відокремлений аудит по циклам тісно пов'язаних одна з одною господарських операцій і відповідно по групах відображають їх рахунків» [5, с. 152]. Ідея організації рахунків по циклам полягає в тому, що групуються рахунки, пов'язані операціями, які зазвичай зачіпають всі ці рахунки.

Аудитори вважають, що простіше перевіряти такі взаємопов'язані рахунки, координуючи процедури, ніж перевіряти кожен рахунок так, як ніби він існує сам по собі [6, с. 124]. Зарубіжні автори виділяють рахунки чотирьох основних циклів (циклів ділової активності) [5, с. 158]:

- цикл отримання доходів;
- цикл придбання і витрачання;
- виробничий цикл;
- фінансовий та інвестиційний цикл.

Кожен цикл включає кілька класів господарських операцій, які залежать від конкретного виду бізнесу. Далі кожен клас таких операцій може бути розбитий на два і більше підкласи.

Класи і підкласи господарських операцій розрізняються, перш за все, застосуванням різних заходів та процедур контролю [7, с. 157]. Автори дотримуються циклічного підходу і в якості сегментів аудиту виділяють: цикл придбання і заготовлення, цикл виробництва, цикл реалізації, цикл оплати [8, с. 310]. В .І. Подільський, Г. Б. Поляк, А.А. Савін, Л. В. Сотникова пропонують сегментацію аудиту за розділами і ділянках бухгалтерського обліку: аудит установчих документів, обліку статутного капіталу та розрахунків із засновниками; аудит обліку основних засобів, нематеріальних активів та виробничих запасів; аудит обліку витрат на виробництво, готової продукції і виробничих запасів, аудит грошових коштів і грошових документів, аудит розрахунків, аудит обліку фінансових результатів та їх використання; аудит обліку капіталу і резервів; аудит обліку кредитів і позик [34, с. 89].

Вітчизняні автори Г. М. Пупко, М. С. Шидловська рекомендують проводити аудиторську перевірку за видами операцій, необоротних і оборотних активів аудиторумрі особи: аудит касових та банківських операцій; аудит розрахункових і кредитних операцій; аудит операцій з обліку основних засобів та нематеріальних активів, аудит операцій з обліку товарно-матеріальних цінностей; аудит формування собівартості

продукції, робіт, послуг; аудит операцій з реалізації продукції (робіт, послуг), формування фінансових результатів, використання прибутку і утворення фондів і резервів [10]; аудит оплати праці і соціальних виплат [29, с. 95].

Аудит підприємства доцільно розбити на сегменти діяльності акціонерів і простого підприємства. В рамках кожного сегмента за аналогією з циклічним підходом виділимо цикли господарських операцій (видів діяльності), які в сукупності і складають спільну діяльність учасників, або просте товариство. Наведемо наочний приклад. З метою спільного виробництва продукції в рамках тристороннього договору підприємства (спільної діяльності) учасник А поставляє сировину і матеріали, учасник Б виробляє продукцію, учасник В її реалізує. Згідно з угодою учасник В є учасником, який веде бухгалтерський і податковий облік підприємства.

З метою характеристики кожного циклу на Городенківському сирзаводі скористаємося визначеннями А.Д. Шеремета і В. П. Суйц, трансформуючи їх з урахуванням специфіки спільної діяльності підприємства. Цикл придбання і заготовляння об'єднує господарські операції з придбання матеріально виробничих запасів, товарів, що призводять до утворення кредиторської заборгованості акціонера (підприємства) перед постачальниками відповідних активів.

Цикл виробництва «об'єднує господарські операції по виробничого споживання елементів виробництва і випуску готової продукції» [27, с. 59] підприємства (виконання робіт, надання послуг).

Цикл реалізації - господарські операції, пов'язані з укладанням договорів з замовниками, реалізацією і транспортуванням готової продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства та призводять до утворення дебіторської заборгованості підприємства.

Цикл оплати - господарські операції, пов'язані з рухом готівкових та безготівкових грошових засобів підприємства, погашенням дебіторської і кредиторської заборгованості підприємства шляхом оплати грошовими коштами, а також визначення фінансового результату за результатами спільної діяльності, його розподіл відповідно до договору підприємства та перерахування.

Аудит кожного циклу деталізується на аудиторську перевірку кожного розділу, ділянки бухгалтерського обліку якого виду господарської операції. Для цих цілей звернемося до підходу сегментації аудиту вітчизняного автора Г.М. Пупко - за видами операцій господарської діяльності. Аудиторської організації на етапі попереднього

планування необхідно визначити і систематизувати види господарських операцій, які підлягають аудиторській перевірці в рамках відокремленого обліку підприємства та обліку спільної діяльності кожного учасника підприємства. Запропонований нами підхід сегментації аудиту передбачає наявність певного набору операцій для кожного сегмента, циклу. Кожен учасник підприємства виконує певні зобов'язання в рамках договору, які в господарській діяльності кожного з них виявляються за допомогою певних господарських операцій, які, взаємно доповнюючи один одного, утворюють замкнений господарський підприємства.

Новизна запропонованого підходу полягає в тому, що після завершення аудиту кожного сегменту, включаючи аналіз взаємодії між сегментами, отримані результати зводяться в сегменті «Просте товариство», так як оцінити достовірність бухгалтерського обліку доходів підприємства можливо тільки після перевірки достовірності обліку витрат кожного з учасників підприємства.

На другому етапі планування - підготовки і складання загального плану аудиту аудиторської організації - необхідно розробити і документально оформити згідно з Правилом «Планування аудиту» загальний план аудиту з описом передбачуваного обсягу, переліку робіт і терміну їх проведення.

З огляду на особливості планування аудиту підприємства, питання переліку необхідно розбити за видами операцій. Питання можуть бути доповнені аудиторською організацією на свій розсуд з урахуванням специфіки діяльності підприємства. На другому і третьому етапах планування аудиту особливу увагу слід приділити визначенню суттєвості і аудиторського ризику, ґрунтуючись на положеннях Правила аудиторської діяльності «Суттєвість і аудиторський ризик».

При плануванні аудиту особливу увагу слід приділити визначенню чинників, що істотно спотворюють бухгалтерську звітність на Городенківському сирзаводі.

До потенційних факторів ризику при аудиторській перевірці підприємствами можемо віднести такі:

- 1) в умовах підприємства можливі ситуації, коли акціонер (його працівник), здійснюють ведення бухгалтерського обліку, має повну інформацію про діяльність підприємства і навмисне (ненавмисне) не розкриває її іншим акціонерам;

- 2) в умовах підприємства можливі ситуації, коли акціонер (їх працівники), що здійснює ведення бухгалтерського обліку, мають доступ до активів підприємства, що

перебувають у спільній власності, які легко приховати, вилучити або реалізувати, що сприяє виникненню зловживань;

3) можливі ситуації, коли витрати підприємства завищуються акціонерами шляхом віднесення на витрати підприємства коштів, спрямованих на здійснення основної діяльності акціонерів. Таким чином, відбувається заниження прибутку підприємства, і відповідно доходів інших учасників договору;

4) при складній системі взаєморозрахунків між акціонерами, товариством і третіми особами ускладнені або неможливі регулярні взаємні звірки облікових даних, що підвищує ризик виникнення і спотворень бухгалтерської звітності;

5) акціонер, який здійснює ведення бухгалтерського обліку не має можливості нести відповідальність за достовірність даних, які подаються кожним акціонером по угодах, укладених ними в рамках підприємства.

Додатковий ризик засобів контролю підприємства виникає в області використання систем комп'ютерної обробки даних.

Згідно з розробленою методикою планування основними етапами збору інформації для про-ведення аудиторської перевірки є: отримання інформації про діяльність; отримання знань про діяльність кожного учасника в рамках договору. Дана послідовність отримання інформації про діяльність товариства дозволяє сформувати уявлення про права та обов'язки, формах і видах участі учасників, провести межування основної діяльності учасника спільної діяльності, знизити аудиторські ризики. З метою оптимізації процесу отримання аудиторських доказів на стадії планування аудиту необхідно вдатися до сегментації аудиту простого товариства. Суть розробленого підходу сегментування полягає в розбивці аудиту на сегменти діяльності учасників. В рамках кожного сегмента виділяються цикли господарських операцій (видів діяльності), які в сукупності і складають спільну діяльність учасників. Новизна запропонованого підходу полягає в тому, що похід дозволяє визначити склад аудиторських процедур за сегментами: після завершення аудиту кожного сегмента, включаючи аналіз взаємодії між сегментами, отримані результати зводяться в сегменті «підприємство»

Даний підхід дозволяє аудитору ранжирувати рівні суттєвості, систематизувати базові показники рівня суттєвості і більш точно визначити значення сумарного (єдиного) рівня суттєвості і сумарного аудиторського ризику. Сумарні показники за

результатами перевірки дадуть можливість аудитору зробити висновок про те, чи є бухгалтерська звітність підприємства достовірною у всіх істотних відносинах чи ні, а також визначити необхідний набір аудиторських процедур

3.3. Запровадження закордонного досвіду для удосконалення аудиту бухгалтерського обліку

Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) визначена в проекті Закону «Про бухгалтерський облік та звітність». При його розробці було багато альтернативних думок і пропозицій, яким чином впроваджувати МСФЗ в Україні: від простого копіювання до поліпшення якісних характеристик національної системи бухгалтерського обліку. Після аналізу переваг і недоліків таких варіантів було прийнято рішення будувати систему бухгалтерського обліку і звітності на принципах МСФЗ з урахуванням особливостей національної економіки. Такий підхід, на наш погляд, найбільш оптимальний.

Таким шляхом йдуть і в розвинених країнах. У проекті Закону реалізовані положення Директиви № 4 і враховані положення законодавства країн - членів Митного союзу. Документом передбачено обов'язок складання консолідованої звітності по МСФО для суспільно значущих організацій, які мають групу компаній, - банків, страхових організацій, ВАТ, цінні папери яких допущені до обігу на торгах організаторів торгівлі цінними паперами. Такий захід дозволить українським компаніям активніше залучати іноземні інвестиції, вийти на первинний публічний випуск акцій (ІРО). Аналогічний коло організацій, зобов'язаних застосовувати МСФЗ, встановлений в законодавстві країн Митного союзу і більшості зарубіжних країн. Сьогодні звітність по МСФО в Україні становить весь банківський сектор, найбільші промислові підприємства, підприємства нафто-хімічної галузі, окремі страхові компанії [21].

Для застосування МСФЗ в суспільно значущих організаціях необхідно прийняти рішення про застосування міжнародних стандартів на законодавчому рівні. У законопроекті передбачено. Для цього готується і підписання угоди з Радою з МСФЗ для отримання офіційних текстів МСФЗ українською мовою, що буде означати включення нашої країни до переліку держав, які застосовують МСФЗ [22].

У законопроекті передбачена також національна сертифікація фахівців з МСФЗ, які претендують на посаду головного бухгалтера суспільно значимої організації (за винятком банків). Застосування МСФЗ особливо вимагає наявності висококваліфікованих бухгалтерів. Від їхнього професійного рівня залежить ступінь довіри користувачів до звітності, рівень ризику для інвесторів, а також успішне ведення бізнесу, правильне прийняття управлінських рішень. Введення поняття «професійний бухгалтер» дозволить також підвищити статус бухгалтера, підняти престиж цієї професії.

У проекті Закону закладається також основа для розвитку вітчизняної методології бухгалтерського обліку на якісно новому рівні, де процес ведення бухгалтерського обліку перестане затуляти результат - отримання достовірної фінансової звітності, зрозумілою інвесторам і менеджерам і необхідний їм для прийняття управлінських рішень.

З цією метою планується ввести новий вид нормативного правового акта – національні стандарти з бухгалтерського обліку та звітності. У них будуть закріплюватися правила бухгалтерського обліку і звітності, засновані на положеннях МСФЗ. Це сприятиме поступового переходу від детального регулювання процесу ведення бухгалтерського обліку до посилення вимог до змісту звітності.

Закон «Про аудиторську діяльність» зіграв позитивну роль в становленні вітчизняного ринку аудиторських послуг. За час його дії в країні сформовано правове поле. Розроблено правил (стандартів) аудиторської діяльності, в яких встановлені єдині вимоги до порядку її здійснення, оцінки якості проведення аудиту, професійної підготовки аудиторів [23].

Разом з тим динамічний розвиток аудиторської діяльності зажадало зміни підходів до цієї сфери і вдосконалення законодавства. Підготовлена Міністерством фінансів нова редакція Закону «Про аудиторську діяльність» спрямована на зближення національного законодавства до міжнародних стандартів та лібералізацію підприємницької діяльності в країні, що відповідає завданням, поставленим Президентом і Урядом. У проекті закону передбачено скорочення кількості організацій, що підлягають обов'язковому аудиту, приблизно в 5 разів: з 7,1 тис. До 1,4 тис. суб'єктів.

Щорічного обов'язкового аудиту будуть підлягати такі групи організацій:

- ВАТ;
- банки, банківські групи, банківські холдинги;
- біржі;
- комерційні організації з іноземними інвестиціями;
- страхові організації, страхові брокери;
- резиденти Парку високих технологій;
- організації, що здійснюють гарантоване відшкодування банківських вкладів (депозитів) фізичних осіб;
- професійні учасники ринку цінних паперів;
- інші організації, у яких обсяг виручки від реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг) за попередній звітний рік перевищує в еквіваленті 3 млн. EUR.

В умовах планованого розширення сфери застосування МСФЗ в країні зростають вимоги до аудиту з підтвердження достовірності представленої користувачам фінансової інформації. У проекті Закону «Про аудиторську діяльність» передбачено запровадження обов'язку проведення щорічного аудиту річної фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ. До аудиторським організаціям, які проводять такий аудит, пред'являються додаткові вимоги про наявність в штаті не менше двох аудиторів, що мають документи, що підтверджують знання МСФЗ і міжнародних стандартів аудиту (МСА) [21].

Особлива увага в проекті приділена питанням якості надання аудиторських послуг. Передбачена відповідальність аудитора за винна невиконання зобов'язань по якісному наданню аудиторських послуг як обов'язкова умова договору. Для реалізації зовнішнього контролю якості аудиту планується задіяти громадські об'єднання аудиторів та аудиторських організацій.

Національні правила аудиту розробляються на основі МСА. Сучасна українська система аудиту наближена до міжнародних стандартів. Зарубіжний досвід показує, що в розвинених країнах МСА не підміняють національні стандарти, а використовуються в якості їх основи [23].

За результатами оцінки фінансового сектора України проведеної Світовим банком, національні стандарти аудиту засновані на МСА, але не в повній мірі актуалізовані. В даний час Міністерство фінансів проводить роботу по оновленню національних правил аудиту з урахуванням останніх змін МСА.

В результаті зближення з міжнародними стандартами в сфері звітності та аудиту іноземний інвестор і будь-який інший зовнішній користувач зможуть з найбільшою повнотою оцінити реальний фінансовий стан білоруської організації і прийняти економічно обгрунтоване рішення про інвестування коштів.

Нормативна база, яка використовується аудитором при перевірці порядку ведення бухгалтерського обліку і відповідності його організації з чинним законодавством, - це відповідні кодекси, закони, положення, методичні матеріали з обліку і звітності, оподаткування та аудиторські правила (стандарти).

Основними нормативними актами, що регулюють організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, є:

1. Закон «Про бухгалтерський облік» [31].
2. Закон «Про акціонерні підприємства».
3. Положення з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації».
4. План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Мінфіну [30].
5. «Методичні вказівки по інвентаризації майна і фінансових зобов'язань», затверджені Наказом Мінфіну.

На підприємстві Городенківського сирзаводу заснована бухгалтерська служба як структурний підрозділ, очолювана головним бухгалтером - Кашук Оленою Вікторівною. Заступник головного бухгалтера відноситься також до категорії фахівців підприємства. Цю посаду на підприємстві «Городенківський сирзавод» займає Карпова В. А.

Важливим етапом розробки структури бухгалтерії є формування системи посад, що залежать від характеру, складу і обсягу облікових робіт на підприємстві. На даному підприємстві бухгалтерський апарат представлений наступними групами [36]:

- матеріальна, що відповідає за облік придбання матеріальних цінностей, їх надходження і витрачання. Бухгалтером матеріальної групи є - Гармаєва Б. Б.
- група обліку оплати праці, що здійснює облік витрат праці робітників, обчислення заробітної плати працівникам, контроль за використанням фонду оплати праці, облік всіх розрахунків з працівниками підприємства, бюджетом, бухгалтер по заробітній платі - Ляхова І. А.

- каса - касир Городенківського сирзаводу Михайлова О.Г. здійснює операції з прийому, обліку, видачі і зберігання грошових коштів, цінних паперів з обов'язковим дотриманням правил, що забезпечують їх збереження. Забезпечує збереження грошей, що знаходяться в касі та інших матеріальних цінностей.

На Городенківському сирзаводі ведеться автоматизована форма бухгалтерського обліку. При автоматизованій формі обліку, вся необхідна інформація вводиться в комп'ютер і формується там, у вигляді відповідної бази даних. У кожного бухгалтера на робочому місці є ПК (персональний комп'ютер), з пакетом програм «1С-бухгалтерія». Введення даних в ПК здійснюється або з первинних документів, що складаються в підрозділах і надходять до бухгалтерії, а також шляхом прямого введення інформації в комп'ютер за спеціально розробленими макетами введення зі складанням в цьому випадку машинним способом і роздруківкою аналогів первинних документів [13, с. 178].

Зберігання бухгалтерських документів і облікових регістрів у відповідність до встановлених правил важливий елемент організації бухгалтерського обліку на підприємстві. На Городенківському сирзаводі для зберігання документів передбачена організація поточного архівного господарства. Для архіву виділено спеціальне приміщення, яке оснащено протипожежними засобами, обладнано стелажми та іншими необхідними пристроями для зберігання. Всі використані бухгалтерські документи у встановлені терміни передаються в поточний архів. Для цього їх попередньо брошурують і групують за тематичними розділами і в хронологічному порядку. Доступ до матеріалів, що знаходяться в архіві організації, регулюється правилами, розробленими головним бухгалтером і затвердженими керівником підприємства, де вказуються особи, які мають право на отримання документів з архіву, порядок їх видачі і т. п. Термін зберігання документів 5 років.

Важливе організаційне значення в бухгалтерському обліку має план рахунків. Кожне підприємство на основі плану рахунків стверджує наказом Мінфіну України із застосуваннями і доповненнями розробляють свій робочий план рахунків. Робочий план рахунків містить повний перелік синтетичних рахунків, включаючи необхідні рахунки, що враховують особливості діяльності підприємства.

Основи формування і розкриття облікової політики організації встановлені становищем з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації». Облікова

політика організації формується головним бухгалтером (бухгалтером) організації і затверджується керівником організації. В обліковій політиці необхідно виділити два основних аспекти її формування - організаційний і методичний.

Організаційний аспект - визначає форми ведення і організацію бухгалтерського обліку господарюючим суб'єктом. Методичний аспект - визначає варіанти відображення в обліку інформації про виробничо-господарську і фінансову діяльність, виходячи з альтернативних прийомів і способів. Технічно це виражається в можливості відображення одних і тих самих фактів господарського життя неоднаковими бухгалтерськими проводками і в різних аспектах [36].

Мета перевірки організації бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства при проведенні аудиту полягає у встановленні законності організації бухгалтерського обліку та визначенні відповідності положень облікової політики вимогам нормативних документів і положень з бухгалтерського обліку.

Завданнями аудиту організації бухгалтерського обліку та облікової політики є:

- аналіз діючої системи управління, організаційної структури та підпорядкованості;
- розгляд особливостей постановки та організації бухгалтерського обліку, розподілу повноважень і посадових обов'язків;
- вивчення принципів ведення бухгалтерського обліку, організації документообігу та складання бухгалтерської звітності;
- перевірка організації та особливостей функціонування системи внутрішнього контролю;
- контроль структури та змісту облікової політики за елементами [2].

Аудитор в ході аудиторської перевірки повинен отримати достатню впевненість в тому, що система бухгалтерського обліку достовірно відображає господарську діяльність підприємства, що перевіряється.

Джерелами інформації при перевірці організації системи бухгалтерського обліку є

- статут організації;
- установчий договір;
- проекти, кошториси та плани розвитку організації;

- положення про відділи і підрозділи, бухгалтерії, ревізійної комісії і службу внутрішнього аудиту;
- штатний розклад; правила організації архіву та зберігання документації та інші документи, що відображають фінансову, інвестиційну, технічну і соціальну політику фірми;

Важливим джерелом отримання інформації при перевірці організації системи бухгалтерського обліку є усне опитування персоналу підприємстві. Крім того інспектування підлягають посадові інструкції керівника організації, працівників бухгалтерії та служби внутрішнього аудиту. Ефективність і законність організації системи управління, бухгалтерського обліку і контролю підтверджують різні документи облікового характеру [2]:

- облікова політика для цілей бухгалтерського і податкового обліку;
- графік документообігу;
- комплект форм первинної облікової документації;
- положення про інвентаризацію;
- робочий план рахунків;

Важливим напрямком аудиторської перевірки є аналіз результатів інвентаризацій майна і зобов'язань, оскільки вони пов'язані з ефективністю внутрішнього контролю і забезпечують достовірність показників бухгалтерської звітності. Джерела інформації, необхідні аудитору при оцінці і аналізі результатів інвентаризації, включають:

- накази на проведення інвентаризацій;
- книги (журнали) реєстрації виданих наказів;
- інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти перевірок цінностей;
- протоколи рішень за результатами інвентаризацій;
- облікові регістри по рахунках 94, 73, 91 і рахунками майна (01, 04, 10, 11, 41, 43, 50 та ін.) [36];

Аудитор в ході аудиторської перевірки повинен отримати достатню впевненість в тому, що система бухгалтерського обліку достовірно відображає господарську діяльність, що перевіряється підприємстві.

Перевірка організаційно-управлінської системи економічного суб'єкта здійснюється суцільним методом, таким чином тісно взаємопов'язана з проведенням аудиту інших сегментів діяльності та бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

Аудиторська діяльність стає необхідним механізмом для вирішення нагальних проблем зміцнення фінансової дисципліни, залучення інвестицій і підйому економіки всієї країни. Сьогодні очевидно, що достовірна бухгалтерська звітність істотно розширює можливості прийняття більш обґрунтованих економічних та управлінських рішень, дозволяє уникнути випадкових ділових зв'язків і знизити ризик окремих господарських операцій.

Одним з важливих етапів проведення аудиторської перевірки підприємства є оцінка системи бухгалтерського обліку. В ході перевірки аудитор повинен отримати достатню впевненість в тому, що система бухгалтерського обліку достовірно відображає господарську діяльність підприємстві, дотримуються законодавчі норми, правила і положення організації та ведення бухгалтерського обліку. Комплексне дослідження системи управління, бухгалтерського обліку та облікової політики дозволяє виявити порушення і недоліки в діяльності організації як в процесі попереднього знайомства з бізнесом клієнта, так і на етапі детальної перевірки конкретного об'єкта бухгалтерського обліку або циклу господарських операцій.

Аудит системи бухгалтерського обліку є важливою ланкою системи ефективного господарювання на великих і середніх підприємствах. Значний внесок у розвиток аудиту, зокрема внутрішнього аудиту зробили вчені і практики. В ході аудиторської перевірки вивчається графік документообігу, склад форм внутрішньої звітності, доцільність їх використання, порядок складання та подання, забезпеченість структурних підрозділів бланками первинних документів, реальні терміни їх підготовки і здачі в бухгалтерію. Особливості роботи кожного економічного суб'єкта знаходять відбиток у його обліковій політиці - тієї сукупності принципів і правил, яка регламентує методичні та організаційні основи ведення підприємством бухгалтерського обліку на звітний період. При обґрунтуванні облікової політики слід враховувати такі фактори, як форма власності та організаційно-правовий статус, галузева приналежність, вид діяльності, організаційна структура управління, наявність структурних підрозділів, рівень свободи дій в питаннях ціноутворення, цілі і завдання економічного розвитку організації, підприємства на довгострокову перспективу і т. д.

Таким чином, мета внутрішнього аудиту бухгалтерського обліку - спостереження за значущими обставинами і оперативна реакція на них. При цьому кожне підприємство має право уточнити список цих обставин на свій розсуд, оскільки у кожного бізнесу своя специфіка і масштаб.

Втім, є ще одна важлива мета аудиту - підготовка до обов'язкових перевірок. Справа в тому, що багато організацій зобов'язані проходити зовнішню незалежну експертизу, і результати такої перевірки можуть істотно вплинути на справи підприємства. Внутрішній контроль дозволяє помітити помилки та неточності обліку раніше, ніж це зробить запрошений експерт. Таким чином, галузеві особливості комерційних підприємств мають велике значення як для самого процесу організації аудиторської перевірки, так і для її результатів. Фактично, кожна галузь потребує розробки спеціальних програм, прийомів і методів аудиторської перевірки. Поєднання загального і особливого при аудиторській перевірці дає можливість отримання найбільш достовірних результатів.

В результаті аудиторської перевірки облікової політики Городенківського сирзаводу було встановлено:

- При загальній оцінці облікової політики, основ її оформлення і формування було виявлено наявність наказу про облікову політику. Облікова політика формується головним бухгалтером і затверджується керівником організації.
- Аналіз організаційно-технічних положень облікової політики Городенківського сирзаводу виявив наявність робочого плану рахунків, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, форм первинних облікових документів.
- Вивчення методичних положень облікової політики Городенківського сирзаводу виявило відповідність правил і принципів ведення обліку з чинним законодавством і послідовність застосування урахуванням політики.

Ознайомлення з системою бухгалтерського обліку та облікової політики Городенківського сирзаводу було вироблено на підставі усного опитування, перегляду необхідних документів, обробки та оцінки відомостей про різні сторони господарської діяльності підприємства, що перевіряється. В ході проведення аудиторської перевірки була уважно вивчена організація системи бухгалтерського обліку на підприємстві Городенківського сирзаводу.

У період модернізації економіки актуальним напрямком розвитку сучасного аудиту на Городенківському сирзаводі є застосування комп'ютерів і комп'ютерних технологій в процесі збору та обробки інформації, для автоматизації управлінських робіт самої аудиторської організації, а також для проведення наступних видів робіт при аудиті економічних суб'єктів. У кожному виді робіт, перевага комп'ютерного варіанту перед ручним безсумнівна. В даний час можна говорити про необхідність і можливість створення комплексної системи автоматизації аудиторської діяльності, застосуванні аудиторських комп'ютерних програм. Так, пропонуємо застосування програми «ІТ Audit: Аудитор» на Городенківському сирзаводі, яка дозволяє якісно спланувати, провести і за протоколювати виконані аудиторські процедури і результат перевірки; при проведенні аудиту на середньому і великому підприємстві - скоротити час на проведення аудиту на 10-30% .

З метою оптимізації процесу отримання аудиторських доказів на Городенківському сирзаводі необхідно на стадії планування аудиту визначити склад аудиторських процедур по сегментам. Багато зарубіжних і державних авторів дотримуються сегментного підходу до аудиту. Аудит виконується з підрозділом фінансової звітності на більш дрібні сегменти або елементи [5, с. 152]. На думку авторів, це полегшує роботу з бухгалтерською (фінансовою) звітністю і допомагає розподіляти конкретні задачі між членами аудиторської організації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Айзатова М. Ф. Макарова Л.М. Особливості організації обліку на малих підприємствах в умовах адаптації до змін законодавства. Молодий вчений. 2014. №5. С. 237-240.
2. Аудит доходів, витрат і фінансових результатів організації. URL: https://stud.com.ua/40040/audit_ta_buhoblik/audit_dohodiv_vitrat_finansovih_rezultativ_organizatsiyi
3. Аудит розрахунків з оплати праці. URL: https://pidruchniki.com/1860072242197/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/audit_rozrahunkiv_oplati_prati
4. Аудит: навч. Посібник. під заг. ред. Цал-Цалка Ю.С. Житомир: ПП «Рута», 2017. 392 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Войнолович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.
6. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник . За ред. Є.М. Романів. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с.
7. Виноградова М.О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2016. Вип. 18(2). С. 63-70.
8. Господарський Кодекс України 16.01.2003 № 436- IV. Верховна рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
9. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. К: А.С.К., 2017. 227 с.
10. Грабовенко О.А. Облікова політика підприємства: визначення поняття та проблеми її формування . Том 3. Київ. 2016. С. 19 – 24.
11. Грабовенко О.А., Варчук О.А. Облікова політика: напрямки удосконалення. URL: <https://economics.opu.ua/files/science/oblik/2016/35.pdf>.
12. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2011. Вип. 130. С. 12-15.

13. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV: станом на 16.11. 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/996-14>
15. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 р. 57 № 2164-29 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
16. Закон України «Про охорону праці» № 2694-XII від 14.10.92 р. <https://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2694-12>.
17. Калюга Є.В. Фінансово-господарський аудит у системі управління: Монографія. К., 2013. 167 с.
18. Канєва Т. А. Ефективність діяльності підприємств малого бізнесу як передумова формування диференційних програм їхньої підтримки. Матеріали Першої всеукраїнської міждисциплінарної конференції. К., 2005. С. 178–184.
19. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навч. посібник. 2-е вид., перероб. та доп. Київ: Центр навч. літ-ри, 2006. 480 с.
20. Колос І.В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2018. Вип. 1(25). С.126-140.
21. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА, Вена, 2018. 102 с.
22. Костюк Д. Бухгалтерський облік на малих підприємствах згідно з П(с)БО. Х.: Фактор, 2001. 194 с.
23. Кузь В.І. Ефективність системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Молодий вчений. 2015. - № 5(2). С. 8-12. -
24. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К.: КНЕУ, 2001. 334 с.
25. Кузьминский А.М. та інші Організація бухгалтерського обліку, аудиту і аналізу. К.: Вища школа, 2013. 165 с.

26. Кучер С.В. Особливості діяльності вітчизняних суб'єктів малого та середнього бізнесу: обліково-аналітичний аспект. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Випуск 9-1. Ч. 1. С. 208- 211.
27. Лист МФУ 35210-06-5/32299 від 07.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5210201-18>
28. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. Київ: Видавництво «Центр учбової літератури», 2003. 624 с.
29. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/msbo-1-podannya-1021217.html>.
30. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004.
31. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063
32. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.03 р. № 422 URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041
33. Національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку URL: http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24
34. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки: монографія. За ред. к.е.н., проф. Й.Я. Даньківа. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.
35. Олійник Я. В. Система бухгалтерського обліку: питання термінології. Фінанси України. 2014. № 5. С. 112-118.
36. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. За ред. А.М. Кузьминский та ін. К.: Вища школа, 2017. 345 с.
37. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. За редакцією В.С. Леня. К.: Центр навчальної літератури, 2016. 696 с. 59
38. Партін Н. М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навчальний посібник. К.: Знання, 2014. 245 с.

- 39.Петрик О.А., Давидов Г.М., Редько О.Ю. Аудит оподаткування підприємств: навчальний посібник. Академія фін. Управління. К. : ДННУ, 2017. 352 с.
- 40.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ МФУ від 25.02.2000р. № 39.
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № URL: http://vobu.ua/ukr/documents/item/nakazom-ministerstvafinansiv-ukrajini-07-02-2013-73?app_id=23
- 42.Попович П.Я. Економічний аналіз і аудит на підприємстві. Тернопіль: Економічна думка, 2018. 444 с.
43. Савченко В. М. Система бухгалтерського обліку як складова системи управління. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2010. Вип. 18(2). С. 27-33.
44. Сайт «Городенківського сирзаводу. URL: <http://www.gorodenkacheese.com/>
- 45.Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2017. 578 с.
- 46.Стасюкова К.В. Облікова система підприємств малого бізнесу із застосуванням спрощеного плану рахунків. Науково-методичні аспекти обліково-аналітичної системи підприємства: монографія. За заг. ред. д.е.н., проф. В.В. Немченко. Одеса: Фенікс, 2016. С. 96-113.
- 47.Чорнуцький С.П. Внутрішній контроль: оцінка стану. Фінансовий контроль. 2017. - №4(39). 77 с.
- 48.Шигун М.М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. №2(52). 2016. С. 216-218
- 49.Юнацький М.О. концептуальна основа формування облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/.pdf>
- 50.iFactor «Організація документообігу на підприємстві». URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/december/issue-102/article-24076.html>
- 51.iFactor «Фінансова звітність за 9 місяців. Важливі моменти». URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/october/issue-41/article97101.html>

Текст аудиторського висновку

Код за ЄДРПОУ (реєстраційний номер облікової картки* платника податків - фізичної особи)	35316245
Місцезнаходження аудиторської фірми, аудитора	03134, м. Київ, вул. Симиренка 26-А, к.88
Номер та дата видачі свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, виданого Аудиторською палатою України	4026 27.09.2007
Реєстраційний номер, серія та номер, дата видачі та строк дії свідоцтва про внесення до реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів**	
Текст аудиторського висновку (звіту)	

Товариство з обмеженою відповідальністю «АУДИТ КОНСАЛТИНГ ГРУП» Адреса: 03134 м. Київ, вул. Симиренка 26-А, к.88, телефон: (044) 458-53-43, (095) 281-37-20 Web- сторінка: www.a-c-g.com.ua, e-mail: audit@a-c-g.com.ua Банківські реквізити: п/р 26000143488500 у відділенні № 782 АТ «УкрСиббанк» м. Києва, МФО 351005, код за ЄДРПОУ 35316245 Свідоцтво про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності № 4026, видане згідно рішення Аудиторської Палати України від 27 вересня 2007 року № 182/10 Аудиторський висновок (ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА) ЩОДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПУБЛІЧНОГО АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» СТАНОМ НА 31 ГРУДНЯ 2013 РОКУ Акціонерам ПАТ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» Керівництву ПАТ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку І. ЗВІТ ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ Нами, аудиторами ТОВ «Аудит Консалтинг Груп» (далі – Аудиторська фірма, основні відомості про Аудиторську фірму наведено у Додатку 1) проведено аудит прикладеної фінансової звітності ПУБЛІЧНОГО АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» (далі – Товариство, основні відомості про Товариство наведено у Додатку 1), яка містить: баланс (звіт про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2013 року; звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 2013 рік; звіт про рух грошових коштів за 2013 рік звіт про власний капітал за 2013 рік описання важливих аспектів облікової політики та інші примітки до фінансової звітності за 2013 рік (надалі разом – «фінансова звітність»). Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність. Управлінський персонал Товариства несе відповідальність за складання і достовірне подання цієї фінансової звітності згідно нормативних вимог щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, а також Міжнародних стандартів фінансової звітності та за такий внутрішній контроль, який управлінський персонал визначає необхідним для забезпечення складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Відповідальність аудитора. Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо цієї фінансової звітності на основі результатів аудиту. Ми провели аудит у відповідності з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність», Вимог до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затверджених Рішенням ДКЦПФР № 1360 від 29.09.2011 р. та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ці стандарти вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування й виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів інформації у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включаючи оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються складання та достовірного подання суб'єктом господарювання фінансової звітності, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю Товариства. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та загального подання фінансової звітності. Ми вважаємо, що отримали достатні і належні аудиторські докази для висловлення нашої думки. Підстава для висловлення умовно-позитивної думки. Аудит за попередній звітний 2012 рік проводився іншим аудитором, тому ми не можемо підтвердити

показники звітності за попередній звітний рік. У зв'язку із неможливістю перевірки фактів, які стосуються неучасті аудиторів в інвентаризації запасів у 2013 році, ми не можемо дати висновок по вказаним моментам. Ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та стан справ в цілому. Умовно-позитивна думка. На нашу думку, за винятком впливу питань, про які йдеться у параграфі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», фінансова звітність, підготовлена на концептуальній основі Міжнародних стандартів фінансової звітності, відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан ПУБЛІЧНОГО АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» станом на 31 грудня 2013 року, а також результати його діяльності, рух грошових коштів та капіталу за 2013 рік згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності та прийнятої облікової політики і відповідає встановленим вимогам чинного законодавства та нормативних актів України та Міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням наступного пояснення. Пояснювальний параграф щодо концептуальної основи складання фінансової звітності. Як зазначено у примітці до річної звітності Товариства №3 «Перше застосування МСФЗ» датою переходу Товариства на Міжнародні стандарти фінансової звітності є 01 січня 2011 року, тому за 2013 рік воно складає фінансову звітність згідно МСФЗ, яка має включати три Баланси (Звіти про фінансовий стан), по два Звіти про фінансові результати (Звіти про сукупний дохід), Звіти про рух грошових коштів, Звіти про власний капітал, і відповідні примітки (в тому числі порівняльну інформацію до всіх приміток, що вимагається МСФЗ). Проте, діючий в Україні на дату формування звітності шаблон балансу (звіту про фінансовий стан), наведений у додатку 1 до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73, містить лише дві звітні дати, а не три, як того вимагають відповідні МСФЗ. У зв'язку із цим аудиторів вважають основою для складання фінансової звітності за 2013 рік концептуальною основою спеціального призначення і не висловлюють чітке і беззастережне твердження про відповідність фінансової звітності Товариства за 2013 рік всім діючим МСФЗ. II. ЗВІТ ЩОДО ВИМОГ ІНШИХ ЗАКОНОДАВЧИХ ТА НОРМАТИВНИХ АКТІВ Цей розділ аудиторського висновку підготовлено відповідно до Вимог до аудиторського висновку при розкритті інформації емітентами цінних паперів (крім емітентів облігацій місцевої позики), затверджених рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку 29.09.2011р. № 1360. 1. ОСНОВИ ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ Бухгалтерський облік Товариства ведеться відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, іншими нормативними актами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні. Фінансова звітність згідно МСФЗ складається на підставі інформації про активи, зобов'язання, зміни в капіталі, господарських операціях і результатах діяльності Товариства за даними бухгалтерського обліку шляхом трансформації (корегування) статей у відповідності до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. 2. ОСНОВИ НАДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ. Фінансова звітність Товариства надається у повній відповідності до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, включаючи всі прийняті раніше Міжнародні стандарти і інтерпретації Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Компанія здійснює ведення бухгалтерського обліку відповідно до законодавства України і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (ПСБО). Фінансова звітність складається на основі даних бухгалтерського обліку згідно П(С)БО з внесенням коригувань, проведенням перекласифікації статей з метою достовірного надання інформації у відповідності до МСФЗ. Для складання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ керівництво здійснює оцінку активів, зобов'язань і витрат на основі принципу обачності. 3. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ. Датою переходу Товариства на Міжнародні стандарти фінансової звітності є 01 січня 2012 року, тому першу повну фінансову звітність, яка буде відповідати всім чинним МСФЗ, Товариство готує за 2013 рік згідно МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ». Концептуальною основою попередньої фінансової звітності на дату 31.12.2013 р. є бухгалтерські політики, що базуються на вимогах МСФЗ, включаючи розкриття впливу переходу з П(С)БО на МСФЗ, допущення, прийняті управлінським персоналом щодо стандартів та інтерпретацій, які, як очікується, наберуть чинності, і політик, які, як очікується, будуть прийняті на дату підготовки управлінським персоналом першого повного пакету фінансової звітності за МСФЗ за станом на 31.12.2013 р., а також обмеження застосування МСФЗ, зокрема в частині визначення форми та складу статей фінансових звітів згідно МСБО 1. За 2013 рік складається перша фінансова звітність Товариства, яка відповідає МСФЗ. Надання і розкриття інформації відповідає вимогам МСФЗ 1. Визнанню підлягають всі активи і зобов'язання, які відповідають критеріям визнання згідно МСФЗ. Всі визнані активи і зобов'язання оцінюються відповідно до МСФЗ по собівартості, справедливій або дисконтованій вартості. Компанія використовує вимоги МСФЗ про ретроспективне застосування всіх стандартів, які діють на дату підготовки фінансової звітності згідно МСФЗ вперше за один звітний період, оскільки немає можливості перерахунку більш ранньої інформації. Компанія ретроспективно застосувала стандарти МСБО 16, МСБО 38 з дати свого створення для перерахунку балансової вартості основних засобів і нематеріальних активів. Для розуміння всіх існуючих коригувань Балансу і Звіту про прибутки і збитки, Товариство надало узгодження статей власного капіталу відповідно до МСФЗ і раніше застосовуваними правилами обліку П (С)БО на дату переходу 01.01.2012 р. 4. ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ ЩОДО РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВІДПОВІДНІСТЬ ВАРТОСТІ ЧИСТИХ АКТИВІВ ВИМОГАМ ЗАКОНОДАВСТВА Нами, аудитором ТОВ «Аудит Консалтинг Груп», було здійснено розрахунок вартості чистих активів ПАТ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» (далі - Товариство). Для проведення розрахунку використано баланс Товариства станом на 31 грудня 2013 року. Для розрахунку вартості чистих активів використані наступні показники балансу Товариства за станом на 31.12.2013 року: Показники Код рядка Сума, тис. грн. АКТИВИ 1. Необоротні активи: 1095 13304 Основні засоби (залишкова вартість) 1010 13167 Інші довгострокові фінансові інвестиції 1035 - Відсрочені податкові активи 1045 137 2. Оборотні активи: 1195 39118 Запаси 1100 20505 Дебіторська заборгованість 1125, 1130, 1135, 1145, 1155 16662 Гроші та їх еквіваленти 1165 440 Витрати майбутніх періодів 1170 1230 Інші оборотні активи 1190 281 ЗОБОВ'ЯЗАННЯ 3. Довгострокові зобов'язання і забезпечення 1595 - 4. Поточні зобов'язання: 1695 49261 Короткострокові кредити банків 1600 - Поточна кредиторська заборгованість 1610,1615, 1620, 1625, 1630, 1645 48464 Поточні забезпечення 1660 632 Інші поточні зобов'язання 1690 165 Розрахунок вартості чистих активів: Активи – Зобов'язання = (п.1 + п.2) – (п.3 + п.4) = = (13304 + 39118) - (49261) = 3161 тис. грн. ВИСНОВОК: Статутний капітал Товариства за станом на 31.12.2013 року складає 1880 тис. грн. Таким чином, вартість чистих активів Товариства перевищує розмір статутного капіталу, а також розмір

мінімального статутного капіталу встановленого законодавством України для акціонерних товариств, тому Товариство дотримується вимог п.3 с. 155 Цивільного кодексу України. 5. ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ ЩОДО НАЯВНОСТІ СУТТЄВИХ НЕВІДПОВІДНОСТЕЙ МІЖ ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ, ЩО ПІДЛЯГАЛА АУДИТУ, ТА ІНШОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ, ЩО РОЗКРИВАЄТЬСЯ ЕМІТЕНТОМ ЦІННИХ ПАПЕРІВ ТА ПОДАЄТЬСЯ ДО НКЦПФР РАЗОМ З ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ Під час розгляду аудитором інформації, що розкривається Товариством у відповідності до Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженого Рішенням НКЦПФР №2826 від 03.12.2013р., нашої уваги не привернув жоден факт, який дав би нам підстави вважати, що існують суттєві невідповідності між фінансовою звітністю, перевіреною аудитором, та іншою інформацією, представленою емітентом до НКЦПФР. 6. ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ ЩОДО ВИКОНАННЯ ЗНАЧНИХ ПРАВОЧИНІВ (10 І БІЛЬШЕ ВІДСОТКІВ ВАРТОСТІ АКТИВІВ ТОВАРИСТВА ЗА ДАНИМИ ОСТАННЬОЇ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ) ВІДПОВІДНО ДО ЗАКОНУ УКРАЇНИ "ПРО АКЦІОНЕРНІ ТОВАРИСТВА" Під час перевірки аудитором встановлено, що фактів укладання договорів, які є значними правочинами згідно ст. 70 Закону України «Про акціонерні товариства» та Статуту Товариства, протягом звітного року не було. 7. ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ ЩОДО СТАНУ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ, У ТОМУ ЧИСЛІ СТАНУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВІДПОВІДНО ДО ЗАКОНУ УКРАЇНИ "ПРО АКЦІОНЕРНІ ТОВАРИСТВА" Звіт про корпоративне управління аудитором не надавався. На розгляд аудитором була надана інформація про стан корпоративного управління Товариства за 2013 рік. Під час розгляду цієї інформації, що розкривається Товариством у відповідності до Положення про порядок розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженого Рішенням НКЦПФР №2826 від 03.12.2013р., нашої уваги не привернув жоден факт, який дав би нам підстави вважати, що існують суттєві невідповідності між фінансовою звітністю, перевіреною аудитором, та іншою інформацією, представленою емітентом до НКЦПФР у інформації про стан корпоративного управління. Створення Комітету з питань аудиту та посада внутрішнього аудитора в Товаристві не передбачені. 8. ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ ЩОДО ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНКИ АУДИТОРОМ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВНАСЛІДОК ШАХРАЙСТВА Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудитором було ідентифіковано і оцінено ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства та виконано всі необхідні аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. В результаті цих аудиторських процедур аудитор не знайшли жодних підтверджень, що свідчили б про наявність суттєвих викривлень у фінансовій звітності Товариства за звітний період внаслідок шахрайства. Проте через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можна не виявити навіть у тому разі, якщо аудит належно сплановано і виконано відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. 6. ВИСЛОВЛЕННЯ ДУМКИ ЩОДО ІНФОРМАЦІЇ, ПЕРЕДБАЧЕНОЇ ЧАСТИНОЮ ДРУГОЮ СТ.71 ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АКЦІОНЕРНІ ТОВАРИСТВА»: Під час проведення аудиту нами не була отримана інформація та не виявлені ознаки, що вказували б на можливий факт невідповідності фінансово-господарської діяльності Товариства вимогам законодавства України. У 2013 році сплачено штрафних санкцій 40148,96 грн. за недотримання вимог податкового законодавства. Інших фактів порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, за виключенням тих, що зазначені у попередніх параграфах цього звіту, та несвоечасного подання звітності нами не встановлено. Генеральний директор ТОВ «Аудит Консалтинг Груп» (сертифікат серії А № 006035, чинний до 26.12.2015р.) Ю. С. Щоткіна Дата видачі аудиторського висновку: 17 квітня 2014 року Адреса: 03134 м. Київ, вул. Симиренка 26-А, к.88 Додаток 1 до аудиторського висновку (звіту) щодо фінансової звітності ПАТ «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» станом на 31 грудня 2013 року Основні відомості про АУДИТОРСЬКУ ФІРМУ: Найменування ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АУДИТ КОНСАЛТИНГ ГРУП» Код за ЄДРПОУ 35316245 Номер і дата видачі Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, виданого АПУ Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів № 4026, видане згідно з Рішенням Аудиторської Палати України від 27 вересня 2007 року № 182/10, термін чинності Свідоцтва продовжено до 05 липня 2017 року за Рішенням Аудиторської палати України від 05 липня 2012 року №252/3 Номер, серія, дата видачі Свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів, виданого Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку Свідоцтво про внесення до реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів, видане НКЦПФР 30 січня 2014 року, реєстраційний номер Свідоцтва: 192, серія та номер Свідоцтва: П 000192, строк дії Свідоцтва з 30 січня 2014 року по 05 липня 2017 року Інформація про аудиторів, що брали участь в аудиторській перевірці Щоткіна Юлія Степанівна: сертифікат аудитора серії А № 006035, виданий 26.12.2005р., чинний до 26.12.2015р. Телефони (044) 458-53-43, (095) 281-37-20 Поштова адреса 03134 м. Київ, вул. Симиренка 26-А, к.88 Електронна адреса audit@a-c-g.com.ua Основні відомості про ТОВАРИСТВО: Повна назва ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД» Код за ЄДРПОУ 00445720 Місцезнаходження 78100, Івано-Франківська область, Городенківський район, м. Городенка, вул. Височана, буд. 2 Дата державної реєстрації 09.11.1995р. Городенківською районною державною адміністрацією Івано-Франківської області Основні види діяльності за КВЕД 10.51 - перероблення молока, виробнийто масла та сиру; 46.33 - оптова торгівля молочними продуктами, яйцями, харчовими оліями та жирами; 47.11 - роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами. ВІДОМОСТІ ПРО УМОВИ ДОГОВОРУ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ: Дата та номер договору Договір від 09 грудня 2013 року № 53 Період, яким охоплено проведення аудиту 01 січня 2013 року – 31 грудня 2013 року Дата початку та дата закінчення аудиту 09 грудня 2013 року – 17 квітня 2014 року Генеральний директор ТОВ «Аудит Консалтинг Груп» (сертифікат серії А № 006035, чинний до 26.12.2015р.) Ю. С. Щоткіна

Додаток 2

Фінансова звітність

		Дата (рік, місяць, число)	КОДИ
Підприємство ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО		за ЄДРПОУ	2015.01.01
"ГОРОДЕНКІВСЬКИЙ СИРЗАВОД"			00445720
			2621610100
Територія	ГОРОДЕНКА	за КОАТУУ	230
Організаційно- правова форма господарювання	Акціонерне товариство	за КОПФГ	10.51
Вид економічної діяльності	Перероблення молока, виробництво масла та сиру	за КВЕД	

Середня кількість працівників 282

Адреса, Височана, 2, Городенка, Городенківський р-н, Івано-Франківська область, 78100, (03430) 2-12-25
телефон

Одиниця виміру: тис.грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку "v" у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

v

Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на 31.12.2020 р.

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	0	0
первісна вартість	1001	0	0
накопичена амортизація	1002	0	0
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0
Основні засоби	1010	13167	11202
первісна вартість	1011	33164	33402
знос	1012	19997	22200
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0
первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	0	0
знос інвестиційної нерухомості	1017	0	0
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	0	0
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	137	191
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	13304	11393
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	20505	8837
Виробничі запаси	1101	2339	3730
Незавершене виробництво	1102	90	76
Готова продукція	1103	17063	4647
Товари	1104	1013	384
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Депозити перестрахування	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1111	2301
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	1219	735
з бюджетом	1135	6	0
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	0	0
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	14317	19235
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	9	1196
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	440	1532
Готівка	1166	245	121
Рахунки в банках	1167	195	1411
Витрати майбутніх періодів	1170	1230	0

Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0
у тому числі в:	1181	0	0
резервах довгострокових зобов'язань			
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0
Інші оборотні активи	1190	281	886
Усього за розділом II	1195	39118	34722
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	52422	46115

1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1880	1880
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	6233	6233
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	444	444
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(5396)	(3742)
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	3161	4815
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви	1530	0	0
у тому числі:	1531	0	0
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	0
резерв незароблених премій	1533	0	0
інші страхові резерви	1534	0	0
Інвестиційні контракти	1535	0	0
Призовий фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Векселі видані	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	35869	1015

товари, роботи, послуги	1615	1829	2025
розрахунками з бюджетом	1620	775	1181
у тому числі з податку на прибуток	1621	83	472
розрахунками зі страхування	1625	0	0
розрахунками з оплати праці	1630	3	7
<i>Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами</i>	1635	0	0
<i>Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками</i>	1640	0	0
<i>Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків</i>	1645	9988	36194
<i>Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю</i>	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	632	754
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
<i>Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків</i>	1670	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	165	124
Усього за розділом III	1695	49261	41300

IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
<i>V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду</i>	<i>1800</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
Баланс	1900	52422	46115