

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Надія Олександрівна Прокопенко

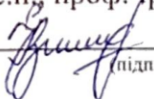
КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

«Аудит фінансової звітності: організація і методика»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

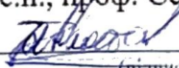
Науковий керівник
д.е.н., проф. Ірина ЗАМУЛА


(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО


(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК


(підпис)

Житомир
2023

12-6.2
28.11.23

Зміст

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні засади організації та методики аудиту фінансової звітності	
1.1. Аудит фінансової звітності в Україні: становлення та розвиток	6
1.2. Фінансова звітність в Україні як об’єкт аудиту	15
1.3. Нормативно-правове регулювання аудиту фінансової звітності в Україні	18
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні положення аудиту фінансової звітності у АТ «Житомирський маслозавод»	
2.1 Організація зовнішнього та внутрішнього аудиту фінансової звітності	25
2.2. Методика внутрішнього аудиту фінансової звітності	33
2.3. Методика зовнішнього аудиту фінансової звітності.....	38
Висновки до розділу 2	43
РОЗДІЛ 3. Аналіз фінансової звітності АТ «Житомирський маслозавод» як вид аудиторських операцій	
3.1. Оцінка структури та динаміки балансу АТ «Житомирський маслозавод»	45
3.2 Оцінка основних показників діяльності АТ «Житомирський маслозавод»	49
Висновки до розділу 3	62
РОЗДІЛ 4. Методика викладання теми “Аудит фінансової звітності”	
4.1. Методика викладання лекційного заняття	65
4.2. Методика викладання практичного заняття	71
Висновки	76
Список використаних джерел.....	82
Додатки	

Вступ

Розвиток високоякісного та незалежного аудиту фінансової звітності є важливим для підтримки довіри інвесторів для будь-якого бізнесу. Аудитори беруть на себе відповідальність доведення до суспільства аналізу та висновків щодо ведення бізнесу, створюючи цінні ідеї на основі глибокого розуміння бізнесу та індустрії організації, а також методологій та підходів до інноваційного аудиту. Основними цілями аудиту фінансової звітності є досягнення більшої достовірності фактів, ретельного контролю, а також переконливих доказів наявності в компанії ефективних механізмів внутрішнього контролю. Для зміцнення довіри інвесторів, партнерів та суспільства потрібні злагоджені процеси співпраці та виконання обов'язків між керівництвом підприємства, виробничим підроздім та бухгалтерською службою, внутрішніми та зовнішніми аудиторами, аналітиками та іншими фахівцями з інвестицій. Аудит фінансової звітності також дозволяє виявити ризики в діяльності підприємства та повинен базуватися на всебічному розумінні його ділової активності, бізнес-ризиків, наслідків висновків аудиту для річної фінансової звітності та управлінського звіту.

Дослідженню теми аудиту фінансової звітності приділяють увагу багато вітчизняних науковців, до яких можна віднести наступних: В.С. Рудницький, Є.Ю. Пархоменко, Н.І. Петренко, Ю.Ю. Амеліна, А.В. Максимова, М.Г. Гнидрук, Т.Г. Камінська, С.Я. Зубілевич, О. Є. Лубенченко, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Б.І. Валуєв, В.В. Головач, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, В.Я. Савченко, В.В. Сопко. У вітчизняних наукових дослідження приділяється увага важливості проведення аудиту фінансової звітності, однак не достатньо уваги приділено висвітленню методики щодо проведення зовнішнього та внутрішнього аудиту фінансової звітності, залишивши це питання на розгляд внутрішньої політики підприємства для внутрішнього аудиту, а також на відповідальність зовнішніх незалежних аудиторів. Також недостатньо уваги приділяється удосконаленню нормативно-правової бази, що врегульовує процес зовнішнього аудиту, зокрема не висвітлені

питання щодо гармонізації Міжнародних стандартів аудиту, що прийняті в Україні в якості національних, до особливостей національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Метою даного дослідження є аналіз та обґрунтування теоретичних та методичних положень аудиту фінансової звітності підприємства, проведення аналізу фінансової звітності ПАТ «Житомирський маслозавод», як ключового виду аудиторських операцій. Навність поставленої мети дає змогу виокремити наступні завдання даної кваліфікаційної роботи:

- проаналізувати становлення та розвиток нормативно-правового регулювання аудиту фінансової звітності в Україні;
- охарактеризувати складові фінансової звітності як об'єкту аудиту;
- визначити організаційно-методичні положення аудиту фінансової звітності
- проаналізувати фінансову звітність ПАТ «Житомирський маслозавод»
- запропонувати методику викладання теми «Аудит фінансової звітності».

Предметом кваліфікаційної роботи є теоретичні основи, методичні положення і практичне застосування аудиту фінансової звітності у ПАТ «Житомирський маслозавод».

Об'єктом кваліфікаційної роботи є процес зовнішнього та внутрішнього аудиту у ПАТ «Житомирський маслозавод».

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розвитку теоретичних та методичних положень аудиту фінансової звітності, зокрема набули подальшого розвитку:

- напрями вдосконалення нормативно-правового регулювання аудиту фінансової звітності в Україні,
- напрями удосконалення методик аудиторської діяльності в Україні,

- механізм та підходи до аналізу показників фінансово-економічної діяльності підприємства та їх застосування для аудиту фінансової звітності підприємства.

Практичне значення кваліфікаційної роботи полягає в тому, що рекомендації та пропозиції спрямовані на удосконалення організації та методики аудиту фінансової звітності підприємства.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Аудит фінансової звітності в Україні: становлення та розвиток

Становлення та розвиток аудиту в Україні розпочався у 1991 році після набуття Україною незалежності. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р. у зв'язку з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність", у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Відповідно до даного закону у тому ж році була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Також у 1993 році згідно з тим же Законом України "Про аудиторську діяльність" була створена Спілка аудиторів України (СПА), яка займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в Україні. До Спілки аудиторів України на засадах фіксованого членства входять близько 1,5 тис аудиторів. Об'єднання аудиторів у спілку дає змогу вирішувати організаційні питання розвитку аудиторської діяльності в Україні, що включає підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне вдосконалення професійних знань аудиторів. Пріоритет надається питанням незалежності в діяльності аудиторів, дотримання аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Аудиторська палата України (АПУ) є незалежним самостійним органом, який здійснює організаційне та методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні. Для виконань своїх обов'язків АПУ створює постійно діючі та тимчасові комісії (рис.1.1). [24, с.15]

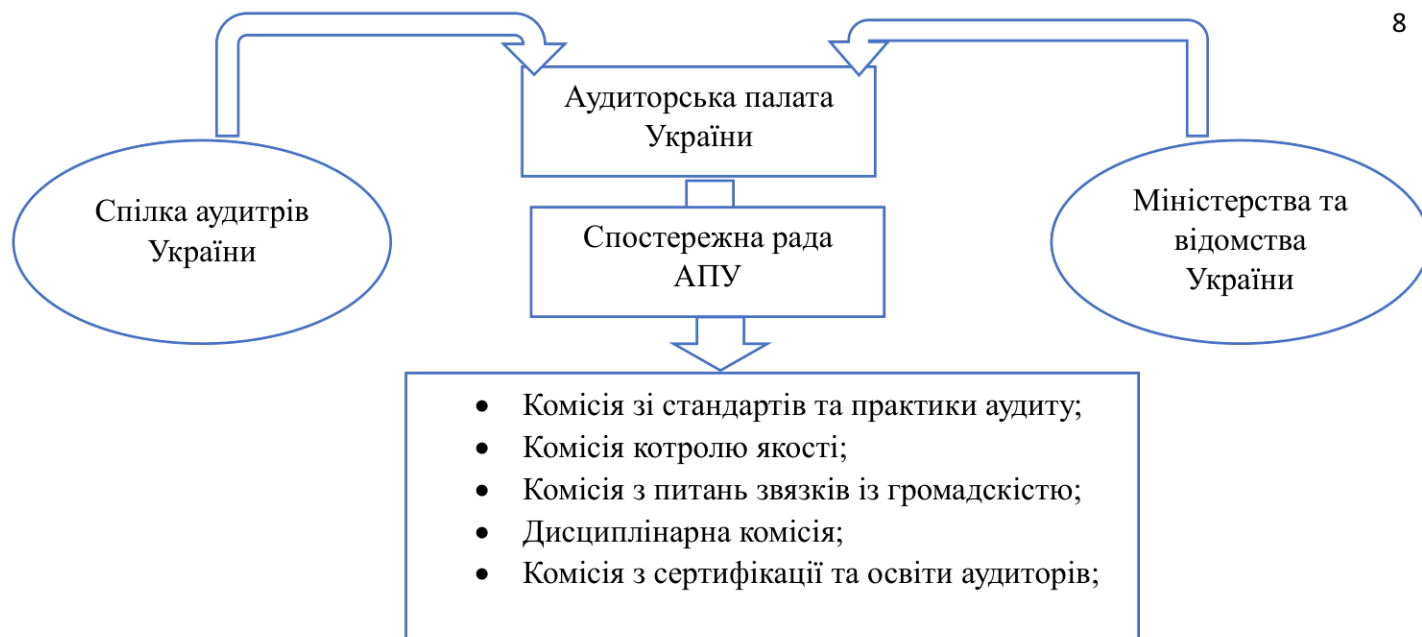


Рис.1.1 Управління аудиторською діяльністю в Україні

Аудитор –це спеціаліст, який має фундаментальні знання із бухгалтерського обліку та економіки, методики та техніки вивчення документів і фактів господарського життя. Аудиторська діяльність підлягає сертифікації, яка проводиться Аудиторською палатою України. Вимоги для здобуття сертифікату аудитора: вища економічна або юридична освіта, практичний досвід не менше 3х років у сфері бухгалтерського обліку та економіки, успішно складений кваліфікаційний іспит з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних **Міжнародні стандарти аудиту**, надання впевненості та етики. Переклад Міжнародних стандартів аудиту (МСА) державною мовою здійснено аудиторською палатою України (АПУ) згідно із Меморандумом про порозуміння з Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) у 2004 р. Стандарти аудиту видання 2004 р. призначені для використання в Україні як посібник для аудиторів, бухгалтерів, керівників фінансових установ та підрозділів. Однак Міжнародні стандарти аудиту дослівно переведені з англійської мови на українську без урахування нашого національного досвіду та специфіки ведення бухгалтерського обліку в Україні. [8, с.7]

Розвиток аудиторської діяльності також був зумовлений надходженням іноземного капіталу, власникам якого була необхідна інформація про стан активів і пасивів українських підприємств. Маючи недовіру до пострадянських методів контролю та обліку на підприємствах інвестори, як наприклад Світовий банк, МБРР, USADI, наполегливо рекомендували керівництву країни спочатку запровадити у вітчизняну практику міжнародні стандарти обліку та аудиту, а згодом і незалежний аудит.

Користувачів фінансової та аудиторської звітності підприємства можна розділити на внутрішніх, зовнішніх та відповідно зацікавлених і що не мають фінансового інтересу (рис.1.2). Головними внутрішніми користувачами є власники, адже саме вони ризикуються своїми вкладеннями та репутацією при помилковому напрямку роботи підприємства. Також для керівників структурних підрозділів дані фінансової та аудиторської звітності можуть слугувати джерелом аналізу ефективності роботи підрозділів та підприємства в цілому. Фінансова звітність є також об'єктом для аналізу і перевірки податкових органів, органів статистики, ділових партнерів, правоохоронних органів та судів. Саме тому достовірність, повнота та правильність фінансової звітності відіграють ключову роль для діяльності підприємства. [60, с.37]

Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту в Україні підсилювався з розвитком корпоративного управління та політики управління ризиками. Державною комісією із цінних паперів і фондового ринку (ДКЦПФР) 11 грудня 2003 року було затверджено Принципи корпоративного управління. Згідно із цим документом контроль фінансово господарської діяльності акціонерного товариства має здійснюватися як через залучення зовнішнього аудитора, так і через механізм внутрішнього контролю до структурних підрозділів підприємства, що здійснюються внутрішній контроль належать:

- наглядова рада;
- ревізійна комісія;

• служба внутрішнього аудиту. Саме служба внутрішнього аудиту повинна відповідати за своєчасне виявлення відхилень, які перешкоджають законному і ефективному використанню майна та коштів підприємства.

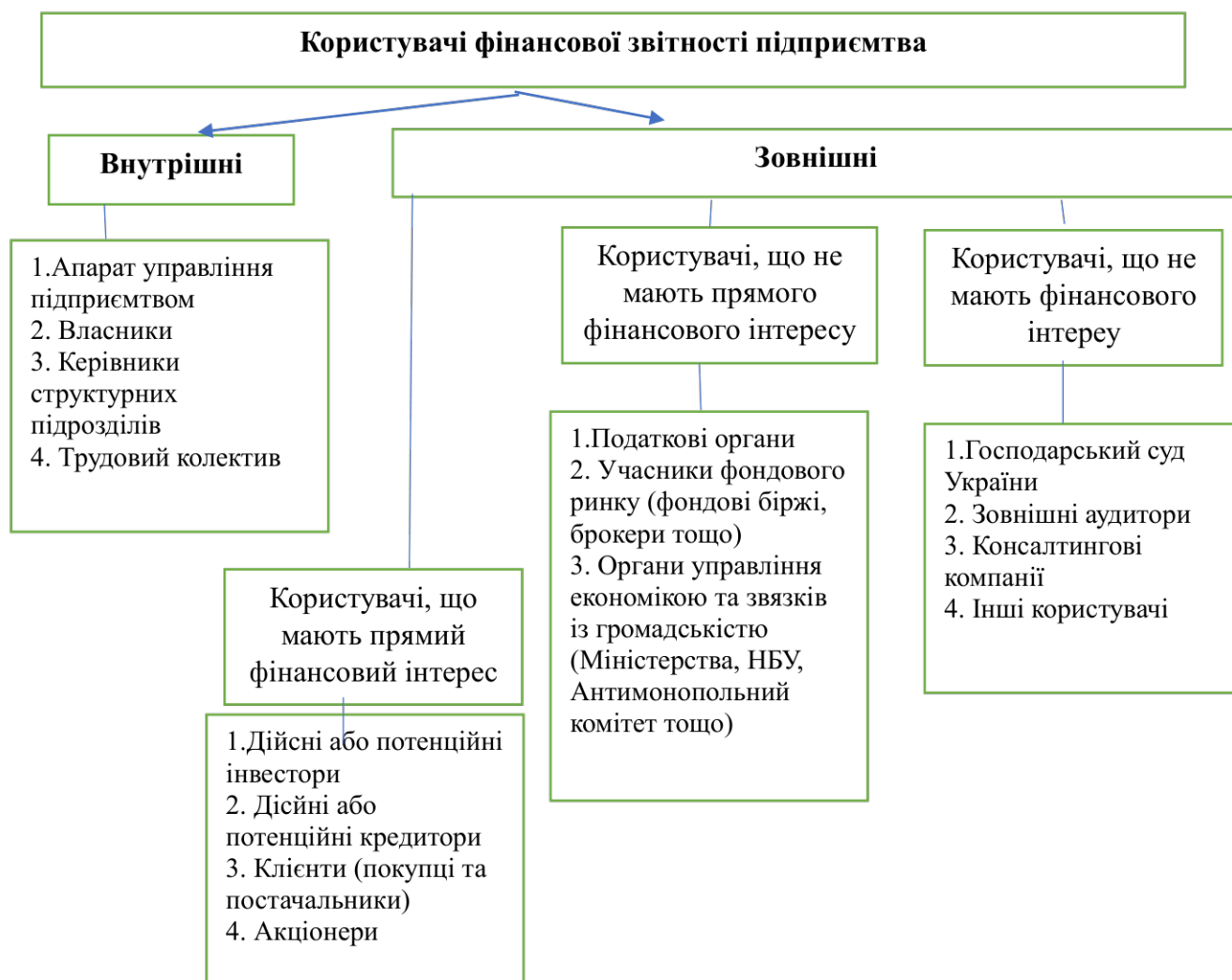


Рис. 1.2 Класифікація користувачів фінансової та аудиторської звітності підприємства

Головна відмінність зовнішнього та внутрішнього аудиту поляє в наступному: зовнішній аудит – це елемент інфраструктури ринку, який поєднує користувачів інформації та її елементів, встановлює довіру між ними, сприяє прозорості ринку і розширенню ділових контактів. Тобто зовнішній аудит працює на «зовнішньому полі» підприємства. Головна ж мета внутрішнього аудиту –

контроль за оптимальним функціонуванням усіх структурних підрозділів установи, за їх адекватною поведінкою в конкретних умовах макросередовища. Отже, внутрішній аудит працює на «внутрішньому полі» підприємства. [47]

Спільною для зовнішнього та внутрішнього аудиту є також система аудиторських ризиків, які пов'язані з тим, що аудитор у принципі може не виявити всіх помилок та перекручень в обліку. Адже висновок робиться на підставі обґрунтованої вибіркової перевірки, в результаті чого надається висока, але не абсолютна гарантія.

Деякі дослідники вважають [51,с.52-55], що створена система внутрішнього аудиту дає змогу:

- уникнути суперечок між партнерами, особливо в ситуаціях з угодами про розподіл прибутку, можливо, якщо бухгалтерські рахунки будуть піддані об'єктивному аналізу зі сторони аудитора;

- усунути конфлікти між власниками, кредиторами та іншими групами людей, які представляють звітність, де може бути зроблено умисні помилки, можливо, якщо перед цим буде проведено незалежний аналіз аудитором чи аудиторською фірмою;

- у разі появи нового партнера вся процедура підписання договорів, контрактів значно полегшиться, якщо бухгалтерські рахунки, доступні для вивчення, будуть попередньо проаналізовані незалежною людиною-аудитором».

Отже, говорячи про внутрішній аудит, маємо на увазі організовану на підприємстві, діючу в інтересах керівництва та (або) власників і регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням запровадженого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.

Як правило, функції внутрішнього аудиту складаються: з контролю за функціонуванням та організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Контроль за організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем. Фахівці служби внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем; експертизи фінансової та оперативної інформації, огляду коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування; підготовки оглядів ефективності діяльності підприємства, включаючи нефінансові засоби керівництва; контролю за дотриманням українського законодавства і виконанням всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності.

Функції внутрішнього аудиту полягають у поліпшенні контролю всередині підприємства та виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням активів, отриманням точної інформації про наявність майна власника.

Основними завданнями аудиту фінансової звітності є [56, с.92]:

- дослідження достовірності та відповідності записів звітності даним Головної книги та реєстрів синтетичного й аналітичного обліку;
- вивчення взаємоузгодженості показників звітності господарюючого суб'єкта;
- порівняння даних річної фінансової звітності з даними квартальної та поточної фінансової звітності;
- оцінка можливості безперервного функціонування господарюючого суб'єкта.
- оцінка впливу подій, що відбулися, на фінансову звітність, та їх відображення у звітності.

- формування думки аудитора про відповідність фінансової звітності таким критеріям: повнота, обґрунтованість, існування, права й обов'язки, подання, оцінка, розкриття.

До основних процедур аудиту фінансової звітності належать:

1. Перевірка тотожності показників, які повторюються в різних формах звітності згідно з рекомендаціями Міністерства фінансів України, НП(С)БО та П(С)БО.

2. Перевірка правил складання Балансу(Звіту про фінансовий стан), порівняння показників Головної книги з регістрами аналітичного обліку.

3. Перевірка ув'язки регістрів обліку зі зведеними та первинними документами.

4. Перевірка матеріалів інвентаризації (майна, запасів, заборгованості), проведеної до складання річного звіту (описи, акти, порівняльні відомості товарно-матеріальних цінностей, акт перевірки каси, виписки банку, акт інвентаризації розрахунків тощо).

5. Проведення експрес-аудиту форм звітності.

Необхідно зауважити, що аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів. Відповідальність за складання та подання фінансових звітів покладається на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Міру відповідності управлінського персоналу за складання фінансових звітів визначає МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" [13].

5 жовтня 2017 року Верховна Рада України внесла зміни до Закону № 2164-VIII "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", що зробили обов'язковим складання звітності за МСФЗ та подання звітності разом з висновком незалежного аудитора українськими компаніями, що підпадають під такі критерії:

1. Що становлять суспільний інтерес: емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах, або щодо цінних паперів яких

здійснено публічну пропозицію; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди; інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств); великі підприємства. Критерії визначення категорії, до якої може належати підприємство, залишилися незмінними – це балансова вартість активів, чистий дохід від реалізації та середня кількість працівників (табл.1.1) На дату складання річної фінансової звітності, підприємство має відповідати щонайменше двом критеріям із наведених у одній категорії[1].

2. Публічні акціонерні товариства;
3. Підприємства, що здійснюють діяльність у видобувних галузях;
4. Підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

За несвоєчасне оприлюднення фінансової звітності разом із аудиторським висновком виникає адміністративна відповідальність, у вигляді наступних штрафних санкцій (згідно статті 163.16 КУАП):

✓ 1 000 до 2 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто від 17 000 до 34 000 грн. за перше порушення;

✓ 2 000 до 3 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, тобто від 34 000 до 51 000 грн. за повторне порушення. Але, сплата штрафу не звільняє підприємство від обов'язку проведення аудиту.

Табл.1.1

Критерії для визначення категорії підприємства

згідно ст. 14 ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Критерії	Категорії підприємства			
	Мікро	Малі	Середні	Великі
Балансова вартість активів	до 350 тис євро	від 350 тис євро до 4 млн євро	від 4 млн євро до 20 млн євро	понад 20 млн євро
Чистий дохід від реалізації продукції	до 700 тис євро	від 700 тис євро до 8 млн євро	від 8 млн євро до 40 млн євро	понад 40 млн євро

(товарів, робіт, послуг)				
Середня кількість працівників	до 10 осіб	від 10 до 50 осіб	від 50 до 250 осіб	понад 250 осіб

Задекларовані збитки не впливають на обов'язок проводити аудит та не звільняють підприємство від наслідків у разі порушення відповідних вимог Закону про бухоблік, так як вимоги щодо оприлюднення річної фінансової звітності та річної консолідованої фінансової звітності разом з аудиторським звітом встановлені для підприємств певних категорій.

Ринок аудиторських послуг в Україні зростає, але разом із тим і зростає необхідність удосконалення теорії, методології та регулювання і організації аудиту. До основних напрямків розвитку аудиторської діяльності в Україні можна віднести:

1. Розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі.

2. Внесення необхідних змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його у відповідність до інших законодавчих актів України, які прямо чи опосередковано впливають на регулювання аудиторської діяльності та розширення переліку підприємств, для яких щорічна аудиторська перевірка обов'язкова, а це, у свою чергу, збільшить ринок аудиторських послуг, а також введення додаткових положень, які б більш чітко унормували взаємовідносини аудитора та клієнта.

3. Використовуючи узагальнений практичний досвід роботи міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм, розробка Типових методик аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств у розрізі галузей їх діяльності (банківська, торговельна, страхова, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловості).

4. Поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів.

5. Розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання та ін.

1.2. Фінансова звітність в Україні як об'єкт аудиту

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством України [26, с.151]

Фінансова звітність складається з:

- Балансу (звіту про фінансовий стан),
- Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід),
- Звіту про рух грошових коштів,
- Звіту про власний капітал
- Приміток до фінансової звітності.

Складена фінансова звітність повинна відповідати якісним характеристикам щодо її підготовки. Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони володіють достатніми знаннями та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити тільки доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у

фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність має надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких Принципів [40, с.173]:

1. автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
2. безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства на підставі припущення, що його діяльність триватиме далі;
3. періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
4. історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів з огляду на витрати на їхнє виробництво та придбання;
5. нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. До того ж

доходи та витрати відображаються в обліку і звітності у момент їхнього виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

6. повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити

всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її підставі;

7. послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

8. обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

9. превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їхньої сутності, а не тільки з огляду на юридичну форму;

10. єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Бухгалтерська фінансова звітність, надає в скомпонованому вигляді значний обсяг інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності,.

Зміна мети складання та адресності подання, розширення кола суб'єктів, що приймають господарські рішення, спираючись при цьому на звітну інформацію, дозволило визначити бухгалтерську фінансову звітність, як ланку зв'язку між підприємством і зовнішнім середовищем, що покликана адекватно розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти інформаційні потреби користувачів, з іншого. При цьому акцент ставиться на

якість звітної інформації, що забезпечується за рахунок дотримання методологічних основ її формування і визначає напрямки її удосконалення.

Аудитор застосовує сукупність процедур для підтвердження якості фінансової звітності. Це обумовлено тим, що основною метою аудиту є надання впевненості користувачам у своїх рішеннях, що базуються на основі отриманої інформації. Аудит як важливий інститут та елемент соціально-економічних відносин був запроваджений та функціонує заради головної мети: зменшення ступеня невизначеності у користувачів фінансової інформації. Особливість аудиту як комунікаційного процесу передбачає дослідження різноманітних факторів (середовище комунікації, процес передачі інформації), але, в першу чергу, користувачів, які визначають можливості підвищення якості аудиту в напрямі забезпечення відповідності аудиторської інформації реальним потребам та адекватності її сприйняття,

1.3. Нормативно-правове регулювання аудиту фінансової звітності в Україні

Нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності в Україні регулюється законодавчими актами, стандартами та методиками. Сукупність нормативних актів, необхідних для оцінки діяльності, що є об'єктом внутрішнього аудиту, становить нормативну базу аудиту. Нормативна база аудиту поділяється на зовнішню і внутрішню (рис 1.3): зовнішня нормативна база — закони, постанови, накази, інструкції, положення, методичні матеріали з обліку та звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та національні стандарти аудиту тощо, видані й затверджені відповідними органами. Зовнішня нормативна база використовується аудитором для встановлення достовірності та законності господарських операцій та фінансової звітності. До

внутрішньої нормативної бази відноситься облікова політика підприємства, різні методичні, інструкційні та розпорядчі документи з організації фінансово-господарської діяльності в установі (накази, розпорядження, посадові інструкції тощо). Аудиторська перевірка полягає у проведенні аналізу внутрішньої нормативної бази та її співставлення до вимог зовнішньої.

В контексті євроінтеграції дуже важливо переглядати відповідність відчизняного законодавства до Європейських норм, проте необхідно також враховувати внутрішнє правове поле та історичний розвиток економіки і відповідно збалансовувати вимоги міжнародного законодавства та внутрішнього нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності.



Рис.1.3 Класифікація нормативної бази аудиту фінансової звітності, за джерелами формування

На жаль, поки в Україні не прийняті національні Стандарти аудиту та законом визначено, що аудиторська діяльність проводиться на основі Міжнародних стандартів аудиту. Відповідно міжнародне законодавство може

бути фундаментом, але не може врахувати національної специфіки функціонування економіки, податкового законодавства та законодавства із бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Загальну сукупність нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність можна поділити на 2 категорії:

- нормативно-правові акти щодо здійснення аудиторської діяльності;
- нормативно-правові акти, які регламентують здійснення підприємницької діяльності (Конституція України, ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс, Господарський кодекс тощо).

До нормативно-правових актів які регулюють аудиторську діяльність в Україні насамперед належать

- ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 2258-VIII від 21.12.2017 року;
- Закони яку визначають обов'язковість проведення аудиту, зокрема ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, ЗУ «Про банки і банківську діяльність», ЗУ «Про господарські товариства», ЗУ «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» та інші НПА;
- Стандарти аудиту – в Україні в якості національних використовуються Міжнародні стандарти аудиту (ст.13 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»);
- Кодекс етики професійних бухгалтерів (International Code of ethics for Professional Accountants 2018, перекладений Міністерством фінансів України).

Для здійснення повної та якісної оцінки достовірності та правильності складання фінансової звітності, аудитор має опиратися не тільки на законодавство у сфері аудиту, а також нормативно-правове регулювання у сфері бухгалтерського та податкового обліку в Україні. Із розвитком ринкових відносин законодавча база щодо регулювання господарської діяльності, обліку і фінансової звітності в

Україні також розширяється. Основні нормативно-правові документи, якими користується аудитор при перевірці фінансової звітності підприємства є наступні:

- Господарський кодекс України;
- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність; 4 Порядок подання фінансової звітності від 28.02.2002 р. № 419;
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів", П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал", П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", П(С)БО 20 "Консолідована фінансова звітність", П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін", П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва", П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами", НП(С)БО 2 "Консолідована фінансова звітність"
- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.);
- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013 р. (щодо звітності, починаючи з 1-го кварталу 2013 р.);
- Про примітки до річної фінансової звітності / Наказ Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 р. (зі змінами та доповненнями);
- Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків;
- Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку

Держава як один із користувачів фінансової звітності, не може прямо регулювати аудиторську діяльність через виконавчі органи влади, тому що буде

втрачено незалежність аудиторського контролю. Тому через нормативно-правову базу держава встановлює вимогу здійснення аудиту, а також визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності, головною метою яких є створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової звітності та інших економічної інформації. Проте методику проведення аудиту визначають професійні організації, такі як Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України.

аудиторів України.



Рис.1.4. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Згідно рис.1.4. нормативно-правова база для проведення аудиторської діяльності складається також із 2 напрямків, а саме нормативно-правове регулювання професійної діяльності аудиторів, а також законодавче регулювання підприємницької та аудиторської діяльності. Професійне нормативно-правове

регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється Аудиторської палатою України. Зокрема до повноважень АПУ належить:

- здійснення сертифікації аудиторів (Положення про сертифікацію аудиторів» затверджене рішенням АПУ від 31 травня 2007 року);
- затвердження стандартів аудиту
- контроль за атестацією аудиторів та безперервного навчання аудиторів (Порядок складання іспитів при атестаціях аудиторів,- Наказ Міністерства фінансів України №399 від 06.07.2020р.);
- контроль якості аудиторських послуг (Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг та інших перевірок, - Наказ Міністерства фінансів України №253 від 17.05.2023, Положення національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», -Рішення АПУ № 182/4 від 27.09.2007р.);
- ведення реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (Порядок ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, - Наказ Міністерства фінансів України № 766 від 19.09.2018р.).

Розробка методично правової бази здійснення аудиторської діяльності в Україні з урахуванням актів європейського законодавства є важливим етапом подальшого розвитку аудиторської діяльності. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні на сьогодні включає сукупність законодавчих актів щодо організаційно-правового аспекту здійснення аудиторської діяльності, що виявлено в основній частині Положеннями Аудиторської палати України та Положеннями Міністерства фінансів України, а також міжнародних стандартів аудиту, які затверджені в Україні в якості національних, ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а також всього комплексу податкового законодавства та законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Висновки до розділу 1

Становлення та розвиток аудиту в Україні мав свій початок із прийняття Закону України "Про аудиторську діяльність" у 1993 році. В даному законі визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності, а також відповідно до його положень були створені Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України, які займають ключову роль у розвитку та підтримці аудиторської діяльності в Україні (контроль якості аудиторських послуг, сертифікація аудиторів, розробка методик та стандартів аудиту).

Наступним важливим кроком в розвитку аудиторської діяльності в Україні було прийняття Міжнародних стандартів аудиту в якості національних у 2003 році. Однак, незважаючи на те, що Міжнародні стандарти аудиту побудовані на кращому досвіді найрозвиненіших економік світу, вони все повинні бути адаптовані під особливості українського законодавства у сфері аудиту та бухгалтерського облі. Із розширенням кола користувачів фінансової та аудиторської звітності важливість аудиту зростає. Зовнішній аудит набуває більшої важливості для зовнішніх користувачів. Враховуючи зміни до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», було визначено перелік критеріїв, згідно із якими визначається коло підприємств, що зобов'язуються публікувати звіт незалежного аудитора разом із фінансовою звітністю. Такі зміни до законодавства суттєво впливають на розвиток аудиту та водночас на ринок аудиторських послуг в Україні.

Фінансова звітність є об'єктом аудиту, тому повинна бути складена відповідно до Національних або Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Бухгалтерська фінансова звітність, надає в скомпонованому вигляді значний обсяг інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності,.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ У АТ «ЖИТОМИРСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»

2.1 Організація зовнішнього та внутрішнього аудиту фінансової звітності

З розвитком бізнесу, зростанням обсягів виробництва, утворенням або придбанням дочірніх підприємств, диверсифікації виробництва та загалом зростанням показників фінансової звітності зростає необхідність щодо проведення внутрішнього, а при необхідності і зовнішнього аудиту фінансової звітності.

Аудит фінансової звітності є одною із основних складових системи моніторингу та контролю за діяльністю підприємства. Головною метою запровадження системи моніторингу та контролю ПАТ «Житомирський маслозавод» є захист інвестицій акціонерів та активів підприємства (згідно Кодексу корпоративного управління ПАТ «Житомирський маслозавод»)

Діюча на ПАТ «Житомирський маслозавод» система контролю за фінансово-господарською діяльністю сприяє: збереженню та раціональному використанню фінансових і матеріальних ресурсів підприємства; забезпеченню точності та повноти бухгалтерських записів; підтриманню прозорості та достовірності фінансових звітів; запобіганню та викриттю фальсифікацій та помилок; забезпеченню стабільного та ефективного функціонування підприємства.

Враховуючи вагомість контролю, органи управління ПАТ «Житомирський маслозавод» забезпечують належне функціонування системи такого контролю, складовими якої є здійснення процедур внутрішнього контролю на підприємстві, а також нагляду і моніторингу з боку органів контролю підприємства та зовнішнього аудиту.

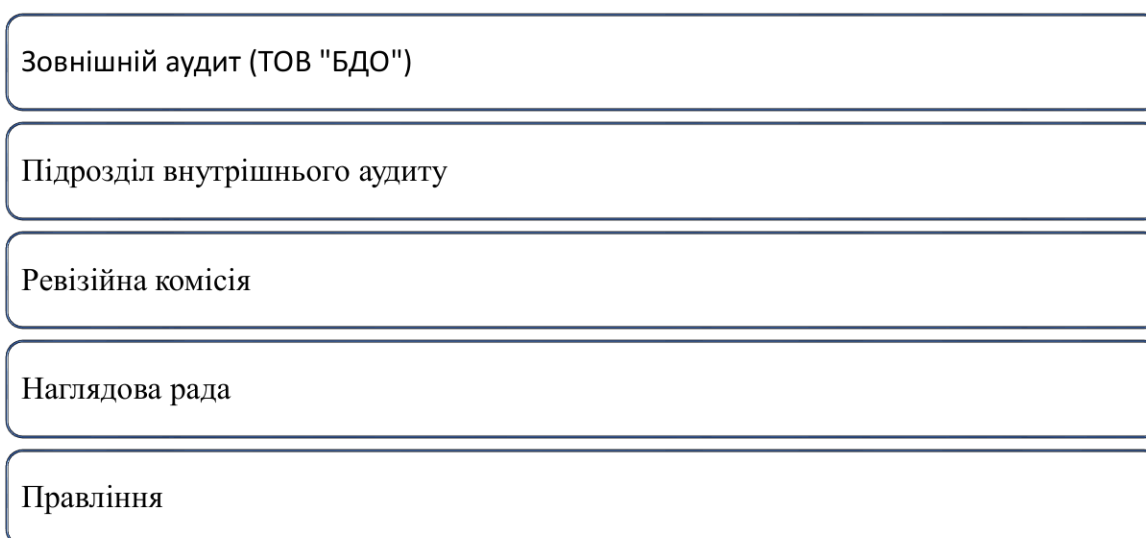


Рис. 2.1 Система моніторингу та контролю за діяльністю ПАТ «Житомирський маслозавод»

У ПАТ «Житомирський маслозавод» основні положення щодо системи контролю за фінансово-господарською діяльністю та процес залучення зовнішньої аудиторської фірми вмістять у наступних документах:

1. Статут (Затверджений Протоколом Загальних зборів №11 від 18 квітні 2018 року, Додаток 3);
2. Положення про наглядову раду (Затверджене Протоколом Загальних зборів №11 від 18 квітні 2018 року, Додаток 4);
3. Кодекс корпоративного управління (Затверджений Протоколом Загальних зборів №7 від 14 квітня 2018 року, Додаток 5);
4. Порядок проведення конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг обов'язкового аудиту фінансової звітності (Затверджений рішенням Наглядової ради Протокол №138 від 21.09.2021, Додаток 6).

Аудит фінансової звітності являє собою перевірку бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства з метою визначення їх достовірності, повноти і

відповідності чинному законодавству. Впровадження зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві набуває все більшого значення із зростанням обсягів діяльності підприємства та для залучення інвестицій та при необхідності кредитів банків.

Зовнішній аудит підприємства проводиться аудирською фірмою на основі договору та має на меті експертизу господарсько-фінансової діяльності підприємства та розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та ефективності господарювання. Річна фінансова звітність ПАТ «Житомирський маслозавод» підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, так як відповідно за ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відноситься до *підприємств, що становлять суспільний інтерес*. Посадові особи підприємства зобов'язані забезпечити доступ незалежного аудитора до всіх документів, необхідних для перевірки результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Згідно Статуту ПАТ «Житомирський маслозавод» незалежним аудитором не може бути: афілійована особа, афілійована особа посадової особи підприємства, особа, яка надає консультаційні послуги підприємству. Дані положення Статуту ПАТ «Житомирський маслозавод» є фундаментальними для всієї процедури зовнішнього аудиту на підприємстві та повністю відповідають законодавству України, забезпечуючи виконання принципу незалежності зовнішнього аудиту.

Основними завданнями зовнішнього аудиту підприємства є:

1. Перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, повноти відображення господарчих фактів та їх документального забезпечення;
2. Перевірка дієвості системи внутрішнього контролю Організації;
3. Вираження думки незалежного аудитора про достовірність фінансової звітності.



Рис. 2.2 Процедура залучення зовнішнього аудиту

Згідно із рис.2.2 першим етапом в процедурі залучення зовнішнього аудиту є огляд ринку аудиторських послуг та визначення аудиторської фірми, проведення переговорів з потенційними аудиторськими фірмами, вивчення специфіки роботи аудиторів, їх методології, а також цінової політики після того як аудиторська фірма затверджена необхідно укласти договір із зовнішнім аудитором, або додаткову угоду про продовження договору у разі, якщо підприємство задовільняє роботу поточної аудиторської фірми.

Процес вибору зовнішнього аудитора на ПАТ «Житомирський маслозавод» регулюється «Порядком проведення конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг обов'язкового аудиту фінансової звітності». Процес відбору незалежної аудиторської фірми є відкритим та відбувається на вимоги ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Основними вимогами до аудиторської фірми є включення Реєстру аудиторів, наявність високого рівня кваліфікації, добра репутація, наявність ґрунтового досвіду щодо надання послуг аудиту, відсутні порушення щодо вимоги незалежності аудитора.

Отже, першим етапом що відбору зовнішнього аудитора на ПАТ «Житомирський маслозавод» є проведення конкурсу, оголошення про який розміщується на власному сайті підприємства (<http://www.ztm.ho.ua>). Далі аудиторські фірми, які виявили бажання взяти участь у конкурсі ознайомлюються

із фінансовою звітністю та іншими документами, що розкривають інформацію про діяльність підприємства на сайті та формують пропозиції з дотриманням умов та строків вказаних в оголошенні. Розгляд конкурсних пропозицій відбувається на засіданні Наглядової ради ПАТ «Житомирський маслозавод», на основі чого приймається рішення щодо обрання аудиторської фірми.

Наглядова рада надає письмові рекомендації Загальним зборам акціонерів щодо обрання суб'єкта аудиторської діяльності. Загальні збори або приймають пропозиції Наглядової ради або ж мають право не врахувати рекомендації Наглядової ради та обрати іншу аудиторську фірму із переліку тих, які брали участь в конкурсі. Після обрання суб'єкта аудиторської діяльності, необхідно проінформувати відповідні органи державної влади.

При укладення договору із зовнішнім аудитором, необхідно визначити наступні моменти:

- період проведення аудиту
- вид аудиторської послуги на основі Міжнародних стандартів аудиту;
- строк проведення аудиту;
- відповідальність аудитора;
- дата та номер свідоцтва про включення аудитора в реєстр суб'єктів

аудиторської діяльності України.

Після затвердження Загальними зборами зовнішнього аудитора, Наглядова рада координує всю подальшу співпрацю ПАТ «Житомирський маслозавод» та аудиторської фірми.

Таким чином Наглядова рада:

- затверджує умови договору із зовнішнім аудитором та розміру його оплати;
- затверджує рекомендації Загальним зборам на основі висновку зовнішньої аудиторської фірми
- вирішує доцільність запрошення представників аудитора на Загальні збори підприємства

Внутрішній аудит здійснюється Службою внутрішнього аудиту або внутрішнім аудитором. Створення служби внутрішнього аудиту належить до компетенції наглядової ради акціонерного товариства або виконавчого органу підприємства, тобто директора. Також до обов'язків Наглядової ради ПАТ «Житомирський маслозавод» належить призначення та звільнення керівника підрозділу внутрішнього аудиту; затвердження умов трудових договорів, що укладаються із працівниками підрозділу внутрішнього аудиту, встановлення розміру їхньої винагороди, у тому числі заохочувальних та компенсаційних виплат.

Основна функція внутрішнього аудиту – внутрішньогосподарський контроль, оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності за запобігання банкрутству. Внутрішній аудит покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, зростання його рентабельності та зміцнення фінансової стійкості. Внутрішній аудит також виконує контрольну функцію, його проведення спрямоване на онку та збільшення відповідальності посадових осіб підприємства, попередження негативних явищ при здійсненні господарських операцій. Також внутрішній аудит може бути інформаційною базою для зовнішнього аудиту.

Внутрішній контроль – це сукупність процедур, що спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок, а також забезпечення захисту і збереження активів, повноти і точності облікової документації. Внутрішній контроль на ПАТ «Житомирський маслозавод» є невід'ємною частиною операційної діяльності та поєднує адміністративний і бухгалтерський контроль за активами та пасивами підприємства.

Основні критерії внутрішнього контролю на ПАТ «Житомирський маслозавод»:

- операції здійснюються у відповідності із загальними й індивідуальними повноваженнями керівництва відповідних підрозділів;

- операції відображені правильно, точно і вчасно; здійснені операції відповідно до встановлених і описаних процедур можливо перевірити;
- активи і резерви підприємства надійно захищені;
- існує адекватний розподіл обов'язків;
- існує високий рівень контролю всіх рівнів підприємства;
- інвентаризація активів та балансових зобов'язань проводиться з певною регулярністю, а виявлені недоліки усуваються належним чином.

Наглядова рада забезпечує функціонування належної системи контролю, а також здійснення стратегічного контролю за фінансово-господарською діяльністю

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві складатися із ряду етапів:

1. Формулювання місії та цілей створення служби внутрішнього аудиту;
 2. Визначення статусу служби внутрішнього аудиту та її функцій.
- Служба внутрішнього аудиту може бути створена на постійній основі або ж утворюватися за наказом органу управління для виконання визначених завдань контролю, зберігаючи принцип незалежності;
3. Формування внутрішньої структури служби внутрішнього аудиту;
 4. Розробка Положення про службу внутрішнього аудиту та її структурні підрозділи;
 5. Розробка внутрішніх стандартів служби внутрішнього аудиту, Кодексу етики;
 6. Підбір та навчання персоналу.
 7. Визначення посадових обов'язків, розробка посадових інструкцій працівників служби внутрішнього аудиту, формування умов оплати праці.



Рис.2.3 Форми організації служби внутрішнього аудиту

Згідно із Рис.2.3. розрізняють 2 форми побудови служби внутрішнього аудиту: централізовану та децентралізовану. Водночас необхідно наголосити, що при централізованій формі організації порушується один із основних принципів аудиторської діяльності, тому вона вважається нефективною. Підпорядкування безпосередньо керівництву підприємства є позитивним фактором та перевагою децентралізованої форми організації внутрішнього аудиту.

Оптимальний склад служби внутрішнього аудиту можна представити як, керівник відділу внутрішнього аудиту (сертифікований аудитор), спеціаліст (внутрішній аудитор) по оподаткуванню, спеціаліст з правових питань, спеціаліст із фінансового відділу, спеціаліст із документальних перевірок бухгалтерської звітності підприємства, інші працівники.

На ПАТ «Житомирський маслозавод» Наглядова рада є органом контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства. Відповідно до Положення про наглядову раду п.4.2.23-24 до обов'язків наглядової ради належать призначення та звільнення керівника внутрішнього аудиту, затвердження умов

трудових договорів, що укладаються з працівниками підрозділу внутрішнього аудиту, встановлення розміру їхньої винагороди, у тому числі заохочувальних та компенсаційних виплат.

2.2. Методика внутрішнього аудиту фінансової звітності

Для забезпечення ефективності роботи аудиторської служби відбувається планування її діяльності. **Методика аудиту** складається з аудиторських процедур, які здійснюються у визначеній послідовності із застосуванням конкретних методів та прийомів аудиту відповідно до кожного його етапу (Табл.2.1).

Методика проведення внутрішнього аудиту базується на Міжнародних стандартах аудиту, які використовуються в Україні в якості національних з 2005 року. Основними елементами внутрішнього аудиту (згідно МСА) є наступні:

1. Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження адекватного внутрішнього контролю входить до обов'язків управлінського персоналу та вимагає постійної уваги. Управлінський персонал покладає, як правило, на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його функціонування, а також надання рекомендацій з його вдосконалення;

2. Перевірка фінансової і господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;

3. Перевірка економічності та продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;

4. Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Класифікація основних методів аудиту:

- загальнонаукових: індукція, дедукція, абстракція, аналіз, синтез, моделювання, аналогія, спостереження;
- інших наукових знань (теорії ймовірності, бухгалтерський облік, економічного аналізу);
- власні методи аудиту: метод аудиторської вибірки, метод суттєвості, метод узагальнення.

Табл.2.1

Характеристика етапів проведенн аудиту

Етап аудиторської перевірки	Характеристика
I. Підготовчий етап	Знайомство підприємством, попередня оцінка аудиторського ризику, попередній вибір стратегії аудиту
II. Укладення договору на здійснення аудиту (тільки для зовнішнього аудиту)	Затвердження термінів проведення аудиту, мети, завдання та вартості виконання аудиту
III. Планування	Вивчення системи внутрішнього контролю, розробка плану та програми аудиту
IV. Процес аудиторської перевірки	Збір аудиторських свідчень, документування перевірки, оцінка аудиторських свідчень, оцінка зразка вибірки, тестування контрольних процедур.
V. Заключний етап	Підготовка аудиторського висновку та його підписання

Метод аудиту як практичної діяльності становить сукупність способів, прийомів для дослідження стану об'єктів, що вивчаються (Рис. 2.4). Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

Документальні методи аудиту дозволяють зіставляти наступні показники: фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів,

продукції з реальними потребами і нормативами; кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів за діючими нормами; дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках тощо); показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряються з відповідними документами інших підприємств щодо певних господарських операцій; фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств; господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства й інших нормативних документів; діючі на підприємстві системи управління та їхні окремі підсистеми (структури, функції, методи тощо) з вітчизняними і зарубіжними аналогами. Зіставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.



Рис. 2.4. Класифікація основних методів аудиту

Розрахунково-аналітичні методи пов'язані з оцінкою минулого, теперішнього і майбутнього станів об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, зокрема бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Способи організації аудиторської перевірки затверджуються у керівництвом підприємства залежно від цілей та завдань проведення аудиторської перевірки. До основних способів аудиторської перевірки належать: суцільний, вибірковий, аналітичний та комбінований.

Суцільний спосіб організації передбачає перевірку всієї без винятку інформації про господарські факти, процеси і явища. На підставі суцільної перевірки аудитор доходить висновку про достовірність, повноту і законність всіх операцій і звітних даних за весь період, що підлягав перевірці. Під час застосування суцільного способу організації перевірки значно зростають трудовитрати на її проведення, і, відповідно, її вартість. Однак суцільна перевірка зводить до мінімуму ризик не виявлення помилок. Зазвичай, суцільні перевірки проводяться в окремих випадках, коли необхідно встановити факт правопорушення, завданих збитків, шкоди тощо. На замовлення клієнта, найчастіше проводиться перевірка, що базується на вибіркового способі організації.

Вибірковий спосіб організації перевірки передбачає вивчення частини документів. Обсяг документів, що підлягають перевірці, визначається аудитором з огляду на необхідність отримання достатніх доказів. Обсяг вибірки також залежить від рівня довіри до системи внутрішнього контролю.

Головна вимога до формування вибірки – її репрезентативність, тобто вона повинна відображати всі найважливіші властивості генеральної сукупності для того, щоб аудитор мав змогу розповсюдити на всю сукупність власну думку, що

склалася під час проведення перевірки вибірки документів. Якщо під час проведення вибіркової перевірки окремих господарських процесів встановлено факти порушень, помилок або зловживань, виникає необхідність проведення суцільної перевірки. Аудиторська вибірка – використання аудиторських процедур до менше ніж 100 % елементів у межах генеральної сукупності, яка стосується аудиту так, що всі елементи вибірки мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору обґрунтування, на підставі якого формулюються висновки за всією генеральною сукупністю. Вибірковий метод в аудиті – сукупність аудиторських процедур (процедури оцінки ризиків, процедури по суті, тести контролю), спрямованих на дослідження рахунків і класів операцій, що складають менше ніж 100 % їхньої сукупності й відібрані спеціальними методами, застосування яких дозволяє отримати достатні та відповідні аудиторські докази для формування професійного ступеня аудитора і розповсюдження (екстраполяцію) її на всю сукупність інформації, яка досліджувалась (генеральна сукупність).

Аналітичний спосіб організації перевірки передбачає оцінку фінансових показників на підставі даних звітності. Тобто за такого способу організації перевірки не висловлюється думка аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних, а з'ясовується фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Комбінований спосіб організації перевірки поєднує всі розглянуті вище. Під час організації перевірки із застосуванням комбінованого способу виділяються сфери обліку, що підлягають суцільній перевірці (сфери, в яких висока ймовірність помилок, порушень і зловживань). До таких сфер належать розрахунки за податками, операції з готівкою і валютними грошовими коштами тощо. Сфери обліку, що не ввійшли до переліку суцільної перевірки, підлягають вибірковій перевірці. У цьому разі обсяг вибірки може бути різним для кожної такої сфери обліку.

Перевірені суцільним і вибіркоvim способами документи та зібрані докази дозволяють сформувати думку аудитора про достовірність, повноту і законність звітних даних. Наступним кроком у процесі проведення перевірки комбінованим способом є виконання аналітичних розрахунків фінансових показників із метою формування думки аудитора про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що перевіряється.

2.3. Методика зовнішнього аудиту фінансової звітності

Зовнішній аудит є одним із видів підприємницької діяльності, що призначений для перевірки достовірності фінансової звітності підприємств та формування висновків або звітів аудиторської перевірки. Із зростанням важливості висновків незалежного аудитора та включення звітів незалежного аудитора до обов'язкової звітності визначених категорій підприємств, також зростають вимоги щодо процедур реєстрації та сертифікації незалежних аудиторів.

Аудиторські фірми в Україні підлягають обов'язковій реєстрації в Аудиторській палаті України та включенню до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Також аудиторська діяльність підлягає сертифікації, яка також здійснюється Аудиторською Палатою України та її регіональними відділеннями. Сертифікація Аудиторів проводиться на основі Положення про сертифікацію аудиторів.

Жорсткі вимоги щодо реєстрації, діяльності та звітності аудиторських фірм, а також щодо сертифікації зовнішніх аудиторів дозволяють підтримувати професійність та незалежність зовнішніх аудиторів в Україні

Під час організації та планування аудиторської перевірки аудитори складають наступну аудиторську документацію:

- загальну стратегію аудиту;

- загальний план аудиту;
- програми аудиту.

Програма аудиту визначає характер, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиторської перевірки. Програма ніби деталізує і доповнює план аудиту. За її допомогою аудитор може організувати роботу асистентів аудитора та іншого персоналу, вичерпно вказавши, які, ким і коли мають бути виконані аудиторські процедури. Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю і документування належного виконання роботи.

Одним із найефективніших шляхів досягнення ефективності роботи аудитора є побудова методики перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку. Уже на стадії планування перевірки визначити склад контрольних процедур, але самі процедури мають бути вже розроблені. Під час проведення перевірки достатньо попросити в клієнта необхідні документи й облікові реєстри і за заздалегідь описаною процедурою, здійснювати перевірку.

Методики стосовно різних розділів обліку та звітності повинні розроблятися за єдиною схемою. Для перевірки кожного розділу бухгалтерського обліку та звітності складають методику, яка повинна містити в собі:

1. Перелік головних нормативних документів, що складається із законів, положень з бухгалтерського обліку, методичних вказівок, інструкції тощо, якими повинен керуватися аудитор під час перевірки відповідного розділу обліку
2. Опис альтернативних облікових рішень— опис різних варіантів щодо обліку згідно законодавства України та ПСБО, що дозволить аудитору за необхідності порівняти їх із варіантом, застосовуваним клієнтом, і виконати необхідний аналіз чи дати рекомендації з поліпшення ведення обліку.
3. Первинні документи з розділу обліку— один із основних пунктів методики проведення аудиту, що передбачає перевірку первинних документів та правильності відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій

чи застосовуються типові форми первинних документів, зокрема оформлені документи тощо;

4. Регістри синтетичного й аналітичного обліку і звітність-- представляють їхній опис для відповідних форм рахівництва (журнальної форми, спрощеної та ін.). Наявність переліку реєстрів дозволяє аудитору визначити їхню відповідність у клієнта загальноприйнятим і за необхідності зробити;

5. Класифікатор можливих порушень являє собою найчастіші порушення з відповідних розділів обліку. (наприклад, для аудиторської перевірки касових операцій можна припустити таку класифікацію порушень: пряме розкрадання, присвоєння грошових коштів, що надійшли; зайве списання грошей по касі);

6. Тест системи внутрішнього контролю для складання програми аудиту містить необхідні запитання, які необхідно включити до плану перевірки. Ці запитання спрямовані на виявлення можливих порушень в організації обліку, оформленні документів, звітності, внутрішнього контролю. Запитальники доцільно складати у вигляді таблиць з варіантами відповідей і висновків

7. Методи збору аудиторських доказів, які застосовані під час перевірки є типовими (спостереження, опитування, обстеження, спеціальна перевірка, сканування);

8. Опис контрольних процедур потрібний для виявлення можливих порушень чи зловживань з відповідного розділу обліку.

Під час проведення аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор повинен документально оформити ві результати перевірки—що являє собою робочу документацію. Міжнародні стандарти аудиту не встановлюють єдині форми робочих документів. Згідно узагальнюючої аудиторської практики до пакету робочої документації включаються: перманентний файл, звітний файл, організаційний файл, робочі файли всіх членів групи, файл «Інвентаризація», файл «Нагляд за проведенням інвентаризації», звіт аудитора керівництву підприємства,

аудиторський висновок, оригінал договору на виконання аудиторських послуг, підписані сторонами акти виконаних робіт за кожним з етапів робіт.

Зовнішнім аудитором ПАТ «Житомирський маслозавод» є ТОВ «БДО», відповідне рішення затверджується щороку рішенням Загальних зборів підприємства, після затвердження звіту Правління про результати фінансово-господарської діяльності, звіту Наглядової ради підприємства, фінансової звітності з та висновків аудиту фінансової звітності за попередній фінансовий рік. Звіт незалежного аудитора ТОВ «БДО» має визначену форму та методику складання.

Зокрема у звіті сформована думка аудитора, що фінансова звітність ПАТ «Житомирський маслозавод» відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах, фінансовий стан компанії, її фінансові результати і грошові потоки за відповідних звітний рік, відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності та вимог законодавства України.

ТОВ «БДО» окремо виділяє параграфи щодо основної думки, в якій стверджується, аудит проведений відповідно МСФЗ, посилаються на аспекти відповідальності аудитора за наведені результати перевірки та його незалежність по відношенню до компанії.

Ключові питання аудиту—це питання, які на професійне судження аудитора, були найбільш значущими під час проведення аудиту. Проведемо аналіз Ключових питань аудиту та опису аудиторських процедур наведених в Звітах незалежного аудитора ПАТ «Житомирський маслозавод» за 2020-2022 роки. У 2020 році ключовим питанням аудиту був вплив коронавірусної хвороби та пов'язаного із нею карнтину на умови ведення бізнесу. Через значні заборони та обмужвані заходи , виникали відстрочки виконання зобов'язань з боку контрагентів та постачальників. До основних аудиторських процедур у Звіті ТОВ «БДО» за 2020 рік належать: зустрічі із Кервицтвом ПАТ «Житомирський маслозавод» для обгворень оцінок та пояснень щодо поточної ситуації, аналіз обгрунтованості припущень керівництва щодо ризиків потенційного погіршення

стану компанії в найближчому майбутньому, критичний розгляд підхід Кервництва щодо уточнення бюджетів та плаів на наступні року з урахування впливу пандемії, приділення уваги достатності розкриття інформації щодо подій після дати балансу.

У 2021 та 2022 році звіт аудитора містив додатковий параграф щодо суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності ПАТ «Житомирський маслозавод». Так, згідно Примітки 3 та 31 до фінансової звітності, у зв'язку із тим, що 24 лютого 2022 року розпочалося та триває військове вторгнення в Україну з боку російської федерації, яке негативно впливає на діяльність компанії та наслідки якого є непередбачуваними, існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність компанії продовжувати свою діяльність. Думка аудитора з цього питання не була модифікована. До ключових питань зовнішнього аудиту ПАТ «Житомирський маслозавод» за 2021 та 2022 роки є повнота і своєчасність визнання виручки від основної діяльності та розкриття подій після звітної дати. До аудиторських процедур за 2021-2022 роки належали: аналіз політики ПАТ «Житомирський маслозавод» щодо визнання доходу та застосування вимог МСФ, порівняння щомісячного доходу із витратами, проведення випадкового тестування, випадковим чином перевірка близьких до дати складання фінансової звітності періодів, для відображення операцій, що відносяться до звітного періоду. Аналіз формування доходів /витрат періоду в розрізі елементів, аналіз плану рахунків ПАТ «Житомирський маслозавод», проведення процедури пошуку шахрайства.

Щодо розкриття подій після звітної дати від керівництва ПАТ «Житомирський маслозавод» вимагається визначити суттєві події після звітної дати та здійснити відповідні коригування окремих фінансових звітів підприємства, у разі якщо такі події є коригуючими або надати відповідні розкриття. Однак керівництвом ПАТ «Житомирський маслозавод» було зроблено висновок, що військові події на території України не вплинули на застосування принципу

безперервності під час складання фінансових звітності за 2021-2022 роки. Враховуючи суттєвість впливу вонних подій на підприємство, ТОВ «БДО» визначили як суттєвий ризик для аудиту достатність та відповідність інформації, що наведена в Примітці 31 «Події після звітної дати» вимогам МСФЗ. Тому зовнішнім незалежним аудитором заплановано додаткові процедури для перевірки тверджень керівництва, роботи системи внутрішнього контролю, повноти та достовірності інформації, що викладена в примітках до фінансової звітності.

Висновки до розділу 2

Система моніторингу та контролю за фінансово-господарською діяльністю АТ «Житомирський маслозавод» складається із Правління, Наглядової ради, Ревізійної комісії, підрозділу внутрішнього аудиту та зовнішнього незалежного щорічного аудиту, що проводиться ТОВ «БДО». Процедура залучення зовнішнього аудитора визначена «Порядком проведення конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг обов'язкового аудиту», затвердженим рішенням Наглядової ради АТ «Житомирський маслозавод». Наглядова рада координує співпрацю із зовнішнім аудитором, приймає звіт незалежного аудитора та виносить його на розгляд та затвердження Загальних зборів. Також до поноважень Наглядової ради АТ «Житомирський маслозавод» належить створення, координація та контроль роботи служби внутрішнього аудиту. Висновки внутрішнього аудиту можуть бути важливим матеріалом для зовнішнього аудитора. До основних способів організації аудиторської перевірки відносять суцільний, вибірковий, аналітичний та комбінований. Рішення про застосування способу перевірки приймає аудитор на своє професійне судження, враховуючи показники фінансової звітності та результати попередніх та поточних перевірок.

Методи аудиторських перевірок поділяються на 3 основні групи: органолептичні (інвентаризація, вимірювання, лабораторний аналіз тощо), документарні (каральна, зустрічна перевірки, узагальнення результатів, перевірка документів за формою та суттю), та розрахунково-аналітичні методи (арифметична перевірка, статистичний, фінансовий аналіз).

АТ «Житомирський маслозавод» відноситься до категорії підприємств, що становлять суспільний інтерес згідно ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», тому підприємство зобов'язане публікувати звіт незалежного аудитора разом із фінансовою звітністю щорічно. Основними функціями зовнішнього аудиту на АТ «Житомирський маслозавод» є перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, повноти відображення господарчих фактів та їх документального забезпечення, перевірка дієвості системи внутрішнього контролю, вираження думки незалежного аудитора про достовірність фінансової звітності.

Згідно проведеного аналізу звітів незалежного аудитора ТОВ «БДО» у 2021-2022 роках на АТ «Житомирський маслозавод» існує ризик суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності підприємства це пов'язане із військовим вторгненням та територію України. Також враховуючи суттєвість впливу воєнних подій на підприємство, ТОВ «БДО» визначили як суттєвий ризик для аудиту достатність та відповідність інформації, що наведена в Примітці 31 «Події після звітної дати» вимогам МСФЗ. Тому зовнішнім незалежним аудитором заплановано додаткові процедури для перевірки тверджень керівництва, роботи системи внутрішнього контролю, повноти та достовірності інформації, що викладена в примітках до фінансової звітності. Ключових питань зовнішнього аудиту ПАТ «Житомирський маслозавод» за 2021 та 2022 роки є повнота і своєчасність визнання виручки від основної діяльності та розкриття подій після звітної дати.

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АТ «ЖИТОМИРСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД» ЯК ВИД АУДИТОРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

3.1. Оцінка структури та динаміки балансу АТ «Житомирський маслозавод»

Економічний аналіз балансу відіграє значну роль для оцінки фінансового стану підприємства. За допомогою економічного аналізу балансу можна виявити наявність та розміщення основних засобів на підприємстві, встановити зміни, які відбулися у їх складі і джерелах утворення за звітний період, дати оцінку цим змінам; визначається платоспроможність підприємства і фактори, які впливають на неї; досліджується швидкість обігу товарів; проводиться оцінка стану дебіторської і кредиторської заборгованості та ступеню використання кредитів банку, своєчасності їх погашення. Баланс є основним джерелом для перевірки підстави утворення і використання коштів фондів спеціального призначення; виконання бізнес-плану підприємства; перевірки розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами. Загалом на підставі балансу можна визначити реальну вартість підприємства і його акцій, а також порівняти дані балансу, який аналізується, із іншими підприємствами однієї галузі економіки.

Згідно із табл. 3.1. Валюта балансу АТ «Житомирський маслозавод» на кінець звітного періоду 2022 року зросла на 11,69 % або на майже на 226 тис грн. Зростання валюти балансу на кінець періоду є позитивним фактором, який свідчить про розвиток підприємства, збільшення його виробничих можливостей. Однак при збільшенні валюти балансу необхідно також враховувати фактор інфляції. Із початком воєнних дій інфляція в Україні зросла та становила 26%, що частково

могло бути причиною збільшення валюти балансу та не є відображенням темпів фактичного зростання виробництва.

Таблиця 3.1

Аналітичний баланс АТ «Житомирський маслозавод»

Розділ балансу	На початок періоду		На кінець періоду		Відхилення		
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %	пунктів структури
Актив балансу							
1. Необоротні активи	1,059,946	54.83	970,586	44.96	-89,360	-8.43	-9.88
2. Оборотні активи	873,086	45.17	1,188,402	55.04	315,316	36.12	9.88
Разом	1,933,032	100.00%	2,158,988	100.00	225,956	11,69	x
Пасив балансу							
1. Власний капітал	1,284,795	66.47	1,488,014	68.92	203,219	15.82	2.46
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	14,044	0.73	1,637	0.08	-12,407	-88.34	-0.65
3. Поточні зобов'язання і забезпечення	634,193	32.81	669,337	31.00	35,144	5.54	-1.81
Разом	1,933,032	100.00	2,158,988	100.00	225,956	11,69%	x

Темп приросту оборотних активів за АТ «Житомирський маслозавод» 2022 році склав 36%, натомість приріст необоротних активів набув від'ємного значення (-8, 4%). Таким чином у 2022 році спостерігається нарощення активів підприємства, що є ознакою здорового балансу. Однак зменшення балансової вартості необоротних активів може свідчити про відсутність модернізації обладнання та виробничих процесів, що може в подальшому негативно вплинути на прибутковість підприємства.

Наступним важливим елементом є аналіз структури капіталу та його темпів приросту. У структурі балансу ПАТ «Житомирський маслозавод» на кінець 2022 року власний капітал займає 69%, порівняно із початком року власний капітал

підприємства збільшився на 16% за рахунок збільшення частки нерозподіленого прибутку. Даний показник позитивно характеризує роботу підприємства, відображаючи прибутковість його діяльності—нерозподлений прибуток на кінець 2022 року зріс на 203 тис грн. Залучений капітал підприємства складається із довгострокових та короткострокових зобовязань. За результатами 2022 року довгострокові зобов'язання ПАТ «Житомирський маслозавод» змінилися на 88%. Згідно даних Приміток до річної фінансової звітності, динаміка зміни довгострокових та короткострокових позик АТ «Житомирський маслозавод» наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Структура та динаміка позикового капіталу АТ «Житомирський
маслозавод»

Вид позики	Валюта	% ставка		Непогашений залишок	
		2022	2021	2022	2021
Довгострокові кредитні лінії	євро	0	2,95%	0	10,815
Короткострокові кредитні лінії	гривні	16.0%-19.5%	10.5%-11.5%	513,677	378,287
Поточна частина довгострокової кредитної лінії	євро	5.01%	2.95%	13,623	10,815
Овердрафти	гривні	0	10.5%-11.5%	0	5,726

Отже, зменшення довгострокових зобов'язань на 88% пов'язане із погашенням довгострокової позики у 2021 року, а також переходом її залишку до поточної частини довгострокової кредитної лінії у 2022 році. Також із таблиці 3.2 видна як суттєво збільшилася відсоткова ставка довгострокової кредитної лінії —із 2,95% до 5,01%, що безумовно пов'язане із військовими діями на території України. Можна зробити цілком обґрунтований висновок, що керівництво підприємства виплачує попередні кредитні довгострокові кредитні зобов'язання, не залучаючи нових довгострокових кредитів. Однак для забезпечення життєдіяльності

підприємства сума короткострокових кредитних зобов'язань збільшилася на 135 тис грн.

Важливим показником «здорового» балансу є урівноваженість темпів приросту дебіторської та кредиторської заборгованості. (Табл.3.3)

Таблиця 3.3

Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості АТ «Житомирський
маслозавод»

Стаття балансу	Код рядка	На початок періоду	На кінець періоду	Відхилення	
				абсолютне, тис.грн	відносне, %
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	379,918	265,998	-113,920	-30.0
Дебіторська заборгованість за розрахунками				0	
за виданими авансами	1130	16,655	9,761	-6,894	-41.4
з бюджетом	1135	47,728	21,796	-25,932	-54.3
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	401	342	-59	-14.7
Разом Дебіторська заборгованість		444,702	297,897	-146,805	-33
Поточна кредиторська заборгованість за:				0	
товари роботи, послуги	1615	130,434	66,156	-64,278	-49.3
розрахунками з бюджетом	1620	1,062	985	-77	-7.3
розрахунками із страхування	1625	624	699	75	12.0
розрахунками з оплати праці	1630	3,728	3,423	-305	-8.2
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	149	250	101	67.8
Разом Кредиторська заборгованість		135,997	71,513	-64,484	-47.4

Згідно із даними фінансової звітності АТ «Житомирський маслозавод» дебіторська заборгованість на кінець року зменшилася на 33%, в тому числі дебіторська заборгованість за продукцію зменшилася на 30%. Зменшення обсягів

дебіторської заборгованості пояснюється зменшення попиту на внутрішньому ринку, так як співпраця із дистриб'юторами припинилася на територіях, які перебувають у зоні бойових дій, однак компанії вдалося налагодити зростання експорту яке певною мірою компенсувало втрати від зменшення продаж на внутрішньому ринку.

Зменшення обсягу кредиторської заборгованості за товарам та послугами на 49% значно перевищує темпи падіння дебіторської заборгованості (30%), це свідчить що підприємство скоротило закупівлі та проекти щодо виконання робіт щодо ремонту та підтримки будівель та обладнання. Водночас, зменшення кредиторської заборгованості не вплинуло за кількість виробничих запасів та сировини, оскільки рядок 1101 Балансу «Виробничі запаси» має позитивну динаміку та обсяги сировини на кінець звітного періоду збільшилися на 22,827 тис грн або на 12,5 %.

3.2 Оцінка основних показників діяльності АТ «Житомирський маслозавод»

Аналіз показників діяльності підприємства є одним із методів оцінки стану підприємства. Він виступає основою стратегічного планування, допомагає виявити ресурси та напрями подальшого розвитку підприємства, а також знайти його сильні та слабкі сторони. За допомогою фінансових коефіцієнтів визначається поточний стан підприємства, тенденцій розвитку та ризику, визначаються сильні та слабкі сторони. Аналіз фінансових коефіцієнтів допомагає сформулювати стратегію підвищення ділової активності, яка включає підвищення оборотності активів, забезпечення ліквідності та фінансової стійкості, збільшення прибутковості підприємства.

Важливу роль також відіграє правильне тлумачення фінансових показників, скориговане на макроекономічне середовище, зміни попиту та пропозиції, історичний розвиток підприємства та зміну стратегічних цілей його розвитку.

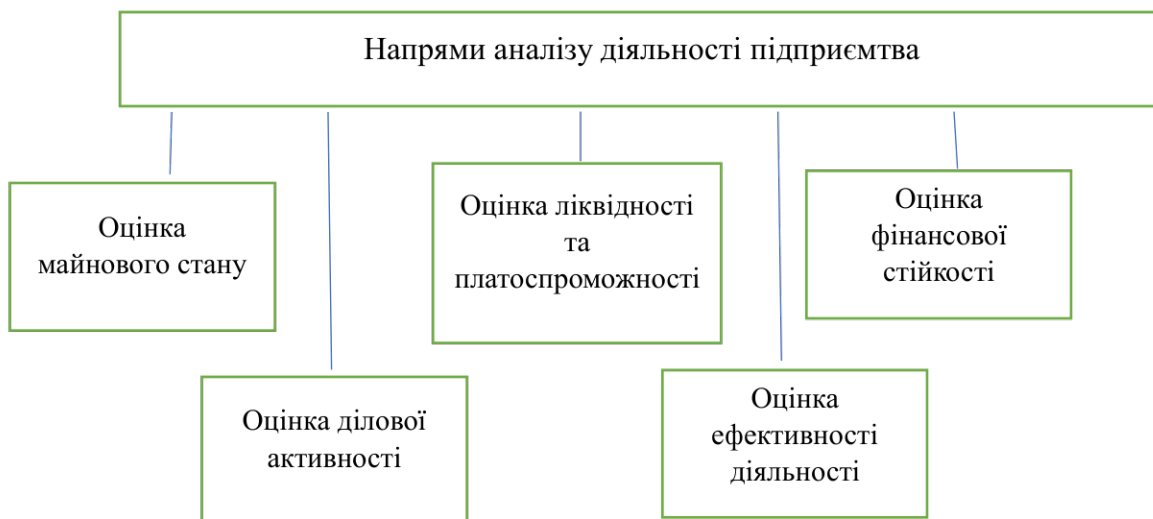


Рис. 3.1. Основні напрямки аналізу показників діяльності підприємства

В даному дослідженні буде проаналізовано основні показники діяльності АТ «Житомирський маслозавод» за наступними 5 напрямками (рис 3.1.).

Показники майнового стану АТ «Житомирський маслозавод» являють собою узагальнену вартісну оцінку активів, що перебувають на балансі. зростання цього показника свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства.

Структура та динаміка зміни основних засобів АТ «Житомирський маслозавод» наведена в таблиці 3.2. (згідно Приміток до фінансової звітності за 2022 рік). Основну частку основних засобів становлять будівлі –47% та машини та обладнання – 52%. У 2021 році відбулося суттєве зростання чистої балансової вартості машин та обладнання, що свідчить про закупівлю нового обладнання та модернізацію устаткування. Однак, оскільки у 2022 році у зв'язку із початком війни на території України, інвестиційна діяльність щодо закупівлі та модернізації основних засобів на АТ «Житомирський маслозавод» різко знизилася, як наслідок

-- чиста балансова вартість машин та обладнання знизилася на 10%. Загалом чиста балансова вартість основних засобів АТ «Житомирський маслозавод» становить 41% всіх ативів підприємства становм на 31 грудня 2022 року, що свідчить про достатньо високу матеріальну складову балансу. Забезпеченість основними засобами дозволяє підприємству залучати короткострокові позики банків для зпоповнення обігових коштів та забезпечення життєдіяльності.

Таблиця 3.4

Структура чистої балансової вартості основних засобів АТ «Житомирський
маслозавод»

Основні засоби	на 31.12.20 20	питома вага, %	на 31.12.20 21	питома вага, %	на 31.12.20 22	питома вага, %	2022 рік до 2021 року, %
Земля	7,828	0.9%	7,828	0.8%	7,941	0.9%	1.4
Будівлі та відповідна інфраструктура	400,577	44.9%	402,413	42.6%	406,365	45.6%	1.0
Машини та обладнання	474,930	53.2%	523,073	55.4%	467,250	52.4%	- 10.7
Транспортні засоби	2,324	0.3%	5,337	0.6%	4,800	0.5%	- 10.1
Інші засоби	6,335	0.7%	5,639	0.6%	5,299	0.6%	- 6.0
Разом	891,994	100.0%	944,290	100.0%	891,655	100.0%	x

Одним із важливих показників аналізу основних засобів є частка активної частини основних засобів, що являє собою машини, устаткування, транспортні засоби. Частка ативної частини основних засобів АТ «Житомирський маслозавод» складає більше 50%,(табл.3.5), та в динаміці є відносно сталою, що означає, що на підприємстві проводиться регулярна модернізація та закупівля обладнання для

підтримання конкурентоспроможності продукції, що виробляється, та досягнення високої продуктивності праці.

Таблиця 3.5

Оцінка майнового стану АТ «Житомирський маслозавод» на підставі фінансової звітності за 2020-2022 роки

Рядок балансу	Код рядка	на 31.12.2020	Частка у загальній сумі активів	на 31.12.2021	Частка у загальній сумі активів	на 31.12.2022	Частка у загальній сумі активів
Основні засоби	1010	896,468	53.1%	948,554	49.1%	894,411	41.4%
первісна вартість	1011	1,663,396		1,807,394		1,895,212	
знос	1012	(-766,928)		(-858,840)		(-1,000,801)	
Коефіцієнт зносу ОЗ		46%		48%		53%	
Необоротні активи	1095	1,054,795	62.5%	1,059,946	54.8%	970,586	45.0%
Оборотні активи	1195	633,674	37.5%	873,086	45.2%	1,188,402	55.0%
Разом активи		1,688,469	100.0%	1,933,032	100.0%	2,158,988	100.0%

Згідно рис.3.2 частка основних засобів у загальній вартості активів АТ «Житомирський маслозавод» протягом 2020-2022 років зменшилася із 53% до 41%, натомість коефіцієнт зносу зріс із 46% до 53%. Це свідчить про обернену пропорційність даних коефіцієнтів, із зменшенням вартості основних засобів, відбувається їх старіння та відповідно коефіцієнт зносу зростає. Зростання коефіцієнті зносу понад 50 % є фактором, на який варто звернути увагу, адже коефіцієнт придатності основних засобів є відповідно меншим за 50%. Необхідно проаналізувати ефективність роботи обладнання, продуктивність праці, відповідно прийняти рішення про модернізацію чи заміну обладнання. Якщо обладнання працює ефективно, можливо варто провести дооцінку основних засобів.



Рис.3.2. Порівняння частки основних засобів у загальній сумі активів та коефіцієнту зносу основних засобів АТ «Житомирський маслозавод» за 2020-2022 роки

Оцінка ліквідності та платоспроможності підприємства дозволяє проаналізувати здатність підприємства вчасно і в повному обсязі здійснювати розрахунки із контрагентами. Коефіцієнт покриття визначається як відношення суми оборотних активів до суми поточних зобовязань та дозволяє оцінити можливість підприємства виплачувати заборгованість шляхом використання наявних у розпорядженні коштів. Даний коефіцієнт також дозволяє оцінити ймовірність банкрутства та поточну платоспроможність підприємства. Коефіцієнт абсолютної ліквідності визначається як відношення найбільш ліквідної частини активів до поточних зобовязань. Це показник відображає частку поточних зобовязань підприємства, яка може бути погашена негайно.

Таблиця 3.6

Оцінка ліквідності та платоспроможності АТ «Житомирський маслозавод» на підставі фінансової звітності за 2020-2022 роки

Рядок балансу	Код рядка	на 31.12.2020	на 31.12.2021	на 31.12.2022
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	-

Гроші та їх еквіваленти	1165	48,213	56,543	557,092
Оборотні активи	1195	633,674	873,086	1,188,402
Поточні зобовязання	1695	435,579	634,193	669,337
Коефіцієнт покриття		1.5	1.4	1.8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності		0.1	0.1	0.8

У таблиці 3.6 наведено динаміку статей балансу та розраховані коефіцієнти покриття та абсолютної ліквідності. Отже, *коефіцієнт покриття* АТ «Житомирський маслозавод» на кінець 2022 року збільшився до 1.8 % (у 2020 році коефіцієнт покриття складав 1.5%). Незважаючи на зростання, значення даного коефіцієнту на АТ «Житомирський маслозавод» є дещо заниженим порівняно із нормативним значенням коефіцієнт має складати не менше 2. В даному випадку для підприємства можливі 2 варіанти: збільшення величини оборотних активів або зменшення поточних зобовязань. Зменшення показника покриття або його значення менше нормативного сигналізує про можливу недостатність оборотних засобів для покриття поточної заборгованості підприємства.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності АТ «Житомирський маслозавод» у 2022 році зріс на 0,7 ста складає 0,8. Водночас, протягом 2020 та 2021 років коефіцієнт абсолютної ліквідності складав 0,1 та був нижчим ніж його нормативне значення – більше 0.2. Даний коефіцієнт відображає готовність підприємства погасити поточні зобовязання за допомогою наявних грошових коштів та фінансових інвестицій. Зростання коефіцієнту абсолютної ліквідності є позитивним фактом, що свідчить, що підприємство здатне погасити всі поточні зобовязання, однак перевищення коефіцієнту абсолютної ліквідності нормативний показник у 2022 році може сигналізувати про неефективне використання обігових коштів. Адже грошові кошти не генерують дохід та не беруть участь у виробничо-збутовому процесі. Тому в даному випадку так званий понаднормативний надлишок обігових коштів на балансі підприємства міг утворитися на дату складання балансу, та ймовірно рішення про перерозподіл грошових коштів уже було прийняте, або ж

понаднормативне значення цього показника стане стимулом проийняття упралінських рішень на АТ «Житомирський маслозавод» щодо використання грошових коштів.

Оцінка фінансової стійкості АТ «Житомирський маслозавод» у даному дослідження буде складатися із аналізу 3-х показників, зокрема Каефіцієн автономії, фінансової стійкості та частки довгострокових зобовязань у загальній сумі пасивів.

Згідно із табл.3.7 *Коефіцієнт автономії* АТ «Житомирський маслозавод» є сталим протягом 2020-2022 років, та його значення складає 0,7, що відповідає нормативному занченню даного показника. Коефіцієнт автономії або ще називають коефіцієнтом власності дозволяє оцінити яка частка активів компанії належить безпосередньо власникам (акціонерам), і відповідно зворотнє обчислення (1-коефіцієнт автономії) показує частіку ативів, що були профінансовані кредиторами. АТ «Житомирський маслозавод» має високий коефіцієнт автономії, що формує високий кредитний рейтинг компанії та вигідні умови процентних ставок.

Таблиця 3.7

Аналіз показників фінансової стійкості АТ «Житомирський маслозавод»

Рядок балансу	Код рядка	на 31.12.2020	на 31.12.2021	на 31.12.2022
Власний капітал	1495	1,226,616	1,284,795	1,488,014
Довгострокові зобовязання	1595	26,274	14,044	1,637
Поточні зобовязання та забезпечення	1695	435,579	634,193	669,337
Баланс	1900	1,688,469	1,933,032	2,158,988
Коефіцієнт автономії		0.73	0.66	0.69
Коефіцієнт фінансові стійкості		2.7	2.0	2.2
Частка довгострокових зобовязань у загальній сумі пасивів		1.6%	0.7%	0.1%

Коефіцієнт фінансової стійкості характеризує здатність підприємства відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- та довгостроковій перспективі. Значення показника вказує та те, скільки гривень власного капіталу припадає на кожну гривню зобов'язань підприємства. Коефіцієнт фінансової стійкості розраховується як частка власного капіталу та суми довгострокових та короткострокових зобов'язань. Згідно із табл. 3.7 протягом 2020-2022 років коефіцієнт фінансової стійкості АТ «Житомирський маслозавод» > 2 , що є дуже позитивним фактором, так як нормативне значення даного показника > 1 . (Табл.3.7) Таким чином власний капітал АТ «Житомирський маслозавод» вдвічі покриває залучений.

Частка довгострокових зобов'язань у загальній сумі пасивів також значно зменшилася у 2022 році, що пояснюється виплатою довгострокових позик та переходу їх залишку у поточну частину довгострокової кредитної лінії (Табл.3.7). Даний аспект проаналізовано у розділі 3.1. даного дослідження.

Оцінка ділової активності є одним із ключових показників інвестиційної привабливості та кредитоспроможності та полягає перш за все в аналізі стану рівнів і динамки оборотності.

Коефіцієнт оборотності активів показує, скільки разів за період обертається капітал, що вкладений в активи підприємства. Протягом 2020-2022 років коефіцієнт оборотності активів АТ «Житомирський маслозавод» мав тенденцію до падіння. Протягом 2020-2022 років валюта балансу АТ «Житомирський маслозавод» зросла на 28%, однак чистий дохід від продажів залишився майже на тому ж рівні у 2022 році порівняно із 2020 (довід відреалізації збільшився всього на 2,7%). Цим пояснюється зниження коефіцієнту оборотності активів, та зниження ділової активності (Табл 3.8). Потрібно наголосити що зменшення виручки АТ «Житомирський маслозавод» є об'єктивним фактором, спричиненим війною росії на території України, та зниженням обсягів продаж на територіях, де проводилися військові дії, а також загальним зниженням купівельної спроможності населення.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості--показник ділової активності, який вказує на ефективність управління заборгованістю клієнтів та інших дебіторів. Значення показника демонструє кількість оборотів дебіторської заборгованості. Згідно із даними фінансової звітності АТ «Житомирський маслозавод» за 2020-2022 років коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості є сталим та дорівнює 7 (Табл 3.8). Залежно від галузі, нормативні показники оборотності дебіторської заборгованості відрізняються, так наприклад: у сільському господарстві даний нормативне значення даного коефіцієнту дорівнює «4,8», у виробництві продуктів харчування – «8», посередницькі послуги та торгівля – «12». Отже, показник оборотності дебіторської заборгованості АТ «Житомирський маслозавод» є дещо нижчим від нормативного значення (7 проти нормативного значення 8), що означає, що потрібно підсилити роботу щодо вчасності погашення дебіторської заборгованості клієнтами, переглянути терміни оплати прописані в торгових контрактах та можливість застосування штрафних санкцій до клієнтів, які порушують терміни оплати.

Таблиця 3.8

Аналіз показників ділової активності АТ «Житомирський маслозавод» згідно даних фінансової звітності за 2020 -2022 роки.

Рядок балансу	Код рядка	на 31.12.2020	на 31.12.2021	на 31.12.2022
Чистий дохід	2000	2,205,165	2,442,870	2,263,651
Баланс	1900	1,688,469	1,933,032	2,158,988
Дебіторська за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	314,201	379,918	265,998
Запаси	1100	218,644	371,272	329,286
Поточна кредиторська за товари, роботи, послуги	1615	93,113	130,434	66,156
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(-1,643,237)	(-1,899,982)	(-1,562,642)
Коефіцієнт оборотності активів (ЧД/Середня вартість активів)		2.6	2.5	2.1

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (ЧД/Середньор.сума ДЗ)	7.0	7.0	7.0
Період погашення дебіторської заборгованості	51	51	51
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Собівартість /Середньор.сума КЗ)	20	17	16
Тривалість операційного циклу	91	107	132
Тривалість фінансового циклу	70	90	116

Період погашення дебіторської заборгованості –показник ефективності відносин із клієнтами, який відображає період, протягом якого на підприємство повертається дебіторська заборгованість. Цей коефіцієнт прямо залежить від коефіцієнту оборотності дебіторської заборгованості. Згідно розрахункових даних таблиці 3.8, Період погашення дебіторської заборгованості на АТ «Житомирський маслозавод» складає 51 день, що перевищує нормативне значення даного показника на 6 днів (для галузі виробництва харчових продуктів період погашення дебіторської заборгованості має становити до 45 днів). Це свідчить про необхідність управлінських дій щодо збільшення оборотності дебіторської заборгованості, описаних вище.

Період обороту кредиторської заборгованості АТ «Житомирський маслозавод» є вищим за період обороту дебіторської заборгованості, та протягом періоду 2020-2022 років має тенденцію до зменшення. Однак перевищення оборотності кредиторської заборгованості майже вдвічі оборотності дебіторську заборгованість має певні наслідки на тривалість фінансового циклу Табл 3.8). Така різниця в оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості виклана різними умовами контрактів продаж та закупівлі. Так реалізація продукції відбувається на умовах відстрочки платежу –нет 30-45 днів, а закупівля відбувається здебільшого на умовах переоплати.

На основі аналізу Табл.3.8 *Тривалість операційного циклу* АТ «Житомирський маслозавод» протягом 2020-2022 році поступово збільшувалася, що є негативною

тенденцією для при оцінці ділової активності підприємства. Тривалість Операційного циклу обчислюється за наступною формулою:

$$\text{Період операційного циклу} = (360 * \text{Середньорічна сума запасів}) / \text{Собівартість}) + (360 * \text{Середньорічна сума дебіторської заборгованості}) / \text{Виручка})$$

Тривалість операційного циклу можна охарактеризувати як період між покупкою запасів та отримання грошей за продані товари. Важелями управління тривалістю операційного циклу для АТ «Житомирський маслозавод» можуть бути: підвищення ефективності управління дебіторською заборгованістю (зокрема перегляд термінів оплати від покупців); оптимізація виробничого процесу – зокрема скорочення періоду від надходження сировини до відгрузки виробленої продукції покупцям.

Тривалість фінансового циклу -показник ділової активності, який характеризує період від моменту погашення кредиторської заборгованості до погашення дебіторської заборгованості. Розраховується показник як різниця між операційним циклом і середнім періодом погашення кредиторської заборгованості. Зростання тривалості фінансового циклу протягом 2020-2022 років на АТ «Житомирський маслозавод» (Табл 3.8.) також є негативним явищем, як і зростання тривалості операційного циклу. Шляхами підвищення даних показників ділової активності можуть бути:

- зниження періоду виробничого циклу;
- зниження періоду погашення дебіторської заборгованості;
- підвищення періоду погашення кредиторської заборгованості (наразі оборотність кредиторської заборгованості АТ «Житомирський маслозавод» є дуже високою та дорівнює показнику 16 разів, при нормативному значенні 8).

Заключною групою показників для аналізу діяльності АТ «Житомирський маслозавод» у даному дослідженні будуть **показники ефективності діяльності підприємства**. До даної групи відносяться показники рентабельності, що характеризується співвідношення прибутку та витрат, відповідно розрізняють різні

показники рентабельності, зокрема рентабельність вланого та залученого капіталу, основної діяльності, підприємства загалом. За даними фінансової звітності АТ «Житомирський маслозавод» за 2020-2022 роки (основні показники якої наведено в таблиці 3.9) розраховано основні види рентабельності підприємства. Отже, протягом 2020-2022 року спостерігається зростаючий тренд рентабельності всіх видів діяльності. Однак, заслуговує на увагу, падіння даного показника у 2021 році, коли водночас із зменшенням доходів собівартість продукції значно збільшилася. В цьому році було проведено значна модернізація обладнання, саме тому прибутковість підприємства в короткостроковому періоді зменшилася. Водночас уже у 2023 році, не знаваючи на війну на території України, АТ «Житомирський маслозавод» досягнуто зростання рентабельності основної діяльності на 7%.

Таблиця 3.9

Оцінка ефективності діяльності АТ «Житомирський маслозавод» на основі фінансової звітності за 2020-2022 роки

Рядок балансу	Код рядка	на 31.12.2020	на 31.12.2021	на 31.12.2022
Фінансовий результат від операційної діяльності	2190	205,683	119,381	311,418
Фінансовий результат до оподаткування	2290	160,868	74,059	249,494
Чистий прибуток	2350	130,926	59,332	203,805
Активи	1300	1,688,469	1,933,032	2,158,988
Операційні витрати	2550	1,758,433	2,142,851	1,685,951
Власний капітал	1495	1,226,616	1,284,795	1,488,014
Довгострокові зобов'язання	1595	26,274	14,044	1,637
Поточні зобов'язання та забезпечення	1695	435,579	634,193	669,337
Рентабельність підприємства (ЧП/Сер.вартість активів*100)		8.3%	3.3%	10.0%
Рентабельність основної діяльності (ФР од/ В од)*100)		11.7%	5.6%	18.5%
Рентабельність власного капіталу (Пдо оп/ Сер.вартість ВК)		13.8%	5.9%	18.0%
Рентабельність залученого капіталу (Пдо оп/ Сер.вартість ЗК)		34.8%	13.3%	37.8%

Зростання рентабельності прибутковості та рентабельності підприємства є основною ціллю діяльності підприємства. Для оцінки рівня рентабельності немає єдиного нормативного значення. Необхідно аналізувати рентабельність підприємства у динаміці. Зважаючи на зовнішні та внутрішні фактори розвитку підприємства. Також необхідно порівнювати показники діяльності підприємств із конкурентами та середніми показниками по галузі. Згідно даних Державного управління статистики середня рентабельність операційної діяльності середній і великих підприємствв Україні склала 15,1 % у 2021 році, рівень рентабельності всієї діяльності підприємств становив 11,8%.

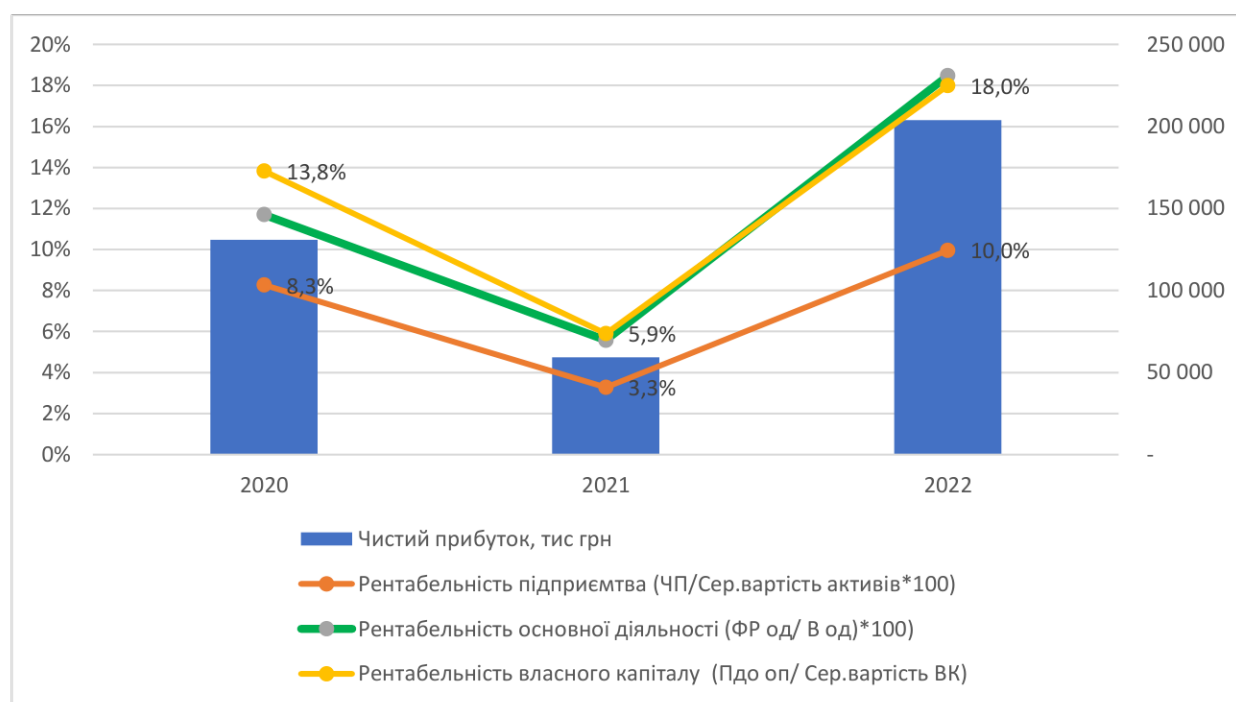


Рис.3.3 Взаємозв'язок рентабельності та чистого прибутку АТ «Житомирський маслозавод» за 2020-2022 роки

Як видно із рис. 3.3. у 2022 році АТ «Житомирський маслозавод» було досягнуто зростання рентабельності до середніх показників по Україні, що свідчить про високу конкурентоспроможність підприємства, його фінансову

стійкiйкiсть, зростання ефективностi дiяльностi та здатностi швидко реагувати на змiни зовнiшнього середовища, зокрема форс -мажорних обставин, до яких можна вiднести росiйську вiйськову агресiю на територiї України. АТ «Житомирський маслозавод» не лише не зупинив свою дiяльнiсть iз початком вiйни, а змiг досягнути рiвня запланованих продаж через збiльшення частки експорту виробленої продукцiї.

Висновки до роздiлу 3

У роздiлi 3 проведено аналiз фiнансової звітностi АТ «Житомирський маслозавод», зокрема оцiнку структури та динамiки балансу та оцiнку основних показникiв дiяльностi пiдприємства.

Згiдно iз аналiтичним балансом АТ «Житомирський маслозавод» за 2022 спостерiгається нарощення акивiв, однак прирiст необоротних активiв набув вiдемного значення, що може свiдчити про вiдсутнiсть модернiзацiї обладнання. Аналiз лдебiторської та кредиторської заборгованостi свiдчить про жменшення на кiнець року обох видiв заборгованостi. Водночас зменшення обсягу кредиторської заборгованостi за товарам та послугами на 49% значно перевищує темпи падiння дебiторської заборгованостi (30%), це свiдчить що пiдприємство скоротило закупiвлi та проекти щодо виконання робiт щодо ремонту та пiдтримки будiвель та обладнання.

Оцiнка показникiв дiяльностi АТ «Житомирський маслозавод» була проведена у п'яти напрямках: оцiнка майнового стану, оцiнка дiлової активностi, оцiнка лiквiдностi та плантоспроможностi, оцiнка ефективностi дiяльностi, оцiнка фiнансової стiйкостi. Кожен iз напрямiв наповнений числовими даними розрахованих на пiдставi фiнансової звітностi дозволив обгрунтувати причини змiн фiнансових показникiв та сформуванi пропозицiї щодо покращення.

Оцінка майнового стану ПАТ «Житомирський маслозавод» показала, що частка основних засобів у загальній вартості активів АТ «Житомирський маслозавод» протягом 2020-2022 років зменшилася із 53% до 41%, натомість коефіцієнт зносу зріс із 46% до 53%. Необхідно проаналізувати ефективність роботи обладнання, продуктивність праці, відповідно прийняти рішення про модернізацію чи заміну обладнання. Якщо обладнання працює ефективно, можливо варто провести дооцінку основних засобів.

Оцінка ліквідності та платоспроможності АТ «Житомирський маслозавод» характеризується коефіцієнтом покриття, який має динаміку зростання та у 2022 році складав 1,8. Для підвищення даного показника рекомендується або збільшення величини оборотних активів, або зменшення зобов'язань. Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом 2020 та 2021 років був близьким до нормативного значення, однак у 2022 році відбулося значне підвищення до показника 0,8. Дане значення значно перевищує нормативне (0,2), та може свідчити про неефективне використання обігових коштів. Однак, ймовірно понаднормативний надлишок обігових коштів на балансі підприємства міг утворитися на дату складання балансу, та ймовірно рішення про перерозподіл грошових коштів уже було прийняте.

Щодо показників фінансової стійкості, АТ «Житомирський маслозавод» має високий коефіцієнт автономії, що формує високий кредитний рейтинг компанії та вигідні умови процентних ставок. Коефіцієнт фінансової стійкості більше 2, що свідчить, що власний капітал АТ «Житомирський маслозавод» вдвічі покриває залучений.

Аналіз показників ділової активності показав, що необхідні управлінські дії щодо зменшення періоду погашення дебіторської заборгованості до 30-45 днів, наразі середній період погашення дебіторської заборгованості - 51 день. Відповідно тривалість фінансового та операційного циклів є дуже високою, через вказану вище причину відстроки платежів покупцями та короткий термін погашення

кредиторської заборгованості (в більшості випадків навіть умови передоплати для закупівлі товарів та сировини). Пропонується оптимізувати тривалості погашення дебіторських та кредиторської заборгованості на підприємстві.

Показники ефективності роботи АТ «Житомирський маслозавод», незважаючи на військові дії на території України показали зростаючий тренд, що є надвищайно високим досягненням злагодженої роботи підприємства. Аналіз рентабельності основної діяльності, власного капіталу та залученого капіталу протягом 2020-2022 років має тенденцію до зростання. Проте заслуговує на увагу «прогин» всіх показників рентабельності у 2021 році, коли спостерігається дуже значне зростання операційних витрат при відносно сталих показниках доходів. Це пояснюється проведеними ремонтними роботами обладнання та будівель. Однак у 2022 році показники рентабельності перевищили значення 2020 року, що дає розумінні що політика збільшення витрат була виваженою, та привела в кінцевому результаті до мети збільшення прибутковості підприємства.

РОЗДІЛ 4.

МЕТОДИКА ВИКЛАДАННЯ ТЕМИ “АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ”

4.1. Методика викладання лекційного заняття

Значне місце у підготовці фахівців з вищою освітою належить лекціям. Лекція являє собою систематичне, наукове і послідовне викладення навчального матеріалу, теми, розлілу, предмету, методів науки. Основна мета лекції— формування орієнтованої основи для подальшого засвоєння студентами навчального матеріалу, оволодіння знаннями, навичками, уміннями, позитивного ставлення до життєвих реалій, смаку до науки і дослідницької діяльності. Лекція не вичерпує предмету науки, а лише закладає підґрунтя для наукових знань. Лекція є одною із основних форм викладання у вищій школі та являє собою найбільш об'ємне та оперативне подання науково-професійної інформації. Одним із ключових завдань лекції є формування методологічного, науково-професійного мислення студентів та їх загальної культури.

Доцільність і необхідність лекції зумовлена наступними факторами:

- лекція може виступати як єдине джерело інформації, у зв'язку із відсутністю підручників і посібників;
- на лекції повинна презентуватися сучасна наукова інформація, результати останніх досліджень, що в свою чергу не знайшли висвітлення в підручниках та посібниках;
- висвітлення на лекції різноманітних концепцій та підходів до трактування сутності явищ, що розширяє розуміння предмету науки;
- пояснення важких для самостійного опрацювання фактів, теорій, концепцій викладачем у дохідливій та зрозумілій формі;

- формування ціннісних орієнтацій студентів викладачем, коли під час лекції рокується не тільки наукові поняття, але і світоглядні, моральні та етичні ідеї та норми.

В проведенні лекції безумовно надважливу роль має її презентація викладачем, його особистісний вклад у процес пізнання студентів може проявитися в наступних діях:

1. взаємодія та спілкування із студентами як рівноправними партнерами, суб'єктами спільної навчально-пізнавальної діяльності;
2. стимулювання активності студентів, розвиток їхнього критичного, творчого мислення шляхом постановки проблемних питань, залучення їх до дискусії, діалогу, висловлювання власних міркувань;
3. регулювання уваги студентів, спонукає їх до слідкування за власною думкою;
4. відсутність критики суджень слухачів, навпаки формування відгуку на їхні міркування та використання їх під час викладу змісту;
5. висловлювання викладачем власної точки зору, виявлення свого захоплення відповідною темою, галуззю науки;
6. безперервне здійснення зворотнього зв'язку, перевірка динаміки емоцій студентів, рівня їх розуміння, осмислення ними навчальної інформації.

Організація навчального процесу вимагає наявності різних видів лекцій, залежно від етапу навчального процесу. Класифікація видів лекцій відповідно до етапу навчального процесу наведено на рисунку 4.1. Завдяки різновидам лекційних занять навчальних процес набуває структурованості та організованості, дозволяє систематизувати подачу матеріалу.

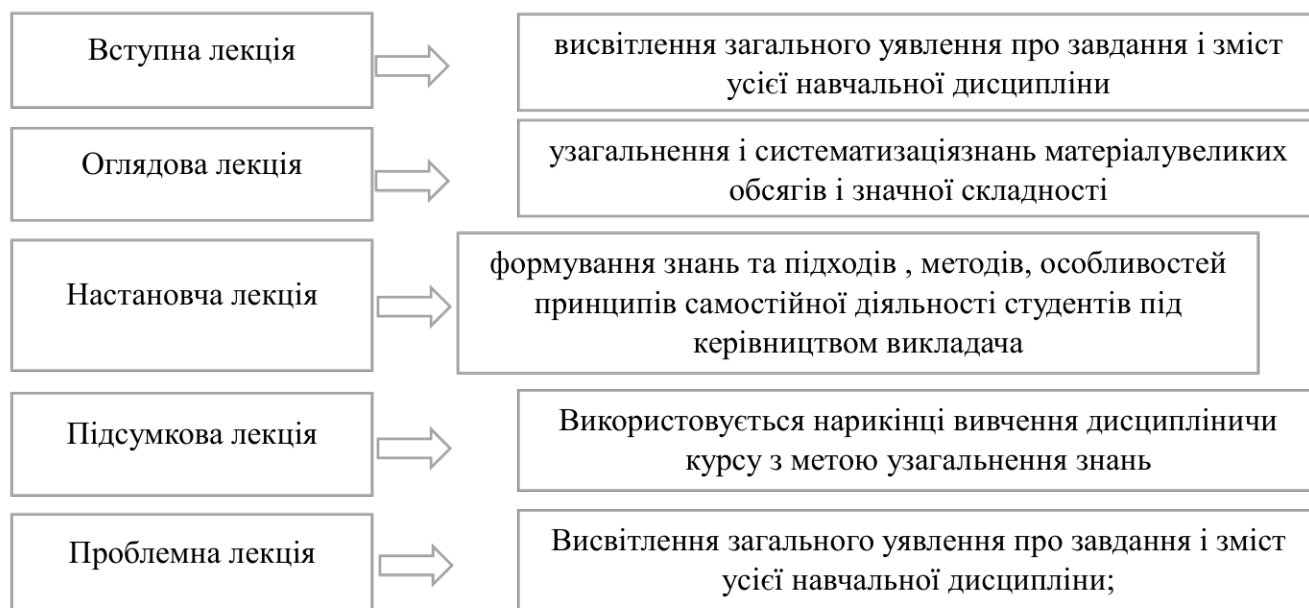


Рис. 4.1. Методичні принципи побудови різних видів лекцій

За способом викладу лекції також можна класифікувати наступним чином:

- монолекція – начитування матеріалу;
- комбінована лекція — читання лекції з демонстрацією дослідів, ілюстрованого, аудіо та відеоматеріалів;
- багатоцільова лекція — засновується на комплексній взаємодії окремих елементів: подача матеріалу, його закріплення, застосування, повторення та контроль;
- лекційний огляд матеріалу по тематичному циклу має підсумково-узагальнюючий характер;
- проблемна лекція – апробація багатоваріантних підходів до рішення представленої проблеми, вона активізує особистий пошук слухачів.
- лекція -брифінг – лекція що складається із короткого повідомлення лектора (15-20 хв) та відповідей на питання слухачів(45-60 хв);

- лекція-бесіда — крім питань слухачів, дана лекція допускає висловлення слухачами власної думки. Роль лектора полягає в внаправленні ходу бесіди, через участь в бесіді, надання корисної інформації та зустрічних питань;
- лекція-диспут – заплановані дії лектора, які після короткого виступу задає такі питання, які ведуть до зіткнення думок, а відповідно до пошуку аргументів;
- бінарна-лекція, яка читається двома лекторами одночасно. Увага аудиторії значно збільшується, мислення активізується. Однак лектори повинні попередньо скласти план розподілу функцій та подачу матеріалу;
- «круглий стіл» -дана методика максимально сприяє демократизації спілкуванню лектора та слухачів, однак при цьому є організатор, який слідкує за регламентом та дисциплінує учасників бесіди.

Процес підготовки лекції складається з таких етапів:

- визначення теми, її місця в навчальному курсі, зв'язку з попередніми і наступними темами;
- коротке, чітке, лаконічне формування теми;
- постановка та осмислення мети лекції як очікуваних результатів, яких бажає досягнути лектор (формування наукових понять, знань, оволодіння принципами, орієнтирами виконання дій тощо);
- виокремлення основних питань, головної ідеї, що пронизує усю лекцію, осмислення задуму лекції;
- опрацювання необхідної науково-теоретичної літератури, навчально-методичних посібників, сучасних наукових досліджень;
- визначення обсягу навчальної інформації, зокрема обсягу матеріалу з кожного питання, відбір доцільної і важливої наукової і навчальної інформації; складання плану лекції;
- мислення уявлення конкретної студентської аудиторії, для якої готується лекція, характерних особливостей студентів відповідного курсу,

усвідомлення специфіки їхнього фаху, своєрідності поведінки під час лекції, кількості людей в аудиторії;

- структурування змісту навчальної інформації за питаннями, дотримання логіки, послідовності, системності, продумування питань для дискусії, діалогу, аргументів для доказу тверджень, прикладів з практичної діяльності із врахуванням фаху і специфіки студентської аудиторії, відбір доцільних методів, прийомів;

- мислення проговорення, осмислення змісту навчальної інформації з різних точок зору, усвідомлення власного розуміння навчального матеріалу; підбір і підготовка наочного матеріалу;

- написання повного тексту лекції із використанням чітких визначень і формулювань;

- усне проголошення змісту лекції (особливо для викладачів-початківців) або окремих фрагментів;

- вироблення, коректування моделі, стилю, манер ораторського виступу і взаємодії зі студентами.

Лекція «Аудит фінансової звітності» займає важливе значення у вивченні дисципліни Аудит, адже має велике практичне значення із розвитком ринкових відносин та зростання попиту на послуги зовнішнього аудиту з боку державних органів та інвесторів. Із розглянутих вище типів лекції за способом викладення найбільш результативною була б **бінарна лекція**, на яку запрошено представника незалежної аудиторської фірми. В даному випадку кожен пункт палну лекції може висвітлюватися в ракурсі теоретично та практичної сторони. Таким чином увага студентів була б масимально привернута протягом всієї лекції, а поєнання відразу теоретичної та практичного аспектів дозволить розвинути бажання вивчення студентами даної теми та розуміння подальшого практичного значення вивчення лекційного матеріалу. Також при підготовки до лекції можна заохотити

представника незалежного аудитора використовувати практичні ситуації для підсилення розуміння теоретичного матеріалу

План лекції «Аудит фінансової звітності» може мати наступний вигляд:

1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності.
2. Нормативно-правове регулювання аудиту фінансової звітності.
Адміністративна відповідальність за недотримання вимог подання висновків зовнішнього незалежного аудиту.
3. Становлення внутрішнього та зовнішнього аудиту, відмінності та взаємозв'язок.
4. Процес організації зовнішнього незалежного аудиту в Україні. Роль Аудиторської палати України та Спілки аудиторів в процесі організації та роботи зовнішнього незалежного аудиту.
5. Структура звіту незалежного аудитора, та відповідальність незалежного аудитора за публікування результатів незалежного зовнішнього аудиту.

Також протягом лекції корисно пропонується використовувати мультимедійну презентацію ключових положень, які висвітлює лектор, це дозволить слухачам занотувати дані моменти для подальшого вивчення та перегляду.

Привернення уваги студентів до важливості зовнішнього аудиту, а також залучення представника незалежної аудиторської фірми, дозволить також показати можливість подальшого працевлаштування студентів та напрямку використання ними набутих знань.

4.2. Методика викладання практичного заняття

Метою практичних занять є опанування загальнотеоретичних, методичних аспектів аудиторської діяльності, а також набуття певного досвіду проведення аудиторської перевірки та надання упутніх аудиту послуг на конкретному підприємстві згідно Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку.

Виконання практичних завдань із аудиту мають на меті сформувати навички проведення аудиту фінансових звітності, оцінка показників діяльності підприємства та його фінансових стійкості, що є однією з важливих умов підприємництва в умовах ринку. Важливим елементом у виконанні практичних завдань є самоконтроль та організація самостійної роботи здобувачів вищої освіти, які дозволять розвинути креативне мислення майбутніх фахівців здатність конкурувати на ринку праці.

Отже, на практичному занятті викладач повинен організувати детальний розгляд студентами теоретичних положень висвітлених на лекції, та сформувати уміння та навички їх практичного застосування шляхом виконання поставлених завдань. Організація практичного заняття залежить від його тематики, а також від цілей та мети, що викладач ставить перед аудиторією. Також важливо зазначити, що у структурі практичного заняття домінує самостійна робота студентів. Практичні заняття корисно починати із короткого узагальнення науково-теоретичних положень, які були висвітлені на лекції. Це може робити або викладач, або це може бути частиною підготовки до практичного заняття деяких студентів, яким це було доручено заздалегідь (наприклад на попередньому практичному занятті було визначено коло питань та відповідальні за короткі доповіді студенти). Процес підготовки та проведення практичного заняття складається з 5 основних етапів, зміст яких висвітлено в таблиці 4.1.

Табл.4.1.

Етапи підготовки та проведення практичного заняття

Етап	Основна характеристика
1	відповіді на питання студентів, стосовно лекційного заняття та на запитання, що могли виникнути при виконання домашніх завдань.
2.	перевірка теорії, що була викладена на лекційному занятті, шляхом проведення короткого тесту або усного опитування
3.	оголошення основних завдань, що будуть розглядатися на даному практичному занятті, їх мети, значення в курсі. Розбір прикладу завдань, детальний аналіз, формування алгоритму вирішення. Надання методичних рекомендацій щодо виконання практичних завдань.
4.	Виконання студентами практичних завдань та перевірка правильності виконання практичних робіт, оцінювання, розбір помилок
5.	оголошення домашнього завдання, а також при необхідності надання індивідуальних практичних робіт. Розподіл самостійної роботи для виконання індивідуально студентами або в малих групах.

Також залежно від тематики за мети практичного завдання викладач обирає форму проведення практичного заняття. Існує 2 основні форми проведення практичних робіт:

- фронтальна, за якої після викладення на лекції теорії всі студенти групи виконують одночасно одну практичну роботу, при цьому наявний єдиний план і однакова послідовність дій для всіх студентів групи;
- індивідуальна, за якої студенти поділені на групи та виконують або різні способом розв'язку практичні завдання, або різні за числовим наповненням, але ідентичні за способом розв'язання завдання. Далі можливе обговорення розв'язків кожної із груп методом презентації отриманих результатів та їх обговорення.

Основними перевагами фронтальної форми практичних занять є безпосередній зв'язок із матеріалом, що вивчається та засвоєння матеріалу одночасно усіма студентами, виконання завдання системно та послідовно за заздалегідь визначеною методикою. Дана форма практичних занять є зручною для викладання, зокрема надання усного пояснення перед початком роботи, а також проміжний інструктаж в процесі виконання завдань, легкий контроль за

виконанням завдання та результатів виконання. Знання студентів, виявлені на семінарах та інших практичних заняттях повинні коментуватися викладачем та відповідно оцінюватися. Результати оцінювання заносяться до журналу і враховуються при виставленні підсумкової або модульної оцінки з навчальної дисципліни.

Також важливе значення для практичних занять має використання активних методів навчання, таких як:

- неімітаційні методи: дискусії, екскурсії, виїзні заняття (зокрема ознайомлення із виробничим процесом або проведення одного дня із працівниками аудиторської фірми, асистуючи їм у виконанні робочих завдань);
- імітаційних неігрових: аналіз конкретних ситуацій, вирішення виробничих завдань, розбір документації, дії за інструкцією.

Кожне практичне заняття доцільно закінчувати коротким висновком та рекомендаціями щодо виконання самостійної роботи. Значною мірою ефективність практичного заняття залежить від уміння викладача володіти увагою студентів, впроваджувати елементи змагальності, здійснювати пряме керівництво виконання завдань через планування, проміжну перевірку результатів, а також вплив на мотиви, установки та цілі студентів.

При проведенні практичного заняття «Аудит фінансової звітності» пропонується поєднати різні методики для охоплення якомога ширшого кола необхідних для вивчення питань. Вважаємо за необхідне розпочати заняття із короткого вступного слова щодо важливості та актуальності даної теми у подальшому професійному житті кожного бухгалтера та аудитора.

Далі продовжити практичне заняття циклом доповідей студентів на такі теми:

1. Становлення аудиту фінансової звітності в Україні: основні етапи та перспективи розвитку.
2. Зміни до законодавства у сфері аудиту та їх вплив на розвиток бізнесу.

3. Характеристика організаційної структури аудиторської діяльності в Україні, в тому числі визначення ролі Аудиторської палати України та Спілки аудиторів України для подальшого розвитку незалежного аудиту фінансових звітів.

4. Характеристика показників діяльності підприємства на основі аналізу фінансових звітів.

Теми доповідей можуть бути надані визначеним студентам на основі їх ініціативи на попередньому практичному занятті або на лекційному занятті присвяченому темі Аудиту фінансових звітів. Також можна створити електронну реєстрацію студентів щодо підготовки доповідей для практичного заняття. За результатами доповідей студентам будуть надані додаткові бали, які врахуються для підсумкової оцінки поточного модулю.

Після заслуховування та обговорення доповідей, що маж зайняти третину практичного заняття, пропонується перейти безпосередньо до виконання практичного завдання.

Виконання практичного завдання передбачає наявність комп'ютера для кожного студента. Викладач попередньо підготовлює фінансову звітність разом із висновком зовнішнього аудитора для кожного студента, користуючися відкритими офіційними джерелами кожного із підприємств, які згідно законодавства України зобов'язані публікувати фінансову звітність.

Важливість різного пакету фінансових звітів для кожного студента забезпечить максимальну самостість при студентів при виконанні практичного завдання. Далі у попередньо підготовдленій папці із фінансовою звітністю та аудиторським висновком повинен бути документ із завданнями у ексель форматі.

Використовуючи дані фінансових звітів студенти повинні розрахувати основні показники діяльності підприємства. При цьому таблиці уже будуть структуровані, студентами необхідно тільки здійснити обчислення.

Завершальним завданням даного практичного заняття, є короткий змістовний аналіз висновку незалежного аудитора, і порівнянням проблемних моментів висвітлених в аудиторському висновку та власними висновками щодо фінансового стану підприємства, на підставі проведених розрахунків,

Дане завдання сприятиме розвитку аналітичного та критичного мислення, що критично важливе для при вивченні теми «Аудит фінансової звітності».

Висновки

Дана кваліфікаційна робота присвячена аналізу та обґрунтуванню теоретичних та методичних положень аудиту фінансової звітності в Україні. Робота виконана на основі нормативно-правової бази у сфері бухгалтерського обліку та аудиту фінансової звітності на основі фінансової звітності та висновків незалежного аудитора ПАТ «Жиомирський маслозавод»

Становлення аудиту фінансової звітності в Україні розпочалося із прийняттям ЗУ «Про аудиторську діяльність», в якому було визначено правові засади здійснення аудиторської діяльності та відповідно до даного закону було створено Аудиторську Палату України та Спілку аудиторів України, які відіграють ключову роль в системі організаційного та методологічного керівництва аудиторською діяльністю. Наступний основоположним кроком для розвитку аудиту фінансової звітності в Україні було прийняття Міжнародних стандартів аудиту в якості національних у 2003 році. З розвитком аудиторської діяльності коло користувачів фінансової та аудиторської звітності також зростало, зокрема на даний час крім внутрішніх користувачів (апарат управління, керівники структурних підрозділів), користувачами фінансової та аудиторської звітності є користувачі, що мають прямий інтерес (зокрема інвестори, клієнти, акціонери), користувачі що не мають прямого фінансового інтересу – це податкові органи, учасники фондового ринку, Міністерства та відомства, та користувачі, що не мають фінансового інтересу – Господарські суди, консалтингові та аудиторські компанії тощо.

Основними напрямками удосконалення аудиторської діяльності в Україні можна є:

- розвиток законодавства у сфері аудиту, зокрема гармонізація Міжнародних стандартів аудиту до положень українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, розробка механізмів практичного застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, шляхом створення до них коментарів,

- удосконалення законодавства та методик, які б унормовували взаємовідносити аудитора із клієнтом, в тому числі цінову політику;
- узагальнення практичного досвіду міжнародних та вітчизняних аудиторських фірм а розробка Типових методик аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства у розрізі галузей їх діяльності.

Фінансова звітність є об'єктом аудиту та основним джерелом інформації що фінансово-економічного стану суб'єкту господарювання. Структура фінансової звітності визначено ПСБО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та складається із: Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал, Приміток до фінансово звітності. Бухгалтерська фінансова звітність дає в скомпонованому вигляді значний обсяг інформації, необхідної зовнішнім та внутрішнім користувачам.

У другому розділі кваліфікаційнох роботи досліджено організаційно-методичні положення аудиту фінансової звітності ПАТ «Житомирський маслозавод». Система моніторингу та контролю за діяльністю ПАТ «Житомирський маслозавод» складається із Праління, Наглядової ради, Ревізійної комісії, Підрозділу внутрішнього аудиту та Завнішнього незалежного аудитора ТОВ «БДО». Система моніторингу та контролю побудована на основі внутрішньоговподарських документів затверджених найвищим органом— Загальними зборами Товариства, до таки докумнетів належать: Статут підприємства, Положення про наглядову раду, Кодекс корпоративного управління, Порядок проведення конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг обов'язкового аудиту фінансової звітності. На ПАТ «Житомирський маслозавод» Наглядова рада є органом контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства. До її обов'язків належить співпраця та затвердження висновків внутрішнього та зовнішнього аудиту, питання призначення та звільнення керівника внутрішнього аудиту, затвердження умов трудових договорів, що укладаються з працівниками підрозділу внутрішнього

аудиту, встановлення розміру їхньої винагороди, у тому числі заохочувальних та компенсаційних виплат; укладання договорів із зовнішнім аудитом, оплата його послуг.

Згідно проаналізованих звітів Незалежного аудитора ПАТ «Житомирський маслозавод», фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах, зокрема фінансовий стан компанії, її фінансові результати і грошові потоки відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та вимог законодавства України. У 2021 та 2022 році звіт аудитора містив додатковий параграф щодо суттєвої невизначеності, що стосується безперервності діяльності ПАТ «Житомирський маслозавод». Так, згідно Примітки 3 та 31 до фінансової звітності, у зв'язку із тим, що 24 лютого 2022 року розпочалося та триває військове вторгнення в Україну з боку російської федерації, яке негативно впливає на діяльність компанії та наслідки якого є непередбачуваними, існує суттєва невизначеність, що може поставити під значний сумнів здатність компанії продовжувати свою діяльність. Водночас, військові дії на території України суттєво вплинули на діяльність підприємства, тому незалежним аудитором ТОВ «БДО» заплановано додаткові процедури для перевірки тверджень керівництва, роботи системи внутрішнього контролю, повноти та достовірності інформації, що викладена в примітках до фінансової звітності.

На основі проведеного аналізу організаційно-методичних положень щодо аудиту фінансової звітності ПАТ «Житомирський маслозавод» було запропоновано удосконалити методику проведення внутрішнього аудиту на підприємстві, запровадити внутрішній аудит на постійній основі, затвердити службу внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства визначити головним її завдань безперервний внутрішній контроль за бухгалтерською діяльністю ПАТ «Житомирський маслозавод» та забезпечення максимально точного інформаційного забезпечення для проведення обов'язкового зовнішнього аудиту.

У третьому розділі кваліфікаційної роботи був проведений аналіз фінансової звітності АТ «Житомирський маслозавод», основними результатами якого є наступні:

1. згідно із аналітичним балансом за 2022 рік спостерігається нарощення активів підприємства, водночас зменшення частки вартості необоротних активів може свідчити про відсутність модернізації обладнання та виробничих процесів, що може в подальшому негативно вплинути на прибутковість підприємства.

2. Аналіз структури капіталу свідчить про достатню фінансову самостійність підприємства, оскільки власний капітал займає 69% та навіть під час воєнного стану у 2022 році нероподілений прибуток АТ «Житомирський маслозавод» збільшився на 203 тис грн.

3. Натомість динаміка позикового капіталу свідчить про політику підприємства щодо скорочення довгострокових кредитів, та перехід до короткотривалого залучення коштів у вигляді короткотривалих кредитних ліній та овердрафтів, що найбільш ймовірно мають на меті підтримання життєдіяльності підприємства шляхом поповнення обігових коштів, а не довгострокову інвестиційну політику.

4. Оцінка майнового стану АТ «Житомирський маслозавод» свідчить, що частка активної частини основних засобів складає більше 50 та в динаміці є відносно сталою, що свідчить про регулярну модернізацію процесу виробництва. Водночас із початком військових дій на території України спостерігається зменшення частки основних засобів у загальній сумі активів та зростання коефіцієнту зносу. Необхідно проаналізувати ефективність роботи обладнання, продуктивність праці, відповідно прийняти рішення про модернізацію чи заміну обладнання. Якщо обладнання працює ефективно, можливо варто провести оцінку основних засобів.

5. Оцінка ліквідності та платоспроможності АТ «Житомирський маслозавод» показує, що коефіцієнт покриття складає 1.8 та нижчим від

нормативного значення, що свідчить можливу недостатність оборотних засобів для покриття поточної заборгованості підприємства. Різке зростання коефіцієнту ліквідності у 2022 році та утворення понаднормативного надлишку обігових коштів, могло бути спричинен отримання кредиту перед датою складання балансу, та ймовірно рішення про перерозподіл грошових коштів уже було прийняте, або ж понаднормативне значення цього показника стане стимулом проийняття упралінських рішень на АТ «Житомирський маслозавод» щодо використання грошових коштів.

6. Оцінка фінансово стійкості АТ «Житомирський маслозавод» свідчить, що власний капітал АТ «Житомирський маслозавод» вдвічі покриває залучений, частка довгострокових зобов'язань у загальній сумі пасивів поступово зменшується протягом 2020-2022 років.

Оцінка ділової активності АТ «Житомирський маслозавод» одним із ключових показників івестиційної привабливості та кредитоспроможності та полягає перш за все в аналізі стану рівнів і динамки оборотності. Протягом 2020-2022 років валюта балансу АТ «Житомирський маслозавод» зросла на 28%, однак чистий дохід від продажів залишився майже на тому ж рівні у 2022 році порівняно із 2020 (довід відреалізації збільшився всього на 2,7%). Цим пояснюється зниження коефіцієнту оборотності активів, та зниження ділової активності (Табл 3.8). Потрібно наголосити що зменшення виручки АТ «Житомирський маслозавод» є об'єктивним фактором, спричиненим війною росії на території України, та зниженням обсягів продаж на територіях, де проводилися військові дії, а також загальним зниженням купівельної спроможності населення.

7. Незважаючи на військову агресію Російської федерації показники ефективності роботи АТ «Житомирський малозавод» зростають. Це відбулося завдяки зваженій політиці керівництва підприємства щодо перегрупування реалізації продукції із внутрішнього ринку на експорт.

В четвертому розіді кваліфікаціонного дослідження проаналізовано методики та розроблено пропозиції щодо викладання теми «Аудит фінансової звітності». Запропоновано використати бінарну лекцію із залученням представника незалежної аудиторської фірми. В даному випадку кожен пункт палну лекції може висвітлюватися в ракурсі теоретично та практичної сторони. Таким чином увага студентів була б масимально привернута протягом всієї лекції, а поєнання відразу теоретичної та практичного аспектів дозволить розвинути бажання вивчення студентами даної теми та розумінні подальшого практичного значення вивчення лекційного матеріалу.

При проведенні практичного заняття «Аудит фінансової звітності» пропонується поєнати різні методики для охоплення якомога ширшого кола необхідних для вивчення питань. Розпочати практичне заняття циклом доповідей студентів на підтеми в рамках загальної теми «Аудит фінансової звітності», що мають практичний аспект, та виконання практичного індивідуального завдання, методика виконання якого буде обнаковою для всіх студентів, однак цифоровий матеріал, що буде являти собою опубліковану фінансову звітність українських підприємств буде відрізнятися. Використовуючи дані фінансової звітності студенти повинні розрахувати основні показники діяльності підприємства. При цьому таблиці уже будуть структуровані, студентами необхідно тільки здійснити обчислення. Дане завдання сприятиме розвитку аналітичного та критичного мислення, що критично важливе для при вивченні теми «Аудит фінансової звітності».

Список використаних джерел

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: закон України від 21.12.2017 р. URL. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: закон України від 05.10.2017 р. . Режим доступу: www.rada.gov.ua;
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92418/МСБО_1.pdf;
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf;
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf;
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 “Проміжна фінансова звітність” [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/document/92446/МСБО_34.pdf;
8. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в 168 Україні [Електронний ресурс] / схвалена Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, протокол № 133 від 22 серпня 2007 року. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999р., №87 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” від 31.03.99р., № 87 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” від 31.03.1999р., №87 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” від 31.03.1999р., №87 (зі змінами від 10.06.10 р.) [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал” від 31.03.1999р., №87 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” від 27.04.2000р., №92 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” від 02.11.1999р., №242 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” від 20.10.1999р., №246 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська Заборгованість” від 8.10.1999р., №237 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання” від 31.01.2000р., №20 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. 165 Режим доступу: www.rada.gov.ua;

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність” від 30.07.1999р., №176 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” від 25.02.2000р., №39 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” від 19.05.2005р., №412 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 “Фінансові витрати” від 28 квітня 2006 р., № 415 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. Режим доступу: www.rada.gov.ua;
23. Адамик О.В. Внутрішньогосподарський контроль податкових розрахунків: організація та методика здійснення // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2005. – №3. – С.116-121;
24. Аудит: методика і організація : навч. посіб. / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна. Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с;
25. Аудит: підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.;
26. Аудит: підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 643 с.;
27. Аудит. Практикум: навч. посіб. І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 304 с.;
28. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І. К. Дрозд, В. М. Іванков, Г. Б. Назарова, Н. С. Шалімова; за заг. редакцією І. К. Дрозд. Київ : ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. 208 с.;

29. Бержанір І. А. Аудит: навч. посіб. Умань : ВПЦ «Візаві», 2018. 230 с.;
30. Болдуєв М. В. Методичне забезпечення порядку складання аудиторського висновку про бухгалтерську звітність. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2016. № 2 (89). С. 47–52.;
31. Бурлан С. А., Руденко Н. О. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.;
32. Бурова Т. А. Методи і прийоми експрес-аудиту фінансової звітності. Економічний простір. 2016. № 112. С. 122–128.;
33. Бутинець Ф. Ф. Аудит. Житомир: ПП «Рута», 2006. 512 с.;
34. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит: термінологічний українсько-російсько-англійський словник. Київ :ЦУЛ, 2012. 292 с.;
35. Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 654 с.;
36. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 484 с.
37. Гуцаленко Л.В. Сутність та функції внутрішнього аудиту на підприємствах України / Л.В. Гуцаленко, А.О. Ярова // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2'2011 — N 21– С. 105–107.;
38. Гресова // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - Д., 2012. - Вип. 40. - С. 316-321.;
39. Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Карпенко М. Ю. Аудит, методика і організація: навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей) у 2 частинах. Харків: ХНАМГ, 2007. 163 с.;
40. Грицак І. І., Чубай В. М. Аудиторські докази: вимоги, процедури отримання та процес оцінювання. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.14. С. 173–183.;

41. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) :навч. посіб. Київ : Кондор, 2013. 391 с.;
42. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту // Вісник ЖДТУ. – 2006. – №1 (35). – С. 41–46.;
43. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2004. 420 с.;
44. Жукова Т. А., Ганус І. С., Плікус І. Й. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. 2019. № 2. С. 63–69. ;
45. Іванова Н. І. Організація і методика аудиту. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 216 с.
46. Карпенко Є. А., Філатов О. В. Еволюція підходів до порядку проведення аудиту касових операцій. Регіональна економіка та управління». Запоріжжя : ГО «Східноукраїнський інститут економіки та управління», 2016. № 2. С. 71;
47. Каменська Т. Необхідність створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві / Т. Каменська // [Електронний ресурс] – Режим доступу:http://www.visnuk.com.ua/article/one/Tetiana_KA5690094.html;
48. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : [монографія] / Каменська Т. О. – К.: ДП „Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 499 с. ;
49. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: Монографія / Т.О. Каменська. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.;
50. Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. Аудит : навч. посіб. Ужгород, ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.;
51. Колос І.В., Радіонова Н.Й. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 1 (25). – С. 126-140;
52. Колос І.В., Радіонова Н.Й. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на підприємстві// Економічні науки. – 2013. № 10(1). [Електронний ресурс] –Режим

доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/ecnof_2013_10\(1\)__33.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&Z21ID=&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/ecnof_2013_10(1)__33.pdf);

53. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: монографія / М.Д. Корінько. – К. : ДП „Інформ.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.;

54. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис. на здоб. наук. ст. кан. екон. наук за спец. 08.06.04. Київ, 2003. 23 с.;

55. Ліщинська Л.Б. Сутність внутрішнього аудиту, його проблемні аспекти розвитку в Україні та шляхи їх вирішення / Л. Б. Ліщинська, К. А. Коцюбинська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/7_83013.doc.htm ;

56. Лубенченко О. Е., Василюк М. М. Організаційні засади аудиту фінансової звітності в Україні. Статистика України. 2019. № 2. С. 92–97.;

57. Макаренко А. П., Ярданова Т. Г. Розробка програми аудиту виробничих запасів. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2015. Вип. 2 (11). С. 40–48.;

58. Малишкін О. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків// Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 1. - с. 46-54;

59. Машталяр Г.П. Суть та організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Г.П. Машталяр // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Випуск III (39). Економічні науки. - 2010 – С. 314–318.;

60. Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика: навч.-практ. посіб. / Міжгалузева академія управління. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 375 с.;

61. Меліхова Т. О., Височина В. В. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства. Економіка та держава. 2018. № 1. С. 69–75.;
62. Меліхова Т. О., Малініна Ю. М. Удосконалення методичних підходів проведення аудиту власного капіталу з метою забезпечення фінансової стабільності підприємства. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2012. № 6. С. 144–153.;
63. Михалків А.А. Роль аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. №6. Ч.2. С. 105-107.;
64. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навч. посіб. Київ : Алерта, 2010. 584 с.;
65. Організація та методика аудиту : посіб. / Л.М. Ячнева та ін. Харків : Форт, 2014. 121 с.;
66. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 100-105;
67. Паламарчук О. І. Становлення ринку аудиторських послуг України в умовах інтеграції до міжнародних стандартів // Економічні науки. – 2013. – 10(1);
68. Панасюк В., Саченко С. Оцінка діяльності підприємств готельного бізнесу // Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі. – Матеріали VII Регіональної науково-практичної Інтернетконференції молодих вчених та студентів. – Тернопіль, ТНТУ. – С. 88-91;
69. Паламарчук О. І. Становлення ринку аудиторських послуг України в умовах інтеграції до міжнародних стандартів // Економічні науки. – 2013. – 10(1);
70. Пархоменко В.М. Принципи і підходи регулювання та регламентації бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 43;

71. Пархоменко В.М. Річна фінансова звітність / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №1. – С. 3-20.;
72. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І. Петренко, О.В. Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / відп. ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 1(16). – С. 219–228.;
73. Подолянчук О.А. Внутрішній аудит: сучасна інтерпретація його змісту// Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск 12.
74. Петрик О. А., Зотов В. О., Кудрицький Б. В. Аудит: підручник: за заг. ред. проф. О.А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 235 с.;
75. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретикопрактичні аспекти проведення аудиту основних засобів. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 64–70. ;
76. Проскуріна Н. М. Організаційно-методичні підходи до використання роботи внутрішніх аудиторів при аудиті фінансової звітності. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2015. Вип.1(45). Т.2. С.331–338.;
77. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.;
78. Реслер М. В., Арович М. В. Методика проведення аудиту власного капіталу на підприємстві. Науковий вісник Мукачівського державного університету Серія «Економічні науки». 2017. № 22 (17). С. 280–283.;
79. Рябчук О. Г., Коротаєва І. Р. Особливості та проблеми аудиту грошових коштів у касі та на рахунках суб'єкта господарювання у банку. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2018. Випуск 29. Частина 2. С.181–184.;
80. Рядська В. В., Петраков Я. В. Аудит : навч. посіб. для студ. ВНЗ. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 413 с.;
81. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2009. 324 с.;

82. Скорба О. А. Аудит необоротних активів відповідно з міжнародними стандартами аудиту. Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць : в 5-ти т. 2005. Том II. Вип. 201. С. 524–530.;
83. Стельмах В. С., Єпіфанов А. О., Сало І. В.. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд : монографія. Суми : Університетська книга, 2015. 432 с. ;
84. Сметанко О. Сутність та місце внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління акціонерним товариством [Електронний ресурс] / О. Сметанко // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2013. — Вип. 1 (8). — С.247-253. — Режим доступу до журн.: <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2013/13sovyat.pdf>.;
85. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посіб. Київ : Ліра-К, 2013. 616 с. 43. Сурніна К. С. Отримання аудиторських доказів методом застосування аналітичних процедур. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2012. № 2. С. 30–34.;
86. Томчук О. В., Фабіянська В. Ю. Концепція суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. Економіка Фінанси Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 6. С. 72–86.;
87. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2006. 284 с.
88. Шалімова Н.С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту. Технологический аудит и резервы производства. 2015. № 6/5(26). С. 25-31;;
89. Шерстюк О. О. Оцінювання системи внутрішнього контролю / О. О. Шерстюк, О. А. Бакурова // Економічні науки. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 413-420
90. Щирська А.Ю. Розвиток обліку в забезпеченні якості інформації : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2019. 236 с;
91. Чакалова Н. С. Розробка робочих документів для проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на промислових підприємствах. Агросвіт. 2018. № 22. С. 81–90.;

92. Янчева Л. М., Макеєва З. О., Баранова А. О., Янчева І. В., Кашперська А. І.
Аудит : навч. посіб. : рек. МОН України. Київ : Знання, 2009.

