

**Міністерство освіти і науки України**  
Тернопільський національний економічний університет  
Факультет обліку і аудиту  
Кафедра економічної експертиза та аудиту бізнесу

Дзецько Аліна Олександрівна

**ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ**

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит  
бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Студентка групи ОЕЕМ-21

Дзецько А.О. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.  
\_\_\_\_\_

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. \_\_\_\_\_

Тернопіль 2018

# РОЗДІЛ 1

## ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

### 1.1. Поняття, класифікація та визнання запасів активами

Значну частку оборотних активів підприємства становлять запаси. Це обумовлює їх особливе місце та домінуючі позиції у складі майна і структурі витрат. Згідно з одноіменним П(С)БО запаси - це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [49].

Запаси є складовим елементом матеріальних ресурсів, що формують виробничі ресурси підприємства. Класифікацію останніх наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Класифікація економічних (виробничих) ресурсів підприємства [11]

У літературних джерелах зустрічаються різні поняття, пов'язані із запасами, а саме «матеріальні цінності», «матеріально-виробничі запаси», «товарно-виробничі запаси», «товарно-матеріальні активи», «предмети праці», «матеріальні ресурси». Проте, слід зауважити, що кожна із них має самостійне значення і власне тлумачення.

Інколи при визначенні поняття запаси послуговуються терміном «матеріальні цінності». Однак, вважаємо, що поняття «цінність» можна використовувати як описову категорію, ознаку, яка характеризує запаси як економічні елементи, що є корисними для їх власника та можуть бути джерелом економічної вигоди.

Використання категорії «матеріально-виробничі запаси», як і «матеріальні цінності», характеризується певними суперечностями, бо до їх складу входять не тільки предмети праці, але й засоби праці. У зв'язку з цим, ці поняття є ширшим, і охоплюють ті активи, які мають матеріальну форму та беруть участь у виробництві.

Опрацювання літературних джерел дає можливість стверджувати, що матеріальні ресурси є предметами праці, які у ході виробництва піддаються обробці засобами праці. До їх складу входять ті ж елементи, що і до виробничих запасів, а ще енергія, яка не може перебувати у виробничих запасах, однак є матеріальним ресурсом.

Варто зазначити, що існують певні проблеми і з використанням терміну «предмети праці». Таке поняття відображає сутність елементів виробництва, які підлягають обробці, але традиційно вважаються економічною, а не обліковою категорією.

Виробничі запаси входять до складу предметів праці і використовуються у виготовленні продукції, хоча безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, проте споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту. Виробничі запаси включають сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо; тару і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, які

передані у переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали; незавершене виробництво; готову продукцію. Таким чином, категорія «виробничі запаси» як найбільше характеризує властивості матеріальних елементів виробництва, які перебувають у складі резервів у цехах або на складах, підлягають обробці у процесі виробництва, формують основу продукції.

Застосування термінів «товарно-матеріальні активи» та «товарно-матеріальні запаси» для означення запасів є не прийнятними через охоплення ними активів, які можуть бути як оборотними, так і необоротними.

Для правильної організації обліку і аудиту запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Запаси можна класифікувати за ознаками відображеними в таб.1.1.

Таблиця 1.1  
Класифікаційні групи запасів та їх характеристика [39]

№ п/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортування
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться у процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства.
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітної періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітної періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітної періоду

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
5	По відношенню до Балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться на ньому через визначені обставини.

1	2	3	4
5	По відношенню до Балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться на ньому через визначені обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткій термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
7	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство ззовні, від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві.
		Вторинні	Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції)
8	За обсягом	Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
		Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
9	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10	За складом і структурою	Запаси виробничі (предмети та засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки
		Запаси готової продукції	Продукція, закінчена виробництвом і знаходиться на складі

Підґрунтям економічної класифікації виробничих запасів є їх значення для процесу виробництва, бо при цьому вони виконують різну роль. Одні є

основою продукції (наприклад, деревина для виготовлення віконних рам), інші – використовуються у виробництві і надають їй певних властивостей (наприклад, фарби), або сприяють виробничому – процесу (наприклад, тара і тарні матеріали ін.). Перша група формує основні виробничі запаси, інша – допоміжні. У складі основних виробничих запасів виокремлюють куповані напівфабрикати.

З метою правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації обліку і контролю, враховуючи їх різноманіття та значну кількість, крім економічної класифікації застосовують класифікацію за технічними ознаками. Відповідно до технічних ознак виробничі запаси ділять на групи і підгрупи за найменуванням, типом, гатунком, розміром і таке інше. Така класифікація відображається у розроблених номенклатурах систематизованого переліку виробничих запасів. За допомогою такого систематизованого переліку, кожному найменуванню, розміру і сорту виробничих запасів присвоюють номенклатурний номер, а також одиницю виміру та ціна. Пізніше присвоєний номенклатурний номер запасів відображають в усіх документах, якими оформляється їх рух. Це запобігає пересортуванню, тобто помилковому оприбуткуванню чи списанню замість одних виробничих запасів інших. Крім того наявність систематизованого переліку є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації з обліку наявності, надходження і витрачання запасів. Номенклатурний номер при цьому застосовують як ознаку, за яким можна визначити номер синтетичного рахунка, субрахунку, групу, найменування запасу, його сорт і розмір.

Облік виробничих запасів здійснюють за такими напрямками як: придбання; наявність і руху на складах; використання у процесі виробництва; продаж. Відповідно до економічної класифікації виробничих запасів формується система рахунків, які їх відображають.

Згідно з НП(С)БО 1 до складу статті «виробничі запаси» Балансу (Звіту про фінансовий стан) входять ще малоцінні і швидкозношувані предмети. Ними

є предмети, які використовують не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він є більшим від року. Для них характерна багаторазова участь у процесі виробництва та збереження натуральної форми.

До МШП відносять інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення та пристосування (як для серійного і масового виробництва, так і для виконання індивідуального замовлення), спеціальний одяг та взуття, формений одяг для працівників підприємства, предмети, призначені для видачі напрокат тощо. Якщо такі предмети придбаються підприємством для подальшого продажу, вони відносяться до товарів.

Якщо строк корисної експлуатації таких предметів перевищує один рік, то їх відносять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів і амортизують.

Необхідно також врахувати, що ні у Інструкції про застосування плану рахунків, ні в інших нормативних документах не дається визначення поняття «малоцінні», оскільки єдиним критерієм належності тих чи інших матеріалів до МШП є строк їх використання. Отже, виникає проблема визначення вартісної межі МШП. Така межа визначається підприємством самостійно на підставі конкретних умов господарювання.

Велике значення для достовірного відображення в обліку виробничих запасів має його правильна організація та основні принципи побудови. У зв'язку з цим в наказі про облікову політику слід вказати:

- що приймати за одиницю обліку запасів (найменування чи однорідну групу (вид));
- як визначати первісну вартість запасів придбаних за грошові кошти;
- як визначати вартість запасів, які виготовлені на підприємстві;
- які витрати не включати до первісної вартості запасів, а відносити до витрат того періоду, в якому вони були здійснені;
- за якою оцінкою відображати запаси в обліку та звітності;
- який метод оцінювання застосовувати при відпуску запасів у виробництво;

- як обліковувати запаси, що не принесуть підприємству економічних вигід у майбутньому.

Підприємство прагне до мінімізації загальної суми виробничих запасів, підтримання достатнього рівня запасів сировини і матеріалів для забезпечення виробничого процесу, скорочення матеріальних витрат в процесі виробництва продукції і втрат у відходах, зниження собівартості, ліквідації невиробничих втрат. Перераховане актуалізує необхідність аналізу виробничих запасів та операцій з ними. До завдань аналізу виробничих запасів, перш за все, відносять планування запасів і прийняття рішень щодо обсягу замовлень, встановлення оптимальних умов поставки і необхідних страхових резервів.

Достовірність інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності досягається проведенням аудиторської перевірки. Основні завдання аудиту виробничих запасів полягають у перевірці :

- повноти і своєчасності оприбуткування виробничих запасів;
- відображення в обліку всіх витрат, пов'язаних з рухом виробничих запасів та визначення їх первісної вартості;
- відображення операцій з вибуття виробничих запасів
- фактичної собівартості витрачених виробничих запасів та їх залишків за видами та місцями зберігання;
- облікової інформації про наявність та рух виробничих запасів у облікових регістрах та звітності.

## **1.2 Оцінка виробничих запасів**

Важливе значення для правильного обліку виробничих запасів має порядок визнання їх активами та оцінювання.

Методологічні засади формування в обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначено у нормативно-правових актах [33; 49]. Згідно із цими нормативними актами під активами слід розуміти ресурси, які контролюються підприємством внаслідок минулих подій, і їх використання, як очікується, приведе до отримання у майбутньому певних економічних вигід.



Такі економічні вигоди відображають потенціал активу, пов'язаний з надходженням грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство. Тому, до умов, за яких запаси вважатимуться активами відносять імовірність отримання у майбутньому економічної вигоди та достовірність визначення їх вартості. При невиконанні хоча б однієї з вимог запаси не відображаються в балансі, а є витратами періоду. Наприклад, фарби, придбані для благодійною метою (для передачі у дитячий будинок) або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, не є активами. Їх вартість слід відображати як витрати, що виникають у процесі діяльності, яка не пов'язана з операційною діяльністю підприємства. Таким чином, не всі ресурси визнаються активами і відображаються у складі майна підприємства при складанні балансу.

Оцінювання виробничих запасів здійснюють при їх надходженні, вибутті та на дату складання балансу.

Первісна вартість при надходженні запасів залежить від способу надходження на підприємство: придбання за грошові кошти та їх еквіваленти; виготовлення; передачі засновниками в якості внеску до статутного капіталу; безоплатної передачі; обміну на інші запаси (див. рис.1.2).

Якщо виробничі запаси придбані за плату, то їх первісна вартість складається з :

- розміру грошових коштів, які сплачуються постачальнику відповідно до укладеного договору;
- розміру грошових коштів, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги, пов'язані з пошуком та купівлею;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які пов'язані з купівлею запасів і, які не відшкодовуються підприємству;
- заготівельних витрат, витрат на навантажувально-розвантажувальні роботи, витрат, пов'язаних з транспортуванням запасів, включаючи витрати зі страхування запасів;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і

доведенням їх до придатного до використання стану (наприклад, витрат на доробку і підвищення якісних характеристик запасів).

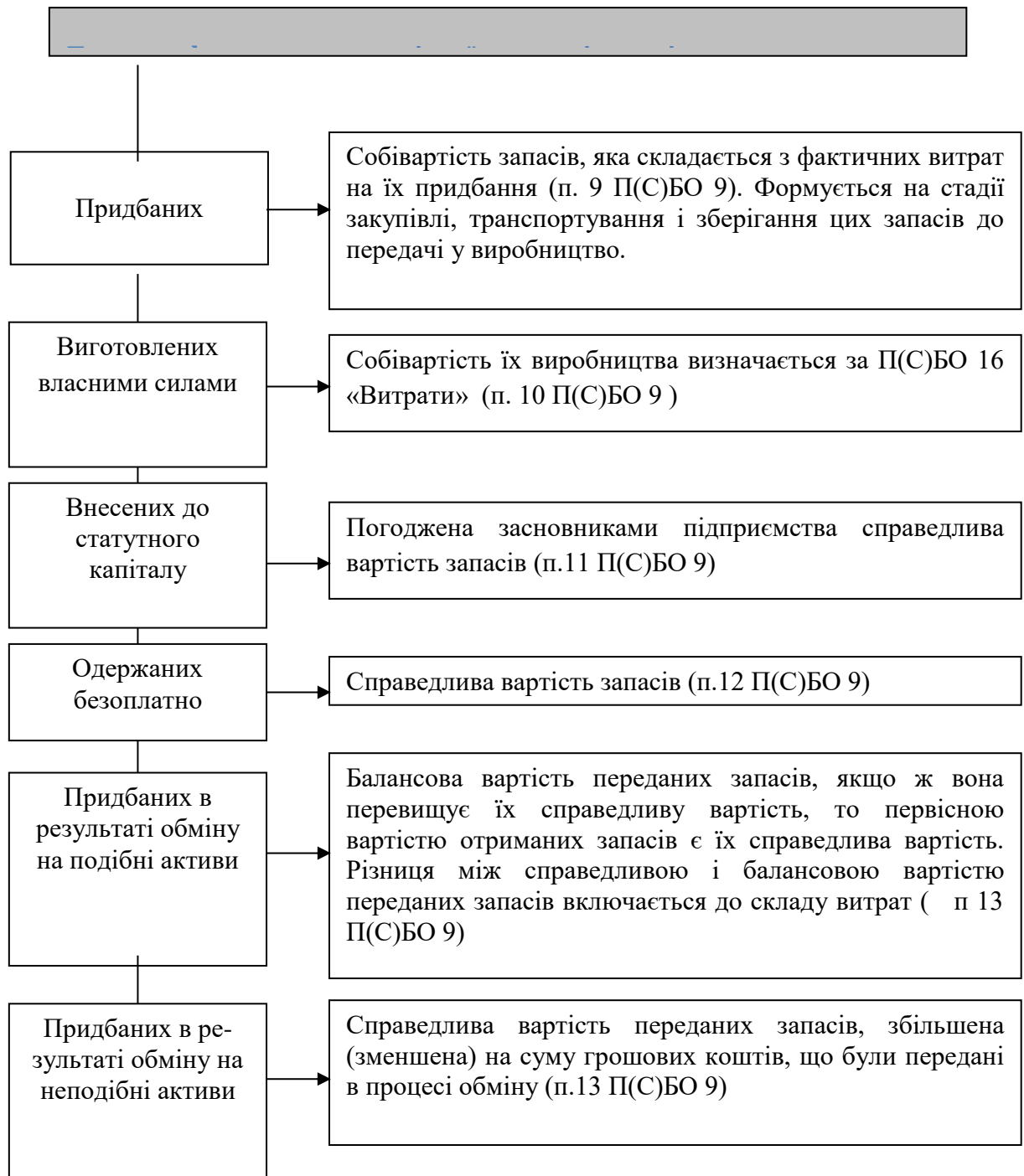


Рис. 1.2. Оцінка запасів при їх надходженні на підприємство [49]

Первісну вартість запасів, які виготовлені на підприємства формують витрати, пов'язані з їх виробництвом. Їх склад визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Якщо запаси отримані як внесок до статутного капіталу або отримані

безкоштовно, то первісною вартістю визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість запасів, які отримані в обмін на неподібні запаси, визначається справедливою вартістю переданих запасів, яку збільшують або зменшують на суму грошових коштів або їх еквівалентів, які були передані у процесі обміну. При обміні на подібні запаси, їх первісною вартістю є балансова вартість переданих запасів. Якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то отримана різниця включається до складу витрат звітного періоду.

Не входять до складу первісної вартості запасів понаднормативні втрати і нестачі запасів; відсотки за користування позиками; збутові, адміністративні та інші схожі витрати, які не пов'язані з їх придбанням. Такі витрати належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

Транспортно-заготівельні витратив можуть включатися до первісної вартості запасів за допомогою методів прямого рахунку або середнього відсотку. Згідно методу прямого рахунку транспортно-заготівельні витрати зразу включаються до собівартості придбання запасів, а при використанні методу середнього відсотку – спочатку відображаються окремому субрахунку рахунків обліку запасів і кожного місяця розподіляються між залишками використаних та невикористаних запасів.

Метод середнього відсотку застосовують досить рідко, бо він дещо спотворює вартість запасів: витрати з транспортування одних запасів включаються до первісної вартості інших. Такий метод підприємства хлібопекарної галузі промисловості майже не використовують через нетривалий виробничий цикл, який у середньому складає 8 годин.

Оцінювання виробничих запасів при вибутті здійснюється з використанням таких методів як: ідентифікована собівартість одиниці запасів; середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу [49].

Варто зазначити, що для всіх об'єктів обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, використовується лише один із

вказаних методів. Якщо можна підтвердити різницю в умовах використання виробничих запасів, то можливе застосування в практиці обліку різних методів для оцінювання різних запасів. Вибір методів оцінки вибуття запасів є елементом облікової політики підприємства і не підлягає зміні без вагомих причин. Обрані методи оцінки підприємство вказує у примітках до фінансової звітності.

Зазначимо, що конкретний механізм використання перерахованих методів оцінювання визначається системою обліку запасів, яка прийнята на підприємстві. Розглянемо його детальніше.

Ідентифіковану собівартість використовують для оцінювання запасів, які використовують для спеціальних замовлень. Застосування такого методу є виправданим для дорогих запасів, коли кожна одиниця має специфічні, властиві тільки їй характеристики, тобто запаси є не однорідними за своїми споживчими характеристиками, і які не замінюють один одного. Однак практичне використання методу обмежене через значну трудомісткість і виправдовує себе за умов використання комп'ютеризованої форми ведення обліку запасів, маркування запасів за допомогою штрихових кодів та наявності пристроїв для їх зчитування.

Оцінка за середньозваженою собівартістю здійснюється за кожною одиницею запасів на підставі ділення сумарної вартості таких запасів на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та отриманих у звітному місяці запасів. При періодичному обліку запасів середня вартість одиниці запасів визначається за звітний період, при постійному веденні обліку – після кожного надходження шляхом розрахунку «плаваючої» середньозваженої собівартості. Такий метод доцільно застосовувати при списанні взаємозамінних запасів, і тоді, коли не здійснювати їх ідентифікацію. Метод середньозваженої собівартості в умовах постійного обліку запасів дозволяє оцінити вартість списаного запасу та запасів у залишках відразу, тобто у момент здійснення операції. Це дозволяє отримати об'єктивну інформацію про вартість запасів,

хоча і зумовлює збільшення обсягу роботи – розрахунок середньозваженої собівартості потрібно здійснювати кожен раз при відпуску запасів.

Застосування методу середньозваженої собівартості за умов періодичного обліку запасів ґрунтується на припущенні, яке спрощує рух запасів – всі запаси надійшли і відпущені у кінці звітного періоду. Такий підхід хоча і зменшує трудомісткість розрахунків, проте не дозволяє у момент відпуску запасів визначити їх собівартість. Для цього потрібно врахувати всі операції за місяць.

Використання методу ФІФО для оцінки запасів базується на припущенні, що запаси використовують у тій послідовності, у якій вони надходять на підприємство і відображені в обліку. Запаси, які першими відпускаються у виробництво, продаються або вибувають через інші причини, оцінюють за собівартістю перших за часом надходжень. Такий метод досить часто використовують для запасів з коротким терміном зберігання, зокрема продукти харчування. Перевагою методу ФІФО є простота, систематичність і об'єктивність. Він дозволяє уникнути збитків від псування запасів, а також перешкоджає маніпулюванню вартістю запасів через штучне її завищення або заниження. Це запобігає маніпулюванню прибутком, забезпечує вартісну оцінку запасів у балансі, яка приблизно дорівнює поточній ринковій вартості. Метод ФІФО є об'єктивним за умов низької інфляції. Однак при високій інфляції застосування методу призводить до завищення залишків запасів, заниження собівартості готової продукції, та, як наслідок, завищення фінансових результатів.

Оцінювання виробничих запасів за нормативними витратами вимагає використання норм їх витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). Такі норми розраховують з врахуванням технології виробництва, нормальних рівнів завантаження виробничих потужностей, діючих цін і т.п.

Оцінювання запасів за цінами продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами середнього процента торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів розраховується як різниця між продажною (роздрібною) ціною реалізованих запасів і сумою торгової націнки на них. Сума торгової

націнки на реалізовані запаси визначається як добуток їх продажної (роздрібної) ціни на середній процент торгової націнки. Останній розраховується шляхом ділення залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок за звітний місяць на продажну вартість одержаних у звітному місяці запасів і залишок запасів на початок звітнього місяця. Такий метод, як правило, застосовують для товарів.

Для того, щоб проаналізувати різницю між основними методами оцінки, розглянемо конкретний приклад та оцінимо показники, отримані при їх використанні у системах періодичного і постійного обліку на прикладі операцій з надходження і витрачання висівок пшеничних на хлібзавод за січень 2018 р. Вихідні дані для розрахунку подано у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Вихідні дані для порівняння результатів використання різних методів оцінки вибуття запасів

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Кількість, кг	Ціна, грн./кг	Сума, грн.
	01.01.18	Залишок висівок пшеничних початок місяця	50	3,10	155
1	02.01.18	Надійшло висівок пшеничних	150	3,20	480
2	15.01.18	Надійшло висівок пшеничних	100	3,25	325
3	20.01.18	Відпущено у виробництво висівок пшеничних	200	...	...
4	25.01.18	Надійшло висівок пшеничних	50	3,40	170
	01.02.18	Залишок висівок пшеничних на кінець місяця	150	...	...

Всі розрахунки оформимо у вигляді таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Методика застосування різних методів оцінки вибуття виробничих  
запасів та порівняння їх результатів

Метод цінки	Розрахунок вартості матеріалів, відпущених у виробництво і їх залишку на кінець місяця.	
	Система періодичного обліку	Система постійного обліку
Ідентифікованої собівартості	Відпущено у виробництво: $50 \text{ од.} \times 3,1 \text{ грн.} = 155 \text{ грн.}$ $100 \text{ од.} \times 3,2 \text{ грн.} = 320 \text{ грн.}$ $50 \text{ од.} \times 3,25 \text{ грн.} = 162,5 \text{ грн.}$ Всього $637,5 \text{ грн.}$ Залишок на кінець місяця: $1130 - 637,5 = 492,5 \text{ грн.}$	Відпущено у виробництво: $50 \text{ од.} \times 3,1 \text{ грн.} = 155 \text{ грн.}$ $100 \text{ од.} \times 3,2 \text{ грн.} = 320 \text{ грн.}$ $50 \text{ од.} \times 3,25 \text{ грн.} = 162,5$ <u>грн.</u> Всього $637,5 \text{ грн.}$ Залишок на кінець місяця: $1130 - 637,5 = 492,5 \text{ грн.}$
Середньозваженої собівартості	Середня собівартість одиниці матеріалів: $\frac{155+480+325+170}{50+150+100+50} = \frac{1130}{350} = 3,23 \text{ грн.}$ Відпущено у виробництво: $200 \text{ од.} \times 3,23 \text{ грн.} = 646 \text{ грн.}$ Залишок на кінець місяця: $1130 - 646 = 484 \text{ грн.}$	Середня собівартість одиниці матеріалів: $\frac{155+480+325}{50+150+100} = \frac{960}{350} = 3,2 \text{ грн.}$ Відпущено у виробництво: $200 \text{ од.} \times 3,2 \text{ грн.} = 640 \text{ грн.}$ Залишок на кінець місяця: $1130 - 640 = 490 \text{ грн.}$
ФІФО	Відпущено у виробництво: $50 \text{ од.} \times 3,1 \text{ грн.} = 155 \text{ грн.}$ $150 \text{ од.} \times 3,2 \text{ грн.} = 480 \text{ грн.}$ Всього $635 \text{ грн.}$ Залишок на кінець місяця: $1130 - 635 = 495 \text{ грн.}$	Відпущено у виробництво: $50 \text{ од.} \times 3,1 \text{ грн.} = 155 \text{ грн.}$ $150 \text{ од.} \times 3,2 \text{ грн.} = 480 \text{ грн.}$ Всього $635 \text{ грн.}$ Залишок на кінець місяця: $1130 - 635 = 495 \text{ грн.}$

Як свідчать дані таблиці 1.3, при використанні методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів у системах періодичного і постійного обліку результати розрахунків не відрізняються і залежать виключно від того, які саме запаси було використано (дорожчі чи дешевші).

При використанні методу середньозваженої собівартості в системах постійного і періодичного обліку виникає розбіжність у результатах, яка пояснюється тим, що при постійному обліку застосовується метод «плаваючої» середньої собівартості і, як наслідок, враховуються лише ті операції, які

відбулися до моменту вибуття матеріалів, тоді як при періодичному обліку враховуються всі операції за обліковий період. Застосування цього методу у періодичному обліку за умови зростання цін веде до списання більшої вартості запасів, ніж при постійному обліку, оскільки в періодичному обліку при розрахунку середньозваженої собівартості будуть враховані останні, дорожчі одиниці запасів, і, відповідно, середньозважена собівартість одиниці запасів буде вищою.

При використанні методу ФІФО в системах постійного і періодичного обліку результати розрахунків співпадають, оскільки порядок списання вартості матеріалів не змінюється в залежності від моменту здійснення розрахунків (в момент вибуття чи в кінці облікового періоду) і співпадає з послідовністю їх надходження.

Порівнявши результати застосування методів ФІФО і середньозваженої собівартості, можна зробити висновок, що, незалежно від того, яка система обліку запасів застосовується на підприємстві (періодичний чи постійний облік), вартість запасів, що вибули, буде найменшою при використанні методу ФІФО, більш високою – методу середньозваженої собівартості відповідно, прибуток буде найвищим при використанні методу ФІФО, дещо меншим – середньозваженої собівартості.

Отже, використовуючи різні методи оцінки вибуття запасів, можна одержати різні значення валового чи операційного прибутку, особливо в умовах інфляції, що дає можливість деякою мірою маніпулювати показниками звітності (зокрема, сумою прибутку і залишку запасів). Вибір підприємством оптимального методу оцінки дасть можливість відображати у балансі більш достовірну інформацію, і, відповідно, сприятиме залученню інвестицій.

Якщо рівень інфляційних коливань цін незначний, то запаси варто оцінювати за вартістю їх придбання. Однак, при зростанні річного рівня інфляції, наслідком якого є значне коливання цін, оцінювання запасів за вартістю придбання вже не відображає їх реальну вартість і корисність як джерело потенційного доходу. Вартість запасів може зменшуватись за рахунок



морального старіння, яке зумовлює різницю між вартістю придбання запасів і їх вартістю на даний момент. Для збереження об'єктивності оцінювання запасів за умов цінової нестабільності їх відображають у фінансовому обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Остання визначається за кожною одиницею запасів як різниця між очікуваною ціною реалізації запасів і очікуваними витратами, пов'язаними з реалізацією.

Виявити негативну різницю між вартістю придбання запасів і ймовірною ціною їх продажу можна при проведенні інвентаризації. Однак зробити це без участі досвідчених фахівців досить складно. Для цього обліковому персоналу потрібно володіти інформацією не тільки про ці запаси, але і інформацією про ринки збуту, знати технологію виробництва. Ці знаннями є такими, які виходять за межі кваліфікаційних вимог до професії таких працівників. Все, що має вимагатися від облікового персоналу - це включити до складу інвентаризаційної комісії свого представника і надати голові комісії дані про балансову вартість кожної одиниці (або групи) запасів. Результати, належно оформлені інвентаризаційною комісією, повинні стати, при потребі, підставою для проведення уцінки окремих запасів до чистої вартості реалізації. Крім того, для організації своєчасного оцінювання запасів, доцільно на підприємстві організувати поточний контроль. Його варто делегувати певним особам та зобов'язати їх надавати бухгалтерії звіт про запаси, реалізація яких викликає сумніви, або про обставини, що сприяли зниженню очікуваних економічних вигод від використання того чи іншого активу. Такий підхід цілком відповідає принципу обачності .

Варто відзначити, що у вітчизняній обліковій практиці уцінка запасів до чистої вартості реалізації здійснюється досить рідко. Це пояснюється тим, що її розрахунок сприймається обліковим персоналом як додаткова трудомістка процедура. В обліковій практиці зарубіжних компаній, де фінансова звітність складається не для статистики, а для себе, для інвесторів, для кредиторів,

загалом для тих, у чийй участі вони зацікавлені заради процвітання свого бізнесу – така процедура досить поширена.

### **1.3. Сучасні інформаційні технології обліку в діяльності підприємства**

Сучасний розвиток продуктивних сил суспільства і виробничих відносин зумовлює створення та впровадження прогресивних інформаційних технологій, які особливо швидкими темпами поширюються у різних видах економічної діяльності. Нові інформаційні технології характеризуються витісненням ручних процедур у інформаційному забезпеченні управлінської діяльності, насамперед на рівні мікроекономіки, де основою інформаційної системи управління господарською діяльністю є облік, аналіз і контроль.

Користувачу потрібна інформація у реальному часі, щоб стежити за кон'юктурою ринку товарів, яка швидко змінюється, поведінкою конкурентів на ринку та потребою споживачів ринку. Це формує передумови для пошуку нових інформаційних технологій управління, які ґрунтуються на сучасних засобах обчислювальної техніки.

Впровадження інформаційних технологій у обліково-аналітичному процесі є особливо важливим через велику кількість як первинних і зведених документів. Комп'ютеризація інформаційних облікових систем дозволяє отримувати численні переваги в управлінні підприємство в цілому.

Сучасні інформаційні технології різняться залежно від завдань автоматизації, які можуть бути такими:

- автоматизація діяльності підприємства в цілому (передбачає впровадження систем автоматизації управління підприємством);
- автоматизація винятково фінансового та податкових розрахунків;
- автоматизація обліку з метою отримання інформаційного інструменту, який би давав змогу вирішувати поточні управлінські завдання.

Автоматизація діяльності підприємства в цілому зумовлює такі економічні ефекти [30]:

- зростання ефективності використання виробничих потужностей до 20 %;
- економія оборотних засобів до 1-6 % від суми продаж;
- зниження виробничого браку до 35 %;
- зниження страхових запасів на складах до 40 %;
- зниження транспортно-заготівельних витрат до 60 %;
- зниження дебіторської заборгованості за рахунок її всебічного, персоналізованого контролю – на десятки відсотків;
- скорочення загальновиробничих та адміністративних витрат до 30 % тощо.

Впровадження комп'ютерної техніки не передбачає внесення суттєвих змін до принципів обліку, проте техніка збору і обробки інформації вдосконалюється. При цьому, як правило, надаються додаткові можливості контролю. Кожний із елементів облікової технології – документування господарських операцій, відображення облікової інформації на рахунках, інвентаризація змінюється за формою та удосконалюється (таб.1.4).

В комп'ютерних облікових системах обробка первинної інформації здійснюється за принципом об'єднання процесів складання первинного документа та введення його до бази даних. Крім того, можна налагодити автоматичну реєстрацію первинної інформації за допомогою технологічних датчиків, сканерів штрихових кодів, касових апаратів, смарт-карток, електронних зважувальних пристроїв, годинників, лічильників, виміральної тари тощо без ручного введення.

Інвентаризація із використанням штрихових кодів здійснюється значно швидше. До того ж заміна ручного перерахунку зчитуванням етикеток зі штрих-кодами дає змогу проводити переоблік і інвентаризацію запасів та інших матеріальних цінностей без призупинення поточних операцій на складах, у магазинах або в цехах.

Таблиця 1.4

## Елементи облікової технології в умовах автоматизованої обробки даних[38]

Елемент бухгалтерської технології	Спосіб обробки облікової інформації
	автоматизований
1. Первинне документування: а) тип носіїв первинної інформації	Електронні (магнітні, оптичні) носії первинної інформації: електронні первинні документи, смарт-картки, штрихові коди
б) проектування та створення форм первинних документів	За допомогою програмних засобів можливе створення двох форм кожного первинного документа: форми, пристосованої для введення необхідних реквізитів до комп'ютерної бази даних, і форми для роздруковування документів на папері
в) встановлення порядку здійснення записів у первинних документах	Заповнення документів відбувається відповідно до алгоритму з автоматичним розрахунком ряду реквізитів та контролем за правильністю їх введення
г) виписування первинних документів	Створення електронних документів під час здійснення господарських операцій та одночасна їх обробка і накопичення
2. Інвентаризація	Застосування технічних засобів (сканерів штрихових кодів)
3. Оцінка (методи списання, амортизації) активів	Програмна реалізація найоптимальнішого способу оцінки, використання різних способів оцінки для різних груп матеріальних цінностей, необоротних активів та інших об'єктів обліку
4. Калькулювання	Побудова багаторівневих розрізів статей витрат, необхідних для потреб управління. Можливість використання кількох розрізів обліку (в розрізі виробничих підрозділів, видів продукції, статей та елементів витрат, переділів)
5. План рахунків та аналітичний облік	Використання кількох планів рахунків, розробка багаторівневої ієрархічної та багатовимірної паралельної структур субрахунків та аналітичних рахунків

Облікова оцінка є важливим інструментом, що впливає на відображення господарських операцій у звітності. Застосування комп'ютерних програм дозволяє застосовувати найбільш оптимальний спосіб оцінки окремо для кожної групи облікових об'єктів, не збільшуючи трудомісткості обліку.

Застосування комп'ютерних програм спрямоване на вдосконалення технології роботи з робочим планом рахунків. Багато програм дають

можливість вводити записи одночасно в кількох робочих планах рахунків за одним первинним документом, що є корисним як для ведення окремого управлінського обліку, так і для одночасного обліку за різними стандартами.

Можливості аналітичного обліку також значно розширюються. У сучасних облікових комп'ютерних програмах можливе використання від 3 до 5 розрізів аналітичного обліку за кожним синтетичним рахунком. На практиці це уможливило ведення обліку виробничих запасів у розрізі: власне найменувань; складів (торгових точок); матеріально-відповідальних осіб; партій запасів. Відповідно можливим стає отримання інформації про наявність певних запасів на складах, у конкретної матеріально відповідальної особи..

Застосування автоматизованих систем посилює функцію контролю правильності, законності, а іноді й економічної доцільності облікових операцій (записів), не підвищуючи трудомісткості ведення обліку. Це досягається попереднім програмуванням відповідних перевірочних алгоритмів. При цьому автоматизована інформаційна система забезпечує безперервний контроль як складання документів, так і поточних облікових записів. Такий підхід обумовлено тим, що комп'ютерна система обліку має свою внутрішню структуру та вбудовані алгоритми, формує правила обліку і схему документообігу, задані відповідальними особами та зафіксовані в структурі системи. Практичний результат для підприємства — зменшення ймовірності помилок як через неграмотність або випадкову помилку бухгалтера, так і через навмисну шкоду.

Зазначимо, що практично всі наведені вище можливості стають доступними не відразу після придбання програми, а тільки після досить витратного процесу налагодження програми під особливості господарської діяльності й обліку конкретного підприємства.

Автоматизація господарського обліку здійснюється і з метою отримання інформаційного інструменту, який би давав змогу вирішувати поточні управлінські завдання тоді, коли додаткові інформаційні можливості (на зразок наведених вище можливостей) використовувати різні способи оцінки,

отримувати інформацію на підставі розвинутої аналітики за різноманітними запитамі) починають цікавити керівників підприємства різного рівня. Такі сучасні програмні продукти представлені на вітчизняному ринку, як «1С підприємство» версії 8.3, «БЕСТ», «Парус» і т.д., дають змогу виконувати багато функцій, які виходять за межі того, чого потребує фінансовий облік та податкові розрахунки. Серед них – можливість отримання різноманітних звітів на основі введених даних. При комп'ютерному способі обробки даних звітність формується як у регламентному режимі, так і в режимі запитів до бази даних, а не складається один раз для використання протягом тривалого часу. Фактично кожен звіт у комп'ютерній бухгалтерії — це форма плюс певний алгоритм отримання звітних даних.

Відповідно облікові системи можна налагодити на отримання не тільки різного роду облікових звітів (шахової відомості, оборотно-сальдової відомості, різноманітних довідок за рахунками), а й різних довідок, корисних для поточного управління підприємством. Як свідчить практика, передусім керівників цікавить: наявність грошей на рахунках підприємства і в касі; поточна кредиторська і дебіторська заборгованість на конкретну дату. Ці довідки найпростіше отримати на основі облікових даних (звичайно, за умови своєчасного введення облікової інформації в програму). Серед інших корисних управлінцям звітних довідок, які можуть бути отримані з облікових програм, можна назвати, наприклад, товарний звіт або розрахунки рентабельності, платоспроможності, фінансової стійкості. Насправді добре організована автоматизована система обліку може дати керівнику значно більше, ніж самому бухгалтеру.

Як свідчать літературні джерела, українські підприємства інвестують в інформаційні технології в середньому від 1 до 2 % від обороту, тоді як у розвинених країнах цей показник становить від 5 до 10 % [47]. Це незадовільний показник. Можна стверджувати, що збільшення частки витрат на інформаційні технології на вітчизняних підприємствах є обов'язковою передумовою успішності проектів автоматизації управління й обліку.

Насиченість ринку обліковими програмними продуктами актуалізує проблему їх вибору. Вимоги до облікових програмних продуктів формують три різні категорії користувачів: бухгалтери — безпосередні користувачі комп'ютерної облікової системи; спеціалісти з інформаційних систем — програмісти і техніки; керівництво підприємства – управлінці.

Враховуючи те, що перелік вимог до облікових програм є складним комплексом функціональних, технічних, комерційних та ергономічних питань, пропонуємо наступний їх перелік для порівняння комп'ютерних облікових програм (таб. 1.5.)

Основними функціональними вимогами є: здатність вводити та нагромаджувати всі операції, які характеризують господарську діяльність підприємства; можливість визначати обороти і залишки за рахунками обліку у будь-який момент часу незважаючи на кількість введених господарських операцій; формування кореспонденцій рахунків із зазначенням конкретних аналітичних об'єктів і формуванням різних аналітичних звітів; кількісний облік активів; облік грошових коштів у різних валютах; можливість оперативно формувати звітні форми, шаблони облікових проведення відповідно до специфіки конкретного підприємства (незалежно від форми власності та виду діяльності) і можливих змін у законодавстві.

Технічні вимоги пов'язані з алгоритмах обробки інформації, наявністю низки сервісних параметрів, які потрібні для ефективної роботи програми. До складу основних технічних вимог варто віднести: невибагливість до комп'ютерної техніки (програма повинна працювати на комп'ютерах з середніми технічними характеристиками); можливість здійснювати редагування документів та звітів, їх вивід на монітор і принтер. Крім того, важливим є обмін даними з іншими програмами і пристроями, зокрема касовими апаратами; робота у локальних комп'ютерних мережах; забезпечення захисту інформації із використанням системи паролів; наявність засобів архівування даних і автоматичного відновлення інформації.

Таблиця 1.5.

## Вимоги до програмного забезпечення бухгалтерського обліку [47]

Групи	Вимоги	Характеристика вимоги
Функціональні	Ведення Журналу операцій	Здатність вводити та накопичувати всі господарські операції, що відображають господарську діяльність
	Ажур	Можливість розраховувати підсумки по рахунках бухгалтерського обліку (обороти, залишки) на будь-який момент часу при довільній кількості введених господарських операцій
	Аналітичний облік	Можливість вести аналітичний облік в таких розрізах і з таким рівнем деталізації, як цього вимагають потреби управління
	Кількісний облік	Можливість ведення обліку в натуральному вимірнику
	Валютний облік	Облік у валютах, що відрізняються від базової (основної) валюти
	Гнучкість	Можливість налагодити програму до особливостей конкретного підприємства та змін в законодавстві
Технічні	Невибагливість до апаратного	Можливість роботи на комп'ютерах з середніми технічними характеристиками
	Редактор документів	Вбудовані в програму засоби створення і коригування форм первинних документів, реєстрів та звітів
	Експорт-імпорт даних	Можливість обмінюватися даними з іншими програмами та пристроями (касовими апаратами, технологічними датчиками, сканерами штрих-кодів)
	Робота в мережах	Здатність працювати на кількох комп'ютерах з поєднанням даних за допомогою комп'ютерної мережі
	Захист інформації	Забезпечення кодування інформації та обмеження доступу за допомогою системних паролів
	Архів документів	Вбудовані засоби архівації даних з можливістю швидкого відновлення інформації
Комерційні	Ціна	Прийнятна ціна програмного забезпечення та його супроводу
	Супровід	Послуги з навчання користувачів, оперативні консультації, оновлення програмного забезпечення
	Документація	Якісна детальна друквана документація до програм
Ергономічні	Інтерфейс користувача	Засоби забезпечення діалогу «людина-комп'ютер»
	Програмна допомога	Розвинена система програмної допомоги, що дозволяє отримати «підказку» щодо будь-якої функції або дії в програмі

Комерційні вимоги, пов'язані з умовами придбання і експлуатації програми, які пропонує постачальник. До основних комерційних вимог варто віднести: прийнятна ціна облікової програми (тут варто виокремлювати



вартість власне програмного продукту і вартість його впровадження та обслуговування). Обслуговування програмного забезпечення включає навчання облікового персоналу роботи з програмою та її налагодження на розв'язання облікових завдань конкретного користувача; оперативні консультації з проблем, які виникають під час роботи; оновлення старих версій програмних продуктів, їх заміна новими.

Серед ергономічних вимог – зручність інтерфейсу для користувача і існування розвинутої системи програмної допомоги.

Для порівняння різних програми доцільно обрати найбільш суттєві параметри, а потім оцінити їх в балах для кожної програми. Рекомендована послідовність вибору облікової програми може бути такою (рис. 1.3):

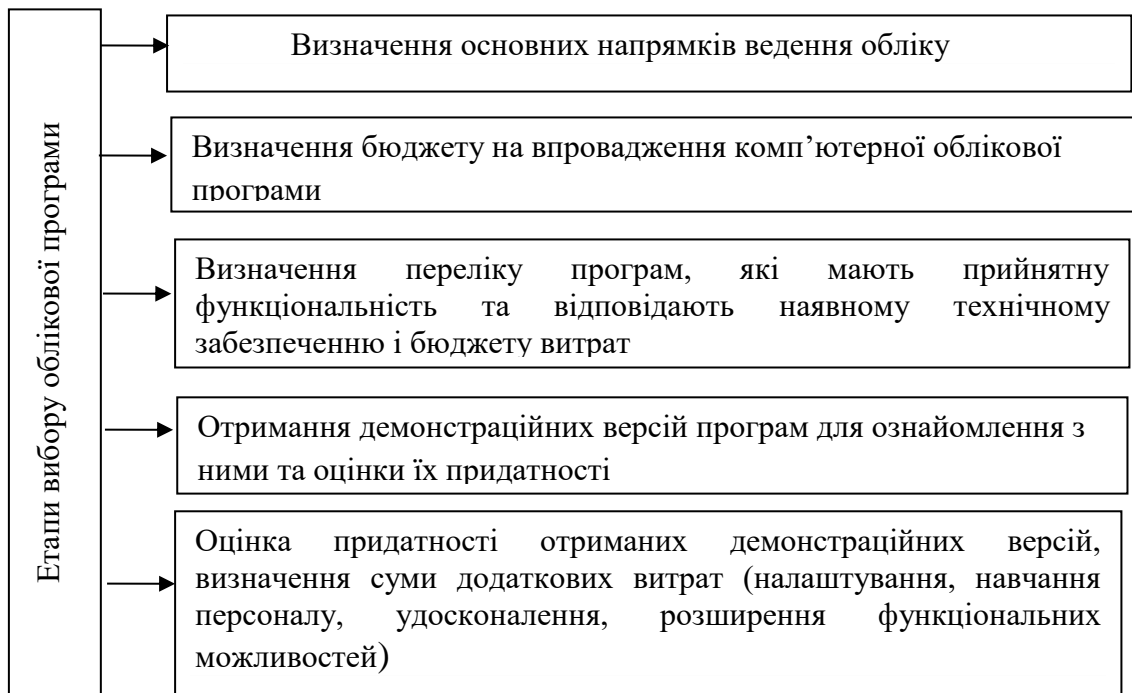


Рис. 1.3. Етапи вибору комп'ютерної облікової програми

Досить часто, витративши значні кошти на автоматизацію обліку, менеджери підприємств часто не отримують необхідної від неї віддачі. Ситуація пояснюється тим, що традиційний фінансовий облік не зорієнтований на подання інформації необхідної керівництву. У зв'язку з цим на великих і середніх за розміром підприємствах, як правило, функції аналізу та контролю передані фінансовим контролерам, фінансовим директорам та їхнім службам,

службам внутрішнього контролю та аудиту. Водночас на невеликих і середніх за розміром підприємствах функції контролю, аналізу, фінансового планування та прогнозування покладають саме на автоматизований облік. У цьому випадку бухгалтер має бути фахівцем високої кваліфікації, здатним перейматись проблемами бізнесу та управління в цілому не менше, ніж керівник, а керівник – бути спроможний поставити завдання з отримання інформації перед бухгалтером і програмістом, і мати належний рівень освіти для трактування й використання одержаних даних.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

#### 2.1. Застосування аудиторських процедур для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища

Організація здійснення аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання аудиторської перевірки з метою забезпечення максимальної ефективності аудиторської праці, зниження витрат діяльності та отримання прибутку.

Процес організації і здійснення аудиторської перевірки виробничих запасів можна умовно можна поділити на такі три етапи: підготовчий, основний і заключний. Їх сутність деталізована на рис. 2.1.



Рис.2.1. Етапи аудиту виробничих запасів

Аудиторська фірма як будь-яка організація намагається сформувати достатній портфель замовлень для забезпечення ритмічної роботи. Керівництву аудиторської фірми необхідно враховувати специфіку аудиторської діяльності, в якій велика увага приділяється дотриманню етичних вимог, таких як незалежність, професійна компетентність та професійна поведінка. Тому аудиторська фірма в своїй діяльності має прискіпливо ставитися до вибору клієнтів.

Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги» вимагає, що аудиторська фірма має розробити і застосовувати в своїй практиці відповідні процедури стосовно визнання можливості співпраці з клієнтом [44].

До укладання договору про аудит (чи надсилання листа зобов'язання) уперше клієнт має бути сповіщений про той факт, що до прийняття завдання аудиторська фірма має провести певні процедури попереднього обстеження клієнта, і що такі процедури є необхідними під час першого і кожного наступного виконання завдання. Якщо клієнт не дає своєї згоди на виконання процедур прийняття завдання або надає згоду, а потім перешкоджає виконанню процедур прийняття завдання, фірма відмовляється від виконання завдання.

Прийняти завдання чи продовжити взаємовідносини з клієнтом аудиторська фірма повинна лише тоді, коли аудитори: розглянули питання чесності клієнта та не мають інформації, яка б свідчила про його нечесність; достатньо компетентні для виконання завдання та мають можливість, час і ресурси для цього; можуть дотримуватися етичних вимог.

Розглядаючи питання стосовно чесності клієнта, аудиторська фірма збирає інформацію про ділову репутацію власників та керівництва підприємства-клієнта, характер операцій та практику ведення бізнесу.

Ця інформація може надходити з таких джерел:

- накопичена інформація та досвід аудиторської фірми, набутий під час попередньої співпраці з клієнтом (у разі коли договір укладається не вперше);

- спілкування з керівництвом, власниками та персоналом підприємства;
- спілкування з попереднім аудитором або аудиторською фірмою, що надавали аудиторські послуги клієнту (за письмовою згодою клієнта), що у разі виконання завдання вперше є обов'язковим, з дотриманням вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- пошук інформації у відповідних загальнодоступних базах даних;
- інші джерела, із дотриманням вимог МСА та Кодексу етики професійних бухгалтерів (наприклад, опитування третіх сторін).

Попереднє дослідження суб'єкта господарювання аудитор виконує, керуючись вимогами МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища», який надає рекомендації з досягнення розуміння суб'єкта господарювання [44].

Рівень знань аудитора, потрібний для проведення аудиторської перевірки, включає: загальні знання економіки; знання галузі, в якій діє суб'єкт господарювання; конкретні знання діяльності суб'єкта господарювання.

Загальні знання економіки дозволяють аудитору оцінити економічну ситуацію в країні. Зростання чи спад розвитку економіки держави, рівень інфляції, рівень безробіття, рівень процентних ставок обмінний курс валют, політика уряду (грошова, фіскальна, фінансові стимули, тарифи, механізми валютного контролю і т.п.), частота змін законодавства і політики уряду – все це ті обставини, що можуть спричинити тиск на управлінський персонал, підштовхнути його на шлях перекручення фінансової звітності.

При вивченні особливостей галузі клієнта аудитор враховує умови праці, стан технології, рівень конкуренції, кількість банкрутств, існування галузевих нормативних документів щодо ведення бухгалтерського обліку; особливі аспекти діяльності. Високий рівень конкуренції, велике число банкрутств в галузі, значний спад ділової активності, відсталість технології можуть викликати у аудитора сумніви щодо підтвердження можливості підприємства залишатися діючим. Збільшення темпів зростання галузі може супроводжуватися появою недостатньо кваліфікованих кадрів, що веде до

росту помилок у фінансовій звітності. Отримані знання дозволять аудитору зрозуміти з якими галузевими ризиками йому доведеться зіткнутися, чи компетентний він у вирішенні специфічних проблем цієї галузі, чи потрібно залучати спеціалістів для рішення малознайомих і специфічних питань, тобто оцінити власну спроможності щодо виконання роботи, також зробити висновок про можливість підприємства залишатися діючим..

Конкретні знання підприємницької діяльності суб'єкта господарювання, пов'язані із з'ясуванням її особливостей, обсягів, видів продукції, основних постачальників, споживачів продукції, місць знаходження виробничих потужностей, планів з придбання, продажу активів, злиття з іншими підприємствами, додатковим випуском акцій тощо.

Аудиторський ризик пов'язані із певною сукупністю ризиків бізнесу, які можуть впливати на фінансові звіти суб'єкта господарювання. Розуміння аудитором бізнес-ризиків значно підвищує ймовірність виявлення ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, але аудитор не зобов'язаний виявляти й оцінити всі можливі бізнес-ризиків. Бізнес-ризиків можуть виникнути внаслідок будь-яких змін у діяльності суб'єкта господарювання. Бізнес-ризик може виникати, наприклад, внаслідок розроблення нової продукції чи послуг, що можуть зазнати невдачі; ринку, який навіть у разі успішного розвитку є недостатнім для підтримки продукту чи послуги; дефектів продукції або послуги, які можуть призвести до відповідальності та ризику погіршення репутації, штрафних санкцій.

Розуміння намірів власників і адміністрації щодо майбутніх операцій допоможе розробити правильну стратегію подальшого співробітництва з цим клієнтом, запропонувати дійсно необхідні послуги в галузі обліку, аудиту і консалтингу, сформулювати правильну думку щодо фінансової звітності підприємства, оцінити можливість настання так званих, подальших подій. Так, якщо в ході планування робіт аудитор визначив, що власники передбачають ліквідацію підприємства, то йому необхідно підготуватись до внесення в

аудиторський звіт застережень про незастосування до звітності принципу діючого підприємства.

Нестійкість ринку, залежність від випадку – це ті фактор, що можуть викликати сумнів щодо можливості підприємства залишатися діючим.

Розуміння того, хто є власниками суб'єкта господарювання і якими є взаємини між ними, важливе для визначення операцій з пов'язаними особами.

Характер діяльності дає розуміння, за якими класами рахунків слід очікувати розкриття інформації і фінансовій звітності.

Знання структури власності, форми власності, організаційно-правової і управлінської структури необхідні аудитору не тільки для збору аудиторських доказів, але і для оцінки аудиторського ризику, дозволяють виявити можливі помилки в обліку і звітності. Суб'єкт господарювання може мати складну структуру, яка включає територіальне віддалені дочірні підприємства та філії. Це значно ускладнює аудиторську перевірку і може бути причиною ризику викривлення інформації. Від форми власності, організаційно-правової форми господарювання може залежати і законодавство, що його стосується.

Форми власності та відносини між власниками й іншими фізичними і юридичними особами допомагає при визначенні того чи були ідентифіковані належним чином операції з пов'язаними сторонами.

Велика кількість контрольованих і дочірніх підприємств збільшує ризик неправильного відображення операцій між пов'язаними сторонами, робить безглуздою перевірку дебіторської і кредиторської заборгованості шляхом розсилання листів-підтверджень;

Велика кількість дочірніх підприємств, філій ( структурних підрозділів ) часто супроводжується відсутністю налагодженої системи документообігу між структурними одиницями, приводить до відображення операцій в б/о із запізненням, тобто викликає помилки в своєчасності відображення операцій на рахунках обліку. Крім того, підприємства зі складною організаційною структурою зазвичай характеризуються великим масштабами господарської діяльності й значними обсягами активів, наявністю великої кількості

підрозділів, у тому числі територіальне віддалених філій, дочірніх компаній, великою кількістю персоналу (в тому числі управлінського). Усе це вимагає додаткових витрат й ускладнює організацію внутрішнього контролю підприємства і підтримання її в належному стані.

Невідповідність структури і чисельності бухгалтерії характеру діяльності підприємства, недостатній рівень компетентності управлінського та облікового персоналу, частота змін в його складі веде до значних помилок. Нечіткість організаційної структури, відсутність належного розподілу обов'язків свідчать про слабкий внутрішній контроль, а отже збільшують ймовірність помилок.

Перед проведенням аудиторської перевірки аудитор повинен зрозуміти, як організований і функціонує бухгалтерський облік на підприємстві, система внутрішнього контролю. Система обліку складається з таких елементів як: облікова політика; організаційна структура бухгалтерії; обліковий персонал; процедури документування та відображення в обліку фактів господарської діяльності; процедури підготовки і формування фінансової звітності

Для клієнтів у яких облік ведеться з використанням комп'ютерних програм необхідно з'ясувати порядок придбання, та обслуговування комп'ютерних програм, передбачити спеціальні тестування їх якості з залученням необхідних спеціалістів.

Аудиторові також необхідно розглянути випадки застосування нових змін у законодавчо-нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік.

Якщо у клієнта достатньо надійна система внутрішнього контролю, то ризик контролю буде незначним, а кількість аудиторських доказів може бути значно меншою, ніж за слабого внутрішнього контролю. Крім того, оцінка внутрішнього контролю і ризику дозволяє аудиторіві виявляти конкретні проблемні питання і знижує ймовірність того, що наявні помилки не будуть виявлені. Основною метою оцінки системи внутрішнього контролю підприємства є створення основи для планування аудиту та визначення часу й обсягу аудиторських процедур, а також суми оплати за надані послуги.

Вивчення характеру та проблеми взаємовідносин з податковими



органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта дозволяє зрозуміти податковий статус клієнта, проаналізувати можливі судові розгляди як за позовами клієнта, так і проти нього).

У процесі попереднього обстеження аудитор повинен познайомитися з обліковою політикою підприємства, оцінити її відповідність концептуальній основі фінансової звітності, причин її зміни.

Основними аудиторськими процедурами, які використовуються при попередньому вивченні клієнта є:

- спостереження за діяльністю і операціями підприємства клієнта,
- подання запитів працівникам, попереднім аудиторам, третім особам, експертам на основі спеціально розроблених анкет. Склад питань є справою професійного судження аудитора.

- огляд інформації ділової періоди ( економічних журналів, публікації, що стосуються галузі, в якій працює суб'єкт господарювання, законодавчих та нормативних актів, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, звітів аналітиків, банків, рейтингових агентств), статистичних даних, інформації з мережі Інтернет про клієнта, його управлінський персонал, вищий склад менеджменту та власників, про бізнес, галузь діяльності

- аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків.

Якщо аудиторська фірма вирішує відмовитися від прийняття завдання (тобто обґрунтовано отримано такий висновок під час оцінки інформації щодо чесності клієнта, своїх компетентності, можливостей, часу і ресурсів, а також дотримання етичних вимог), слід виконати таке:

- обговорити це з відповідним рівнем управлінського персоналу клієнта, за можливості чесно навести підстави для цього;

- повідомити клієнта про конфіденційність інформації, отриманої під час спілкування з клієнтом;

- задокументувати важливі питання, обговорення, консультації, висновки та підґрунтя для висновків про відмову від прийняття завдання в довільній

формі.

Набуття необхідних знань про діяльність суб'єкта господарювання є безперервним процесом збирання й оцінювання інформації та співвідношення набутих знань з аудиторськими доказами впродовж усієї аудиторської перевірки. Хоча інформація про діяльність клієнта зазвичай збирається на підготовчому етапі аудиторської перевірки, вона уточнюється і доповнюється на інших стадіях аудиторської перевірки. Професійне судження аудитора про діяльність суб'єкта господарювання допомагає йому оцінювати ризики та виявляти проблеми, планувати і проводити аудиторську перевірку, ефективно й раціонально оцінювати аудиторські докази.

В міжнародній практиці під аудитом розуміють процес, метою якого є надання обґрунтованого рівня впевненості (яка передбачає певний рівень ризику) щодо наявності чи відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок.

На жаль, сьогодні більшість українських аудиторських компаній формально підходять до визначення аудиторського ризику або тільки на папері визначають прийнятний аудиторський ризик на рівні 5%, не проводячи жодних процедур щодо його розрахунку. Однак, оцінка ризиків є дуже важливою проблемою, оскільки від розв'язання її залежить [4]:

- згода аудитора на проведення перевірки фінансової звітності або відмова від неї;
- розроблення загальної стратегії та розробка Меморандуму планування аудиту,
- визначення термінів аудиторської перевірки;
- вибір аудиторських процедур.

Слід звернути увагу, що визначення й оцінка аудиторського ризику базуються на професійному судженні аудитора, під яким прийнято розуміти застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту. При цьому аудитор має керуватися професійним скептицизмом, тобто

до фінансової звітності та іншої отриманої інформації він має застосовувати ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів. Дотримання професійного скептицизму під час аудиту є необхідним, якщо аудитор, наприклад, має зменшити ризики: невиявлення незвичайних обставин; надмірного узагальнення під час формулювання висновків на основі аудиторських спостережень; використання невідповідних припущень під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур і оцінки їхніх результатів.

Як переоцінка, так і недооцінка аудиторського ризику може привести до фінансових та іміджевих втрат для аудитора.

Рекомендації щодо оцінки ризику відображено в МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання, його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» [44].

Ймовірність правильного висновку буде залежати від трьох факторів: ефективності обліку, надійності системи внутрішнього контролю; аудиторських процедур. В залежності від цих факторів виділяють три складові аудиторського ризику: властивий ризик, ризик контролю і ризик невиявлення. Оскільки ризик невиявлення є похідною величиною від властивого ризику і ризику контролю, то важливим для аудитора є розроблення методики їх виміру. Зазначимо, що єдиної методики не існує. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки. Для цього необхідно визначити фактори і методи їх оцінювання та методи збору інформації для кількісної оцінки факторів.

Визначення властивого ризику ґрунтується на професійному судженні аудитора. Можна запропонувати оцінювати кожен фактор, виходячи суб'єктивних міркувань за єдиною трьох рівневою шкалою (високий -70-100%, середній - 40-70%, низький – 1-40%;) потім визначити коефіцієнт важливості кожного фактору, а далі – для отримання комплексної (інтегральної оцінки)

ризикі використати метод сум. Для цього розрахувати суму добутки кількісного значення кожного фактора і його коефіцієнта важливості.

Можливе використання і інших методів оцінювання. Наприклад, можна оцінювати кожен з факторів ризику за індивідуальною шкалою певною кількістю балів. При цьому найбільш ризикомісткий фактор отримує найбільшу бальну оцінку. Величина властивого ризику розраховується шляхом ділення отриманої суми балів до максимально можливої.

Вивчення системи внутрішнього контролю необхідне аудиторі:

- для обґрунтування рішення про її надійність, а отже можливість покладатися на неї при проведенні аудиторської перевірки. Надійність полягає у її здатності ефективно попереджати, виявляти і виправляти навмисні і ненавмисні помилки в обліку і звітності;
- для вимір ризику контролю, і відповідно для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, підготовки основи для планування аудиту, встановлення виду, термінів проведення і обсягу аудиторських процедур,
- для розробки конструктивних пропозицій по її вдосконаленню.

МСА 315 дає рекомендації щодо складових оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Аудитор повинен оцінити: середови [44].

Анкета тестів системи внутрішнього виробничих запасів відображена у додатку А.

Оцінку надійності системи внутрішнього контролю аудиторі також здійснюють на основі методик, які розробляють самостійно. Для оцінки ризику контролю також можна запропонувати оцінювати кожен фактор, виходячи суб'єктивних міркувань за єдиною трьох рівневою шкалою (високий -70-100%, середній - 40-70%, низький – 1-40%;) потім визначити коефіцієнт важливості кожного фактору, а далі – для отримання комплексної (інтегральної оцінки) ризиків використати метод сум. Для цього розрахувати суму добутки кількісного значення кожного фактора і його коефіцієнта важливості.

Можливе використання і інших методів оцінювання. Наприклад, можна оцінювати кожен з факторів ризику за індивідуальною шкалою певною кількістю балів. При цьому найбільш надійномісткий фактор отримує найбільшу бальну оцінку. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю розраховується шляхом ділення отриманої суми балів до максимально можливої. Для визначення ризику контролю від 100% віднімають показник надійності системи внутрішнього контролю ( в %).

Основними аудиторськими процедурами, які використовуються при оцінюванні ефективності внутрішнього контролю і, відповідно оцінювання ризику контролю є:

- обстеження приміщення, де зберігаються матеріальні цінності;
- спостереження за процесами, що виконується іншими особами з метою оцінювання їх відповідності певним нормам;
- ознайомлення з існуючими вимогами до організації внутрішнього контролю (службових інструкцій або положень);
- огляд посадових інструкцій працівників, які займаються внутрішнім контролем;
- подання запитів власникам, працівникам, попереднім аудиторам на основі розроблених анкет;
- тестування системи внутрішнього контролю. Аудитору необхідно мати розроблені анкети тестів (перелік питань), відповіді які б дозволили аудитору сформулювати думку щодо надійності контролю і рівня довіри до нього на рівні підприємства в цілому, і на рівні окремих об'єктів аудиту;
- подання запитів до внутрішніх аудиторів щодо виконаних ними процедур контролю, реакції управлінського персоналу на результати виконаних контрольних процедур; звітів роботи внутрішніх аудиторів,
- повторне виконання (повторне виконання аудитором заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання).

## 2.2. Планування аудиту виробничих запасів

Планування аудиту полягає у розробці його стратегії і тактики та ґрунтується на інформації, яка отримана аудитором під час попереднього обстеження клієнта. Роботи, які здійснюються під час планування аудиторської перевірки регламентується МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [44].

Планування дає можливість:

- оцінити приблизний обсяг робіт, трудомісткість та тривалість перевірки;
- виконати роботу в стислий термін, а значить обмежити витрати на аудит і зберегти конкурентоспроможність аудиторської фірми;
- виділити ті об'єкти перевірки, які вимагають особливої уваги та залучати до їх вивчення більш досвідчених спеціалістів;
- визначати необхідну кількість аудиторських процедур, які дозволять отримати достатньо кількість аудиторських доказів для формування аудиторського висновку;
- розподілити бюджет часу між виконавцям та узгодити графік роботи з керівництвом клієнта;
- координувати роботу усіх учасників аудиторської перевірки;
- здійснювати контроль за якістю виконаної роботи.

Планування є не статичною процедурою процесу аудиту, не окремим етапом аудиту, а швидше безперервною і інтерактивною дією, яка починається після попереднього обстеження клієнта і прийняття рішення про співпрацю з ним та триває до завершення виконання завдання з аудиту (тобто після попереднього вивчення бізнесу, оцінювання своєї незалежності, після визначення умов завдання).

У ході планування аудитор розробляє загальну стратегію та тактику виконання завдання. Важливим є те, що загальна стратегія аудиту має формуватися лише після дослідження та документування аудитором системи

внутрішнього контролю підприємства, оцінювання ризику суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів і на рівні тверджень за класами операцій, залишками на рахунках, на рівні розкриття інформації.

Згідно з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор має задокументувати вибір загальної стратегії проведення аудиту у Меморандумі, де відображаються ключові рішення щодо обсягу, часу і порядку проведення аудиту ( додаток Б).

Розроблення загальної стратегії аудиту передбачає [24]:

1). Визначення обсягу аудиту (наприклад, застосована концептуальна основа фінансової звітності, специфічні вимоги галузі до звітності та місце знаходження і кількість підрозділів суб'єкта господарювання; характер сегментів бізнесу, що проходять аудит (з урахуванням можливих спеціальних завдань); наявність служби внутрішнього аудиту та рівень довіри до її роботи; вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури; характер можливого використання інших фахівців під час аудиту і т.п.).

Є ряд сегментів бізнесу, які часто асоціюються з сумнівною чи незаконною діяльністю. Прикладом може бути ринок нерухомості, майже усі суб'єкти якого здійснюють свої угоди за готівку, торгівлі притаманний більш високий властивий ризик, ніж промисловості.

2). Встановлення часу проведення аудиту та визначення характеру необхідного інформування найвищого управлінського персоналу (наприклад, складання бюджету часу на виконання завдання з розподілом його між різними об'єктами; формування групи із завдання з урахуванням особи, яка здійснюватиме контроль якості виконання завдання і розподіл обов'язків між членами групи; строки проведення контролю якості роботи, виконаної членами групи із завдання; кінцеві терміни подання аудиторського звіту, ключові дати очікуваного інформування управлінського і найвищого управлінського персоналу).

3). Розгляд важливих чинників, що визначають головні напрями аудиту (наприклад, визначення відповідних рівнів суттєвості, аудиторського ризику з

урахуванням можливого її перегляду у процесі виконання завдання з аудиту; попередня ідентифікація областей з підвищеним ризиком суттєвих викривлень; ідентифікація наступних подій в діяльності суб'єкта господарювання після звітної дати та ін.).

Метою аудиту на операцій із виробничими запасами є встановлення: достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у фінансовій звітності [7]. Для досягнення поставленої мети аудитор повинен перевірити:

- фактичну наявність виробничих запасів;
- правильності визнання виробничих запасів активами згідно з стандартами обліку;
- організацію складського господарства та стан збереження виробничих запасів;
- організацію обліку придбання і вибуття виробничих запасів;
- повноту оприбуткування виробничих запасів і наявність документів, які підтверджують їх придбання;
- перевірка правильності визначення первісної вартості виробничих запасів при їх придбанні;
- організацію контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей;
- законність списання виробничих запасів при втратах;
- дотримання встановлених норм використання виробничих запасів;
- доцільність вибору підприємством методів списання виробничих запасів;
- повноти і правильності відображення господарських операцій із запасами у фінансовому обліку та звітності.



Важливим завданням аудитора є здійснення професійно правильного оцінювання рівня суттєвості, враховуючи різні його критерії.

Важливо визначити послідовність застосування критеріїв суттєвості, тобто виділити етапи оцінки суттєвості помилок.

Перший етап пов'язаний з встановлення попереднього судження про суттєвість елементів фінансової звітності. Аудитор на цьому етапі визначає величину максимальної помилки, яка, на його думку, не вплине на достовірність звітності загалом і на рішення користувачів звітності. Це одне з найважливіших рішень, яке приймає аудитор, і воно обов'язково має бути задокументоване у вигляді робочого документа.

Орієнтиром у встановленні меж суттєвості можуть бути рекомендації Наказу Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [62], а саме:

- кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи з їх вартості у діапазоні до 3 відсотків обраної бази;
- базою для визначення кількісних критеріїв суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати: суму чистого прибутку (збитку), загальну суму доходів підприємства, загальну суму витрат. Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів і витрат.

На другому етапі аудитор застосовує попередню оцінку (судження) суттєвості до окремих статей звітності, рахунків. Для визначення рівня суттєвості застосовують індуктивний і дедуктивний підхід.

Індуктивний підхід – полягає в тому, що визначається суттєвість для кожного рахунку, статті, а потім шляхом узагальнення визначають загальну величину суттєвості для елементів звітності в цілому.

Дедуктивний – коли визначається суттєвість для елементів фінансових звітів у цілому, а потім визначається суттєвість за окремими статтями, рахунками, тобто загальна величина максимально допустимої помилки розподіляється між статтями та рахунками звітності. По різних статтях звітності, по різних рахунках можуть застосовуватися різні межі суттєвості із збереженням середнього прийнятного рівня суттєвості (до 0,2%; 2%; 3%).

Теоретично кращим є дедуктивний підхід, тут виключена ситуація, коли сума оцінок суттєвості за окремими рахунками, статтями перевищує допустиму величину помилок для елементів фінансової звітності.

Між рівнем суттєвості і аудиторським ризиком існує обернена залежність. За тими статтями звітності, для яких характерні високий ризик системи внутрішнього контролю та значна питома вага у загальному підсумку, рівень суттєвості помилок знижується.

На цьому етапі аудитор практично визначає кількість аудиторських доказів, які він має зібрати по кожній статті. При цьому слід намагатися звести до мінімуму витрати праці і часу на аудит, зберігаючи якість аудиторської перевірки і забезпечуючи впевненість аудитора в тому, що сума всіх помилок за рахунками бухгалтерського обліку не перевищує попередньої оцінки суттєвості.

Третій етап передбачає визначення загальної фактичної помилки по рахунку, а потім за статтею. Всі виявлені помилки з досліджуваної статті звітності узагальнюються з використанням середніх величин.

На четвертому етапі аудитор визначає сумарну фактичну помилку за елементами звітності. Аудитор визначає фактичну загальну помилку по елементах фінансової звітності загалом, узагальнюючи дані по її статтях.

На п'ятому етапі аудитор порівнює сумарну фактичну помилку із попередньо встановленою межею суттєвості. Якщо сукупність виявлених помилок за статтею звітності нижче гранично допустимої помилки за цією статтею, то не виникає підстав для модифікації висновку. Якщо сукупність виявлених помилок за статтею звітності перевищує гранично допустиму

помилку за цією статтею, але менше рівня суттєвості за елементом (сегментом) звітності, то аудитор повинен оцінити важливість статті для користувачів. Значимою вважається та стаття звітності, на яку користувач звертає увагу в першу чергу, від якого залежить його рішення. У разі якщо сукупність виявлених помилок за статтею фінансової звітності перевищить гранично допустиму помилку за статтею і за елементом фінансової звітності, то спотворення слід визнати кількісно істотним.

Переоцінка межі суттєвості в процесі аудиторської перевірки (за потреб). В процесі здійснення аудиту можуть виявитися нові факти, обставини, які не були відомі аудитору за попередньої оцінки рівня суттєвості, і це може спонукати його до переоцінки рівня суттєвості в бік збільшення чи зменшення як загалом по елементу звітності, так і по окремих її статтях. Аудитор має обов'язково задокументувати інформацію про будь-які перегляди оцінки суттєвості в процесі аудиту.

Зміст Меморандуму визначається складністю поставленого клієнтом завдання, характером та розмірами його фінансово-господарської діяльності, наявністю пов'язаних сторін, використання ним комп'ютерних інформаційних технологій, необхідністю залучення сторонніх фахівців. Таким чином, результатом визначення загальної стратегії аудиту є меморандум попереднього планування, який у процесі його подальшого уточнення є своєрідним організаційним каркасом подальшої аудиторської перевірки .

Після визначення загальної стратегії аудиту аудитор розробляє детальний план аудиту, де розглядає питання, які були ідентифіковані у меморандумі аудиту. Плану аудиту розробляють за окремими об'єктами, які часто називають аудиторськими програмами.

План – це документ в якому висвітлено всі аудиторські процедури, які необхідно здійснити в ході аудиторської перевірки для виконання Меморандуму планування. Він має бути настільки детальним, щоб використовуватись як інструкція для членів аудиторської групи, а також як засіб контролю правильності виконання роботи.

План оформляється у вигляді таблиці за кожним об'єктом перевірки зокрема. В ньому вказується:

- назва підприємства, період перевірки, дата перевірки, об'єкт та мета перевірки;
- перелік всіх аудиторських процедур, їх детальний опис;
- прізвище та ініціали аудитора, який буде виконувати аудиторські процедури,
- індекс робочого документа та місце для відміток про фактичне виконання кожної аудиторської процедури керівником групи, який здійснює контроль за їх виконанням.
- Підпис керівника групи аудиторів або керівника аудиторської фірми.

Аудиторська фірма, як правило, розробляє план за всіма об'єктами, до якої включає максимально можливий обсяг інформації, максимально можливий обсяг аудиторських процедур. Маючи такий план, аудитор може викреслити з нього ті аудиторські процедури, які не підходять для даного клієнта. Адже характер та обсяг заходів з планування залежить від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з ним.

План аудиту виробничих запасів подано у додатку В.

У ході проведення аудиту план може змінюватися у зв'язку з отриманням несподіваних результатів. Якщо перегляд плану призводить до суттєвого збільшення обсягу аудиторських процедур, то такі обставини слід обговорити з керівництвом клієнта. Вони можуть вимагати додаткової оплати. Відмова клієнта збільшити обсяг аудиторської перевірки є ознакою обмеження роботи аудитора, що може бути причиною модифікації аудиторського висновку. Події або мотиви, що змусили аудитора внести значні зміни у план оформляються ним документально. Висновки, зроблені аудитором при виконанні кожного розділу плану відображаються в його робочих документах. Вони є основою для підготовки аудиторського звіту і формування думки про достовірність фінансової звітності та обліку в їх суттєвих аспектах.

Виконання запланованих процедур аудитор відображає у робочих документах. Для вирішення поставлених завдань аудиту виробничих запасів пропонуємо робочі документи аудитора, які стануть обґрунтованими доказами якісного проведеного аудиту (додаток Г).

### **2.3. Особливості проведення аудиту в комп'ютерному середовищі**

Сучасні умови господарювання підвищують вимоги до діяльності аудиторів і зумовлюють необхідність розробки її методики в умовах автоматизованої обробки облікової інформації.

В практиці аудиторської роботи персональні комп'ютери можуть використовуватись для [30]:

- виконання нескладних розрахунків, друкування типових форм аудиторських документів, опитувальних листів, анкет та ін.;
- пошуку нормативно-правових актів зі змінами та доповненнями в електронному вигляді (системи типу «Гарант, «Кодекс», «Консультант – плюс»);
- отримання інформації відповідно до запитів до електронної бази даних, що формується в автоматизованій системі обліку (АСБО);
- перевірки окремих розрахунків, що виконуються на ділянках АСБО;
- формування альтернативних форм реєстрів обліку та балансу із застосуванням електронної бази даних;
- оперативного визначення потрібних показників і величин при проведенні комплексного аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання.

Для застосування комп'ютерів у аудиторській діяльності необхідне виконання наступних умов:

- наявність розроблених макетів вихідних документів, призначених для оформлення робочої документації, узагальнення результатів виконаних робіт;
- наявність програмного забезпечення, здатного реалізувати моделі обробки інформації, доступність програмного забезпечення для користувачів-аудиторів.

На сучасному етапі програмне забезпечення в діяльності аудиторів представлено такими двома основними групами: спеціальними інформаційними системами контролю та пакетами прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення. Останні включають набір готових універсальних програм, з якими може працювати аудитор. Однак, потрібно відмітити, що розробниками не запропоновано жодного завершеного програмного продукту, який стосується комп'ютеризації аудиторської діяльності. На противагу до цього, пакети прикладних програм автоматизації ведення обліку представлені на ринку у достатній кількості.

Проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних зберігається його мета і основні методологічні елементи. Але автоматизація суттєво впливає на методику вивчення аудитором системи обліку засобів внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта. Використання комп'ютерної техніки значно підвищує ефективність діяльності облікового персоналу, достовірність звітності та облікової документації, знижує трудомісткість ведення фінансового та податкового обліку. Разом з тим використання комп'ютерів пов'язане з рядом специфічних проблем, які необхідно враховувати при плануванні та проведенні аудиту. Серед них:

- потреба в інформаційній безпеці підприємства;
- збільшення вимоги до рівня кваліфікації персоналу, необхідність додаткових витрат на навчання;
- проблема автоматичної генерації облікових проведення за шаблонами типових операцій. Такі господарські операції важко піддаються контролю і аудитору при проведенні перевірки потрібно звертати на них особливу увагу;
- підвищення ймовірності виникнення непередбачених програмних помилок, збоїв, загроза псування та знищення інформації. При цьому аудитору потрібно проаналізувати, з якою періодичністю архівуються дані та здійснюються дії для збереження інформації (проводиться тестування комп'ютера на наявність вірусів, програмних збоїв і т.д.);
- обмеження доступу до певних інформаційних ресурсів підприємства

дозволяє не тільки приховати відомості про діяльність господарюючого суб'єкта від уваги конкурентів та інших несанкціонованих користувачів, але й створює загрозу зловживання зі сторони посадових осіб підприємства, знижує ступінь ефективності внутрішнього контролю;

При проведенні аудиту у комп'ютерному середовищі аудиторю необхідно отримати знання у галузі систем обробки економічної інформації; мати уяву про методично-організаційне, технічне, математично-програме, інформаційне забезпечення обліку; володіти термінологією у сфері комп'ютеризації; чітко уявляти особливості технології та послідовність процедур комп'ютерної обробки облікової інформації, організацію роботи бухгалтерії в таких умовах. Він повинен вміти працювати з основними офісними комп'ютерними програмами, мати практичний досвід роботи з різними системами обліку, аналізу, правовими та довідковими системами, спеціальними інформаційними системами аудиту. Всі ці знання йому необхідні для того, щоб правильно визначити, який вплив на організацію, планування, проведення аудиту на підприємстві.

Отже, робота аудитора в середовищі комп'ютерної обробки інформації господарюючих суб'єктів вимагає від нього додаткових знань і навиків.

Аудитору слід оцінити кваліфікацію облікового персоналу в сфері КОД, зокрема: чи мають спеціалісти відповідну вищу або середню освіту, чи пройшли курс навчання з інформаційних технологій, чи вивчення системи КОД відбувалося самостійно.

Окрему увагу в ході перевірки аудитору слід приділити вивченню та оцінці системи документообігу клієнта, порядку формування, реєстрації, зберігання, обробки документів і трансформації первинних даних у систему записів на рахунках.

Слід також встановити місця виникнення первинної інформації і ступінь автоматизації її збору та реєстрації. На практиці застосовуються різні способи документального оформлення господарських операцій, зокрема, передача вихідної інформації до комп'ютера безпосередньо різноманітними датчиками,

лічильниками, виробничим обладнанням, електронними вагами, касовими апаратами тощо. При цьому значно скорочуються потоки відомостей, що одержуються, первинних документів, із збереженням принципу суцільного документування господарських операцій.

При використанні спеціальних засобів автоматизації збору та реєстрації інформації аудитор повинен переконатися в тому, що перевірка цих засобів спеціалістами проводиться регулярно, її результати належним чином оформлюються і вживаються відповідні заходи при виявленні відхилень від норм.

Аудитор повинен вивчати способи введення даних і формування записів про господарські операції. Автоматизована генерація облікових записів на основі типових операцій та електронних форм документів дозволяє уникнути багатьох помилок, які виникають при ручному введенні та формуванні проведення. Слід вивчити організацію зберігання інформації про господарські операції та можливість її швидкого отримання, про документи та виведення їх на друк.

Комп'ютери дозволяють здійснювати складні розрахунки, виявляти факти нестач, розкрадань, зловживань, приписок у обсягах виконаних робіт, оцінювати раціональність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Оскільки комп'ютери використовують для діагностики відхилень від нормального режиму роботи підприємства, то це дозволяє аудиторам зосереджуватися на ділянках можливих порушення та відхилень.

За допомогою експлуатаційних можливостей комп'ютерів створюються передумови автоматизації аудиторського процесу. Вони полягають у здійсненні програмного контролю змісту фактів господарської діяльності шляхом використання програмно-методологічних прийомів поточного контролю, перевірки достовірності даних про діяльність і становище підприємства на всіх етапах технологічного процесу їх опрацювання.

Автоматизація обліку на підприємствах створює система автоматизованого контролю, яка описується у проектній документації. Якщо



при її розробленні закладається логічний контроль взаємопов'язаних показників, то знижується можливість виникнення різних спотворень і зловживань. У цьому випадку в аудитора не виникає потреба у застосуванні різних прийомів документального контролю, бо вони здійснюються програмою автоматично і мають постійний характер. Через це, аудитору слід використовувати тільки деякі види перевірки достовірності інформації, створеної в комп'ютерній системі [30]:

- перевірка наявних реквізитів для уникнення механічних помилок (типів, шаблонів, діапазонів);
- перевірка дотримання технологічного процесу обробки інформації, який робить неможливим виконання наступної процедури без повного і правильного завершення попередньої. При цьому аудитор повинен також вибірково встановити правильність алгоритму формування облікової кореспонденції рахунків, оскільки подвійний запис в облікових комп'ютерних програмах втрачає свою контрольну функцію.

Аудит у комп'ютерному середовищі зумовлює застосування програмно-логічних методів контролю, серед яких потрібно виокремити:

- метод подвійного запису;
- арифметичний контроль з отриманням балансових та контрольних підсумків;
- порівняння однойменних показників, одержаних із різних джерел інформації (зустрічні перевірки);
- порівняння однойменних показників, одержаних з різних примірників одного і того ж документа;
- метод повторного обчислення;
- методи аналітичних процедур.

Використання наведених методів дозволяє виявляти протиріччя в показниках первинних документів, в нормативно-довідковій інформації, виявляти та попереджувати помилки та порушення.

Проектну документацію комп'ютерних облікових програм аудитор перевіряє на наявність засобів автоматизованого контролю для забезпечення достовірності даних, які опрацьовуються на основних етапах облікового процесу і для виявлення різного роду відхилень. За результатами такої перевірки можуть виявлятися «слабкі» місця у програмі, які не унеможливають відхилення (наприклад, відсутність програмного контролю за внутрішнім переміщенням запасів та готівки тощо). Це може привести до виписування безтоварних накладних для приховування нестач, повторного внесення первинних даних до інформаційної бази.

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці правильності алгоритмів розрахунків програмного забезпечення. Помилки в алгоритмах розрахунку багаторазово застосовуються при відображенні в обліку господарських операцій, і можуть суттєво спотворити фінансову звітність. Алгоритми аудитор перевіряє також на відповідність чинному законодавству і обліковій політиці підприємства клієнта, крім того, з'ясовується як здійснюється коригування алгоритмів при зміні порядку ведення обліку, зміні податкового чи господарського законодавства.

Тестування алгоритмів програмного забезпечення вимагає від аудитора розуміння макромови певної програми. Це допомагає йому не тільки здійснити діагностику алгоритмів на конкретних даних, але і розібратися у правильності їх налагодження, доступ до зміни яких має непрофесійний користувач-бухгалтер. Практика свідчить, що ефективно працюють ті системи, які налагоджені дилерами фірми-розробника програмного продукту, які володіють глибокими професійними знання з фінансового обліку, у тому числі з податкових розрахунків, а також мають значний досвід роботи з різними комп'ютерними системами.

Перевіряючи правильність обробки даних за окремим завданням, аудитор може застосовувати метод «повтору контрольного прикладу», тобто самостійно або із залученням працівників клієнта опрацювати конкретну первинну інформацію з використанням діючих на підприємстві програм. При цьому

можуть застосовуватися фактичні дані підприємства або спеціально розроблятися для перевірки алгоритмів комп'ютерної обробки даних. Таким чином, введення контрольних даних дозволяє перевірити правильність функціонування комп'ютерних програм. Наприклад, для встановлення правильності включення транспортних витрат у первісну вартість виробничих запасів, аудитор може вводити до комп'ютерної програми клієнта їх значення і переконатися в правильності отриманого результату.

Контрольні дані мають бути компактними і не трудомісткими, але при цьому охоплювати великий спектр діяльності. Практика засвідчує, що тестування алгоритмів програмного забезпечення з наперед підготовленими контрольними прикладами є більш ефективним, ніж тестування на основі даних клієнта.

Перевіряючи алгоритми, аудитору варто звертати увагу на правила заокруглення, переведення одних одиниць виміру даних в інші тощо. Наприклад, може бути так, що баланс через наявні помилки в заокругленні даних, може сходитися у тисячах гривень і не сходитися у гривнях.

Окремої уваги потребує перевірка алгоритмів розрахунку показників форм звітності та оцінка можливості їх коригування при зміні законодавства. Часто зміни стосуються самих форм фінансової звітності: виключаються одні рядки, додаються інші. Більшість комп'ютерних облікової програм дозволяють вносити такі зміни самим бухгалтерам, без допомоги розробників. У зв'язку з цим, аудитор має перевірити відповідність форм звітності, які використовуються, до вимог чинного законодавства. Відомі фірми-розробники, як правило, оперативно поширюють серед своїх користувачів нові форми документів при їх зміні.

При перевірці є можливим використання спеціальних засобів для вивчення змісту комп'ютерних файлів підприємства. Для цього застосовуються програми, за допомогою яких аналізується їх зміст, сортується за різними ознаками показники, які в них зберігаються (датою, сумою, алфавітом, змістом тощо).

Комп'ютери та штрихове кодування виробничих запасів аудиторів слід використовувати для оперативності та ефективності проведення інвентаризацій. За завданням аудиторів або інвентаризаційної комісії за допомогою комп'ютера можна виготовити в необхідній кількості бланки описів із заповненими реквізитами. Тим самим спрощується робота по складанню описів, на що витрачається багато часу.

Незважаючи на розвиток комп'ютерного забезпечення, аудиторські операції, які носять організаційно-інструктивний характер, спостереження, оцінка дій посадових осіб, запити, заповнення тощо вимагають творчих зусиль аудитора, тому важко піддаються автоматизації.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

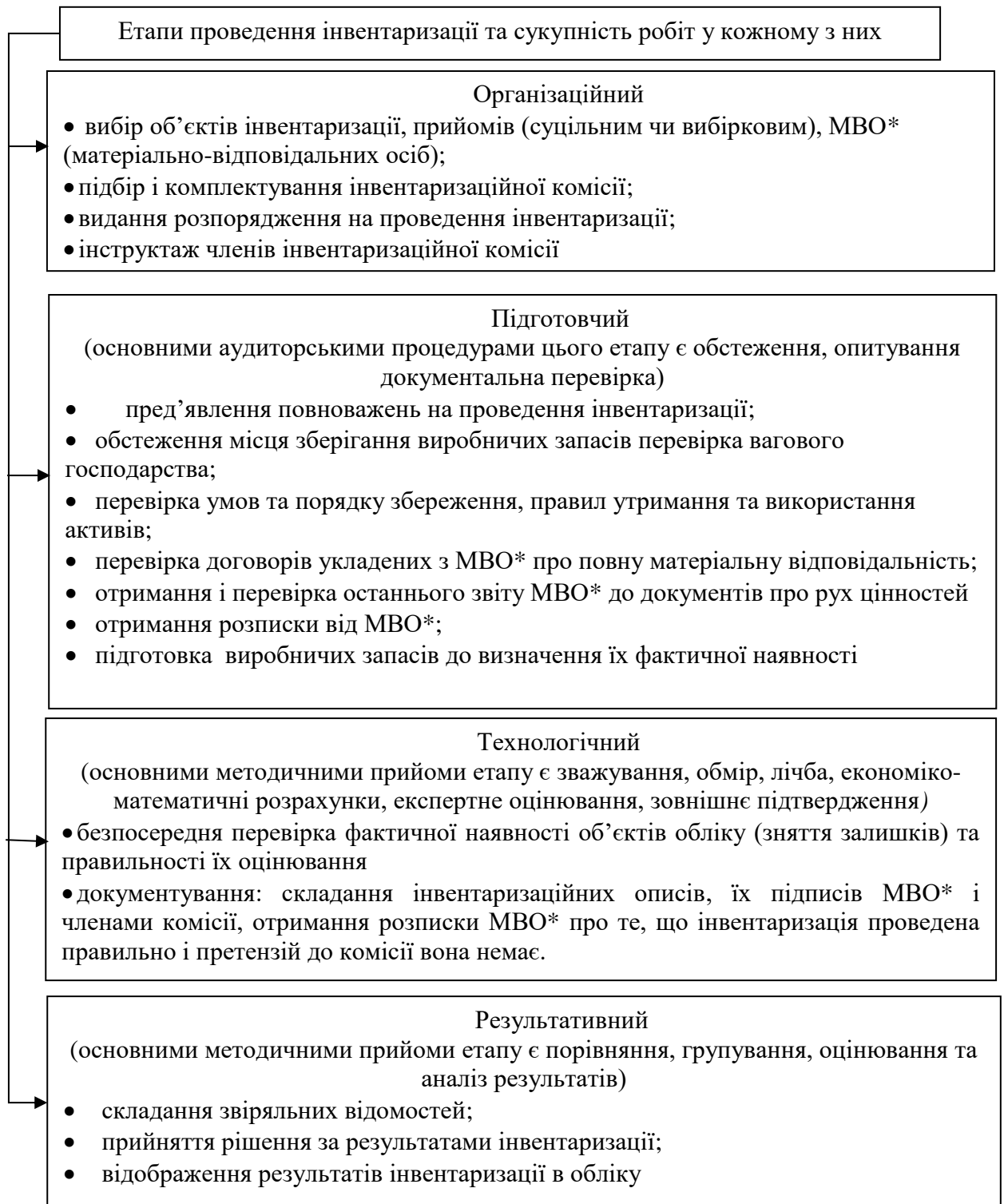
#### 3.1. Аудит операцій з виробничими запасами підприємства

Однією з аудиторських процедур є інвентаризація, під якою розуміють перевірку наявності та стану об'єкта обліку, яка здійснюється шляхом обстеження, вимірювання, перерахунку та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація дозволяє [51]:

- виявити фактичну наявність виробничих запасів, встановити лишки або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявити виробничі запаси, які частково втратили свою споживчу властивість, застарілі, які не використовуються;
- виявити виробничі запаси, які не відповідають критеріям визнання.

Треба зазначити, що аудитор не завжди проводить інвентаризацію, а вивчає матеріали інвентаризації, яка проведена у рамках внутрішньогосподарського контролю і робить висновок про її відповідність Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджену наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 [57]. При цьому аудитор звертає увагу на своєчасність проведення інвентаризації, наявність інвентаризаційних матеріалів (розпорядчих документів на її проведення, інвентаризаційних описів, звіряльних відомостей, протоколів інвентаризаційних комісій, наказу керівництва про відображення результатів інвентаризації в обліку). Відсутність розбіжностей у звіряльних відомостях може свідчити або про високий рівень організації обліку, або про формальний підхід до процедури інвентаризації.

При проведенні інвентаризації активів і зобов'язань аудитор також керується вище зазначеним Положенням. В цілому методику проведення інвентаризації можна відобразити у етапах поданих на рис.3.1.



МВО\* матеріально-відповідальна особа

Рис.3.1. Етапи проведення інвентаризації

Проведення інвентаризації виробничих запасів вимагає знайомства з матеріально-відповідальними особами, встановлення їх освіти, кваліфікації і

стажу роботи. Також звертається увага на те, чи не притягувались вони до кримінальної відповідальності.

При прийманні на роботу з матеріально-відповідальною особою пов'язану обов'язково укладається договір про матеріальну відповідальність. Матеріально-відповідальна особа до виконання службових обов'язків має бути ознайомлена з посадовою інструкцією. В ній повинні зазначатися права та обов'язки працівника, розпорядок роботи, порядок отримання і відпуску матеріальних цінностей, їх документальне оформлення, термін здачі звітів у бухгалтерію тощо. Крім того, перевіркою встановлюють своєчасність передачі сировини і матеріалів при зміні матеріально відповідальних осіб і відображення результатів у фінансовому обліку.

Вивчення організації та стану складського господарства вимагає перевірки: обладнання складів; умов зберігання сировини і матеріалів; оснащення ваговимірними приладами, мірною тарою; періодичності проведення санітарної обробки (при потребі); своєчасність оформлення приймання і відпуску цінностей.

При перевірці правильності використання норм природного убутку при виявленні нестач, аудиторі потрібно перевірити обґрунтованість норми природного убутку запасів, які використовуються на підприємстві. При цьому необхідно встановити існування випадків списання підприємством запасів при їх перевезенні у герметичній тарі, рідких запасів в скляній упаковці тощо.

Типових форм для відображення результатів інвентаризації Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань не визначено. Можна скористатися формами інвентаризаційних документів, що розроблені підприємством, їх можна розробити самостійно або «запозичити» із наказу Міністерства фінансів від 17.06.2015 № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» [59]. Вимоги до заповнення інвентаризаційних описів містять п.п. 16—19 р, II Положення № 879; звіральних відомостей п. 20 р. Положення № 879.

Одним із методів фактичного контролю за використанням виробничих запасів є контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво. Цей метод полягає у переробці певної партії сировини і матеріалів у присутності комісії і застосовується для встановлення реальності норм їх витрачання, дозволяє встановити факти застосування застарілих норм, в результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані їх лишки. Різниця між фактично витраченими і списаними ресурсами визначає розмір матеріальної шкоди, завданої підприємству. Під час застосування даного методу зважують кількість одержаної продукції і встановлюють, таким чином, фактичний вихід продукції з одиниці сировини, який зіставляють з даними обліку. Це допомагає встановити повноту оприбуткування продукції та обґрунтованість списання сировини на фактичну кількість оприбуткованої продукції.

Результати контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво оформляються актом, в якому зазначається склад комісії, характеристика сировини і матеріалів, кількість зворотних відходів, нормативні і фактичні витрати матеріальних ресурсів, фактичний і нормативний вихід продукції.

Після фактичної перевірки виробничих запасів розпочинають документальну перевірку.

При перевірці руху виробничих запасів, в першу чергу, слід встановити правильність їх оприбуткування. Неповне оприбуткування виробничих запасів призводить до утворення не врахованих в обліку лишків, тому аудиторі слід перевірити:

- дотримання на підприємстві порядку приймання та документального оформлення операцій з приймання запасів;
- повноту оприбуткування виробничих запасів, зазначених у документах постачальника за конкретними асортиментними позиціями і за визначений період;
- відповідність якості запасів, яка зазначена в прибуткових документах, якості, відображених у сертифікатах постачальника або даних аналізу лабораторії підприємства.



Для цього потрібно порівняти дані прибуткових ордерів з даними супровідних документів постачальників (рахунки, товарно-транспортні накладні тощо). У випадку розбіжностей на підприємстві повинні складатися не прибуткові ордери, а приймальні акти і пред'являться претензії постачальникам. Якщо в обліку відображено певні суми, тоді необхідно провести зустрічні перевірки: можливо претензії насправді задоволено, матеріали поставлено, але не оприбутковано. Крім того, трапляються випадки, коли тривалий час суми, без задоволення позивача і без розслідувань, списуються на витрати підприємства за довідкою, складеною головним бухгалтером або бухгалтером по розрахунках.

При перевірці обліку запасів особливу увагу приділяють перевірці первинної документації. При цьому необхідно оцінити правомірність використання тих чи інших форм документів (чи використовуються уніфіковані форми; чи передбачено всі обов'язкові реквізити), перевірити дотримання порядку їх заповнення (чи всі обов'язкові реквізити заповнюються, чи ставляться підписи, чи заповнюються незаповнені рядки, чи робиться застереження про виправлені помилки тощо) та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції, чи дотримується графік документообігу тощо).

При перевірці документів здійснюють взаємну звірку господарських договорів, накладних, рахунків та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Досить поширеною помилкою є оприбуткування невідфактурованих поставок та відпуск таких виробничих запасів у виробництво.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані за актами приймання. По деяких видах запасів (тютюну, чаю, картоплі тощо) для правильного кількісного оприбуткування вимагаються дані лабораторного аналізу про вологість, сортність тощо.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти неоприбуткування запасів, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

Перевіряючи реальність операцій, необхідно встановити наявність договорів про поставку матеріалів, правильність їх складання, порівняти дані документів з оплати постачальникам з даними документів і на оприбуткування запасів.

Під час перевірки операцій з оприбуткування запасів, виконаних робіт і наданих послуг, по яких було виявлено розбіжності в якості та кількості з характеристиками та кількістю, вказаними в документах постачальника, необхідно встановити наявність акту про виявлені невідповідності. На суму недостачі продукції підприємство-одержувач пред'являє відправнику (постачальнику) претензію. Для перевірки своєчасності пред'явлення претензії аудитор слід перевірити наявність [45]:

- супровідних документів або порівняльних відомостей фактичної наявності продукції з даними, які вказані в документах постачальника;
- квитанцій станції (порту) про перевірку ваги вантажу, якщо вона здійснюється;
- актів про виявлену недостачу продукції;
- інших документів, які засвідчують причини виникнення недостачі (аналіз показників вологості продукції, комерційні акти тощо).

Перевіряючи організацію контролю за зберіганням і використанням довіреностей, беруть до уваги правильність нумерації аркушів книг довіреностей та правильність заповнення довіреностей (вони видаватися повністю заповненими).

Застосовуючи зустрічну перевірку, аудитор може встановити факти надання постачальнику підроблених довіреностей з використанням таких ж номерів, які були зареєстровані у журналі. Дата видачі довіреності дозволяє визначити термін її дії, встановлений залежно від можливості отримання певних виробничих запасів. Ці дані можуть бути перевірені за допомогою

книгою обліку довіреностей. Вивченням прибуткових документах встановлюють випадки передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання запасів (наряди, рахунки, договори, замовлення тощо).

Для перевірки правильності погашення довіреностей аудитор здійснює порівняння даних графи «Відмітка про виконання довіреностей» у журналі обліку довіреностей та первинних документів, які відображають надходження виробничих запасів. При цьому звертають увагу на те, чи не було випадків видачі нових довіреностей особам, які не відзвітувались за використання попередньо отриманих довіреностей.

Важливим є і своєчасність здачі у бухгалтерію невикористаних довіреностей. Такі довіреності необхідно повернути на наступний день після закінчення терміну дії, про це робиться відмітка у корінці книги довіреностей або у журналі їх обліку.

При перевірці операцій з руху виробничих запасів у фінансовому обліку аудитору повинен з'ясувати:

- порядок обліку надходження і витрачання виробничих запасів;
- наявність фактів неоприбуткування (повного або часткового) запасів, які надійшли;
- випадки списання виробничих запасів на витрати понад встановлені норми і без достатніх підстав;
- факти не відповідності фактичного витрачання запасів документальним даним;
- факти вуалювання нестачі запасів у фінансовому обліку;
- факти не врахування нестачі запасів за допомогою різних необґрунтованих облікових проведення.

Для того, щоб з'ясувати наведені питання необхідно детально вивчити первинні документи з обліку руху запасів за місцями їх зберігання. На основі їх зіставлення з даними складського обліку потрібно перевірити відповідність записів про кількість і найменування запасів, які надійшли і відпущені, даним,

що містяться у документах. Таке зіставлення дозволяє виявити факти неоприбуткування або необґрунтованого списання запасів на витрати.

При перевірці операцій з відпуску виробничих запасів у виробництво потрібно перевірити санкціонованість відпуску і обґрунтованість їх списання на витрати. Також потрібно переконатись у відсутності випадків виробничих запасів на витрати виробництва без попереднього оприбуткування і без оформлення, у подальшому, видаткових документів.

При дослідженні операцій з руху запасних частин необхідно перевірити [37]:

- організацію кількісного обліку запчастин за назвами і номенклатурними номерами, який повинен вестись в місцях їх зберігання;
- відпуск нових запасних частин зі складу і здачу старих, зношених і зламаних, які мають оприбутковуватись як частини, які вимагають реставрації, або як металобрухт;
- відповідність кількості оприбуткованих дефіцитних запасних частин з кількістю, які надійшли на підприємство. Для цього потрібно порівняти кількість запасних частин, які надійшли згідно з рахунками і накладними постачальників, з фактично оприбуткованою кількістю деталей по складу і у бухгалтерії;
- правильність списання запасних частин, за відомостями дефектів, окремими накладними і лімітно-забірними картками, а також за звітами механіків, завідувачів майстернями;
- перелік працівників підприємства, яким видавалися грошові кошти для купівлі запасних частин, суму таких видач, ціни, перелік постачальників у кого придбано запчастини за готівку, документи, якими підтверджується їх оплата і оприбуткування.

При перевірці використання запасних частин необхідно перевірити, чи виписуються на їх отримання прибуткові накладні. Якщо буде встановлено, що деталі, які підлягають обміну, на склад не здаються, необхідно з'ясувати

причини цього. Слід також перевірити, чи складається на відпуск запасних частин для ремонту автомобілів відомість дефектів.

У деяких випадках за даними фінансового обліку не проводиться списання запасів. Тому, перевіряючи факти списання запасів, аудитор повинен знати, чи використовуються зазначені запаси у технологічному процесі та якими є норми їх витрачання на виготовлення одиниці продукції.

У разі встановлення фактів списання запасів в обсягах, не передбачених технологічним процесом, аудитор повинен перерахувати собівартість на суму незаконно списаних запасів та поставити питання про відшкодування їх вартості.

При аудиті операцій із вибуття запасів потрібно перевірити наявність фактів, коли вони вибували без оплати. Якщо запаси продавалися, потрібно встановити час і ціну придбання, час продажу і покупців, ціну, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент продажу. Також потрібно перевірити наявність випадків продажу виробничих запасів за заниженими цінами під виглядом відходів. Крім того, при продажу виробничих запасів перевіряють наявність накладних, довіреностей, надходження виручки від продажу у повному обсязі на поточний рахунок.

Окрему увагу аудитор приділяється перевірці правильності оцінювання запасів при їх вибутті, обґрунтованості їх списання за цільовим призначенням та відповідності нормам і порядку оформлення документів.

Вивчаючи факти псування виробничих запасів, аудитори мають отримати відповіді на питання про час, місце і кількість, причини, внаслідок яких відбулося псування. Якщо існує можливість огляду зіпсованих запасів, то їх оглядає аудитор у присутності матеріально-відповідальних осіб і інших спеціалістів, встановлює відповідність стану комор і сховищ технологічним умовам, можливість запобігання псуванню запасів, а також можливість використання зіпсованих запасів. Спеціалісти, які беруть участь в огляді можуть здійснювати лабораторний аналіз для з'ясування причини і ступеню зіпсованості запасів. При неможливості огляду запасів, аудитор вивчає

інвентаризаційні матеріали, і висновки інвентаризаційної комісії, результати лабораторних аналізів, які підтверджують якісні зміни запасів на дату її проведення, а також документи, що підтверджують вивезення і використання відходів.

Перевіряючи законність списання запасів при втратах потрібно встановити обґрунтованість розміру допустимих втрат при зберіганні і виявленні фактів пересортування запасів, а також правильність оформлення актів. Ці питання є важливими, оскільки відомі випадки, коли при відсутності фактичних втрат на практиці в актах фіксують нестачі і природні втрати під час зберігання, що завуальює розкрадання. У зв'язку з цим потрібно перевірити дотримання підприємством встановленого порядку оформлення втрат виробничих запасів. Особливо детально вартує вивчати факти списання запасів внаслідок псування при зберіганні.

Перевірку операцій з тарою розпочинають із вивчення рівня контролю за отриманням, зберіганням, відпуском і списанням тари. У бухгалтерії і у комірника проводиться перевірка наявності переліку посадових осіб, які мають право підписувати первинні документи на отримання тари і відпуск її зі складу чи підприємства. На підприємствах, у яких вартість списаної тари займає значну частку у витрат діяльності, важливим є перевірка правильності оцінювання тари і достовірність даних з її списання. В аналітичному обліку тара може оцінюватись за плановою собівартістю, відпускними, здавальними, заставними, середніми відпускними та іншими цінами.

При перевірці операцій, пов'язаних з обліком незавершеного виробництва аудиторі слід встановити [40]:

- склад незавершеного виробництва та наявність нормативів запасів незавершеного виробництва;
- метод оцінки незавершеного виробництва;
- процедури поточного контролю за величиною незавершеного виробництва;
- особливості незавершеного виробництва за звітний період;

- дотримання встановлених норм незавершеного виробництва (якщо вони прийняті на підприємстві) та правильність їх оцінювання.

Якщо в процесі господарської діяльності підприємства існували випадки припинення раніше розпочатих замовлень, аудитор повинен перевірити, як у фінансовому обліку відображаються витрати по анульованих замовленнях.

Можливі порушення норм П(С)БО 9 «Запаси», вимоги якого поширюються на юридичних осіб всіх форм власності, крім бюджетних установ подано у додатку Д.

### **3.2. Використання аналітичних процедур при проведенні аудиту виробничих запасів**

Розуміння сутності аналітичних процедур та рекомендації щодо їх використання надає МСА 520 «Аналітичні процедури». Сутність аналітичних процедур полягає в оцінюванні фінансової інформації на основі аналізу взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, виявлення відхилень або співвідношень, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [44]. МСА 520 рекомендує використовувати аналітичні процедури на різних етапах аудиторської перевірки, а саме:

- на підготовчому етапі – для розуміння суб'єкта господарювання і його середовища і, як результат, підготовка основи для планування перевірки;
- на основному етапі можуть використовуватися як процедури по суті для отримання аудиторських доказів щодо підтвердження залишків та оборотів на рахунках;
- на підсумковому етапі – для оцінювання можливості підприємства залишатися діючим, для узагальнення інформації отриманої у результаті виконання аудиторських процедур з метою обґрунтування аудиторського висновку.

Важливе значення для надання науково-обґрунтованих рекомендацій

щодо оптимізації розмірів запасів, підвищення ефективності їх використання. Відіграють аналітичні процедури.

Важливим чинником розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства виробничими запасами та їх раціональне використання. Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене виробничими запасами, необхідно:

- оцінити виконання плану постачання підприємства виробничими запасами за обсягом, асортиментом, структурою і строками поставки;
- оцінити стан, структуру і динаміку виробничих запасів;
- побудувати ефективні системи контролю за рухом виробничих запасів.

Стійкий виробничий процес можливий за умови своєчасного і повного забезпечення підприємства необхідними виробничими запасами. Цими питаннями на хлібзаводі займається спеціальний підрозділ – відділ матеріально-технічного постачання, складські й транспортні служби. Для оцінки забезпеченості підприємства договорами з придбання виробничих запасів зіставляють обсяг поставок згідно укладених договорів з плановою потребою в цілому, і за окремими асортиментними позиціями. Зіставляючи фактичне надходження виробничих запасів з плановою потребою, визначають коефіцієнт забезпеченості. Така оцінка здійснюється загалом по виробничих запасах, які надійшли, а далі проводиться деталізація – за асортиментом, структурою і строками поставки, у розрізі окремих постачальників і укладених договорів, виявляються відхилення і причини їх виникнення.

Аналіз за номенклатурою, асортиментом і ритмічністю поставок, якістю виробничих запасів здійснюють за допомогою способу заліку, при якому фактичне їх надходження за певний період зіставляється з плановою потребою і в залік приймається менша з величин, залікові суми сумуються і діляться на планову потребу. Це дозволяє розрахувати коефіцієнти асортиментності, ритмічності, якості. За допомогою аналізу слід з'ясувати, де провина постачальників матеріалів, а де недогляд певних працівників.



Використання аналітичних процедур дозволяє встановити причини невиконання виробничих запасів за окремими позиціями, виявляється з вини яких конкретно служб і посадових осіб це мало місце (затримка укладання угод на поставку, не вирішення проблем оплати, транспортування запасів, несвоєчасність перегляду кола постачальників у разі появи передбачуваних обставин, порушення договірних зобов'язань з їх боку і т.п.).

У процесі аналізу оцінюють налагодженість на підприємстві контролю за виконанням умов угод, укладених з постачальниками, вжиття заходів у разі їх порушень, оперативність реагування підприємства на ті чи інші відхилення. Важливим є вивчення повноти пред'явлених претензій і санкцій постачальникам за порушення умов договору.

У ході аналізу встановлюють втрати продукції у результаті недопоставки запасів, поганої їх якості, наявні простої через порушення графіку постачання.

При порушенні асортименту запасів, що надходять, утворюються наднормативні запаси одних видів і нестача інших; не виконується план виробництва за асортиментом. Не висока якість сировини і матеріалів веде до утворення понадпланових відходів, які зумовлюють зниження обсягу випуску продукції.

Недоліки у постачанні виробничих запасів можуть привести до заміни одних матеріалів іншими, а це може вплинути на якість продукції, на обмеження групи споживачів, до відмови від договору поставки деякими споживачами, причиною сплати штрафних санкцій, росту собівартості.

Негативний вплив фактора недопоставок запасів на зміну випуску продукції вимірюється зменшенням її обсягу. Поділивши обсяг недопоставленої сировини і матеріалів на планову матеріаломісткість продукції розраховують втрати підприємства через зменшення обсягу виробництва.

Певна неритмічність, а також недопостачання можуть бути повністю чи частково нейтралізовані за допомогою складських запасів матеріальних ресурсів.

Важливим етапом аналізу є вивчення обсягу, динаміки та структури виробничих запасів у складі оборотних активів підприємства. Великий обсяг і питома вага запасів у складі оборотного капіталу веде до спаду ділової активності підприємства, зумовлює сповільнення оборотності оборотних активів, погіршення фінансового стану, збільшує непродуктивні втрати через псування, старіння запасів, зростання витрат на їх зберігання і т.д. Недостатній запас сировини і матеріалів, у свою чергу, негативно впливає роботу підприємства – стає причиною невиконання програми виробництва, збільшує тривалість виробничого циклу, веде втрати споживачів, росту собівартості придбання ресурсів через терміновість поставки і т.д.

Під час аналізу оцінюється стан і структура запасів у розрізі видів і основних груп (сортів, марок, типів, розмірів), виявляються причини змін та оцінюються наслідки

Важливе місце в аналізі займають процедури, спрямовані на оптимізацію запасів. З метою виявлення залежалих, неходових запасів необхідно провести аналіз виробничих запасів за часом їх зберігання на складах. У процесі вивчення оцінюють ймовірність використання у виробництві запасів залежно від строків зберігання.

Якщо протягом періоду не було ні надходжень, ні витрачань того чи іншого виду запасів, і він зберігається більше одного року, то ймовірність його використання у виробництві близька до нуля. Якщо складає один рік і більше, то ймовірність дорівнює одиниці, при терміні 9 місяців ймовірність невикористання запасів у виробництві становитиме 0,75, бо 9 місяців – це 3/4 року. Аналогічно визначається ймовірність невикористання матеріалів протягом будь-якого періоду.

З метою попередження непродуктивних витрат, пов'язаних з псуванням виробничих запасів здійснюють оцінку виробничих запасів за часом їх зберігання на складах .

Важливим моментом аналізу є вивчення обсягу і структури витрат, пов'язаних з обслуговуванням складських запасів – витрати на опалення,

освітлення, водопостачання складських приміщень, оплати праці працівників складського господарства, нестачі, псування, знецінення запасів.

Оскільки запаси, як правило, є нормованими активами, то в процесі аналізу перевіряють відповідність їх фактичних залишків обґрунтованій потребі. Проблема оптимізації розмірів виробничих запасів є надзвичайно актуальною. Це пов'язано з тим, що підприємства несуть значні витрати, пов'язані зі складуванням, псуванням, старінням товарно-матеріальних цінностей. Крім того, значні виробничі запаси – це «омертвіння» грошових засобів, які в них вкладені, це недоотримання прибутку в результаті інших інвестиційних можливостей. Однак, достатньо великий запас матеріальних ресурсів рятує підприємство від зупинки виробництва чи придбання дорогих матеріалів-замінників, зберігає грошові засоби від інфляції. Більша кількість замовлень при придбанні матеріальних ресурсів, хоч і приводить до утворення великих запасів, але має зміст тоді, коли підприємство може домогтися від постачальників зниження ціни (так як великий розмір замовлень часто передбачає деякі пільги, що надаються постачальником як знижка з ціни).

Потребу в матеріальних ресурсах на утворення запасів визначають в трьох оцінках: у натуральних одиницях – для того, щоб встановити потребу в складських приміщеннях; у грошовій оцінці – для визначення потреби в джерелах фінансування; у днях забезпеченості – з метою планування і організації контролю за рухом виробничих запасів.

Для оптимізації розміру поточних запасів використовують ряд моделей. Одна з них – модель з фіксованим обсягом. По виробничих запасах встановлюють мінімальну і максимальну норму запасу. Розміщення повторного замовлення здійснюють, коли запас наближається до мінімальної норми [70].

Максимальна норма запасу включає транспортний запас, підготовчий, поточний запас та резервний. Мінімальна норма запасу відображає такий стан запасів, коли поточний запас повністю витрачений. У мінімальний розмір запасу поточний запас не включають.

Нормування можна вважати одним із методів оптимізації рівня виробничих запасів, який усуває рівень їх незбалансованість. Адже незбалансованість, як вже відмічалось, пов'язана з їх дефіцитністю і надлишком. Норму виробничих запасів визначають одним із трьох методів: методом прямого рахунку, аналітичним методом і методом коефіцієнтів [41].

Найбільш точно визначити потребу у виробничих запасах вдається за допомогою методу прямого. Він враховує кожен елемент виробничих запасів, виробничі завдання, особливості постачання та збуту.

Аналітичний метод ґрунтується на визначені середніх фактичних залишків запасів та врахуванні змін у обсягах виробництва. Розрахунки коригують на існування зайвих і непотрібних запасів, неліквідів, які, були у попередньому періоді.

За допомогою коефіцієнтного методу розрахунок потреби у виробничих запасах здійснюється з врахуванням тенденцій і співвідношень у змінах обсягу виробництва, окремих видів запасів і витрат. Частина з них є прямо пропорційною до змін обсягу виробництва (наприклад, сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, незавершене виробництво), інша – залежить від обсягу продукції у значно меншій мірі (наприклад, малоцінні і швидкозношувані предмети, запчастини для ремонтів). Співвідношення, які мали місце у минулому, за допомогою відповідних коефіцієнтів, екстраполюються, на майбутній період.

Потреба у сировині, основних матеріалів та покупних напівфабрикати визначається за наступною формулою [85]:

$$M = B \times n ,$$

де  $M$  – потреба у запасах сировини, основних матеріалів і покупних напівфабрикатів (грн.);

$B$  – одноденні витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів (грн.);

$n$  – норма оборотних активів (дні);

У розрахунку по кожній однорідній групі матеріалів враховують час перебування у поточному запасі ( $I$ ), страховому ( $C$ ), транспортному ( $T$ ),

технологічному ( $A$ ), підготовчому запасам ( $D$ ). Таким чином, потреба у запасах сировини, основних матеріалів і покупних напівфабрикатів ( $M$ ) визначають як [85]:

$$M = B \times (P + C + T + A + D)$$

Поточний (складський) запас є основним видом запасу, що дозволяє підприємству здійснювати неперервний процес виробництва між поставками сировини і матеріалів. Розмір складського запасу визначається частотою і рівномірним поставок, а також періодичністю запуску сировини і матеріалів у виробництво. Підґрунтям розрахунку складського запасу є середня тривалість часу між двома суміжними поставками даного певного виду виробничих запасів. Тривалість між поставками встановлюється на основі договорів, графіків або з використанням фактичних даних за минулий період. Якщо даний певний вид виробничих запасів постачається кількома постачальниками, то поточний складський запас приймається у розмірі 50 % від інтервалу поставки. На підприємствах, де сировина і матеріали надходять від одного постачальника і їх кількість є обмеженою, норму складського запасу приймають у розмірі 100% від інтервалу поставки.

Другим за розміром є страховий запас, який формує загальну норму виробничих запасів. Страховий (гарантійний) запас потрібний у діяльності кожного підприємства з метою забезпечення неперервності виробничого процесу у випадках порушень умов і строків договорів постачання постачальником або транспортною організацією. Як правило, розмір страхового запасу перебуває у межах 50% поточного складського запасу. Однак він може бути і більшим при віддалені підприємства від постачальників і транспортних шляхів або при періодичному споживанні унікальних і високоякісних ресурсів.

Необхідність у транспортному запасі виникає для покриття періоду розриву між строками вантажообігу та документообігу. Тривалість надходження вантажу від постачальника до покупця за окремою поставкою можна визначити зіставивши дату його відвантаження постачальником і отримання покупцем. На час знаходження сировини і матеріалів у дорозі у

покупця після оплати розрахункових документів виникає потреба у грошових коштах.

Технологічний запас створюють на часу підготовки сировини і матеріалів до виробничого процесу, проведення лабораторних досліджень (при необхідності). При визначенні загальної потреби у виробничих запасах його враховують лише тоді, коли він не є складовою частиною виробничого процесу.

Час, потрібний на проведення розвантажувальних робіт, прийом, та складування сировини і матеріалів також враховують при визначенні їх потреби. Його визначають виходячи з технологічних розрахунків чи шляхом проведення хронометражу.

Потребу у допоміжних матеріалах визначають за двома основними групами. До першої групи належать матеріали, які витрачаються регулярно і у великій кількості. До другої групи – допоміжні матеріали, які застосовується у виробничому процесі у незначних обсягах. За останньою групою потреба визначається спрощено: середній фактичний залишок цих матеріалів у звітному році, за винятком зайвих і непотрібних, ділять на їх одноденне витрачання у минулому році. Додавши потребу у двох названих групах, визначають загальну потребу у допоміжних матеріалах.

Потреба у паливі розраховують за всіма видами (за винятком газу). Для виробничих потреб – цю потребу розраховують на підставі виробничої програми і норм витрачання на одиницю продукції по цехах. Для невиробничих – на підставі обсягу робіт, які виконуються.

Серед варіантів визначення потреби у тарі і тарних матеріалах виокремлюють наступні [85]:

- при визначенні потреби у тарі, призначеної для пакування готової продукції, яку отримують від постачальників застосовують такий самий порядок, як і для розрахунку потреби у сировині і основних матеріалах;
- при визначенні потреби у тарі власного виробництва враховують час, від її виготовлення до її використання і час, необхідний для накопичення тари для пакування партій готової продукції.

Потреба у запасних частинах для ремонту встановлюється по кожному виду запчастин окремо, в залежності від строків поставки і часу використання їх для ремонту.

Норматив по малоцінних та швидкозношуваних предметах розраховується окремо по інструментах і пристосуваннях, малоцінному інвентарю, спеціальному одягу і взуттю, спеціальному інструменту і приладах.

Незавершене виробництво має бути таким, щоб забезпечувати ритмічний виробничий процес і рівномірне оприбуткування готової продукції на склад. У хлібопеченні незавершене виробництво практично відсутнє. Однак вкажемо на методику розрахунку нормативу оборотних активів у незавершеному виробництві. Він визначається за формулою [85]:

$$H = 3 \times D \times K$$

де  $3$  – односторонні витрати на виробництво продукції (грн.);

$D$  – тривалість виробничого циклу (дні);

$K$  – коефіцієнт наростання витрат.

Односторонні витрати розраховуються діленням витрат на випуск продукції відповідного кварталу на 90. Тривалість виробничого циклу характеризує час, протягом якого продукція перебуває у незавершеному виробництві від початку першої технологічної операції до повного виготовлення продукції і оприбуткування її на склад. Коефіцієнт наростання витрат вказує на характер зростання витрат в незавершеному виробництві по днях виробничого циклу.

Залежно від характеру зростання витрат у процесі виробництва всі витрати діляться на одноразові і зростаючі. Одноразові витрати здійснюються на самому початку виробничого процесу і є витратами сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів. Інші витрати є наростаючими. Їх наростання у виробництві може бути рівномірним і нерівномірним. При рівномірному зростанні витрат середня вартість незавершеного виробництва визначається як сума всіх одноразових витрат і половини витрат, які

наростають. При цьому коефіцієнт зростання витрат розраховують за формулою [85]:

$$K = \Phi_0 + 0,5 \times \Phi_3 / \Phi_0 + \Phi_3 ,$$

де  $\Phi_0$  – одноразові витрати;

$\Phi_3$  – інші витрати, які входять до складу собівартості продукції.

Якщо зростання витрат є рівномірним по днях виробничого циклу, то коефіцієнт наростання витрат визначають за формулою [85]:

$$K = C / B ,$$

де  $C$  – середня вартість одиниці продукції у незавершеному виробництві;

$B$  – виробнича собівартість одиниці продукції.

Середню вартість одиниці продукції у незавершеному виробництві визначають як середньозважену величину витрат, яка припадає на кожен день виробничого циклу, та кількість продукції, яка знаходиться у процесі виробництва.

Середня вартості одиниці виробу у незавершеному виробництві за рахунок суміщення рівномірних і нерівномірних витрат визначається наступним чином [85]:

$$C = \Phi_0 + \Phi_1 \times T_1 + \Phi_2 \times T_2 + \dots + 0,5 \times \Phi_p \times T / T,$$

де  $\Phi_1, \Phi_2 \dots$  – витрати по днях виробничого циклу в грн.;

$\Phi_p$  – витрати, що виникають рівномірно протягом виробничого циклу, у грн.;

$T$  – тривалість виробничого циклу у днях;

$T_1, T_2$  – період з моменту виникнення одноразових витрат до закінчення виробничого циклу.

Іншою розповсюдженою моделлю, яка використовується для оптимізації виробничих запасів є модель з фіксованим періодом. Розміщення повторного замовлення здійснюється через фіксовану кількість днів. Найбільш використовуваною є «модель економічно обґрунтованого замовлення» [70]. Механізм моделі передбачає мінімізацію операційних витрат по придбання і



зберіганню запасів. Оптимальним є такий обсяг замовлення, який дає змогу мінімізувати витрати на придбання та обслуговування виробничих запасів.

Витрати на придбання включають – сплачену ціну, транспортні витрати, витрати на приймання. Витрати на обслуговування – утримання складських приміщень, оплата праці складських працівників і т.п.

Для розрахунку суми операційних витрат по розміщенню замовлення визначається за формулою ( $OB_{pz}$ ) [70]:

$$OB_{pz} = \frac{\text{обсяг виробничого споживання } BЗ}{\text{середній розмір одної партії поставки}} \cdot \text{середня вартість розміщення одного замовлення}$$

З наведеної формули випливає, що загальна сума операційних витрат зменшується з ростом середнього розміру однієї партії поставки при незмінному обсягу виробничого споживання та середній вартості розміщення одного замовлення. Отже, при замовленні більшої кількості матеріальних ресурсів, меншою буде кількість замовлень і, відповідно, зменшиться вартість їх придбання.

Водночас закупівля великими партіями призведе до збільшення запасів і відповідно зросте вартість їх зберігання на складі, бо збільшується середній розмір запасу в днях обороту (періоду зберігання). Якщо купувати матеріальні ресурси раз в два місяці, то середній розмір запасу (період зберігання) складе 30 днів, а якщо розмір партії поставки знизити вдвічі, тобто придбавати сировину один раз в місяць, то середній розмір його запасу (період зберігання) складе 15 днів.

З врахуванням цієї залежності сума операційних витрат по зберіганню може бути визначене за формулою ( $OZ_{zb}$ ) [70]:

$$OZ_{zb} = \frac{\text{середній розмір однієї партії поставки}}{2} \cdot \text{вартість зберігання одиниці запасів}$$

З приведеної формули видно, що при незмінній вартості зберігання одиниці запасу загальна сума операційних витрат по зберіганню виробничих

запасів на складі мінімізується при зниженні середнього розміру однієї партії поставки.

Оптимальний обсяг замовлення – це така кількість матеріальних ресурсів, за якою сумарні витрати на закупку і зберігання запасів будуть мінімальними.

Економічний розмір замовлення визначається за формулою, отриманою Ф.Харрісом. Однак в теорії управління вона більш відома як формула Уїлсона [70]. Математична модель має вигляд:

$$R_{ПП} = \sqrt{\frac{2 \cdot OBC \cdot C_{вр}}{Cб}}$$

$R_{ПП}$  – оптимальний розмір партії поставки;

$OBC$ - обсяг виробничого споживання ( потреба у виробничих запасах в натуральному вигляді)

$C_{вр}$  - середня вартість розміщення одного замовлення в аналізованому періоді

$Cб$  - середня вартість зберігання одиниці запасів

Відповідно оптимальний розмір виробничих запасів визначається за формулою:

$$O_{рз} = \frac{R_{ПП}}{2}$$

Визначимо оптимальний розмір борошна пшеничного на місяць для ТОВ «Підволочиський хлібзавод» таких умов: згідно даних обліку вартість подання одного замовлення 60 грн., місячна потреба в борошні пшеничному складає 5 тон, ціна однієї тони 4 тис.грн., вартість зберігання однієї тони складає 7,5% його ціни.

Згідно з формулою Харріса оптимальний розмір поставки складає 1,4 тони. Отже, протягом кварталу потрібно розмістити  $(5/1,4) \approx 4$  замовлення. Відповідно оптимальний розмір замовлення  $O_{рз} = 1,4 : 2 = 0,7$  тони.

На основі поданих даних розрахуємо суму операційних витрат на розміщення замовлення і зберігання борошна пшеничного.

У господарській практиці при визначенні економічного розміру замовлення виникає необхідність брати до уваги більшу кількість факторів, ніж

визначається базовою формулою. Часто ними є знижки на транспортні тарифи залежно від обсягу вантажних перевезень, знижки з вартості виробничих запасів залежно від обсягів придбання та ін. За рахунок врахування цих факторів, обсяги закупівель можуть перевищувати економічний розмір замовлення, розрахований за формулою Уілсона. За рахунок збільшення розміру замовлення, зростає обсяг запасів, а, отже, і витрати на їх зберігання.

З метою обґрунтування управлінського рішення розрахувати сумарні витрати з урахуванням економії і без неї та порівняти результати.

Отримання знижок з розширює формулу «моделі економічно обґрунтованого замовлення» і вимагає розрахунку сукупних витрат і відповідного економічного розміру замовлення для кожного обсягу та ціни закупівлі. Якщо при певному обсягу придбань знижка буде достатньою, щоб компенсувати зростання витрат на утримання запасів, то такий варіант, можливо, виявиться вигідним.

Існують і інші ситуації, які зумовлюють коригування «моделі економічно обґрунтованого замовлення». Серед них:

- придбання змішаних партій – означає, що одноразово придбаваються кілька видів матеріальних ресурсів, тому знижки, встановлені відповідно до обсягів придбань та вантажоперевезень, потрібно враховувати у комбінації;
- обмеженість капіталу – доводиться враховувати за умови обмеження грошових коштів. У зв'язку з цим під час визначення розміру замовлень потрібно розподіляти обмежені грошові кошти між різними видами матеріальних ресурсів<sup>4</sup>
- використання власних транспортних засобів впливає на розмір замовлення, тому що є фіксованими витратами.

Аналіз виробничих запасів передбачає також вивчення ефективності використання різних видів запасів і їх обсягу в цілому на основі показників їх оборотності.

Тривалість обороту запасів (сировини і матеріалів)  $TO_c$  дорівнює часу (строку) зберігання їх на складі з моменту надходження до передачі у виробництво [70]:

$$TO_c = \frac{\text{середнє сальдо рахунка 20 дні} \times \text{періоду}}{\text{сума кредитового обороту 20 рахунка «Виробничі запаси»}}$$

Ріст показника свідчить про підвищення ділової активності підприємства, зменшення – про сповільнення оборотності виробничих запасів за рахунок нагромадження зайвих, залежалих матеріальних цінностей, а також придбання додаткових у зв'язку з очікуванням росту темпів інфляції, дефіциту. Наявність матеріальних ресурсів, за якими залишок великий, а витрачання протягом достатньо довгого періоду не було, свідчить про те, що оборотний капітал на довгий час заморожений у виробничих запасах, що веде до зниження його оборотності. Такий висновок можна зробити на підставі даних складського обліку.

Тривалість обороту незавершеного виробництва дорівнює часу, протягом якого з сировини виробляються готові товари [70]:

$$TO_{nv} = \frac{\text{середні залишки дні} \times \text{періоду}}{\text{собівартість випущеної продукції}}$$

Якщо для визначення вказаних вище показників відсутня необхідна інформація, то методика розрахунку оборотності запасів аналогічна оборотності оборотного капіталу підприємства.

У процесі аналізу необхідно з'ясувати фактори тривалого перебування капіталу в запасах. Одні з них пов'язані з виробничою діяльністю (номенклатура, кількість, якість, строки поставки матеріальних ресурсів, скорочення тривалості виробничого циклу і т.д., інші – з фінансовою і

маркетинговою діяльністю (своєчасне оформлення документів на відвантаження продукції, реклама, ділові зв'язки із споживачами і т.д.).

### **3.3 Аудит ефективності системи управління виробничими запасами**

У сучасних умовах змінюється система постачання виробничих запасів. Суттєво розширюється зона вибору контрагентів ринку сировинних ресурсів. Саме тому підприємству потрібно більше уваги приділяти управлінню виробничими запасами на підприємстві, щоб знизити витрати на постачання, зберігання запасів і збільшити свій прибуток шляхом зменшення собівартості продукції.

Визначити ефективність процедур поповнення запасів та методів встановлення потреби в них, оцінити нормування запасів можна за допомогою проведення на підприємстві аудиту ефективності. У вітчизняній літературі питанням аудиту ефективності системи управління запасами приділено недостатньо уваги. Існуючий світовий досвід аудиту ефективності є досить вагомим, але не може бути застосований без адаптації до існуючих вітчизняних умов господарювання.

Впровадження ефективної системи управління запасами в практику підприємства дає змогу значно скоротити всі види запасів, прискорити оборотність оборотного капіталу, знизити собівартість виробництва, забезпечити повне задоволення споживачів продукції. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від системи управління запасами.

Система управління запасами характеризується великою кількістю факторів, які впливають на її ефективність. Загальні вимоги, які висуваються до системи управління запасами залежно від цілей:

- цілі, які орієнтовані на підприємство: швидкість отримання матеріалів, товарів та інформації; більш прості ієрархічні структури; узгодженість / можливість виконання цілей управління; мінімізація тривалості зберігання;

- цілі, які орієнтовані на ринок: відповідність управління ринковій стратегії; диференційоване оформлення операцій за групами клієнтів; відповідність структури управління профілю діяльності; здатність до адаптації;
- цілі, пов'язані із системною інтеграцією: відповідність потоків інформації матеріальним потокам; розподіл завдань управління за видами продукції; чітке визначення відповідальності та повноважень; цілісна система персональної відповідальності за виконання замовлення;
- цілі, які орієнтовані на виробничий потік: систематичність контролю за процесами управління у виробництві; децентралізація функцій управління; централізація стратегічних функцій; узгодження окремих процесів управління [68].

Одними із основних завдань управління запасами є підтримка оптимального рівня іммобілізації капіталу у виробничі запаси, визначення потрібного розміру запасів та створення системи контролю за станом і своєчасним поповненням відповідно до визначеної норми. Діагностику та рекомендації щодо підвищення ефективності системи управління запасами, як свідчать літературні джерела, проводять у межах аудиту ефективності.

Питанням аудиту ефективності присвячені праці Е.А. Аренса [3], який розглядає загальні підходи в контексті операційного аудиту. Він тлумачить сутність операційного аудиту як: «перевірку будь-якої частини процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності та ефективності». Вітчизняними науковцями також дається схоже визначення цього напрямку аудиту. Це дає підставу визначати аудит ефективності запасів як перевірку процедур поповнення запасів та методів встановлення потреби в запасах, оцінки заміни запасів на дешевий адекватний замінювач, оцінки нормування запасів з метою підвищення ефективності їх використання. Аудит ефективності стосується перспектив господарської діяльності. Його особливість полягає в тому, що ефективність операцій та певних заходів встановити набагато важче, ніж їх відповідність законодавчим актам тощо. Важливою проблемою проведення аудиту ефективності є

встановлення самого критерію ефективності, тому методика його проведення має певні особливості для конкретних галузей та підприємств. Такими критеріями ефективності можуть бути:

- орієнтація системи управління запасами на замовлений характер виготовлення продукції;
- мінімум витрат на утримання запасів.

Проведення аудиту ефективності запасів на підприємстві потребує від аудитора знань з технології виробництва.

По-перше, необхідно оцінити, чи всі запаси, що закуповуються на підприємстві, мають цільове використання. Аудитору необхідно:

по-перше, необхідно оцінити, чи всі запаси, що закуповуються на підприємстві, мають цільове використання;

по-друге, необхідно провести маркетингове дослідження з метою оцінки закупівельних цін запасів та порівняти закупівельну ціну запасів на даному підприємстві з мінімальною ціною, яку можна заплатити на ринку;

по-третє, проаналізувати, як у системі поповнюються запаси. Підприємство одночасно має дві протилежні цілі: скоротити запаси, щоб зменшити витрати на їх утримання, та збільшити запаси, щоб забезпечити безперебійну роботу підприємства. Тому аудитору необхідно оцінити витрати на утримання запасів та частоту перебоїв роботи на підприємстві. Виходячи з отриманої інформації, необхідна така модель управління запасами, використання якої б давало оптимальні результати;

по-четверте, в умовах технологічного прогресу, аналізуючи технологію виробництва, іноді можна використовувати у виробництві матеріал-замінник, який за своїми якісними характеристиками підходить для даного виробництва, але є дешевшим і дозволяє знизити витрати підприємства;

по-п'яте, необхідно оцінити обґрунтованість розрахунку норм запасів, які використовуються при відпуску їх у виробництво. Для цього пропонується аудитору виконати контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво з метою оцінювання норм витрачання, провести фотографію робочого дня для

оцінки організації використання запасів, зробити контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво. Усі ці напрями робіт проводяться з метою оцінювання ефективності та продуктивності системи операцій із запасами.

Контроль за виробничими запасами, як основний напрям управління, полягає у перевірці обсягів та етапів руху запасів від постачальника до споживача. Він дає змогу отримувати інформацію про рух запасів між структурними підрозділами підприємства та виявляти слабкі й сильні сторони в управлінні закупівлями та у роботі підприємства в цілому. У ході контролю можна виявити розбіжності між плановим та фактичним рухом запасів. Контроль за станом запасів проводиться на основі даних обліку запасів.

Системи контролю за станом запасів на практиці поділяють на дві групи: з фіксованою періодичністю замовлення та з фіксованим розміром замовлення. На основі аналізу теоретичних та практичних розробок науковців пропонуємо проводити вибір системи контролю за станом запасів залежно від умов діяльності підприємства (див. рис.3.2).





Рис. 3.2. Застосування систем контролю за станом запасів залежно від умов діяльності підприємств

Виходячи з вищенаведеного, пропонуємо проводити діагностику при виконанні аудиту ефективності з використанням переліку питань (див. табл.3.5).

Після оцінювання системи управління запасами на підприємстві аудиторіві необхідно проаналізувати разом з керівництвом проблеми, які мають бути вирішені в першу чергу, та виділити коло тих питань, які зовсім не вирішувались на підприємстві.

На підприємстві необхідно також налагодити контроль за рухом виробничих запасів. Тут можна було б порекомендувати «систему ABC».

Серед систем контролю за рухом запасів в країнах з розвинутою економікою вона отримала широке розповсюдження. Суть цієї контролюючої

системи полягає в розподілі всієї сукупності запасів на 3 категорії виходячи з їх вартості, обсягу і частоти витрачання, негативних наслідків їх нестачі для ходу операційної діяльності і фінансових результатів підприємства.

В категорію «А» включають дорогі види запасів з тривалим циклом замовлень, які потребують постійного моніторингу (вивчення) у зв'язку з серйозністю фінансових наслідків через їх нестачу. Перелік конкретних виробничих запасів, що входять в групу «А», як правило, обмежений і вимагає щоденного контролю.

В категорію «В» включають виробничі запаси, які мають меншу значимість в забезпеченні неперервного операційного процесу і формування кінцевих фінансових результатів. Запаси цієї групи контролюються переважно один раз в місяць.

В категорію «С» включають всі останні виробничі запаси з низькою вартістю, які не відіграють значної ролі у формуванні кінцевих фінансових результатів, тому контроль за їх рухом здійснюється з періодичністю один раз в квартал.

Отже, від ефективності управління запасами залежать безпосередньо кінцеві результати діяльності підприємства. Тому перш за все, необхідно оцінити діючу систему управління запасами на підприємстві та надати відповідні рекомендації щодо її оптимізації, що буде сприяти підвищенню результатів діяльності підприємства.

Запропонований тест діагностики дасть аудиторіві змогу при проведенні аудиту ефективності встановити переваги та недоліки системи управління запасами на підприємстві, надати відповідні пропозиції. З метою підвищення ефективності використання систем контролю за рівнем запасів аудитор повинен розробити та запропонувати варіант системи контролю за рівнем запасів, який буде відповідати особливостям існування підприємства.

Наведені рекомендації та пропозиції можуть бути використані в напрямі ранжування факторів впливу на ефективність системи управління запасами, розробки показників, які характеризують кожний окремий фактор та

узагальненого показника, який буде характеризувати ефективність системи управління запасами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – С. 12
2. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209
3. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005
4. Адамик, О.В.; Адамик К.Б. Реляційні бази даних як сучасний стандарт накопичення інформації в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.– 747 с.
5. Адамик, О.В.; Сисюк, С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 14. – С. 891-895
6. Аренс Е.А. Аудит: пер. с англ. / Е.А. Арене, Дж.К. Лоббек. - М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
7. Артеменко Н.В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади аудиту / Н.В.Артеменко // Економіка і суспільство. – 2017. – № 2. – С. 665- 669,.
8. Аудит : [підручник] / Г М. Давидов, М. В. Кужельний, І. Г. Давидов [та ін] за ред. Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. – К.Знання, 2009. – 495 с.

9. Аудит методика документування: навч.посібник [Пилипенко І. В. та ін.]; під ред. І. І. Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003.– 457с.
10. Аудит МОНГОМЕРИ Р. / Фл. Дефиз, Г . Р. Дженик, М.В. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с. Англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит , ЮНИТИ, 1997. – 542с.
- 11.Аудит: [підручник] / Г. М. Давидов [та ін.] ; за ред.: Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. - [2-ге вид., перероб. і доп. ] – К.: Знання, 2009. - 495 с.
12. Аудит: підручник / [ О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.]; за заг. ред. О.А.Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.
13. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: [навч. посібник] / О.Я. Базилінська. – К.: ЦУЛ, 2009. - 328 с.
14. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: [учебный курс] / И.А. Бланк – К.: Ника-Центр,1999. – 528с.
15. Бойцова М. Усе про облік запасів. – 2 ге вид., перероб. і доп. / М.Бойцова, О.Маханько, Я.Клиженко. –Х. : Фактор, 2014. –160 с.
16. Бригхем Ю. Финансовый менеджмент : Полный курс: в 2-х томах / Ю. Бригхем, Л. Гапенски ; пер. с англ. В. В. Ковалева. – Спб. : Экономическая школа, 2004. – Т. 1. – 2004. – 497с.
17. Бурдейна Л. В. Перспективи використання комп'ютерних технологій для обліку виробничих запасів / Л. В. Бурдейна // Розвиток обліку, аналізу і контролю в умовах інтеграційних процесів : матеріали ІІ Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції. -Львів, 2013. -С. 13-14.
18. Бурдейна Л. В. Теоретичні основи аналізу забезпечення та ефективного використання виробничих запасів на підприємствах / Л. В. Бурдейна // Наук.журнал — Молодий вчений, №3 (18) 03, 2015 р. Ч. 1. - Херсон, 2015. -С. 39-42.
19. Бухгалтерський облік в Україні: [навч.посібник] / [Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І, Мороз А.С., Воськало В.І., Корягін М.В. та ін. ]; за ред. Р.Л.

Хом'яка, В.І.Лемішовського. - [6-те вид]. – Львів : Національний університет „Львівська політехніка”, (Інформаційно-видавничий цент „Інтелект +” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект - Захід, 2007. – 1200с.

20. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник /За ред. Проф. Бутинця-5-е вид. доп. і перероб. - Житомир : ЖІТІ, 2003- 726с.

21. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю.А.Верига. – К. : ЦУЛ, 2015. – 312 с.

22. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.

23. Ворхлік В.Р. Облік і контроль виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на підприємстві / В. Р. Ворхлік. // INNOVATIVE VIEWS OF YOUNG SCIENTISTS\_2016. -2016.- № 19. -С. 9-18.

24. Гадзевич О. І. Основи економічного аналізу і діагностика фінансово-господарської діяльності підприємств: [навч.посібник] / О.І. Гадзевич. - К.: Кондор, 2007. — 180 с.

25. Ганас Л.М. Концептуальні засади управління виробничими запасами / Л. М. Ганас. // Національний університет «Львівська політехніка». -2012. -С. 11-18.

26. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : [практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.

27. Гончарук Я.А. Аудит / Я.А.Гончарук, В.С. Рудницький// - 3-тє вид.перероб.і доп.-К.: Знання, 2007. -443с.

28. Дженстер Пер. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей / Пер Дженстер, Дэвид Хасси ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2003. – 368 с.

29. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами):навч.посіб. / І,М.Дмитренко.–К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 398 с.

30. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. –

31. Економічна діагностика : навч. посіб. / [Косянчук Т.Ф., Лук'янова В.В., Майорова Н.І., Швид В.В.]. – К. : Ліра-К, 2013. – 452 с.

32. Економічний аналіз : [навч. посібник] / Серединська В.М., О.М.Загородна, О.С.Білоус, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2007. – 416 с.

33. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства: навчальний посібник / Т. Д. Костенко [та ін.]. — [2-ге вид., перероб. и доп.] - К.: Центр учбової літератури, 2007. — 400 с.

34. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : [навч. посіб.] / І.В. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

35. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV зі змінами допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>

36. Ионин Е. Е. Система показателей оценки имущественного положения предприятий: монография / Е. Е. Ионин. — Донецк : ООО «Юго-Восток, Лтд», 2006.-431 с.

37. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку і аудиту: [навч. посібник] / - С.В Івахненко .- [3-тє вид.]- К.: 2006. – 350с.

38. Іващенко О.В. Нормування виробничих запасів на підприємстві / О.В. Іващенко, Ю.Є. Студенікіна // Вісник економічної науки України. – 2008. – № 1 (13). — С. 43–46.

К.: Товариство «Знання»КОО, 2001 – 402 с.

39. Канке А.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: [учебное пособие]. - 2-е изд., испр. и доп. / А. А. Канке, И. П. Кошечая. - М.: ИД «Форум»: ИНФРА-М, 2008. – 288 с.

40. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2014. – 600 с.

41. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: [підручник] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній; за ред. проф. А. Г. Загороднього. — К.: Знання, 2008. — 487 с.

42. Кіртока Р.Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості / Р.Г. Кіртока// Глобальні та національні проблеми економіки. –Миколаївський нац.ун-ет ім. В.О. Сухомлинського. –Миколаїв, 2015. –№ 3. – С. 869–872.

43. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку: [навч.посібник] / О.В.Клименко. - К.: Центр учбової літератури, 2008 – 320 с.

44. Коваль М.І. Аудит: організація і методика / М.І. Коваль, О.В.Михайленко.- К.: ВД «Персонал», 2014. -222 с.

45.Ковальчук Є.К., Панасюк В.М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством // Міжнар. зб. наук, праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2011. – Випуск 3 (18). – С. 93-101

46. Ковальчук І.В.Економіка підприємства [Електронний ресурс] / І.В.Ковальчук. – Режим доступу: [http://pidruchniki.ws/1584072047478/ekonomika/ekonomika\\_pidpriyemstva\\_\\_kovalchuk\\_iv](http://pidruchniki.ws/1584072047478/ekonomika/ekonomika_pidpriyemstva__kovalchuk_iv)

47. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз : [підручник] / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна.- К.: Центр учбової літератури, 2008 - 392 с.

48. Лиса О. Особливості нормування оборотних коштів у виробничі запаси на вітчизняних промислових підприємствах / О.Лиса // Економічний аналіз, 2012.– Вип.10, ч.4.– С.227-230.

49. Матросова, В.О. Удосконалення системи аудиту виробничих запасів підприємства [Текст] / Матросова В.О., Котова В.В. [Електронний ресурс] // Збірники наукових праць НТУ «ХПІ» : Наука і освіта – запорука розвитку - НТУ «ХПІ», 2013.–Режим доступу: <http://archive.kpi.kharkov.ua/View/37260/>

50.Мельнікова К.С. Напрями удосконалення методів і процедур аудиту виробничих запасів на прикладі макаронної фабрики / К.С. Мельнікова // Економічні студії. – 2014. - №1(1). - С. 13-18



51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.07 року № 2 зі змінами і допов. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/law/2/>

52. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року).- [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документу: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

53. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: [підручник]. — К., 2008. — 513 с.

54. Мурашко О.В. Облік використання матеріальних запасів на виробництві в умовах впровадження ЕОМ / О.В. Мурашко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portalSoc\\_Gum/Menedzhment/2008\\_10murash.htm](http://www.nbuv.gov.ua/portalSoc_Gum/Menedzhment/2008_10murash.htm).

55. Національні стандарти бухгалтерського обліку станом на 1 січня 2018 р. [Електронний ресурс] – // журнал «Податки та бухгалтерський облік».- Режим доступу .- <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/>

56. Немченко Д.С. Удосконалення інвентаризації виробничих запасів як одного з обов'язкових методів аудиту / Д.С. Немченко // Управління розвитком. - 2013. - № 17(157). - С. 152-154

57. Нестеренко В.Ю. Економіка виробництва: конспект лекцій / В.Ю. Нестеренко, І.І. Токар.– Харків 2012. –260 с.

58. Овсійчук О.В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів / О. В. Овсійчук // Управління розвитком. - 2014. - № 9. - С. 81-83. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz\\_2014\\_9\\_35.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_9_35.pdf)

59. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [ монографія] / В. П. Пантелеєв ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. — К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. — 491 с.

60. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посібник / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський [за ред.

О.А.Петрик]. –К.:КНЕУ, 2008 – 472с.

61.Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і допов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

62. Подольська В.О. Фінансовий аналіз: навч. посібник. /В. О. Подольська, О. В. Яріш – Київ: Центр навчальної літератури, 2013. – 488с

63. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку (у редакції наказу № 565 від 20.06.2018) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

64. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів від 02.09.2014 № 879 зі змінами і допов.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

65. Портна О.В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. / О.В.Портна, Н. М. Єршова. –К. : Патерик, 2015. –312 с.

66. Приймак В. І. Математичні методи економічного аналізу: [навчальний посібник] / В. І. Приймак. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 296 с.

67. Про затвердження методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Мінфіну України від 27.06.2013 № 635).– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id)

68.Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації». Наказ Міністерства фінансів від 17.06.2015 № 572. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15>

69. Редько О. Ю. Аудит в Україні : [монографія] / О. Ю. Редько. — К. : ДП «Інформ. — аналіт. агентство», 2008. — 493 с.

70. Рядська В.В. Аудит/ В.В. Рядська, Я.В.Петраков// навч. посібник для вузів . – К: Центр учбової літератури, 2008. – 413 с.

71. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [ навч. посібник] / Г.В. Савицька - [2-ге вид., випр. і доп.]. - К. : Знання, 2005. - 662 с.

72. Світлична В.Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України / В.Ю. Світлична [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.economy-confer.com.ua/full\\_article/716](http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716)

73. Серединська В.М. Економічний аналіз : [навч. посібник] / В.М. Серединська О.М. Загородна, Р.В. Федорович; за ред. проф. Р.В. Федоровича. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.

74. Сиротюк Г. Методичні особливості аудиту виробничих запасів Г. Сиротюк, К. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2015. - № 22(1). - С. 92-97.

75. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. / І.В. Сіменко. – К. : Ліра-К, 2013. – 384 с.

76. Скорба О.А. Методика аудиту виробничих запасів / О.А. Скорба // - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/10\\_DN\\_2014/Economics/7\\_164604.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_DN_2014/Economics/7_164604.doc.htm)

77. Скорба О.А. Організація проведення аудиту виробничих запасів / О.А. Скорба // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/9\\_NND\\_2014/Economics/7\\_164138.doc.htm](http://www.rusnauka.com/9_NND_2014/Economics/7_164138.doc.htm)

78. Скрипник М.І. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві / М.І. Скрипник, О.О. Григоревська, Н.Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2016. - Вип. 2–3 (35). – С. 378-398.

79. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посіб. / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. – К. : Ліра-К, 2013. – 616 с.

80. Спіріна Є. С. Порівняльний аналіз вимог міжнародних та національних стандартів щодо обліку запасів / Є. С. Спіріна., С.В. Самострол // Тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції». -2016. -С. 226–227.

81. Стасишен М.С. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів / М. С. Стасишен, А. М.

Лисенко //Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. -2014. -Вип. 28. -С.250-254.

82. Сьомченко В.В. Роль внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів на підприємстві / В.В. Сьомченко // Держава і регіони. Серія: Економіка та підприємництво.-2013 р. -№ 3 (72). -С. 130-132

83. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів/ Л.В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С.361-369.

84. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підручник] / Н.М. Ткаченко ; 5-е вид., доп. і перероб. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.

85. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://westudents.com.ua/glavy/5334-metodika-audit-virobnichih-zapasv.html>

86. Фабіянська В.Ю. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти / В.Ю. Фабіянська, О.Г. Пацар // Ефективна економіка. – 2017. – № 4.

87. Фінансовий менеджмент : [підручник] / [Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. Невмержинська Н.Ю., Я.І.Невмержинський та ін. ]; за ред. А.М.Поддєрьогіна. – К.: КНЕУ, 2005. – 536 с.

88. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: підручник / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 566 с.

89. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / О. О. Шеремет. – К. : Кондор, 2013. – 196 с.

90. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Н. П. Шморгун, І. В. Головка. – К. : ЦНЛ, 2014. – 528 с

91. Юрчишена Л. В. Нормування виробничих запасів на підприємствах [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?p=734>

