

УДК. 671.33

# МЕТОДИКА АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (НА ПРИКЛАДІ ХЛІБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ)

**КАТЕРИНА СУРНІНА,**  
канд. екон. наук,  
професор Таврійського  
національного університету  
імені В.І.Вернадського

У статті висвітлено методику використання аналітичних процедур при аудиті хлібопекарних підприємств. Здійснено аналіз різних стадій процесу хлібопечення, рекомендовано необхідні аналітичні процедури при аудиті від початку виробничого процесу до складання фінансової звітності у цілому по підприємству.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, доходи, витрати, фінансова звітність, аудит, аналітичні процедури, ефективність, модель прогнозування результатів.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Основною складовою вивчення аудиторської діяльності є питання методики здійснення аудиту. З огляду на це в статті отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом розробки методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропоновано алгоритм вивчення доходів і витрат; розроблено загальну методологію аналітичних процедур при аудиторській перевірці фінансової звітності хлібопекарного підприємства в розрізі видів діяльності підприємства.

Порядок організації та проведення аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності на прикладі хлібопекарних підприємств є важливим питанням для загального процесу як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Науковці, які займаються дослідженням проблем аудиту, в своїх роботах наводять інформацію, яка стосується аудиторського ризику, методів отримання аудиторських доказів, у тому числі застосування аудиторських процедур у цілому. За цим напрямом можна зазначити роботи Н. Дорош, Т. Каменської, В. Пантелєєва, О. Петрик, І. Пилипенка, О. Редька, В. Сопка, В. Шевчука та ін.

**Мета статті** – запропонувати аналітичні процедури, які доцільно застосовувати аудиторам при виконанні аудиту фінансової звітності хлібопекарних підприємств України, дослідити їх особливості, напрями і методи проведення.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

**Аудиторськими процедурами** по суті на рівні тверджень можуть бути детальні тести, аналітичні процедури або те й інше разом. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Аналітичні процедури, як правило, частіше застосовують до великих обсягів операцій, передбачуваних у часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують та існуватимуть за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки вона буде ефективною для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

У деяких випадках навіть проста модель прогнозування може бути ефективною як аналітична процедура. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має певну кількість найманих працівників із фіксованими ставками заробітної плати протягом усього періоду, аудитор зможе використати ці дані для оцінки загальної суми заробітної плати за період з високим ступенем точності, тим самим отримуючи аудиторські докази для важливої статті у фінансовій звітності та зменшуючи необхідність проведення детальних тестів щодо загальної суми заробітної плати. Застосування загальноновизнаних торговельних показників (наприклад, коефіцієнтів прибутку для різних типів роздрібних торговельних суб'єктів господарювання) часто може виявитись ефективним для використання в аналітичних процедурах по суті для отримання доказів, що підтверджують обґрунтованість відображених сум.

Розглянемо **оцінку ризику суттєвого викривлення звітності** на прикладі хлібопекарних підприємств України. Виробництво продукції хлібопечення у 2010 р. порівняно з 2005 р. скоротилося на 25 %. Так, по областях України спостерігається зниження виробництва, особливо у Донецькій – 7%, Дніпропетровській – 8, Івано-Франківській – 10, у Автономній Республіці Крим – 12%.

В умовах конкуренції з метою залучення покупців необхідно розширювати асортимент і поліпшувати якість хлібобулочних виробів.

Одним з важливих шляхів підвищення ефективності хлібопечення є раціональне використання виробничих потужностей як вирішальний чинник збільшення випуску продукції, підвищення продуктивності праці й рентабельності виробництва.

Як при внутрішньому, так і при зовнішньому аудиті необхідно мати на увазі, що хлібопекарні підприємства мають особливості виробничо-господарської та фінансової діяльності.

Основними особливостями технологічного процесу виробництва хлібобулочних виробів є такі:

- нетривалість технологічного процесу;
- відсутність незавершеного виробництва;
- обмеження строку зберігання основних матеріально-виробничих запасів;
- обмеження строку реалізації готової продукції й мінімум залишків нереалізованої продукції, а по хлібу, як правило, їх відсутність;
- якість продукції, що випускається, яка залежить не тільки від дотримання технології виробництва, а й від якості вихідної сировини;
- норми витрат сировини і виходу продукції, що залежать від якості вихідної сировини;

- виготовлення продукції хлібопечення під щоденне замовлення торговельної мережі.

Під час організації обліку і контролю на хлібопекарних підприємствах потрібно враховувати особливості технології виробництва, які безпосередньо впливають на організацію обліку.

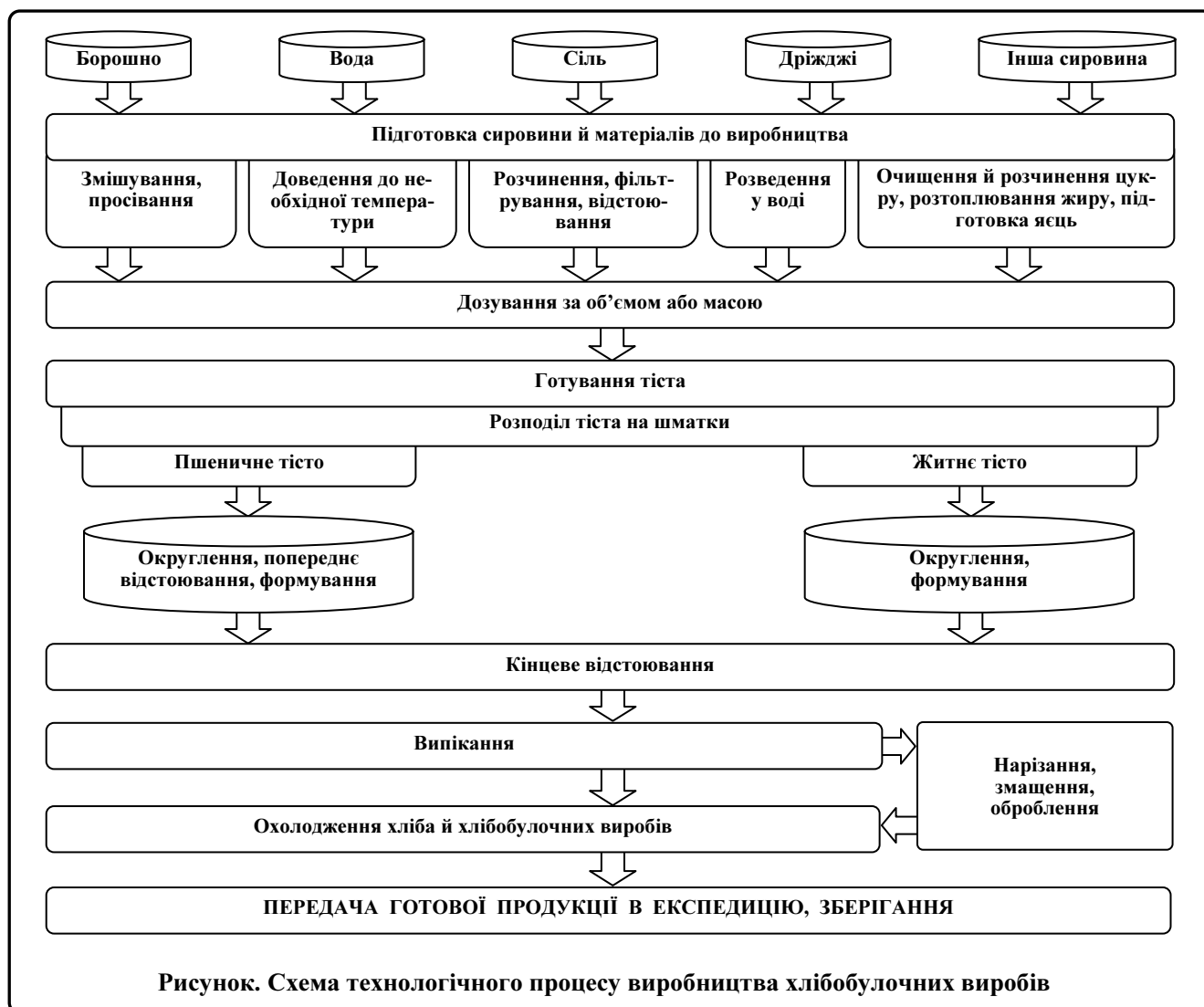
За характером технологічного процесу хлібопекарське виробництво належить до переробних галузей. Виробничий цикл складається з безперервних технологічних процесів (рисунок).

Виходячи з безперервності технологічного процесу стадії, наведені на рисунку, не виділяються як самостійні об'єкти обліку, в зв'язку з чим облік виробничих витрат, як правило, ведуть у цілому на виготовлення хліба і хлібобулочних виробів. Тому на хлібопекарних підприємствах застосовують простий метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Його сутність полягає в тому, що витрати обліковують у цілому по всьому процесу випуску продукції. Собівартість одиниці продукції обчислюють прямим розрахунком, тобто простим діленням витрат на обсяг виробництва в натуральних показниках.

Проте у хлібопекарній промисловості витрати можна групувати за окремими стадіями (процесами) технологічного процесу: підготовка борошна та інших матеріалів до виробництва; приготування й оброблення тіста; випічка виробів та їх охолодження.

Простий метод, що застосовують підприємства хлібопекарського виробництва, має характер попроцесного методу. Суть його полягає в тому, що витрати виробництва відповідного періоду попередньо обліковують за зазначеними процесами з подальшим узагальненням по підприємству в цілому. При цьому собівартість одиниці продукції обчислюють діленням усіх витрат виробництва за місяць у цілому і за кожною статтею витрат окремо на кількість готової продукції за певний період.

На хлібопекарних підприємствах, де виготовляють і реалізують як хлібобулочні вироби, готові для реалізації, так і тісто як напівфабрикат, можна застосовувати попередільний метод обліку виробництва. Його використовують на підприємствах з масовим випуском продукції, де з вихідної сировини виробляють готову продукцію. Сутність цього методу полягає в тому, що облік витрат ведуть по переділах, навіть якщо в одному переділі виготовляють продукцію різних видів. У зв'язку з тим, що напівфабрикати, отримані в одному переділі, слугують вихідним матеріалом в наступному, виникає необхідність в їх вартісній оцінці для включення до собівартості продукції наступного переділу.



**Рисунок. Схема технологічного процесу виробництва хлібобулочних виробів**

При використанні попередільного методу сировина й матеріали перш ніж перетворитися в готову продукцію послідовно проходять низку стадій і фаз виробництва (переділи). Перелік переділів визначають на основі технологічного процесу і виходячи з можливостей планування, обліку та калькулювання. При цьому витрати на виробництво враховують за видами продукції, в розрізі калькуляційних статей, але за окремими етапами: виготовлення напівфабрикатів або готової продукції.

Існують два варіанти попередільного методу:

**Напівфабрикатний** – застосовують ті підприємства, які реалізують і напівфабрикати, і готову продукцію, у зв'язку з чим виникає необхідність у визначенні їх собівартості. В такому разі собівартість кінцевого продукту складається із собівартості напівфабрикатів попередніх переділів і витрат останнього переділу.

**Безнапівфабрикатний** – при передачі напівфабрикатів з одного цеху в інший для подальшої обробки їх собівартість не калькулюють. При цьому собівартість кінцевого продукту визначають як суму витрат усіх переділів з урахуванням залишків незавершеного виробництва по кожному з них. Контроль за наявністю і рухом напівфабрикатів у виробництві при цьому варіанті здійснюють шляхом оперативного обліку їх руху в натуральному вираженні.

Важливою особливістю хлібопекарського виробництва є збільшення маси готової продукції порівняно з масою витрачених матеріалів, що називається **припичкою**. Однак замість поняття «припичка» у плануванні й обліку більш широко застосовують поняття **норма виходу готової продукції** – відсоткове відношення маси готових виробів до маси витраченого борошна, необхідного на випікання хліба і хлібобулочних виробів.

Припічка, або вихід готової продукції, залежить від виду і сорту борошна, його фактичної вологості, виду виробів, що випікають, та інших якісних показників і умов, які враховані в рецептурі на випікання готової продукції. Норми виходу хліба і хлібобулочних виробів установлюють на базисну вологість борошна, яка дорівнює 14,5%.

Вихід готової продукції у відсотках визначають за формулою

$$B = \frac{A}{M} \cdot 100, \quad (1)$$

де  $A$  – загальна маса готової продукції, кг;  $M$  – маса витраченого борошна, кг.

Якщо змінюється вологість борошна, то змінюється і норма виходу готової продукції. У цьому випадку норму виходу готової продукції встановлюють при базисній вологості борошна, скоригованої на фактичну вологість, для чого застосовують формулу

$$B_{\text{ск}} = \frac{B_6}{100 - (14,5 - M)} \cdot 100. \quad (2)$$

Перерахування фактичного виходу за масою борошна з вологістю 14,5 % здійснюють за формулою

$$H = \frac{B_6}{100 - (M - 14,5)} \cdot 100, \quad (3)$$

де  $B_{\text{ск}}$  – вихід готової продукції скоригований, %;  $M$  – фактична вологість борошна;  $H$  – вихід готової продукції в перерахуванні на борошно вологістю 14,5%, кг;  $B_6$  – вихід готової продукції базисний, %.

Іншою особливістю хлібопечення є зменшення маси хлібобулочних виробів у результаті охолодження залежно від пори року. Різниця між масою гарячого й холодного хліба (всихання) у середньому становить 2,5–3,5% і залежить від температури та відносної вологості повітря на складі готової продукції.

**Усихання** – зменшення маси хліба в процесі зберігання за рахунок випаровування вологи з поверхні кірки в навколишнє середовище.

Для визначення всихання за певний період часу (у г або кг) необхідно від маси гарячого хліба  $M_{г.х}$  відняти масу хліба після зберігання  $M_x$ . Усихання виражають у відсотках, які показують, на яку частину зменшилася при зберіганні маса гарячого хліба. Зменшення маси готової продукції в результаті охолодження становить: у травні – серпні – 2,8 %, а в інші місяці – 2,5 %.

$$M_{yc} = \frac{100 \cdot (M_{г.х} - M_x)}{M_{г.х}}, \quad (4)$$

де  $M_{yc}$  – маса усихання, г або кг;  $M_{г.х}$  – маса гарячого хліба, г або кг;  $M_x$  – маса хліба після зберігання, г або кг.

Крім зазначених вище особливостей необхідно також урахувати **упікання** – зменшення маси тіста

при випіканні, що визначається як різниця між масою його заготовки перед посадкою у піч і гарячого виробу, що вийшов з печі готовим, у відсотках до маси заготовки:

$$M_{yn} = \frac{100 \cdot (M_T - M_{г.х})}{M_T}, \quad (5)$$

де  $M_{yn}$  – маса упікання, %;  $M_T$  – маса заготовки з тіста, кг;  $M_{г.х}$  – маса гарячого хліба, кг.

Основна причина упікання – випаровування вологи при утворенні шкірки. Величина упікання для різних видів хлібних виробів варіюється в межах 6–12%. Насамперед розмір упікання залежить від форми й маси заготовки з тіста, а також від способу випікання виробу (у формах або на поду печі). За інших однакових умов чим менша маса виробу, тим більше його упікання, оскільки воно відбувається за рахунок зневоднення шкірок, а частка шкірок у дрібних штучних výroбах вища, ніж у великих, тому й упікання у них відповідно буде вищим.

Упікання того самого виробу в різних печах може бути різним, що залежить від режиму випікання і конструкції печі. Обприскування поверхні виробів водою перед їх виходом з печі знижує його на 0,5%, крім того, ця операція сприяє утворенню глянцевої поверхні. На хлібозаводах установлюють оптимальну величину упікання для кожного виду виробу виходячи із місцевих умов. Проте надмірне зниження його погіршує стан шкірок, вони стають дуже тонкими і блідими, а підвищення призводить до їх стовщення, зниження виходу виробу. Упікання – найбільша технологічна втрата в процесі виробництва хлібних виробів.

Організація і методика обліку фінансових результатів залежить також від обсягів виробництва. Виходячи з цього, хлібопекарні підприємства поділяються на дрібні (добова потужність до 3 т); середні (потужність 3–16 т); великі (потужність понад 16 т). Такий розподіл впливає на документальне оформлення господарських операцій, звітність матеріально відповідальних осіб, техніку й організацію обліку.

На великих і середніх підприємствах є певний штат завідувачів виробництвом, комірників, експедиторів, що обумовлює окреме документування, а саме: оформлення видачі матеріальних цінностей зі складу у виробництво, передачу готової продукції в експедицію. На малих підприємствах всі обов'язки виконує завідуючий пекарнею, переміщення матеріалів зі складу у виробництво і готової продукції в експедицію документально не оформлюють.

Наведені в статті особливості технології та організації виробництва хлібопекарних підприємств мають суттєвий вплив на розробку методології аналітичних процедур при аудиті фінансових результатів діяльності таких господарюючих суб'єктів.

Аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб'єктом господарювання. Ефективним може виявитися використання аналітичних даних, підготовлених управлінським персоналом за умови, що аудитор переконаний, що ці дані належно підготовлені.

Різні типи аналітичних процедур забезпечують різні рівні впевненості. Так, аналітичні процедури, пов'язані з прогнозуванням загального доходу від оренди будівель, розділених на окремі магазини хлібокомбінатами, з огляду на ставку орендної плати, кількість і відсоток невикористаної площі, можуть надати переконливі докази й усунути необхідність подальшого підтвердження детальних тестів за умо-

ви, що всі елементи будуть належно підтверджені. І навпаки, розрахунок і зіставлення відсотка валового прибутку як засобу підтвердження обсягу валового прибутку можуть надати менш переконливі докази, проте можуть бути використані як підтвердження в разі їх використання в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.

Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур залежить від характеру твердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення. Наприклад, якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень клієнтів є неповними, то аудитор може більше покладатися на детальні тести, ніж на аналітичні процедури по суті для тверджень, пов'язаних із дебіторською заборгованістю.

У таблиці подано оцінку допустимого рівня використання аналітичних процедур в аудиті.

*Таблиця*

**ОЦІНКА ДОПУСТИМОГО РІВНЯ ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ**

№ п/п	Умови проведення аудиту	Мінімальне використання	Бали	Незначне використання	Бали	Широке використання	Бали
1	Досвід роботи аудиторської організації з підприємством	Первинний аудит	0	Повторний аудит, але не підряд	0,5	Повторний аудит кілька років підряд	1
2	Вид аудиторського висновку за наслідками попереднього аудиту	Не було аудиту або негативний	0	Модифікований	0,5	Безумовно-позитивний	1
3	Рівень кваліфікації членів аудиторської групи	Низький	0	Середній	0,5	Високий	1
4	Досвід роботи членів аудиторської групи з особою, яка проводить аудит	Ніхто раніше не працював з особою, яка проводить аудит	0	Окремі співробітники брали участь у попередніх аудитах, керівник групи новий	0,5	Окремі співробітники брали участь у попередніх аудитах, керівник групи колишній	1
5	Ступінь використання комп'ютерних засобів в аудиті	Не використовуються	0	Частковий	0,5	Повний	1
6	Характер діяльності суб'єкта і ступінь можливого дезагрегування інформації	Багатопрофільна діяльність, відсутність можливості отримання детальної інформації	0	Однотипні господарські операції	0,5	Багатопрофільна діяльність, наявність деталізованої інформації	1
7	Розміри, організаційна структура суб'єкта і ступінь можливого дезагрегування інформації	Наявність філіалів, представництв, відсутність можливості отримання детальної інформації	0	Проста організаційна структура	0,5	Наявність філіалів, представництв, наявність деталізованої інформації	1
8	Досвід і кваліфікація працівників бухгалтерської служби	Низький	0	Середній	0,5	Високий	1
9	Форма бухгалтерського обліку	Меморіально-ордерна	0	Журнально-ордерна	0,5	Автоматизована	1
10	Облікова політика підприємства	Такий документ відсутній	0	Складений формально	0,5	Розроблено детально за всіма операціями обліку	1
11	Ступінь автоматизації бухгалтерського обліку клієнта	Відсутній	0	Часткова	0,5	Повна	1
12	Наявність системи управлінського обліку у аудированої особи	Відсутня	0	Окремі елементи	0,5	Існує	1
13	Наявність служби внутрішнього аудиту в особи, для якої проводять аудит	–	0	Відсутній	0,5	Існує	1
14	Система контролю господарської діяльності	Слабкий контроль	0	Вибірковий несистематичний контроль	0,5	Чіткий адміністративний контроль	1

№ п/п	Умови проведення аудиту	Мінімальне використання	Бали	Незначне використання	Бали	Широке використання	Бали
15	Частота зміни керівництва	Висока	0	Середня	0,5	Низька	1
16	Ступінь довіри керівництву особи, для якої проводять аудит	Низька	0	Середня	0,5	Висока	1
17	Рівень взаємодії та довіри з боку персоналу відділу бухгалтерії та інших відділів	Низький	0	Середній	0,5	Високий	1
18	Наявність і надійність планових (кошторисних) показників	Відсутній або джерело інформації ненадійне	0	Незначна кількість і/або середній рівень надійності	0,5	Наявність надійної інформації	1
19	Наявність і надійність інформації по галузі функціонування особи, для якої проводять аудит	Відсутній або джерело інформації ненадійне	0	Незначна кількість і/або середній рівень надійності	0,5	Наявність надійної інформації	1
20	Наявність і надійність інформації нефінансового характеру	Відсутня або джерело інформації ненадійне	0	Незначна кількість і/або середній рівень надійності	0,5	Наявність надійної інформації	1
21	Рівень складності господарських операцій, що враховуються	Складні операції – змішані операції, що вимагають багатоступінчатих розрахунків	0	Змішані операції – виконання договору, що має елементи різних договорів	0,5	Однотипні операції	1
22	Наявність операцій, не характерних профілю підприємства	Значна кількість операцій	0	Незначна кількість	0,5	Відсутні	1
23	Наявність у періоді завоювання нових сегментів ринку	Здійснювалося в кількох напрямках	0	Здійснювалося в одному напрямі	0,5	Не здійснювалося	1
24	Наявність у періоді розробки нової продукції	–	0	Здійснювалося	0,5	Відсутнє	1
25	Виробництво нової продукції	Здійснювалося кількох видів	0	Здійснювалося одного виду	0,5	Не здійснювалося	1
26	Скорочення виробництва	Серйозне скорочення	0	Незначне	0,5	Не здійснювалося	1
27	Рівень оцінки ризику засобів контролю	Високий	0	Середній	0,5	Низький	1
28	Рівень оцінки невід'ємного ризику	Високий	0	Середній	0,5	Низький	1
	Максимальна кількість балів	x	0	x	x	x	28
	Максимальне значення допустимого рівня використання аналітичних процедур	0,001	x	x	x	0,55	x
	Фактична кількість балів	x		x		x	
	Допустимий рівень використання аналітичних процедур в аудиті (фактична кількість балів/28*0,55)						

\* У разі, якщо фактична кількість балів дорівнює нулю, допустимий рівень використання аналітичних процедур приймається в розмірі 0,001.

Конкретні аналітичні процедури по суті також можуть вважатися відповідними, якщо для таких самих тверджень проводять детальні тести. Наприклад, при отриманні аудиторських доказів щодо твердження оцінки залишків дебіторської заборгованості аудитор може застосувати аналітичні процедури для класифікації заборгованості за строками оплати на додаток до виконання детальних тестів щодо подальших грошових надходжень для визначення можливості стягнення дебіторської заборгованості. На достовірність даних впливає їх характер та джерело надходження. Достовірність залежить також від обставин, за яких ці дані було отримано.

Отже, при визначенні того, чи є дані достовірними для цілей розробки аналітичних процедур, суттєвим є:

*а) джерело наявної інформації* (наприклад, інформація може вважатися більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання);

*б) порівнянність наявної інформації* (наприклад, дані для галузі в цілому, можливо, потрібно буде доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними такого суб'єкта господарювання, який виробляє і продає спеціалізовані товари);

*в) характер і прийнятність інформації* (наприклад, чи створювалися бюджети скоріше як очікувані результати, чи як цілі, яких необхідно досягнути);

*г) заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, розроблені для забезпечення її повноти, точності та достовірності* (наприклад, заходи внут-

рішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням бюджетів).

Аудитор може розглянути необхідність тестування операційної ефективності заходів внутрішнього контролю (якщо такі є) за підготовкою суб'єктом господарювання інформації, яку використовує аудитор під час виконання аналітичних процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

Якщо ці заходи внутрішнього контролю є ефективними, аудитор зазвичай має більшу впевненість у достовірності інформації та відповідно у результатах аналітичних процедур. Операційну ефективність заходів внутрішнього контролю за нефінансовою інформацією часто можна тестувати під час виконання інших тестів заходів внутрішнього контролю. Так, впроваджуючи заходи внутрішнього контролю за оформленням рахунків-фактур, суб'єкт господарювання може включити заходи внутрішнього контролю за реєстрацією продажів поштучно. За таких обставин аудитор може опротестувати операційну ефективність заходів внутрішнього контролю за реєстрацією продажів поштучно разом із тестуванням операційної ефективності заходів внутрішнього контролю за оформленням рахунків-фактур. З іншого боку, аудитор може розглянути питання, чи підлягає інформація тестуванню.

У *Міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази»* встановлено вимоги й надано рекомендації щодо визначення **аудиторських процедур**, які слід виконати стосовно інформації, яку буде використано для аналітичних процедур по суті. Вважаємо, що незалежно від того, здійснює аудитор аналітичні процедури по суті щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання на кінець періоду чи на проміжну дату, доречним є виконання аналітичних процедур по суті для того періоду, що залишається. Так, у *МСА 330* наведено вимоги й надано рекомендації щодо процедур по суті, які виконуються на проміжну дату.

До питань, доречних для оцінювання аудитором, чи можна зробити достатньо точно попередню оцінку для ідентифікації викривлення, яке разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності, належать такі:

- точність, з якою можна передбачити очікувані результати аналітичних процедур по суті. Наприклад, аудитор може очікувати більшої послідовності при порівнянні маржі валового прибутку по періодах, ніж при порівнянні дискреційних витрат, таких як витрати на дослідження або рекламу;

- ступінь, до якого можна деталізувати інформа-

цію. Наприклад, аналітичні процедури по суті можуть бути більш ефективними у застосуванні до фінансової інформації щодо окремих ділянок роботи або до фінансової звітності компонентів суб'єкта господарювання, що здійснює різнобічну діяльність, ніж у застосуванні до фінансової звітності такого суб'єкта господарювання в цілому;

- наявність як фінансової, так і нефінансової інформації. Наприклад, аудитор може розглянути питання про те, чи є фінансова інформація, така як бюджети або прогнози, та нефінансова інформація, така як кількість вироблених або проданих одиниць товару, наявною для розробки аналітичних процедур по суті.

На визначення аудитором суми відмінності від очікування, яка може бути прийнятною без подальшого розгляду, впливають суттєвість і відповідність потрібному рівню впевненості, враховуючи можливість того, що викривлення окремо або в сукупності з іншими викривленнями можуть призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

Вважаємо, що для підвищення якості планування, скорочення витрат часу необхідно розробити програму аудиту доходів, витрат і фінансових результатів у розрізі видів діяльності підприємства, а саме: операційної, інвестиційної та фінансової.

Основною складовою вивчення аудиторської діяльності є питання методики здійснення аудиту. Фахівець, який володіє основами методики дослідження фактів господарського життя, є справжнім фахівцем у сфері аудиту і завжди матиме повагу і подяку від своїх клієнтів.

З огляду на це автором розроблено методичні підходи до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропоновано алгоритм вивчення доходів і витрат; розроблено загальну модель аудиторської перевірки фінансових результатів в розрізі видів діяльності підприємства.

Документування процесу аудиту слід вважати однією з найважливіших умов його кваліфікованого проведення, основною метою якого є підтвердження того, що він був проведений у відповідності до прийнятих принципів.

Для документального оформлення результатів вивчення показників Звіту про фінансові результати (ф. № 2) доцільно розробити аналітичні таблиці, які можуть бути оформлені як робочі документи аудитора, а саме: відомість перевірки відповідності даних Звіту про фінансові результати (ф. № 2) та Головної

книги; аналітичну картку результатів перевірки відповідності облікових даних доходів (витрат) Головної книги та регістрів синтетичного обліку; зведену

відомість відхилень, виявлених у результаті перевірки відповідності даних про доходи і витрати в Головній книзі та регістрах синтетичного обліку.

### **ВИСНОВКИ**

Аудит як важливий вид фінансового контролю має не тільки підтверджувати достовірність звітності про діяльність підприємства, а й включати діагностику господарюючого механізму, поєднувати зусилля технологів, конструкторів, менеджерів, маркетологів та інших фахівців для розробки стратегічних програм розвитку бізнесу. Це дасть змогу прогнозувати фінансову діяльність суб'єктів господарювання, впливати на ефективність їх роботи, запобігати банкрутству та іншим негативним явищам.

Автором обґрунтовується доцільність застосування загального принципу визначення ефективності через зіставлення прибутку (фінансових результатів) від звичайної діяльності та витрат, пов'язаних з її здійсненням для розробки фінансової стратегії підприємства, формулювання пропозицій та рекомендацій щодо поліпшення його діяльності та прибутковості.

Таке аналітичне дослідження полягає у вивченні поточного стану підприємства, його відхилень від запланованого рівня, а також виявлення чинників, що спричинили ці відхилення. Це є базою для прийняття аудитором обґрунтованих висновків, в яких потрібно відображувати:

- оцінку діяльності підприємства та його підрозділів, яку здійснюють зіставленням фактичних результатів із запланованими або за попередній період;
- виявлення можливих резервів, їх величини і місць виникнення, що дасть змогу класифікувати їх за ступенем важливості, рівнем управління та часом дії;
- чітке формулювання проблем на основі вивчення чинників будь-яких відхилень для подальшого їх розв'язання.

Складність аналітичних процедур окупається ефективністю. Аналітичні процедури проводяться аудитором протягом усього процесу аудиту, що дає змогу підвищити його якість і скоротити трудові витрати.

Тому комплексний аудит як важливий напрям розвитку фінансового контролю має бути забезпечений нормативно-методичними науковими розробками, спрямованими на підвищення ефективності господарювання, впровадження нових технологій виробництва конкурентоспроможної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

### **ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

1. *Сопко В.* Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Ширба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.

2. *МСВА 2320* «Аналіз та оцінка». Джерело інтернет-ресурс: <http://www.iiar-ru>

3. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.* – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2010. – 1028 с.

В статье рассмотрена методика применения аналитических процедур при аудите хлебопекарных предприятий. Проанализированы разные стадии процесса хлебопечения, рекомендованы необходимые аналитические процедуры при аудите от начала производственного процесса до составления финансовой отчетности в целом по предприятию.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, доходы, расходы, финансовая отчетность, аудит, аналитические процедуры, эффективность, модель прогнозирования результатов.

In this article methodology of application of analytical procedures is considered at the audit of bakery enterprises. The different stages of process of baking of bread are analysed, necessary analytical procedures are recommended at an audit from the beginning of productive process, to drafting of the financial reporting on the whole on an enterprise.

**Keywords:** record-keeping, profits, charges, financial reporting, audit, analytical procedures, efficiency, model of prognostication of results.