

## ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

**Г.М. Давидов, проф., д-р екон. наук**

*Кіровоградський національний технічний університет*

**О.А. Петрик, проф., д-р екон. наук**

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»*

### Аналіз практики організації національних систем аудиту в державах Європейського економічного простору

Досліджені основні тенденції регулювання аудиторської діяльності в Європейському співтоваристві. Узагальнені положення та вимоги європейського законодавства в сфері регулювання аудиторської діяльності. Проаналізована практика організації національних систем аудиту в державах Європейського економічного простору. Визначені пропозиції щодо організації національної системи аудиту в Україні з урахуванням вимог Директив Європарламенту і досвіду європейських держав.

**аудиторська діяльність, аудит, інфраструктура аудиту, система управління аудитом, система суспільного нагляду, організації національних систем аудиту**

**Г.Н. Давыдов, проф., д-р экон. наук**

*Кировоградский национальный технический университет*

**Е.А. Петрик, проф., д-р экон. наук**

*ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени В. Гетьмана»*

**Анализ практики организации национальных систем аудита в государствах Европейского экономического пространства**

Исследованы основные тенденции регулирования аудиторской деятельности в Европейском сообществе. Обобщены положения и требования европейского законодательства в сфере регулирования аудиторской деятельности. Проанализирована практика организации национальных систем аудита в государствах Европейского экономического пространства. Определены предложения по организации национальной системы аудита в Украине с учетом требований Директив Европарламента и опыта европейских государств.

**аудиторская деятельность, аудит, инфраструктура аудита, система управления аудитом, система общественного надзора, организации национальных систем аудита**

**Постановка проблеми.** Аудиторська діяльність довела свою ефективність в зарубіжних країнах. Сьогодні в аудиті України виникла напружена ситуація, яку науковці і практики характеризують по різному: від звичайної, робочої до кризової. В основі цих думок лежать більш суб'єктивні фактори, ніж об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації, що і визначило цільову спрямованість даного дослідження - провести об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації і визначити шляхи подальшого розвитку аудиту в Україні.

В цілому в аудиті України існує невідповідна сучасному стану розвитку Європейського співтовариства інституціональна ситуація, яка полягає в браку гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту. Ситуація одночасно проста, оскільки орієнтири розвитку визначені, і одночасно складна, адже можна піти шляхом удосконалення того, що удосконалити неможливо. Одним із можливих шляхів вирішення проблеми є розробка пропозиції щодо організації національної системи

аудиту в Україні з урахуванням вимог Директив Європарламенту і досвіду європейських держав.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Як підкреслено в Стратегії економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції», кінцевою метою євроінтеграційного курсу України є набуття нашою державою повноправного членства в Європейському Союзі, що передбачає реалізацію цивілізаційного вибору України на користь європейських цінностей, трансформацію інституційної системи нашої держави в інститути європейського зразка, утвердження європейських стандартів соціально-економічного та політичного розвитку [6, с. 9-10]. Значна складова процесу європейської інтеграції України стосується правової сфери, оскільки без відповідності законодавства України правовій системі ЄС зазначена вище ціль не може бути досягнута.

Питання аудиторської діяльності постійно перебувають в центрі уваги науковців. В попередніх дослідженнях було розглянуто теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України [5], шляхи реформування системи аудиту в Україні [2], сучасні тенденції регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві [1]. Але в цілому дослідження в цій сфері досить фрагментарні, що визначає актуальність проведеного наукового дослідження.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є аналіз практики організації національних систем аудиту в країнах Євросоюзу з метою визначення напрямів реформування вітчизняної моделі до вимог європейського та міжнародного законодавства.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні аудит побудований на базі Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року № 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [4], а управління аудиторською діяльністю в Україні здійснює Аудиторська палата України (АПУ). Система аудиту в Європейському економічному просторі базується на засадах, визначених Директивою 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року (далі – Директива 2006/43/ЄС) [3]. Ці документи визначають два підходи, які суттєво, в концептуальному плані, відрізняються один від одного.

Головна ціль Директиви - зміцнення довіри до обов'язкового аудиту, яка може бути досягнута не окремими державами-членами, а на рівні Співтовариства в цілому. Отже, витікає обов'язковість застосування концепції, покладеної в основу Директиви, в національному законодавстві держав Європейського економічного простору.

Директива визначає два основних елемента національної системи аудиту, які формують держави – члени європейського економічного простору:

- належна інфраструктура аудиту - комплексний набір правил, що включає в себе суспільний нагляд, дисциплінарні системи й системи забезпечення якості;
- компетентні органи - це органи, які відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд над ними або над конкретними аспектами цієї діяльності. Компетентні органи відповідальні за виконання певних функцій, зазначених у Директива 2006/43/ЄС [3].

В державах – членах європейського економічного простору було проведено обстеження з приводу формування національної системи аудиту [7]. Це дослідження включало в себе аналіз формування належної інфраструктури аудиту і компетентних органів по наступним функціям:

- суспільний нагляд;
- безперервна освіта;
- взаємне визнання;

- реєстрація;
- нормативне регулювання аудиторської діяльності;
- гарантії якості, зовнішній контроль якості, інспектування;
- система розслідувань та санкції;
- дисципліна.

Проведене обстеження свідчить, що в державах – членах європейського економічного простору існують різноманітні варіанти управління національною системою аудиту та розподілу повноважень із забезпечення суспільного нагляду, безперервної освіти, реєстрації аудиторів, контролю якості, розслідувань тощо. Відповідно всі держави – члени ЄС з метою аналізу були об'єднані в декілька груп.

В першу групу ми об'єднали держави, в яких в управлінні національною системою аудиту функціонує і належна інфраструктура аудиту, і компетентні органи. В цій групі виділимо декілька варіантів.

Перший варіант. В державах цієї групи всі функції з управління національною системою аудиту (належної інфраструктури аудиту і компетентних органів) здійснює один орган управління, а саме:

- Швейцарія - Верховна Рада державних бухгалтерів;
- Іспанія - Рада нагляду бухгалтерського обліку і аудиту (ELTE);
- Греція - Інститут бухгалтерського обліку і аудита;
- Люксембург - Комісія надзору за фінансовим сектором;
- Мальта - Рада в галузі обліку при Міністерстві фінансів, економіки і інвестицій;
- Об'єднане королівство - усі функції по управлінню аудиторською діяльністю виконує Рада з фінансової звітності (FRC) або підпорядковані Раді органи, а саме: Професійна рада з нагляду (POB), яка входить до Ради з фінансової звітності (FRC) і виконує функції суспільного нагляду; функції по безперервній освіті, взаємному визнанню і реєстрації виконують органи нагляду (5 органів), які визнані Професійною радою з нагляду (POB); функцію з нормативного регулювання аудиторської діяльності виконує Рада з аудиторської практики, яка входить до Ради з фінансової звітності (FRC); функції по гарантії якості, зовнішньому контролю якості, інспектуванню виконують спільно Професійна рада з нагляду (POB) і 5 органів нагляду; функції по системі розслідувань та санкціям, дисципліні виконує Рада по бухгалтерській і аудиторській дисципліні (AADB), яка входить до складу Ради з фінансової звітності (FRC) спільно з п'ятьма органами нагляду, які визнані Професійною радою з нагляду (POB).

Другий варіант. Більшість функцій з управління національною системою аудиту здійснює один орган, а деякі повноваження делеговані іншому органу:

- Фінляндія - Аудиторська Рада Центральної палати комерції (аудиторський орган держави), деякі повноваження по функціям взаємного визнання і дисципліни аудиторів також виконують Аудиторські комітети місцевих палат комерції;
- Норвегія - Комісія з надзору за фінансовим сектором, а окремі повноваження по функції гарантії якості, зовнішньому контролю якості аудиторів також виконує Норвезький інститут державних бухгалтерів;
- Польща - Комісія з аудиторського нагляду, деякі повноваження по функціям компетентних органів також виконує Національна палата аудиторів.

Третій варіант. Основні функції по управлінню національною системою аудиту здійснює один орган, а деякі функції - інші органи:

- Австрія - Австрійський аудиторський орган нагляду (ASA), функцію по контролю за дисципліною виконує Австрійська палата сертифікованих незалежних бухгалтерів;

- Данія - Датське агентство з комерції і компаній, функцію по контролю за дисципліною виконує Дисциплінарна рада по аудиторам, функцію зовнішнього контролю якості виконує Датський Верховний орган аудиту;

- Ірландія - Ірландський орган нагляду за аудитом і бухгалтерським обліком (IAASA) виконує функції суспільного нагляду, а спільно з асоціацією пріоритетних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), інститутом пріоритетних бухгалтерів Ірландії (ICAI), інститутом пріоритетних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW), інститутом пріоритетних бухгалтерів Шотландії (ICAS), інститутом сертифікованих державних бухгалтерів Ірландії (CPA), об'єднаним інститутом державних бухгалтерів (IPRA) виконує функції компетентного органу;

- Італія - Національна комісія по компаніям і біржам (CONSOB) виконує функцію суспільного нагляду, спільно з Міністерством фінансів виконує функції компетентного органу;

- Словачія - Орган аудиторського нагляду виконує функції суспільного нагляду, взаємного визнання, реєстрації, гарантії і зовнішнього контролю якості, інспектування, системи розслідувань та санкцій, спільно зі Словацькою палатою аудиторів контроль дисципліни; Словацька палата аудиторів виконує функції по безперервній освіті і частково з нормативного регулювання аудиторської діяльності.

Четвертий варіант. Управління національною системою аудиту децентралізоване по функції суспільного нагляду, частково змішане:

- Литва - Орган з аудиту і бухгалтерського обліку (AAA) виконує функції суспільного нагляду, розслідування і санкцій, спільно з литовською палатою аудиторів виконує функції взаємного визнання і дисципліни, а функції з безперервної освіти, реєстрації, гарантії якості і зовнішнього контролю якості виконує литовська палата аудиторів;

- Латвія - Міністерство фінансів виконує функції суспільного нагляду і інспектування, функції компетентного органу виконує Латвійська асоціація присяжних аудиторів;

- Португалія - Рада національних аудиторів (CNSA) виконує функції суспільного нагляду, системи розслідування та санкцій, спільно з OROC функції по нормативному регулюванню аудиторської діяльності і контролю за дисципліною, OROC виконує функції по безперервній освіті, взаємному визнанню, реєстрації, гарантії якості, зовнішньому контролю якості;

- Словенія - Агентство суспільного нагляду за аудиторською діяльністю ("the Agency") виконує функції по суспільному нагляду за аудиторами, контролю за дисципліною, спільно з Словенським інститутом аудиту ("the Institut") виконують функції системи розслідування та санкцій, Словенський інститут аудиту ("the Institut") виконує функції безперервної освіти, взаємного визнання, реєстрації, нормативного регулювання аудиторської діяльності.

- Болгарія - Комісія державного нагляду за аудиторами (CPOSA) виконує функції суспільного нагляду, взаємного визнання, гарантії якості, зовнішнього контролю якості, інспектування, системи розслідування та санкцій, дисципліни, разом з інститутом сертифікованих незалежних бухгалтерів (ICPA) виконують функції по взаємному визнанню і дисципліні, Інститут сертифікованих незалежних бухгалтерів (ICPA) виконує функції безперервної освіти, реєстрації, нормативного регулювання аудиторської діяльності;

- Бельгія - Верховна Рада по економічним професіям виконує функції суспільного нагляду, разом з міністром економіки функцію по нормативному регулюванню аудиторської діяльності, функції по безперервній освіті, гарантії якості,

зовнішньому контролю якості, інспектуванню, системи розслідувань та санкцій виконує Державна палата, функції взаємного визнання, реєстрації виконує інститут дипломованих аудиторів, дисциплінарні функції виконують дисциплінарна і апеляційна комісії.

- Кіпр - орган державного нагляду виконує функції суспільного нагляду, гарантії якості, зовнішнього контролю якості, інспектування, системи розслідувань та санкцій, разом з Радою міністрів виконує функцію з нормативного регулювання аудиторської діяльності; асоціація незалежних сертифікованих бухгалтерів (SELK) виконує функцію з безперервної освіти; Рада Міністрів виконує функції взаємного визнання і реєстрації;

- Чехія - Комісія аудиторського державного нагляду виконує функції суспільного нагляду, спільно з палатою аудиторів Чеської республіки здійснюють функції по гарантії якості, зовнішнього контролю якості, інспектуванню, системи розслідувань та санкцій, дисципліні; палата аудиторів Чеської республіки здійснює функції по взаємному визнанню та реєстрації;

- Естонія - Рада по нагляду за аудиторською діяльністю (ААОВ) виконує функції суспільного нагляду і нормативному регулюванню аудиторської діяльності, спільно з Дирекцією Естонської ради аудиторів (ЕВА) і Міністерством фінансів виконує функції системи розслідувань та санкцій; Дирекція Естонської ради аудиторів (ЕВА) виконує функції по безперервній освіті, гарантії якості, зовнішнього контролю якості, інспектуванню; Міністерство фінансів виконує функції реєстрації, спільно з Дирекцією Естонської ради аудиторів (ЕВА) виконує функції по взаємному визнанню;

- Франція - НЗС здійснює функції суспільного нагляду, гарантії якості, зовнішнього контролю якості, інспектуванню, взаємного визнання і дисципліні; Міністерство юстиції регулює безперервну освіту і систему розслідування і санкцій, стандарти аудиту складаються (CNCC); функцію по реєстрації виконує Регіональна палата реєстрацій.

П'ятий варіант. Управління національною системою аудиту децентралізоване:

- Нідерланди - Орган Нідерландів для фінансових ринків (AFM) виконує функції суспільного нагляду; Королівський інститут Нідерландів (NIVRA) виконує функцію по забезпеченню безперервної освіти аудиторів; функції по взаємному визнанню і нормативному регулюванню аудиторської діяльності виконує Комісія по отриманню рівня бухгалтера (CEA); Об'єднання аудиторських компаній по аудиторському нагляду (AFM) виконує функції по реєстрації, гарантії якості, зовнішньому контролю якості, інспектуванню, системі розслідувань та санкцій, дисципліні;

- Германія - функцію суспільного нагляду виконує Комісія аудиторського нагляду; функції по безперервній освіті, взаємному визнанню, реєстрації, гарантії якості, зовнішньому контролю якості, інспектуванню, системі розслідувань та санкцій, і виконує Палата податкової інспекції (WPK), Парламент разом з міністерством економіки і технологій виконує функції по нормативному регулюванню аудиторської діяльності.

В другу групу ми об'єднали держави, в яких в управлінні національною системою аудиту належна інфраструктура відсутня, усі функції виконують компетентні органи. В цій групі виділимо декілька варіантів:

Перший варіант. Управління національною системою аудиту в таких країнах децентралізоване. Прикладом є Румунія, система суспільного нагляду в якій відсутня. Палата фінансових аудиторів Румунії виконує функції безперервної освіти, взаємного визнання, реєстрації, нормативного регулювання аудиторської діяльності; Рада державного надзору за аудиторською діяльністю здійснює загальне керівництво по

функціям гарантії якості, зовнішнього контролю якості, інспектування, розслідувань та санкції, дисципліни.

Другій варіант. Управління національною системою аудиту в таких країнах централізоване. Прикладом виступає Угорщина, в якій управління аудиторською діяльністю здійснює Палата Угорських аудиторів, суспільний нагляд відсутній.

Узагальнення моделей регулювання аудиторською діяльністю представлено в табл. 1.

Таблиця 1 - Варіанти управління національною системою аудиту в державах – членах європейського економічного простору

№	Варіанти управління національною системою аудиту	Держави	Кількість держав
<i>1. В національній системі аудиту функціонують компетентні органи і належна інфраструктура аудиту (25 держав)</i>			
1.1.	Всі функції по управлінню національною системою аудиту здійснює один орган управління	Іспанія, Греція, Люксембург, Мальта, Об'єднане Королівство, Швейцарія	6 держав
1.2.	Більшість функцій по управлінню національною системою аудиту здійснює один орган, деякі повноваження також виконує інший орган	Фінляндія, Норвегія, Польща	3 держави
1.3.	Основні функції по управлінню національною системою аудиту здійснює один орган, деякі функції виконують інші органи	Австрія, Данія, Ірландія, Італія, Словачія	5 держав
1.4.	Управління національною системою аудиту децентралізоване по функціям належної інфраструктура аудиту, частково змішане	Литва, Латвія, Португалія, Словенія, Болгарія, Бельгія, Кіпр, Чехія, Естонія, Франція	10 держав
1.5.	Управління національною системою аудиту децентралізоване	Нідерланди, Германія,	2 держави
<i>2. В управлінні національною системою аудиту усі функції виконують компетентні органи, належна інфраструктура аудиту відсутня. (2 держави)</i>			
2.1.	Управління національною системою аудиту децентралізоване	Румунія	1 держава
2.2.	Управління національною системою аудиту централізоване	Угорщина	1 держава
Разом			27 держав

*Джерело: складено авторами на основі [7]*

В більшості держав ЄС (в 25 з 27) в національних системах аудиту функціонують належна інфраструктура аудиту і компетентні органи. Існують різні організаційні структури, які обумовлені історичними, національними, адміністративними чинниками.

Особливий інтерес представляє аналіз організації і управління національною системою аудиту в державах, де функціонують компетентні органи і належна інфраструктура аудиту з точки зору функціонування суспільного нагляду (табл. 2).

Таблиця 2 - Функціонування суспільного нагляду державах членах ЄС

№	Варіанти управління національною системою аудиту	Держави	Кількість держав
1	Управління національною системою аудиту змішане по функції суспільного нагляду.	Іспанія, Греція, Люксембург, Мальта, Об'єднане Королівство, Швейцарія, Фінляндія, Норвегія, Польща, Австрія, Данія, Ірландія, Італія, Словачія	14 держав
2	Управління національною системою аудиту децентралізоване по функції суспільного нагляду.	Литва, Латвія, Португалія, Словенія, Болгарія, Бельгія, Кіпр, Чехія, Естонія, Франція, Нідерланди, Німеччина	12 держав
Разом			26 держав

Джерело: складено авторами на основі [7]

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** При визначенні шляхів розвитку вітчизняного аудиту з метою підвищення його якості слід враховувати такі особливості побудови національних систем аудиту країн – членів ЄС:

1. В першій групі держав національна система аудиту, взагалі, і системи саморегулювання, зокрема, формувалися раніше, ніж в цей процес почала втручатися держава. Історично склалася змішана, відносно функції суспільного нагляду, національна система аудиту. Держави відмовилися від створення окремих незалежних органів суспільного нагляду, оскільки існуюча система саморегулювання довела свою велику ефективність. В цій групі представлені в основному «старі» держави ЄС – тринадцять держав з чотирнадцяти.

2. В інших державах ЄС функції суспільного нагляду в національних системах аудиту виконують відокремлені органи. За таким принципом формували системи саморегулювання держави члени ЄС з Центральної Європи і «нові» члени ЄС.

3. В управлінні національною системою аудиту України усі функції виконують компетентні органи, належна інфраструктура аудиту відсутня. Управління національною системою аудиту централізоване.

Висновок про те, яку систему управління аудитом в Україні слід використати, можна зробити тільки після дослідження системи «компетентні органи», що і визначає напрямки та цільову спрямованість подальших досліджень.

## Список літератури

1. Давидов Г.М. Сучасні тенденції регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник Львівської комерційної академії [ред. кол.: Башнянин Г.І., Куцик П.І., Шевчук В.О. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. – Вип.44. - 176 с. – (Серія економічна). – С. 136-143.
2. Давидов Г.М. Шляхи реформування системи аудиту в Україні / Г.М. Давидов, О.А. Петрик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – С.3-14.
3. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директиви Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_844](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844)
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

5. Петрик О.А. Теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України / О.А. Петрик, Г.М. Давидов // Аудитор України (журнал). – 2012. - №10 (204), листопад 2012. – С. 16-21.
6. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) „Шляхом Європейської інтеграції” [Електронний ресурс] / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць та ін.; Нац. ін-т статег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України, М-во економіки та з питань європ. інтегр. України. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/signal/strateg.pdf>
7. Competent authorities for tasks provided for in the Statutory Audit Directive (2006/43/EC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/dir/100201\\_competent\\_authorities\\_SAD\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/100201_competent_authorities_SAD_en.pdf)

### **Grygoriy Davydov**

*Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine*

### **Olena Petryk**

*SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University», Kyiv, Ukraine*

### **Analysis of Audit National Systems of the States of European Economic Area**

The purpose of this investigation is to analyze the practices of organization of national audit systems in the EU in order to identify areas of reforming the national model in accordance with the demands of European and international law.

The main trends of audit regulation in the European Community have been analyzed. The provisions and requirements of European legislation on audit regulation have been generalized. The practice of organization of national audit systems in countries of the European Economic Area have been analyzed. The classification of audit national systems based on the division of powers between the competent authorities and the functioning of public oversight systems have been substantiated.

The peculiarities of building the audit national systems that should be taken into account in determining ways of developing the national audit to improve its quality have been determined. The propositions for the organization of the audit national system in Ukraine taking into account the requirements of the European Directives and the experience of European countries have been elaborated.

**auditing, audit, audit infrastructure, audit regulation system, public oversight system, organization of audit national systems**

Одержано 11.11.14

**УДК 657**

**Н.Я. Зарудна, канд. екон. наук**

*Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль*

## **Облікова політика пивоварного підприємства у сфері постачання**

У статті розглянуто підходи до визначення поняття «облікова політика» науковцями і нормативними актами, виокремлено її основні складові елементи. Окреслено передумови раціональної організації обліку процесу постачання на підприємствах пивоварної галузі. Доведено вплив галузевих особливостей діяльності пивоварних підприємств на процес постачання та організацію його обліку. Виходячи із визначених елементів облікової політики та галузевих особливостей діяльності підприємств пивоварної промисловості, запропоновано обов'язкові складові організації обліку процесу постачання матеріальних цінностей.

**організація обліку, облікова політика, процес постачання, пивоварні підприємства, Наказ про облікову політику**

© Н.Я. Зарудна, 2014