

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

Мудра Адріана Ярославівна

АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ
ЇХ ВИКОРИСТАННЯ В ПІДПРИЄМСТВІ

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем – магістр

Виконала ст. гр. ОЕЕзм-21

Мудра А. Я.

Тернопіль-2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ЇХ СУТНІСТЬ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ЯК ОБ'ЄКТУ АУДИТУ	
1.1. Економічна сутність виробничих запасів як основного фактору процесу виробництва	7
1.2. Організаційно-методичне обґрунтування класифікаційних характеристик виробничих запасів, методи їх оцінки	15
1.3. Формування облікової політики щодо виробничих запасів.	27
Висновки до розділу 1	36
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	
2.1. Інформаційно-облікове забезпечення аудиту виробничих запасів	38
2.2. Основні етапи та порядок проведення аудиту виробничих запасів	52
2.3 Удосконалення планування, організації та методики аудиту виробничих запасів на підприємстві	62
Висновки до розділу 2	78
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	
3.1 Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства	79
3.2 Аналіз ефективності використання виробничих запасів підприємства.	86
Висновки до розділу 3	99
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	101
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	105
ДОДАТКИ	115

РОЗДІЛ 1

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ЇХ СУТНІСТЬ ТА ХАРАКТЕРИСТИКА ЯК ОБ'ЄКТУ АУДИТУ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів як основного фактору процесу виробництва

Основою ефективного функціонування будь-якого суспільства є стабільне та безперервне відтворення всіх стадій виробничого процесу. Для забезпечення такого відтворення і створення матеріальних благ необхідною передумовою є наявність предметів праці та засобів праці. Раціональне використання виробничих запасів, правильна постановка їх обліку важливі у кожній галузі та є одним із основних компонентів виробничого процесу.

Для проведення економічної та фінансово-господарської діяльності будь-якого типу власності і галузі економіки використовують виробничі запаси, саме вони являються досить вагомою та ключовою частиною активів підприємства. Саме виробничі запаси є основною складовою витрат підприємства у різних напрямках його господарської та економічної діяльності, проте є галузі у яких витрати матеріальних ресурсів набагато перевищують собівартість готової продукції.

Виробничі запаси – це предметами праці, які одноразово використовуються в виробничому циклі, при цьому вони власну вартість цілком переносять в готову продукцію. Як свідчить практика, у бухгалтерському обліку більша частина предметів праці вважаються виробничими запасами. Важливі принципи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо запасів та розкриття її в фінансовій звітності відображено в П(С)БО № 9 «Запаси» [72]. Та варто відмітити, що поняття «виробничих запасів» являється дискусійним та трактується у літературних джерелах не однозначно.

Як відомо, в економічних джерелах визначення «виробничі ресурси» з'явилося ще в VII-VIII роках дев'ятнадцятого століття. Проведені дослідження показують, що

в обліковій літературі є безліч пропозицій щодо визначень понять, які пов'язані із запасами, але варто врахувати, що кожне з них має власне тлумачення. Також, в спеціалізованій літературі зустрічаються випадки, коли поняття «виробничі запаси» замінене терміном «матеріали».

Проведені дослідження показують, що окремі автори під «запасами» розрізняють резерви (запаси) матеріальних ресурсів, які не приймають участі у поточній діяльності підприємства, а також які дозволяють дотримуватись безперервності процесу виробництва, які зберігаються на випадок необхідності. Саме ж визначення «запаси» є досить характерним. Зауважимо, що словосполучення «товарно-виробничі запаси» являється найбільш прийнятним в застосуванні для проведення розкриття сутності предметів праці та їх відокремлених характерних особливостей. Однак, після прийняття П(С)БО поняття «запаси» набуло широкого застосування. [4].

Звернемо увагу, що під «виробничими ресурсами», як правило, розуміють значення складових ресурсів основних фондів, трудових та матеріальних ресурсів. Натомість, термін «запаси» у вітчизняній літературі почали вживати одночасно із прийняттям і введенням в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». До моменту введення в дію стандартів термінологія була дуже різною, зокрема: товарно-матеріальні цінності, засоби праці, предмети праці, матеріальні та виробничі ресурси.

В США запаси розцінюють і трактують як активи призначені для продажу в межах одного ділового циклу, або використовуються протягом одного виробничого циклу. Як зазначено у нормативній документації Німеччини самого визначення поняття «запаси» не наводиться, проте для них воно відображає предмети, які є призначеними для використання в короткий термін або ж перепродаж. [55, с. 272]. От до значення і розуміння запаси в Росії відносять лише запаси сировини, а також матеріалів в виробничих підприємствах і запаси товарів в межах організації, які не обмежуються використанням їх в межах одного виробничого циклу. [79].

Згідно з міжнародними стандартами МСФЗ (ISA) 2 «Запаси», «запаси – це активи, які утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг» [62].

Над питанням складової виробничих запасів та визначенням працювали вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме такі як: Ф.Ф. Бутинець, А.А. Оглобін, С.Ф. Голов, І.А. Бланк, В.С. Ленъ, Н.В. Ткачук, М.С. Пушкар, Р.Б. Чейз, Р.Ф. Якобс, Н.Дж. Еквілайн, та інші. В спеціалізованій літературі існує безліч підходів щодо визначення самої категорії «виробничі запаси». Окремі трактування цього поняття подано у таблиці 1.1.

Окремі науковці, зокрема В.Д. Новодворський зазначає, що «складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, які представляють комплекс речових елементів, що призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці» [9, с.7].

На думку Л. В. Лібермана, предмети праці, які призначені для використання в виробничо-господарському циклі та малоцінні швидкозношувані предмети саме і є об'єктом обліку матеріалів. [10, с 8].

В розумінні П.І. Багрія поняття «запаси виробничі» виступає як засоби виробництва, які ще не застосовуються в процесі виробництва, але вже надійшли до споживача (на виробництво чи підприємство), поряд із тим він пропонує своє визначення терміну «запаси», як наявність засобів виробництва та предметів праці (матеріальних ресурсів) для досягнення безперервності у виробничому циклі, обслуговуванні невиробничої сфери і задоволення потреб кінцевого споживача.[4, с.167].

М.В. Дубніна трактує що виробничими запасами є матеріальні цінності які зберігаються на складах підприємств виробничої сфери та призначені для використання їх в подальшому, а товарними запасами являються матеріальні цінності, які призначені для продажу і зберігаються на складах. [21, с. 47].

В розумінні А. В. Дмитренка, виробничі запаси це сукупність предметів праці які призначені для застосування у виробничому циклі та потреб підприємства при умові їх повного споживання в межах одного операційного циклу та у виробничому процесі, та зберігаються на складах підприємства у вигляді основних та допоміжних матеріалів в тому числі палива, тари, запасних частин та інших матеріалів. [34].

З вищезазначеного випливає, що в спеціалізованій літературі існує безліч підходів щодо визначення самого поняття «виробничих запасів». Найбільш поширені та часто вживані трактування цього поняття подано у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ»

Автори та використані джерела інформації	Визначення, що наведені в спеціалізованій літературі
Ф.Ф. Бутинець [15, с. 313]	Виробничі запаси — активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
І.А. Бланк [9, с. 133]	Запаси товарно-матеріальних цінностей — виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
А.А. Оглобін [60, с. 31]	Виробничі запаси — сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес
А.А. Шомштейн [105, с. 29]	Виробничі запаси — сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання
В.В. Іваниєнко [30, с. 252]	Виробничі запаси — це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво
І.Б. Швець [95, с. 14]	Виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
П.С. Безруких [5]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів
В.М. Бойко [6]	Під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі
А.Б. Борисов [10]	Виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця

Продовження таблиці 1.1

В. Сонко [84]	Під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
Р.В. Кружкова, В.А. Даєнічевата ін. [62, с. 5]	Під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси — матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси
Пушкар М.С. [76, с. 74]	Під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, при чому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
Р.Б. Чейз, Н. Дж. Еквілайн та Р. Ф. Якобс [96, с. 469]	Підрозділяють виробничі запаси насировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво
В.В. Ковальов [34, с. 518]	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШБ, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу

В результаті проведених досліджень можна побачити, що більшість авторів розуміють термін «запаси» як матеріальні ресурси, які знаходяться в резерві і не застосовуються в поточній діяльності, які призначені для того щоб забезпечити безперебійність процесу виробництва і зберігаються для потреби. Термін «запаси» можна трактувати по різному і його розуміння є досить специфічним, проте, він став дуже широко застосовуватись після прийняття П(С) БО.

Вітчизняне законодавство також дає своє обґрунтування визначенню «запаси» яке наведене в П(С) БО 9 «Запаси» [72], відповідно до п. 4 якого «запаси – 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». Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [26], активи – це ресурси, які знаходяться на балансі підприємства, в майбутньому періоді використання яких приведе до отримання прибутку та економічної вигоди.

Варто зауважити, що в Україні, крім П(С)БО 9 є багато інших нормативних документів, метою яких є процес регулювання обліку запасів, а саме:

- П(С)БО 2 [72] – чітко вказано «у статті «Виробничі запаси» показується вартість запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу»;

- П(С)БО 9 [72] – виробничі запаси –комплектуючі виробів такі як основні матеріали, сировина та багато інших матеріальних цінностей, які беруть участь у виробництві продукції, наданні послуг, виконанні робіт та адміністративних потребах;

- П(С)БО 16 [70] – Визначає склад собівартості продукції. У п. 12 стандарту визначено, що «вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин»;

- вМетодичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів [45] – описано сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: паливо, запасні частини, сировина основна і допоміжна, матеріали, МШП, готова продукція, товари в вигляді матеріальних цінностей, які призначені для перепродажу. Але сам термін «виробничі запаси» у них відсутній. Описується план та порядок формування первісної вартості та методики оцінки виробничих запасів при їхньому вибутті;

- План рахунків бухгалтерського обліку [31]– якщо розглянути План рахунків бухгалтерського обліку, то у ньому передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси» який призначено для «узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва».

В такому випадку, на відміну від П(С)БО 9 [72] у якому не вказане чітко і однозначне визначення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку використовують План рахунків в якому чітко відображений перелік і склад матеріальних цінностей, які виступають та обліковуються як виробничі запаси підприємства. Але варто зауважити, що такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» відносно до Плану рахунків не входять до складу виробничих запасів та обліковуються окремо. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 виокремлюється той факт що виробничі запаси беруть участь в усіх видах діяльності, та характеризує «виробничі запаси» як вкрай важливий об'єкт управління в усіх стадій господарської діяльності, що знайшло відображення і в економічній літературі.

У той же час П(С)БО 2 «Баланс» п.21 [71] пропонує до статті балансу «Виробничі запаси» додати вартість сировини, основних і допоміжних матеріалів, запасних частин, палива, будівельних матеріалів, комплектуючих, тари і інших матеріалів, які використовуються в межах операційного циклу. В такому випадку, виникає відмінність між П(С)БО та Планом рахунків: відповідно до стандартів терміни «запаси» та «виробничі запаси» є співставними, але згідно з планом рахунків поняття «запаси» обширніше за термін «виробничі запаси».

Провівши дослідження нормативних документів і різних літературних джерел важливо відзначити про неоднозначність підходів до пояснення терміну «виробничі запаси» вітчизняних та зарубіжних вчених.

З вище зазначеного випливає, що виробничі запаси – це важлива економічна та облікова категорія, що є невідривною умовою функціонування кожного підприємства. При цьому, як свідчить таблиця 1.1, в економічній літературі відсутній єдиний погляд щодо змісту виробничих запасів.

Таким чином, на основі проведених досліджень, можна зробити висновок, що «виробничі запаси» - це активи, які перебувають в процесі виробництва та знаходяться на підприємстві в вигляді основних та допоміжних матеріалів, сировини, палива, комплектуючих, запчастин і інших матеріалів, що споживаються

в ході операційного циклу (в виробничому процесі або при наданні послуг) і складають матеріальну основу продукції підприємства.

В економічній літературі весь капітал (виробничі фонди) підприємства поділяється на основний, оборотний та капітал обігу. Запаси підприємства належать до оборотних засобів капіталу (оборотний капіталі та капіталообіг). До складу оборотних фондів належать засоби виробництва в частині запасів (виробничі запаси, брак, незавершене виробництво), які цілком використовуються на протязі кожного виробничого циклу, саме тому вони цілком переносять власну вартість на вартість продукції, яка виготовилась. А капітал обігу містить продукти праці (товари та готову продукцію) [33, с.6]. На рисунку 1.1 показано місце виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів підприємства.

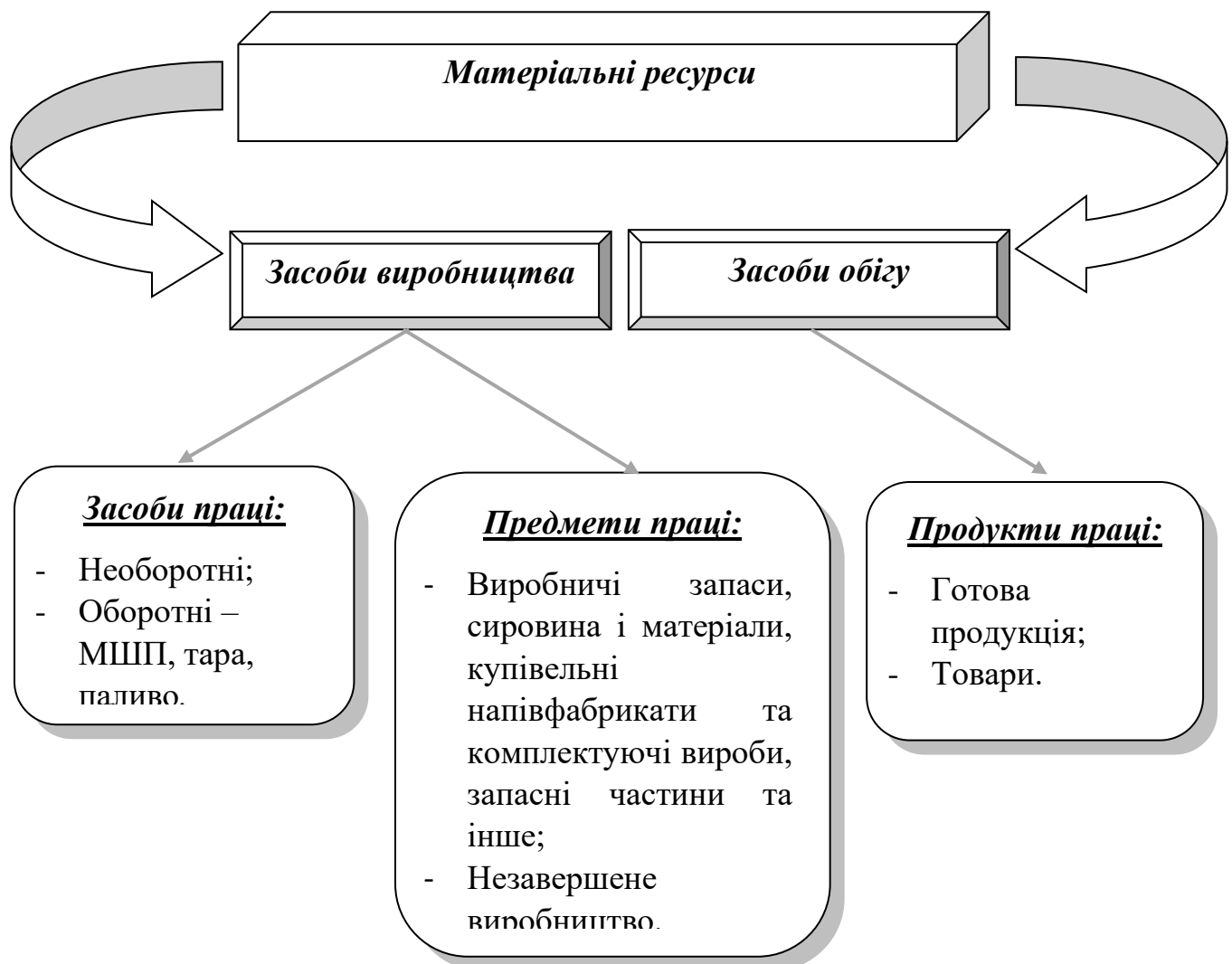


Рис. 1.1. Місце виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів [30,с.6]

На сучасному рівні ринкової економіки безперечно важливим є виробництво конкурентоспроможної продукції та її реалізація. Одночасно основною передумовою здійснення господарської діяльності більшості підприємств є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів. Тому розробка та впровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності підприємств передбачає вдосконалення обліку та контролю виробничих запасів.

Аналізуючи в цілому діяльність деяких підприємств в галузі облікової політики виробничих запасів, можна відмітити наступні негативні аспекти: труднощі у визначенні справедливої вартості запасів, які зосереджені у випадку використання підприємством бартерного обміну; не якісна оперативність інформаційного забезпечення при управлінні виробничими запасами в межах підприємства; низький рівень контролю у використанні та забезпеченні виробничими запасами, тощо.

Для того щоб вирішити ці проблеми потрібно оновити систему обміну інформацією про виробничі запаси, використовувати не притаманні вітчизняній обліковій практиці методи щодо раціонального використання їх і оптимізації результатів діяльності підприємства застосовуючи різноманітні принципи та методи бухгалтерського обліку.

1.2. Організаційно-методичне обґрунтування класифікаційних характеристик виробничих запасів, методи їх оцінки

В процесі виробництва застосовують різноманітні матеріальні цінності. Деякі з них, такі як, сировина, матеріали, комплектуючі, тощо, цілком споживаються в процесі виробництва, а інші, такі як запасні частини лише змінюють власну форму або ж входять до складу виробу без зовнішніх змін, в цьому переліку є місце і таким цінностям, які не входять до складу готової продукції - це малоцінні та швидкозношувані предмети.

В сучасній економічній діяльності майже не існує підприємства в діяльності якого не задіяні запаси. Їхні розміри можуть коливатись в залежності від виду

діяльності чи обсягів підприємства, але їх відсутність – виключена. Вони беруть участь в процесі виготовлення продукції, транспортування, збуту та інших. Тому актуальність правильного обліку виробничих запасів стає все більш важливішим.

Однією з проблем з якою ми зустрічаємось в процесі обліку виробничих запасів є трудомісткість, так як виробничі запаси можуть бути відображені у найширшому номенклатурному ряді та містити сотні видів найменувань то для кожного з таких варто проводити аналітичний облік. Беручи це до уваги в нас постає проблема за якими критеріями чи ознаками класифікувати чи розділяти виробничі запаси, що приведе до оптимального вибору об'єктів обліку та контролю. Тому вкрай важливо є приділити увагу організаційному моменту в класифікації виробничих запасів за технічними ознаками, за роллю у виробництві та технічними ознаками.

Групування виробничих запасів вкрай важливе для оптимальної організації роботи на складах підприємства, проведення підрахунку запасів та для планування, обліку, аналізу та управління запасами підприємства. Проблеми класифікації виробничих запасів продовжують служити предметом дискусій теоретиків та практиків, оскільки значна кількість наукових праць, як вітчизняних, так і зарубіжних, присвячена даній тематиці. Здійснивши теоретичний аналіз економічної літератури, можемо стверджувати, що в науковій літературі наводиться групування як «запасів», так і «виробничих запасів» за різними ознаками.

Групування виробничих запасів Л.М. Федак здійснює за такими характерними ознаками як: 1) за функціями (для реалізації, для виробництва); 2) за місцем перебування (в постачальника, в дорозі, в роздрібній торгівлі, в виробничому процесі іт.д); 3) за метою формування (підготовчі, страхові, рекламні); 4) за цілями (поточні, стратегічні, тактичні); 5) за формою власності (власні, запозичені); 6) за структурою (сировина, запасні частини, готова продукція).

О.С.Роева виокремлює групи запасів які є більш загальноприйняті, а саме: за призначенням в процесі виробництва на різних його етапах; за напрямком та сферою діяльності підприємства; за технічними характеристиками;[77, с. 164]..

Своєю чергою, О.Г.Лавруша виробничі запаси за їх місцем в процесі виробництва поділяє на ті, які входять до складу готової продукції, які застосовуються в забезпеченні виробничого процесу, та ті, які призначені для обслуговування підприємства [36, с. 138].

Інші науковці, зокрема В.В.Сопко, З.В.Гуцайлюк, М.Т.Щирба та І.Д.Бенько як класифікаційною ознакою вважають сферу діяльності підприємства [85, с. 197]. В такому випадку їх можна класифікувати на: запаси в виробничій сфері; в комерційній сфері; запаси в сільському господарстві; а також запаси в усіх сферах діяльності. Також, В.В.Сопко виділяє таких дві характерні класифікаційні групи: технічну та економічну[86].

Такий науковець як Ф.Ф.Бутинець розглядає більш розширену класифікацію виробничих запасів, яка характеризується такими: призначенням і причинами утворення; наявністю на підприємстві, залишки на початок та кінець звітного періоду; ступінь ліквідності; балансові та позабалансові; роль в процесі виробництва; сфера використання[13, с. 245].

М.Т.Шендригоренко розділяє такі основні характерні ознаки запасів, для їх класифікації, а саме: місце перебування та зберігання, призначення, період використання, структура запасів, час зберігання на підприємстві, форма власності [96, с. 638].

Н.І.Пилипів та М.І.Борисовський запаси поділяють за такими ознаками: 1) за місцезнаходженням (у дорозі, на складі, у виробництві, передані на інше підприємство, у процесі управління підприємством); 2) для потреб управлінського обліку(групи, підгрупи, за видами, за типами, за назвами, за гатунками); 3) відповідно до нормативу(нормативні, понаднормативні, нижчі за нормативи); 4) відносно балансу(балансові, позабалансові); 5) за наявністю на певну дату(початкові, поточні, кінцеві); 6) щодо рахунків бухгалтерського обліку(призначені для виробництва, управління; отримані в процесі виробництва; призначені для перепродажу) [67]

Такі відомі білоруські вчені як Н.С.Стражева та А.В.Стражев, приділили увагу класифікації виробничих запасів які залежать від призначення в про процесі виробництва, а саме: сировина та допоміжні матеріали; напівфабрикати які купуються; комплектуючі або запасні частини, які не є готовою продукцією, а лише входять до її складу; паливно-мастильні матеріали; пакувальні матеріали; господарське приладдя та інвентар; спеціальне оснащення на складі та в експлуатації.[87, с. 91]. По при це, продукцію добувної промисловості та сільського господарства називають - сировиною, а продукцію обробної промисловості – матеріалами.

Свою увагу на класифікації виробничих запасів за економічним та фізико-хімічним складом зосередили такі, російські вчені як А.В.Зонова, И.Н.Бачуринська та С.П.Горячих. Вони вважають , що до виробничих запасів за фізико-хімічним складом варто віднести тверді, рідкі та газоподібні, а от за економічним класифікують основні та допоміжні матеріали, сировина, напівфабрикати, паливно мастильні матеріали, тара, інвентар запасні частини та інші.[29, с. 191].

Дослідження показують, думки зарубіжних вчених зосередились на трьох видах запасів, які , Х.Андерсон, Б.Нідлз та Д.Колдуелл[58] називають матеріальними запасами, а саме:

- Чейз Ричард Б., Эквилайн Николас Дж., Якоб Роберт Ф. [93, с. 636], Вильям Дж.Стивенсон [17, с. 558] виокремлюють — виробничі запаси;
- Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [92, с. 360] — товарно-матеріальні;
- А.М. Макіан [43], Д. Міддлтон, Г.Мус, Р. Ханшманн [56, с.249] — запасами діяльності. Тобто, запаси які входять до складу промислової компанії поділяють на : готову продукцію; незавершене виробництво, та запаси сировини та матеріалів.

Проаналізувавши думки вітчизняних і зарубіжних вчених очевидно, що чіткої характерної ознаки для проведення класифікації виробничих запасів не існує. Класифікаційні ознаки відмінні в залежності як від виду діяльності підприємства,

так і його обсягів та процесу виробництва, тому важко виокремити єдину класифікацію, яка б застосовувалась на будь-якому виробництві (підприємстві).

Як описують Г.А. Велш та Д.Г. Шорт, «елементи, які будуть входити до складу товарно-матеріальних активів, залежать від особливостей кожного підприємства» [16 с. 301].

Підводячи підсумок вище викладеного матеріалу, акцентуємо увагу на існуванні великої кількості ознак, які були покладені як базовими в процесі класифікації запасів з загальному значенні та виробничих запасів зокрема. Тому, класифікацію виробничих запасів, найбільш поширенішу в більшості підприємств наведено на рисунку 1.2.



Рис. 1.2. Класифікація виробничих запасів[1]

Як показана на рисунку 1.2 виробничі запаси класифікують за такими основні критерії як функції, розміщення та використання.

Класифікація за функціями, що виконують запаси дозволяє поділити виробничі запаси на декілька груп, а саме: поточні, резервні та автономні. Перші з яких відіграють важливу роль в безперервності постачання матеріальними

ресурсами які необхідні для виробничого процесу. Основну частину товарних і виробничих запасів становлять поточні запаси, величина яких постійно змінюється. Підготовчі (буферні) запаси виділяються із виробничих запасів за необхідності додаткової їхньої підготовки перед використанням у виробництві (наприклад, сушіння лісу). Підготовчі запаси товарів формуються в випадку необхідності підготувати товари до їх відправки споживачеві (перепакування, формування споживацьких партій, тощо). У випадку непередбачуваних обставин Для здійснення та дотримання безперервності виробничого процесу, у випадку непередбачуваних обставин застосовують автономні запаси.

За місцем розміщення виробничі запаси класифікують на складські та перехідні. Складські – запаси, що знаходяться на складах підприємства. Перехідні – продукція, що відвантажена клієнту і знаходиться в дорозі.

За способом використання виробничі запаси поділяють на основні, які складають більшу частину готової продукції і безпосередньо задіяні у виробництві, та допоміжні – запаси які не використовуються у виробництві (тара, паливо і т.д.)

Класифікацію виробничих запасів можна розглядати більш детальноше. При цьому варто звернути увагу на саму характеристику класифікаційних груп запасів відтворену у таблиці 1.2 [78].

Таблиця 1.2

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
	Сезонні	Виробничі запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи під час сезонного транспортування
За місцем знаходження	Складські	Виробничі запаси, що знаходяться на складах підприємства
	У виробництві	Що знаходяться у процесі обробки
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Виробничі записи, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідних для забезпечення безперебійної роботи підприємства
	Понаднормові	Що перевищують їх нормативну кількість

Продовження таблиця 1.2

За наявністю на початок і кінець звітної періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітної періоду
	Кінцеві	Величина запасів на кінець звітної періоду
Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
	Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий 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
За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягають обробці
	Вторинні	Матеріали та вироби, що можуть застосовуватися вдруге у виробництві
	Вільні	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
	Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
	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
	Виробничі запаси	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 та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
	Запаси готової продукції	Продукція, виробництво якої завершене, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
	Товарні запаси	Товари, що знаходяться, у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

За призначенням виробничі запаси класифікуються таким чином:

- Сировина й основні матеріали- предмети праці які входять до складу вироблених продуктів і становлять їх основу.

- Допоміжні матеріали - це ті матеріали які приєднуються до основних, щоб надати їм характерної якості, або засоби виробництва, що застосовуються в процесі роботи чи для обслуговування процесу виробництва.

- Паливно-мастильні матеріали (ПММ)- економічно цей вид запасів відноситься до допоміжних, про його відокремлюють в обліку в зв'язку з його але відокремлюється в обліку у зв'язку з його значною роллю у використанні для технологічних, енергетичних та господарських потреб.

- Тара і тарні матеріали включають до собівартості товару, призначені для пакування виробу. Тара використовується одноразово до особливої групи не відокремлюється.

- Будівельні матеріали,конструкції та деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва.

- Запасні частини призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин, тощо.

- Матеріали, передані в переробку- оборотні матеріальні активи, тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для переробки в готовий продукт.

- Матеріали сільськогосподарського призначення– виробничі запаси сільськогосподарського підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності. До складу групи входять: насіння, корми, посадковий матеріал, придбані у постачальників.

В межах одного підприємства кожна із груп запасів може включати сотні назв, розмірів, сортів. Для оптимізації облікової політики, яка в свою чергу сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень та плануванню варто розробити деталізоване та чітке групування запасів. Саме тому на підприємствах звертають

окрему увагу на групування виробничих запасів за певними критеріями чи ознаками. В основному матеріали поділяються на групи, відповідно кожна із груп ділиться на підгрупи. Відповідно в межах своєї підгрупи матеріали поділяють за профілем, маркою, сортом.

Вище наведені класифікації запасів забезпечують виконання основних завдань обліку та контролю запасів, а саме:

- точне визначення одиниці обліку і формування номенклатурного ряду;
- точний розрахунок первісної вартості запасів;
- організація складського господарства;
- визначення умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки вразі вибуття;
- розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Вище перераховані завдання впливають на оперативність формування інформації для прийняття управлінських рішень.

Запаси визнаються підприємством за таких умов:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Зазвичай на дату балансу підприємством включаються ті запаси, які фактично отриманні, а списують із складу запаси, які є фактично відвантаженими. Проте є виключення, у складі запасів враховуються і ті, які відвантажені із складу, або які ще не надійшли, але ці моменти мають бути обговорені і погоджені в договорах поставки.

Отже, підприємство включає до складу залишків запасів:

- власні запаси, які повністю ними контролюються і знаходяться на складах підприємства;
- власні запаси, які знаходяться на складах, але контроль над ними обмежений;

- запаси в дорозі, але в нормативних документах вони вже відображені як власність підприємства;

Проте є ряд чинників за умов яких матеріальні цінності не включаються до складу запасів:

- матеріали, які прийняті на переробку;
- матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання;
- товари на комісії;
- матеріальні цінності, отримані за договорами схову;
- матеріальні цінності, отримані в довірче управління;
- попередня оплата за матеріальні цінності.

Враховуючи те що класифікація запасів здійснюється на усіх підприємствах України, але не буде виключенням, якщо на певний виробничий запас підприємством дається інша назва відповідно до вимог сформованих у кожному регіоні, або ж не компетентності працівників. Тому варто зазначити та акцентувати, що від правильної класифікації запасів залежить достовірність їх обліку та аналізу.

Вкрай важливою є оцінка запасів, які утримуються на кінець звітного періоду. Вона сприяє правильності відображення окремих об'єктів в бухгалтерському балансі підприємства. Оцінка при вибутті запасів, безпосередньо пов'язана із формуванням прибутку в звіті про фінансові результати.

Можна проводити оцінку запасів за очікуваною ціною продаж, але нажалі до поки покупець не підписав контракт, ми не можемо бути впевненні що вони будуть продані дорожче ніж придбані (за свою виробничу собівартість). Такий метод оцінки можна назвати не обачним, тому обліковувати доходи варто тоді, коли їх реальна вартість є цілком визначеною умовами договору, та уникати методів, які можуть так чи інакше завищувати вартість активів.

Виділяють основні методи оцінки запасів, а саме за очікувано ціною продаж, та за розрахунком витрат на завершення їх виробництва та приведення їх до стану придатного для продаж. Як ми описали вище, перший метод має ряд недоліків, тому розглянемо метод за витратами на поточною відновлювальною вартістю. Важливою

превагою такого методу є відсутність інфляційних викривлень, про є і недолік в здійсненні такого методу, а саме суб'єктивність оцінювання, зазвичай вона відмінна від ціни придбання.

Запаси варто оцінювати за закупівельною ціною. Цей метод оцінки і є найточнішим та найбільш обґрунтованим, так як базується на об'єктивних документах (накладних, актах надання послуг і т.д). А це не що інше як принцип (історичної, фактичної) собівартості. Саме цей метод оцінки запасів являється досить поширеним та знайшов відображення у закордонній практиці.

При відпуску запасів у продаж, або ж будь якого іншого вибуття оцінка їх здійснюється також за різними методами, а саме: метод собівартості відповідної одиниці запасів; метод середньозваженої вартості; метод списання перших за часом надходження (ФІФО); метод нормативних затрат; метод ціни продажу.

Варто зауважити, що для запасів різного призначення можуть застосовуватись методи різної оцінки. Так запаси з ідентифікованою собівартістю є першим методом, зазначеним у П(С)БО № 9 «Запаси». При застосуванні цього методу важливим є маркування кожної одиниці запасів, це дає можливість у будь який момент визначити її собівартість. Цей метод актуально використовувати на підприємствах з невеликим номенклатурним рядом запасів, та кожна одиниця є унікальною і використовується підприємством в особливому порядку. Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб при якому суміщаються фізичні та вартісні обороти матеріально-виробничих запасів, тобто при використанні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом. В більшості підприємств цей метод не застосовується через складність та непрактичність. Хоча, цей метод є досить прийнятним при застосуванні облікових програм, так як вони дозволяють відслідкувати первісну вартість конкретної одиниці запасів.

Розглянемо наступний метод, а саме середньо зваженої собівартості, який базується на визначенні середньої вартості виробничих запасів, яке проводиться систематично. Але достатньо було б проводити такий розрахунок з кожною новою

поставкою запасів. За рахунок дорогих запасів, які придбали в кінці місяця, середньозважена ціна запасів збільшиться, відповідно і собівартість запасів що вибули, також зросте, це сприятиме зменшенню податку на прибуток. Цей метод не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів і найбільш часто використовується підприємствами.

Оцінка вибуття запасів за методом ФІФО ґрунтується на списанні запасів у тій послідовності у якій вони поступили на склад, тобто як вони відображені у бухгалтерському обліку. При використанні цього методу відображаються усі коливання вартості придбаної продукції, чи залежність від курсових коливань. Саме цей метод можна використовувати як на постійній, так і періодичній системі обліку, він забезпечує повне спів падіння коливань вартості продукції, цей метод запобігає можливостям маніпулювання сумую прибутку. Проте, цьому методу притаманний і певні недоліки, а саме в період інфляції він відображає не виправдано високі суми прибутку.

Метод нормативних затрат базується на застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які призначені підприємством із урахуванням нормальних рівнів використання запасів, виробничих потужностей та діючих цін. Щоб забезпечити максимальне наближення нормативних затрат до фактичної норми затрат і ціни, необхідно регулярно у нормативній базі перевіряти і переглядати. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу використовується за умов використання середнього відсотка націнки на товар. Цей метод можуть застосовувати (якщо застосування інших методів оцінки вибуття запасів не виправдано) підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Одним із найважливіших факторів який сприяє забезпеченню достовірності інформації в бухгалтерському обліку є оцінка майна підприємства. Вона проводиться шляхом підсумку витрат на закупівлю, або виготовлення запасів, та розрахунку витрат підприємства при наступному вибутті запасів.

1.3. Формування облікової політики щодо виробничих запасів

Для підтримки та розвитку ефективної діяльності будь-якого підприємства у різних галузях на високому рівні, потребує наявності та забезпеченості виробництва у оборотних активах в матеріальній формі (у виді запасів). З однієї сторони, наявність та забезпеченість запасами підприємства гарантують безперервність, постійність та ритмічність виробничого процесу, так би мовити, стають гарантом його економічної безпеки, проте з іншої – залишки запасів, які не використовуються у процесі виробництва, на рівні великих корпорацій потребують великих затрат на їх зберігання. Саме тому від організації робочого процесу та введення обліку виробничих запасів залежить на скільки точно можна визначити прибуток виробництва, його конкурентоспроможність на зовнішньому ринку збуту, фінансовий стан та ефективність роботи підприємства загалом. Одним із важливих аспектів організації запасів на підприємстві є формування облікової політики щодо запасів, оскільки вдало сформована облікова політика дає можливість формування та надання достовірної інформації для прийняття ефективних економічних рішень.

Проблемним питанням облікової політики підприємства присвячені наукові праці таких вчених, як Т.В.Барановської, Ф.Ф.Бутинця, П.Є.Житнього, М.С.Пушкаря, М.Т.Щирби та ін. Дослідження вчених розкривають теоретичні та прикладні аспекти облікової політики підприємства; проте проблеми формування облікової політики підприємства щодо запасів залишаються не повною мірою досліджені.

Як свідчить практика, облік запасів вважається не складним, більш трудомістким і об'ємний є процес підрахунку витрат затрачених на виробництво, а також визначення собівартості готової продукції, робіт, послуг, і т. д. Саме він вважається одним з найбільш об'ємних розділів обліку, так як він оперує великою кількістю найменувань різноманітних запасів і дуже часто його значущість недооцінюється. Окрім того, облік запасів включає і об'єднує в єдину систему, облік взаєморозрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками і

покупцями, облік запасів на складі тощо.

Методологія обліку запасів на підприємствах усіх форм власності (крім бюджетних установ) визначена у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» і Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів[72,45].

Відповідно до зазначених нормативних актів, запаси - це активи, які:

–зберігаються для продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;

–знаходяться на стадії виробництва з ціллю подальшого продажу готового продукту;

–утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством, установою.

На підприємствах з великим обсягом запасів та різною номенклатурою матеріальних цінностей для їх оптимального обліку, чіткого контролю за залишками і раціональним використанням матеріальних цінностей, з ціллю уникнення помилок у обліку виробничих запасів усі виробничі запаси групують за характерними ознаками на аналітичних рахунках[31].

Слід зазначити, що на законодавчому рівні встановлено, що питання формування та затвердження облікової політики належить до компетенції самого підприємства.

При цьому слід дотримуватися основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однією з головних вимог при формуванні методичної складової облікової політики є використання альтернативних варіантів з П(С)БО.

Неповне розуміння значення й завдань облікової політики суб'єктами господарювання щодо товарних запасів призводить до законодавчої неврегульованості багатьох питань у системі бухгалтерського обліку. Оскільки законодавчими і нормативними документами не передбачено єдиної методології формування облікової політики, підприємствам надано право самостійно розробляти її положення згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [26] і НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до

фінансової звітності” [59].

Таблиця 1.3

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ЗАПАСІВ

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	
Одиниця обліку запасів	- Найменування; - однорідна група (вид)
Метод обліку транспортно-закупівельних витрат	- Через пряме списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаваються (у разі можливості точного розподілу (віднесення); - за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку та подальший їх розподіл)
Методи оцінки вибуття	- Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних витрат; - ціни продажу
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	
База розподілу транспортно-закупівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	За кількісним критерієм: - вага; - об'єм; кількість місць; - одиниць; за вартісним критерієм: - ціна одиниці запасів
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Підприємство встановлює самостійно
Призначення та умови використання запасів	Підприємство встановлює самостійно

- *Примітка: використані дані із джерела [35]*

Основним завданням облікової політики підприємства як методу бухгалтерського обліку виступає своєчасне, оперативну, об'єктивне та достовірне формування фінансової інформації, щодо ефективності використання виробничих запасів, яка приймає пряму участь у прийнятті управлінських рішень з ціллю

збільшення ефективності виробничого процесу.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, обробки інформації й інші прийоми.

Як видно з таблиці 1.3 першим і основним критерієм облікової політики на підприємстві є одиниця обліку запасів. Відповідно до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», облік запасів можна проводити за їх найменуваннями, або видами.

Наступним елементом облікової політики щодо запасів є метод обліку транспортно-заготівельних витрат. Відповідно до чинного законодавства до транспортно-заготівельних витрат належать витрати на заготівлю запасів та оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Склад транспортно-заготівельних витрат для виробничого підприємства наведено у п. 20 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [47], а також Листі Міністерства фінансів України від 27.02.2003 р. N 053-2920 [37].

У процесі доставки запасів власним транспортом виникають витрати на перевезення власним транспортом, а саме: вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених власним автотранспортом на доставку запасів; зарплату водіїв, експедиторів, заготівників; єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄВС) із такої зарплати; амортизація транспорту, задіяного в перевезенні запасів та ін. [22]

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та Листа Міністерства фінансів України від 14.03.2005 р. N 31-04200-30-10/37, власні транспортні витрати на доставку запасів на підприємство включаються до складу транспортно-заготівельних витрат.

Під час формування розпорядчого документа про облікову політику необхідно враховувати всі переваги і недоліки кожного із методів оцінки вибуття і враховувати їх вплив на показники фінансової звітності.

Таким чином, питання формування облікової політики на підприємстві, в тому числі і щодо запасів, знаходиться виключно в компетенції самого суб'єкта господарювання.

Сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємствами для формування і розкриття інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності для задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів є складовою політикою підприємства в частині обліку запасів.

На основі опрацювання положень нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку виробничих запасів, аналізу наказів про облікову політику окремих вітчизняних підприємств, а також підходів науковців і фахівців у даному напрямі дослідження Шевців Л.Ю., Тесляк М.М. запропонували структура облікової політики в частині обліку виробничих запасів зображену на рисунку 1.3.[25].

Як видно з рисунка 1.3, Блок 1 передбачає систему нормативно-правових і внутрішніх регулюючих документів щодо облікового відображення виробничих запасів і розкриття інформації про них у звітності підприємства. Так основними законодавчими інформативно-правовими актами є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 16 «Витрати»; 22 «Вплив інфляції», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, а також Положення про порядок інвентаризації запасів та ін.

Блок 2 базується на даних першого блоку, який на основі прибуткових ордерів, актів прийняття-передачі запасів, товаро-транспортних накладних формує звіти про рух запасів на складах підприємств в розрізі часу. На цьому етапі формується виробничий звіт промислових підприємств.

Щодо робочого плану рахунків (Блок 3), то він має містити інформацію про перелік рахунків, що використовуються підприємствами у більш деталізованому вигляді порівняно з тим, що наводиться у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.



Рис. 1.3. Структура облікової політики підприємства в частині організації та методики обліку виробничих запасів.

Тобто він має включати тільки ті рахунки та субрахунки, необхідні для відображення господарської діяльності підприємств, враховуючи їх практичні їхні особливості та потреби. Реалізація формально-логічної схеми побудови та обґрунтованих параметрів робочого плану рахунків виступає тим інструментом,

який дозволяє власникам побудувати облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для прийняття виважених і раціональних управлінських рішень.

Блок 4 передбачає розробку та затвердження графіку документообігу, який на нашу думку, є основою для ефективного контролю за рухом та використанням виробничих запасів підприємств, дозволяє забезпечити раціональний облік руху виробничих запасів за всіма стадіями їх кругообігу. Структура графіку документообігу повинна відповідати вимогам чинного законодавства.

Враховання вимог усіх вищерозглянутих блоків має бути втілено при розробці і затвердженні Наказі про облікову політику підприємства, який повинен містити чіткі, індивідуальні правила та принципи обліку виробничих запасів.

Варто зазначити, що від правильно підібраної методики обліку виробничих запасів залежить економічна доцільність використання їх у процесі виробництва. Проте, на сьогодні підприємства в Україні стикаються з рядом гальмівних чинників, які перешкоджають удосконаленню методики обліку виробничих запасів:

–використання застарілих галузевих нормативно-правових актів із обліку запасів;

–невідповідність практичних засад відображення в обліку запасів вимогам нормативно-правової бази;

–відсутність належного нормування використання запасів за їх цільовим призначенням, що обмежує контрольні функції обліку.

За результатами проведених досліджень, враховуючи особливості діяльності та фінансово-економічний стан вітчизняних підприємств, вченими було запропоновано схему взаємозв'язків господарських операцій із виробничими запасами, яка лягла в основу розробки методичної моделі їх обліку [68] наведено на рисунку 1.4.

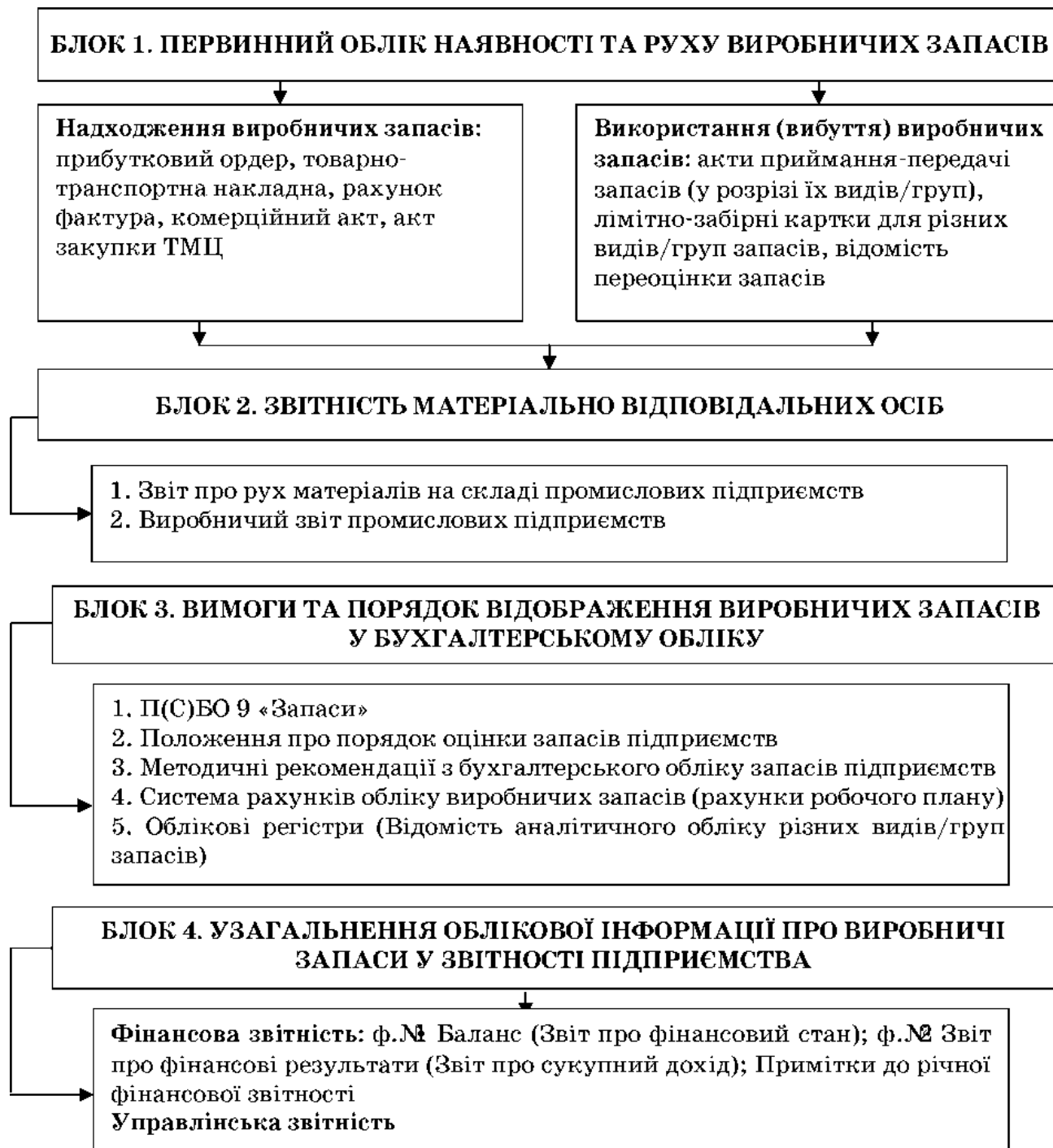


Рис. 1.4. Методична модель обліку виробничих запасів підприємства

Однією із важливих і головних умов оптимальної організації системи аналізу та обліку виробничих запасів в Українських підприємствах є правильне оформлення господарських операцій первинними документами від чого й залежить правильність формування первісної вартості запасів, вартості їх списання у процесі використання на виробництво, точність оцінки незавершеного

виробництва та відображення залишків запасів у фінансовій звітності, а також це дає можливість отримувати необхідні дані для оперативного управління підприємством та здійснювати контроль за ефективним використанням запасів [35]. З огляду на це існує необхідність вдосконалення документації для потреб оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо в умовах автоматизації їх обліку.

Окрім цього, на нашу думку, до ключових напрямків вдосконалення та оптимізації обліку виробничих запасів, на підприємстві мають стати:

1) чіткість та прозорість оформлення інформації отриманої в процесі оприбуткування та витрати товарно-матеріальних цінностей;

2) відображення операцій із переміщення товарно-матеріальних цінностей, в тому числі внутрішнє переміщення;

3) відвантаження товарно-матеріальних цінностей, в залежності від зазначеного ліміту, то нормативних документів, з відповідними підписами і відмітками у складській книзі особи, якій передається товар;

4) чіткий контроль за проведенням вчасних інвентаризацій та перевірок усіх залишків виробничих запасів, чи їх окремих видів;

5) впровадження ефективних форм попереднього й поточного контролю дотримання норм виробничих запасів при їх витрачанні;

6) розрахунок оптимальної кількості виробничих запасів необхідної для провадження ефективної діяльності виробництва та його ефективного використання;

7) застосування автоматизованих систем обліку у процесі управління виробничими запасами;

8) проектування системи економічного аналізу і контролю ефективності використання виробничих запасів;

9) використання на всіх ділянках обліку виробничих запасів уніфікованих форм первинної документації, створення графіків документообігу, контроль із боку працівників бухгалтерії правильності оформлення первинної документації з обліку виробничих запасів.

Викладений матеріал вказує на значну потребу обліку виробничих запасів та їх значущість у ефективності роботи підприємства.

Розглянувши порядок проведення обліку виробничих запасів, та різні методики, які для цього призначені і використовуються на підприємствах у Україні ми дійшли висновку що вони не до кінця відповідають сучасним вимогам та потребують додаткового розвитку та вдосконалення.

Тому, ключовими елементами облікової політики виробничих запасів виступають: визначення одиниці обліку виробничих запасів; методи оцінки при вибутті; методи обліку заготівельних витрат, які безпосередньо входять у склад первісної вартості запасів; систематичний розрахунок собівартості запасів за середньозваженим методом, а також призначення та раціональність їх використання. Тому проводячи формування документу про облікову політику варто враховувати усі позитивні і негативні сторони кожного з них, та неодмінно враховувати вплив на показники фінансової звітності.[35].

Висновки до розділу 1

1. Основою ефективного функціонування будь-якого суспільства є стабільне та безперервне відтворення усіх стадій виробничого процесу. Для забезпечення такого відтворення і створення матеріальних благ необхідною передумовою є наявність предметів праці та засобів праці. Для проведення аналізу економічної та фінансово господарської діяльності підприємства, будь якого типу власності і галузі економіки використовують виробничі запаси. Раціональне використання виробничих запасів та правильна постановка їх обліку важливі у кожній галузі і є одним із основних компонентів виробничого процесу.

2. Аналіз наукових і методичних праць із питань обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів свідчить про неоднозначність трактування терміну «виробничі запаси». Провівши аналіз економічної літератури, запропоноване наступне визначення терміну «виробничі запаси»: це активи, які перебувають у процесі виробництва і знаходяться на підприємстві у вигляді основних і допоміжних

матеріалів, сировини, напівфабрикатів, палива, комплектуючих, запчастин та інших матеріалів, що споживаються в ході операційного циклу (у виробничому процесі або при наданні послуг) та складають матеріальну основу продукції підприємства.

3. Важливою умовою ефективного управління виробничих запасів на вітчизняних промислових підприємствах є їх чітка класифікація, здійснена з урахуванням галузевої специфіки функціонування. З метою інформаційної деталізації та належного групування виробничих запасів визначено основні ознаки. Серед досліджених видів класифікації найбільш доцільна класифікація функціональною роллю в процесі виробництва, за місцем розміщення та способом використання. Саме від правильності класифікації запасів залежить достовірність їх обліку та аналізу, що являються основним підґрунтям для прийняття оперативних та ефективних управлінських рішень.

4. В процесі дослідження інформаційної бази досліджено, що на раціональність та ефективність використання виробничих запасів безпосередньо впливають методи оцінки при їх вибутті. Встановлено що оцінка при вибутті запасів, безпосередньо пов'язана із формуванням прибутку в звіті про фінансові результати, тому вкрай важливим є вибір найбільш оптимального методу оцінки. Також, акцентуємо увагу, що для запасів різного призначення застосовуються методи різної оцінки, але кожен із методів має ряд переваг та недоліків. Провівши дослідження, доведено доцільність застосування методу ФІФО, який дає можливість контролю за рівнем цін, тенденцією їх змін та достовірним формуванням собівартості готової продукції.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Інформаційно-облікове забезпечення аудиту виробничих запасів

Євроінтеграційні процеси, удосконалення та зміни нормативно-правової бази у системі обліку, потреба у достовірній фінансовій інформації, імплементація міжнародно-правових норм у вітчизняну аудиторську практику, попит на аудиторські послуги сприяють розвитку та удосконаленню аудиту як незалежної форми контролю в Україні.

Погоджуємося із думкою М.М.Шестерняк, яка зазначає: «Аудит в Україні відноситься до наук, які знаходяться на стадії формування, його теорія не повністю сформована і не адаптована до вітчизняної практики бізнесу. У той же час, ринкова економіка вимагає використання методів аудиту з метою захисту інтересів користувачів від можливих зловживань. Практика застосування аудиту в сучасній Україні вказує на наявність проблем, що вже понад 25 років існують у сфері становлення цього виду діяльності. Динамічний розвиток аудиту в нашій країні, не опрацьованість низки положень функціонування аудиту в умовах транзитивної економіки, специфіка аудиторської діяльності різних категорій користувачів викликає ряд проблемних запитань, що потребують ретельних досліджень та адаптації до міжнародних стандартів» [97, с. 204-205].

В сучасній економічній сфері аудит як невід'ємний елемент інфраструктури ринкової економіки має чіткі характеристики. Його основні завдання полягають у аналізі та співставленні показників фінансової стійкості підприємства та формування незалежного висновку щодо їх достовірності, на підставі якого приймаються управлінські рішення для підвищення ефективності виробничого процесу. При визначенні рентабельності підприємства (економічної ефективності виробничого процесу) важливу роль відіграють виробничі запаси, оскільки складають вагомую частку активів господарюючого суб'єкта і тим самим виконують помітну роль при

формуванні витрат. Як відомо, вартість виробничих запасів відображається на рентабельності виробництва. Саме тому актуальними залишаються дослідження питання аудиту виробничих запасів.

Проблеми розвитку аудиту досліджували чимало науковців та практиків, зокрема: М.Т. Білуха, В.П. Боднар, Ф.Ф. Бутинець, А.Я. Гончарук, Є.В. Мних, Н.А. Іванов, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.П. Пантелєєв, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, М.Р. Лучко, В.О. Шевчук, М.М. Шестерняк, М.Т. Щирба та багато інших. Питання удосконалення методики аудиту виробничих запасів та його інформаційно-облікового забезпечення розглядали у своїх працях: К.С. Мельнікова, Г. Соритюк, О.А. Скороба, К.О. Утенкова, та інші.

Так, зокрема, Мельнікова К.С. всебічно розглядає методику аудиту виробничих запасів, що спрямована на збір аудиторських доказів, проведення аналізу та розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату з метою підвищення ефективності управління виробничими запасами у розрізі окремо взятих статей та елементів [44]. Сиротюк Г. в своїй науковій праці розкриває методичні особливості аудиту виробничих запасів, наводить послідовність етапів аудиту, наявності і руху виробничих запасів та пропонує методику проведення аудиторської перевірки виробничих запасів та операцій з ними [80]. Скоробою О. А. здійснено дослідження, яке стосується продукту організації і методики проведення аудиту виробничих запасів суб'єкта господарювання [81;84]. А от Утенкова К. О. висвітлює теоретичні та організаційні основи аудиту, методику аудиту активів і пасивів, доходів і витрат, фінансової звітності [89].

Проведені розвідки наукових праць вищевказаних авторів підтверджують думку, що проблема методики аудиту виробничих запасів залишається актуальною та потребує подальшого дослідження.

Як відомо, аудит у нашій країні почав розвиватись із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. N 3125-XII [27]. Проте реформування економіки України призвело до необхідності якісної зміни як системи бухгалтерського обліку, так і системи аудиту. Безперечно, це сприяло

вдосконаленню та доопрацюванню законодавчої бази. В сучасній економічній політиці нормативно-правовим документом, який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258 VIII [27]. Цей закон, зокрема ст.1, п.1 трактує, що «аудит фінансової звітності» - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.Окрім цього у ст.1 п.7 цього закону зазначено, що «аудиторські послуги» - це аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365 (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365) із змінами, внесеними згідно від 14.07.2020рвостанній редакції визначено, що і бухгалтерський облік і аудит забезпечують надання користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, власний капітал, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Процес розвитку та реформування аудиторської діяльності став дуже популярним і болючим питанням серед сучасних науковців. Так, М.М. Шестерняк, описує про цей процес у своїх працях: «...метою реформи аудиторської діяльності є підвищення якості послуг, які мають відповідати європейським стандартам. Формальним підґрунтям для втручання держави в майже неконтрольований до цього

ринок аудиторських послуг в Україні стала критика та звинувачення в непрофесіоналізмі практиків-аудиторів з боку вищих чиновників Міністерства фінансів та Національної комісії з цінних паперів і фондового ринку. Тому, саме новий закон імплементує європейське законодавство у вітчизняну аудиторську практику та наближує норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу»[97, с. 205].

Розвиток підприємства в сучасних умовах базується на представленні ним на ринку збуту конкурентоспроможної продукції. Саме раціональне використання виробничих запасів є ключовою складовою у розвитку та ефективності виробничого процесу підприємств. В більшості випадків номенклатура запасів формує десятки тисяч найменувань, а сама інформація отримання при обліку виробничих запасів становить близько половини всієї інформації з керування виробництвом. Саме тому, для впровадження успішних управлінських рішень, щодо ефективності використання виробничих запасів необхідною умовою є наявність системи внутрішнього контролю підприємства та проведення провадження ефективної політики операція з виробничими запасами та проведення аудиту виробничих запасів.

Саме аудит виробничих запасів є ключовою частиною загального аудиту, так як виробничі запаси складають домінуючу частку активів підприємства чим і відіграють важливу роль при формуванні витрат підприємства, а їх вартість відображається на рентабельності виробництва.

Мета, яку ставить перед собою аудит виробничих запасів полягає у формуванні та висловленні думки, про відповідність, фінансової інформації щодо залишків та ефективності використання запасів в усіх вагомих аспектах, нормативній документації, яка безпосередньо описує порядок її підготовки та надання користувачам.

Сам процес проведення аудиторської перевірки виробничих запасів є об'ємним процесом і трудомістким, який охоплює дослідження стану складського забезпечення, зберігання, оприбуткування, актуальність визначення собівартості

купованих виробничих запасів та їх застосування у виробничому процесі. Основною метою, яку ставить перед собою аудиторська перевірка є встановлення справедливості та законності проведених операцій із виробничими запасами та їх правильне відображення у бухгалтерському обліку.

Завданнями аудиту виробничих запасів підприємства є:

- Відповідність наявних виробничих запасів реальним та прогнозованим потребам виробництва, в залежності від його обсягів, що дозволить забезпечити безперервність у виробничому процесі;
- Обґрунтованість зафіксованих даних, щодо кількісної та якісної ознаки виробничих запасів на звітну дату складання балансу;
- Закінченість - всі виробничі запаси на дату складання балансу підраховані та віднесені до балансу;
- Оцінка – якість та кількість виробничих запасів співпадає із наявними;
- класифікація (чи є підстава відносити суми на відповідні рахунки) – виробничі запаси правильно класифікують;
- розподіл (віднесення операцій до відповідних звітних періодів) – суми купівлі і продажу правильно розподілені між двома періодами;
- акуратність (відповідність сум аналітичного обліку даним синтетичного обліку) – загальні суми в книгах аналітичного обліку виробничих запасів відповідають даним, наведеним у Головній книзі;
- розкриття (чи всі категорії занесено до фінансової звітності і правильно відображені у звітах) основних категорій виробничих запасів – методи оцінки правильно відображені у звітності.

Окрім вище поставлених завдань, проведення аудиту виробничих запасів включає перевірку виробничих запасів за такими основними ознаками, а саме, перевірка:

- наявності та зберігання на складах;
- актуальності та оперативності відображення операцій із надходження, переміщення чи будь якого іншого руху в документальній базі;

- забезпечення проведення контролю при проведенні транспортування;
- дотримання підприємством визначених правил списання;
- систематичного проведення індексації та переоцінки і відображення їх в бухгалтерському обліку;
- правильності відображення у обліку операцій із рухом виробничих запасів;
- дотримання правил при проведенні інвентаризації;
- ефективність контролю за витратами.

Об'єктами аудиту виробничих запасів є:

- кількісне та якісне приймання запасів від постачальників, а також при внутрішньому переміщенні в міжцеховому напрямку, між матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом;
- умови зберігання запасів і закріплення матеріальної відповідальності;
- норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання;
- МШП, їх використання та цілісність;
- первинна документація з обліку запасів досліджується в частині достовірності відображених у ній господарських операцій;
- бухгалтерський облік та звітність вивчаються в частині достовірності даних щодо залишків та руху виробничих запасів, відображених у них;
- примітки до фінансової звітності;
- брак та пошкодження запасів;
- недостача цінностей та шкода, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість та відповідальні особи [76, с. 375-376].

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку відображають у розрізі класифікаційних груп. Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20.09.2017 р. № 793 Наказом. Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 поточна редакція від 1.07.2020р .[57], виділені рахунки для обліку запасів представленні у додатку А

Доцільно буде розглянути особливості інформаційного забезпечення аудиторського процесу виробничих запасів.

Згідно Закону України «Про інформацію» із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 6 квітня 2000 року N 1642-III під інформацією розуміють документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються в суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі [28].

Під значенням обліково-економічної інформація розуміють сукупність даних, які так чи інакше характеризують фінансову чи виробничу діяльність підприємства, відображену в системі обліку [66, с. 241].

«Інформаційним забезпеченням аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління» [18, с. 61]. Завданням інформаційного забезпечення є інформування учасників контрольного процесу про стан об'єкту, який контролюється, про його функціонування відповідно до нормативно-правових актів.

При цьому, та інформація яку можна кількісно виміряти, порахувати чи оцінити у ході аналізу чи планування, характеризує цифри, відомості чи інші дані, які гуртуються на показниках діяльності підприємства називають економічною. Її можна отримати із при проведенні вибіркового обстежень, чи із даних занесених у бухгалтерські звіти. Економічна інформація існує у вигляді економічних потоків різноманітних рішень, вказівок, розпоряджень, які відображають прямі й зворотні зв'язки, які безпосередньо виникають у процесі господарської діяльності [23, с. 702].

Зміст інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів, його рівень деталізації визначаються галузевими особливостями діяльності суб'єкта господарювання, його організаційно-правовою формою функціонування, обсягом і ступенем диверсифікованості господарської діяльності.

Формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів залежить від галузевої специфіки функціонування суб'єкта господарювання.

Підтримуємо думку І.Д. Піголь та Г.В. Даценко, що «організація і методика аудиту визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності, що є досить актуальним, адже це є основою аудиторського процесу. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації та класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва» [68].

Інформаційна база аудиту виробничих запасів є предметною сферою дослідження, яка включає законодавчо-нормативні документи, облікову політику підприємства та інші джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів (таблиця 2.1).

Процес аудиторської перевірки виробничих запасів є об'ємним і включає багато різнопланових перевірок та досліджень, зокрема стану складських запасів, норм зберігання, витрачання, оцінки собівартості придбаних запасів та їх раціональне використання у виробництві. Основну ціль, яку ставить перед собою аудит виробничих запасів, є встановлення законності, раціональності, достовірності та актуальності операцій із виробничими запасами та достовірності відображення руху запасів у обліку. При цьому, варто зауважити, що інформаційне забезпечення при проведенні аудиту відрізняється в залежності від напрямку діяльності, яким займається підприємство.

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту виробничих запасів належать: законодавчі документи, наказ про облікову політику, первинні документи з обліку запасів, облікові регістри з обліку запасів, дані про проведення інвентаризації, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансова звітність та інші документи.

Враховуючи, що об'єктом аудиту є галузі які можуть бути досить матеріаломісткими і від ступеня ефективності використання запасів залежить підвищення ефективності виробництва, встановлення причин формування

наднормативних витрат дозволяє аудитору оцінити рівень та недоліки матеріально-технічного забезпечення процесу виробництва підприємства.

Таблиця 2.1

**ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ ПРИ
ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

Види джерел інформації	Найменування
Закони, накази. Нормативно-правові документи з обліку виробничих запасів. Наказ про облікову політику	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р №996-XIV; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258 VIII; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 9 «Запаси»; П(С)БО 16 «Витрати»; Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69, інша нормативна та інструктивна документація
Планово-розрахункові документи зі зберігання та використання запасів, договірні та розпорядчі документація	Кошториси та бюджети виробничих запасів. Розрахунок загальної потреби в оборотних коштах та виробничих запасах підприємства, калькуляції, договори про матеріальну відповідальність, договори з контрагентами, плани, нормативи, рецептури тощо
Інформація за розрахунками бухгалтерського обліку	Облікові записи, довідки, зокрема рахунок 20 «Виробничі запаси» та відповідні субрахунки
Первинні документи	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордера, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти, довіреності та інші
Регістри аналітичного та синтетичного обліку	Відомості аналітичного обліку виробничих запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб, Головна книга, відомості руху запасів, Журнал 5 або 5А та Відомість 5.1
Узагальнююча документація за результатами інвентаризації виробничих запасів	Інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, акт інвентаризації
Фінансова, податкова та внутрішня звітність підприємства	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до фінансової звітності, форми внутрішньої звітності, що містять показники про надходження та рух виробничих запасів
Інші джерела інформації	Висновки за результатами матеріалів попередньої аудиторської перевірки, матеріали внутрішнього контролю підприємства-замовника аудиту, інші документи, що містять результати контролю використання виробничих запасів. Результати опитувань, спостережень, підтверджень, аналітичних процедур, як аудитора, так і працівників підприємства-замовника аудиту тощо

Примітка: складено автором

Враховуючи, що об'єктом аудиту є галузі які можуть бути досить матеріаломісткими і від ступеня ефективності використання запасів залежить підвищення ефективності виробництва, встановлення причин формування наднормативних витрат дозволяє аудитору оцінити рівень та недоліки матеріально-технічного забезпечення процесу виробництва підприємства.

Основними причинами виникнення наднормативних виробничих запасів є нестабільність планів випуску продукції, зайві страхові запаси, недостатньо ефективні методи контролю рівня запасів, помилки в обліку, брак, дискретність обсягу закупівель тощо. Інформацію про виробничі запаси можна отримати на основі дослідження фінансової звітності. Так, на основі дослідження статей фінансової звітності аудитор може визначити загальну балансову вартість запасів та балансову вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією підприємством; суму запасів, визнаних протягом звітного періоду; суму списання запасів до чистої вартості реалізації; обставини або подій, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів; балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань тощо.

«Ознайомлення з матеріалами попереднього аудиту (якщо такий раніше проводився на підприємстві іншими аудиторськими фірмами) дозволить аудитору визначити проблемні ділянки та звернути на них особливу увагу» [94, с. 199]. Такі джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити операції з підвищеним інформаційним ризиком.

Для підприємства у яких виробничі процеси характеризуються багатоетапністю, множинністю методів обробки та виробничих запасів, що використовуються в процесі виробництва, безліччю складських приміщень, де присутні складні логістичні схеми переміщень виробничих запасів, де має місце недосконалість передачі інформації між відділами підприємств, ключовим факторами що впливає на інформаційне забезпечення для проведення аудиту виробничих запасів виступає документооборот.

Використання існуючого інформаційного забезпечення призводить до виникнення проблем, які виникають в процесі перевірки надходження, зберігання та використання виробничих запасів.

Однією з таких проблем є відсутність неналежного документального оформлення процесу використання зворотних відходів і повернення невикористаних матеріалів. Модернізація і вдосконалення інформаційної бази даних дозволяє більш точно провести аудит виробничих запасів, що в свою чергу сприяє збільшенню ефективності їх використання. Інформаційно-облікове забезпечення, яке виступає як ефективний інструмент формування достовірних та обґрунтованих аудиторських доказів, потрібно розвивати та автоматизувати, щоб дані відповідали сучасним вимогам та використовувати новітні технології.

На думку Шестерняк М.М., «... потреби світового ринку докорінно змінять багато професій. Зокрема, прогрес в області інформаційних технологій і його вплив на бухгалтерський облік змусять бухгалтера і аудитора використовувати нові інструменти, пов'язані з інформаційними системами, надавати кваліфіковані послуги для ґрунтовної інформації щодо фінансового стану цифрового підприємства на основі сучасних криптографічних технологій»[99с. 188].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.10.1999 р. із змінами, внесеними від 16.09.2019 року в останній редакції [31] на субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються, зокрема, відходи виробництва (обрубка, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємства (металобрухт, утиль), зношені шини тощо. Отже, відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку зворотні відходи відображаються в обліку як виробничі запаси.

На сьогоднішній день, аудит виробничих запасів не може здійснюватися без дослідження оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух

дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізії та інвентаризації); висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання).

У ході проведення аудиторської перевірки інформаційною базою являються акти ревізій, інвентаризацій, первинні документи, книги обліку складських запасів та дані отримані під час проведення попереднього аудиту. Ці джерела служать як допоміжні, так як саме за допомогою них, аудитор може визначити проблемні ділянки, та зосередити свою увагу саме на них.

Весь аудиторський процес базується на належній інформаційній базі. На кожній стадії його проведення виникає потреба у певному наборі нормативно-правових документів, установчих, статистичних, та інших, які слугують джерелом інформації та деталізують суть досліджуваного підприємства. Саме якість процесу проведення аудиту та його результативність в повній мірі залежить від достовірного, оперативного, актуального інформаційного забезпечення.

Якісне використання інформаційної бази для ефективно організації та вибору необхідної методики аудиту із урахуванням її обсягу та різновидів у сучасних умовах, потребує її певної класифікації. Питання про класифікацію економічної інформації є дискусійним. Її поділяють на прогнозовану, планову й облікову. За призначенням розрізняють планову, оперативну, бухгалтерську, статистичну, проектно-конструкторську, нормативну, управлінську [23 с. 702]; за суб'єктами господарювання –внутрішню, зовнішню, вхідну, вихідну; в залежності від ступеня деталізації об'єктів обліку –аналітичну і синтетичну [83 с. 7-8].

Критерії через які відображається якість облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, представлені на рисунку 2.1.

Розглянемо більш детально кожну із характеристичних ознак, представлену на рисунку 2.1.

Своєчасність – вчасно надана інформація, яка ще може по впливати на хід аудиторської перевірки;



Рис. 2.1. Критерії представлення облікової інформації

Джерело: складено автором на основі даних [69].

Точність – інформація яка несе в собі достовірні дані щодо процесу функціонування як запасів окремо так і системи в цілому; її показники несуть в собі однозначний зміст без відхилень чи похибок;

Порівнянність – інформація повинна своєчасно надходити до споживача (структурного підрозділу, співробітника), до того ж раніше, ніж зміниться описувана ситуація, інакше вона втрачає своє значення;

Повнота (достатність) – інформація обсяг якої дозволяє точно оцінити ситуацію і прийняти вірне управлінське рішення;

Корисність (доцільність) – передбачає, що в інформаційному потоці не повинно бути даних, показників, не потрібних для вирішення конкретної проблеми

або для структурної ланки управління. Інформація повинна відповідати основній меті, задля якої її підготували;

Доступність – інформація яка подана у простій формі і не потребує докладання зусиль щодо її опрацювання, тим самим не ускладнюючи процесу прийняття рішення;

Рентабельність – інформація підготовка якої коштує не більше з її використання;

Адресність – інформація яка представлена у «потрібні руки» до виконавця чи користувача;

Адекватність – інформація, яка адекватно та реально відображає дійсність;

Адаптивність – це здатність облікової інформації реагувати на зміни зовнішнього середовища з метою задоволення інтересів користувачів для прийняття раціональних управлінських рішень[69].

Визначення та тлумачення наведених вище ознак представлених інформаційних джерел, дає можливість сформуванню найбільш адекватну та раціональну класифікацію інформаційних джерел. Основою та характеристичними ознаками стали вимоги, які ставлять до аудиторських доказів. Основними з таких вимог, на думку авторів [64, 94 тощо], є достатність, достовірність і доречність. Так як, аудиторські докази під час перевірки аудитором ґрунтуються на певній інформації, то для отримання об'єктивних доказів і інформаційне забезпечення також має бути доречним, достатнім і достовірним.

В такому випадку, доречність аудиторської перевірки базується на доречності інформації, яку він отримує, тобто вона має відноситись безпосередньо до досліджуваного об'єкта та відповідати даним зазначеним у бухгалтерській звітності відповідного звітного періоду.

Під достатністю розуміють кількісну межу інформаційного забезпечення, якої вистачить, щоби оцінити об'єкт аудиту за встановленими критеріями і сформуванню кваліфікаційні докази.

Однією з найважливіших вимог є, безперечно, достовірність інформаційного забезпечення, під якою розуміють правильну, правдиву, законну інформацію, тобто ту, якій можна довіряти і на основі якої можна проводити аналіз виробничих запасів.

У ході дослідження встановлено, що аудиторський процес є неможливим без своєчасного та повного інформаційного забезпечення. Основним джерелом інформації для проведення аудиторської перевірки становлять законодавчо-нормативні документи, джерела у яких відображені дані що характеризують раціональність використання виробничих запасів, установчі документи та облікова політика підприємства які розкривають суть об'єкта дослідження. Під повноти, якості та достовірності отриманої інформації залежить якість та результат аудиторського висновку.

2.2 Основні етапи та порядок проведення аудиту виробничих запасів

В сучасній економічній політиці виробництва, його матеріальну основу становлять виробничі запаси, витрати на які найчастіше складають найбільшу питому вагу у загальній вартості кінцевого продукту. Так як, від раціональності використання виробничих ресурсів залежить ефективність роботи підприємства, то визначення оптимального розміру і складу виробничих запасів повинні завжди бути під чітким контролем управлінців. Саме це мотивує до проведення аудиторської перевірки операцій із виробничими запасами, що надає повну і достовірну інформацію щодо руху виробничих запасів на підприємстві та достовірності її відображення в обліку та звітності підприємства.

Особливості аудиту виробничих запасів та його проблеми досліджують як багато вітчизняних так і зарубіжних науковців. Проте, кожен із них описує власний план проведення аудиторської перевірки, етапи її здійснення, особливості та тонкощі.

Варто зауважити, що такі відомі автори як: Б.Ф. Усач [88.], В.Я. Савченко [2], О.А. Петрик [65] зосереджують свою увагу на проведенні аудиту виробничих запасів

в промисловості, інші ж науковці, зокрема М.І. Бондар [12] та М.Д. Білик [7] – на аудиті аграрних підприємств.

В процесі тривалого дослідження науковцями актуального питання аудиту сформувалась думка щодо мети проведення аудиторської перевірки виробничих запасів.

Зокрема на думку В.Я. Савченка, метою аудиту запасів являється встановлення законності бухгалтерських операцій, які безпосередньо пов'язані із запасами та вірне відображення їх в статтях бухгалтерського обліку [2, с. 224].

Думка М.Д. Білика, дещо відрізняється, саме в його розуміння ціль аудиту полягає в достовірності відображення господарських процесів, та їх законодавчої бази по відношенню до виробничих запасів.[7, с. 108].

Петрик О.А. трактує те, що метою перевірки запасів є отримання доказів щодо достовірності даних відображених у бухгалтерській та податковій звітності та відповідає усім нормам та законам. [65, с. 160].

З вище зазначеного випливає, що ціллю (метою) перевірки аудиту запасів являється визнання достовірності, правдивості, актуальності проведення операцій із запасами, правильності їх відображення в обліку та нормативній документації підприємства, на основі зібраних аудиторських доказів.

Для дотримання поставлених цілей аудиторського дослідження, та поставлених завдань, аудитор на власний розсуд добирає найбільш ефективну та підходящу методіку проведення аудиту виробничих запасів. Мету, яку переслідує обрана методіка зводиться до встановлення об'єктивної інформації про досліджуваний об'єкт.

Під поняттям «методіка аудиту запасів» розуміється сукупність логічних способів та прийомів, які направлені на вивчення даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, відносно запасів суб'єкта господарювання з ціллю висловлення незалежної думки аудитора про їх достовірність в усіх суттєвих аспектах та про відповідність вимогам чинного законодавства України [12, с. 498].

Для проведення актуального аудиту запасів аудитором використовуються спеціальні методи та прийоми серед яких можна виокремити такі: аналітична перевірка, опитування, анкетування та тестування, арифметична перевірка, документальні процедури. На першій стадії планування аудитор перевіряє процеси доставки, оприходування, зберігання та видачі запасів у виробництво. Вивчає та аналізує коло основних постачальників, визначає межі допустимих похибок, та аналізує вагомим є аудиторський ризик.

Вчені розглядають декілька різних етапів послідовності проведення аудиту виробничих запасів. Так на думку авторів В.Я. Савченко і О.А. Петрик проведення аудиторської перевірки використання виробничих запасів базується на детальній перевірці оцінки, зберігання, нормування, раціонального використання запасів у виробничому процесі та швидкозношуваними предметами. [2, с. 224; 65, с. 164].

Якщо розглядати послідовності дій аудитора на всіх стадіях аудиту виробничих запасів на підприємстві, то можна із впевненістю відмітити, що чіткого розмежування і визначення стадій аудиту, та їх складових – етапів, немає. Кожен із науковців має своє бачення щодо формування послідовності його проведення.

Так, Бондар М.І. зазначає, що процеси аудиту виробничих запасів можна умовно поділити на такі стадії:

- аудит наявності та стану збереження виробничих запасів;
- аудит надходження виробничих запасів;
- аудит використання і вибуття виробничих запасів [12].

Усач Б.Ф. вважає, що аудит виробничих запасів повинен мати таку послідовність:

- інвентаризація матеріальних цінностей;
- аудит прибуткових та видаткових документів;
- аудит звітів матеріально відповідальних осіб;
- аудит реєстрів аналітичного обліку;
- аудит Головної книги;
- аудит Фінансової звітності [91, с. 112].

Ну думку Білик М.Д. аудит виробничих запасів передбачає перевірку:

- визнання запасів, правильність їх оцінки;
- збереження запасів;
- вибуття запасів;
- товарів;
- малоцінних та швидкозношуваних предметів [7].

Існує певна різноманітність думок відносно стадій здійснення перевірки запасів, але більшість вчених дотримуються судження про те, що доцільним є розподіл стадій аудиту виробничих за «життєвим циклом» конкретного виду запасів на підприємстві, наступним чином:

- наявність та стан зберігання запасів;
- надходження запасів;
- вибуття запасів;
- аудит облікових регістрів виробничих запасів та фінансової звітності.

Варто звернути увагу і на послідовність дій аудитора при проведенні перевірки. Цей процес є регламентований та поділений на певні стадії та етапи з яких вони складаються. Розглянемо рисунок 2.2, де чітко розмежовані стадії проведення аудиторської перевірки, та їх складові – етапи.

Аудит наявності та стану збереження запасів включає в себе такі етапи як інвентаризація та аудит стану складського господарства.

Інвентаризація – являється першим етапом. Цей етап полягає в процесі перевірки проведеної інвентаризації та включає перевірку правильності відображення отриманих в результаті даних у обліку. Найбільша ефективність цього етапу передбачена присутністю самого аудитора на даній інвентаризації Також аудитор перевіряє реквізити, розписки матеріально відповідальних осіб за збереження, підписи членів комісії у інвентаризаційному описі. Також, після складання порівняльної відомості аудитору потрібно звірити дані, які були занесені у відомість, а також зосередити свою увагу на відображенні в бухгалтерському обліку надлишків чи нестач, виявлених в процесі інвентаризації. Також здійснюється

перевірка аудитором даних попередньої інвентаризації і дотримання строків їх проведення. В даному випадку, варто акцентувати увагу аудитора на метод розрахунку стягнень з відповідальних осіб за виявлені нестачі та прослідкувати їх відображення в обліку.

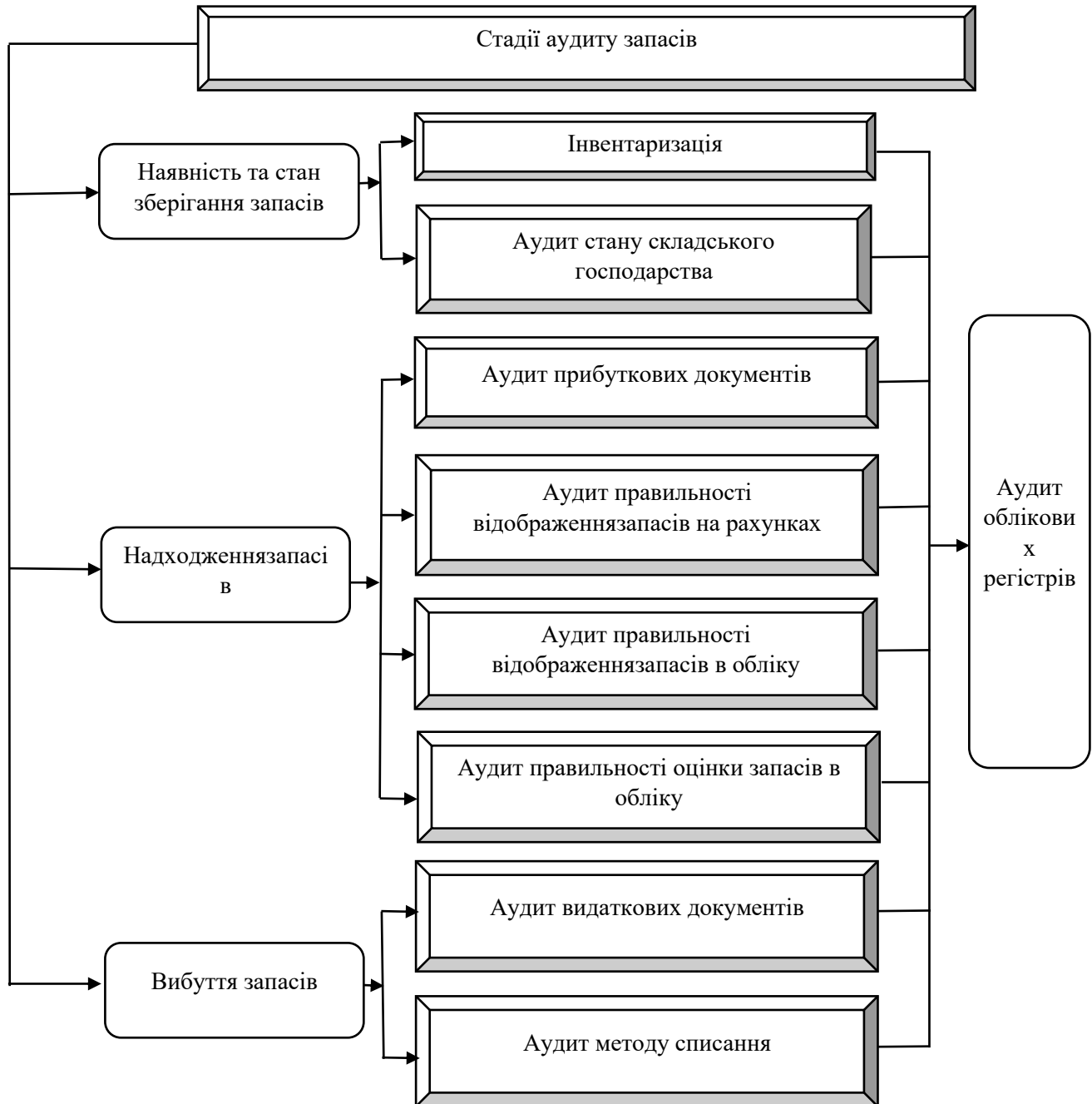


Рис. 2.2. Стадії та етапи проведення аудиту запасів

Примітка: складено автором

Наступний етап – аудит стану складського господарства і забезпечення умов збереження запасів. Саме на цьому етапі проводиться перевірка складських приміщень щодо забезпеченості їх сигналізаційним чи охоронним приладдям. Під особистий контроль та детальну перевірку аудитора потрапляють складські приміщення на яких зберігаються небезпечні речовини. Саме в таких приміщеннях сигналізації не достатньо, вони мають бути оснащені захистами від пожеж, а завідувач складу – спец одягом та засобами захисту.

Ще один фактор, який підлягає під обов'язкову перевірку аудитора це наявність та актуальність укладених та підписаних договорів про матеріальну відповідальність з довіреною особою. Обов'язковій перевірці підлягає, чи проводиться інвентаризація при зміні таких довірених осіб, їх виходу на лікарняне чи відпустку.

Щодо складських документів аудитор перевіряє правильність їх оформлення, наявність всіх реквізитів та періоди створення даних документів.

Аудит надходження запасів – ця стадія включає в себе відомості щодо основних напрямів надходження запасів на підприємство. На цій стадії аудитор досліджує первинні документи із поступлення виробничих запасів від постачальників, переміщення із інших складів, чи інші операції із надходженням запасів на підприємство.

Як відомо, запаси надходять на підприємство з наступних джерел:

- придбані за грошові кошти;
- виготовлені власними силами;
- безоплатно отримані від інших суб'єктів господарювання;
- внесок в зареєстрований (пайовий) капітал;
- залишки від ліквідації основних засобів.

Так як, після визначення джерела надходження запасів аудитор проводить вивчення та аналіз прибуткових документів. В процесі проведення цього етапу аудиторської перевірки аналізуються і перевіряються усі прибуткові ордери, накладні на отримання товарів, акти надання послуг чи робіт установачі документи.

Наступним кроком є проведення перевірки щодо актуальності та правильності занесення даних на рахунки бухгалтерського обліку. Під час проведення цього етапу аудитор має ретельно перевірити чи правильно відображені запаси на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу приділяють рахунку 20 «Виробничі запаси». Аудитор перевіряє, наскільки правильно розподіляють запаси за субрахунками.

Далі здійснюють аудит правильності оцінки запасів в обліку. Щоб перевірити правильність оцінки запасів в обліку необхідно керуватись П(С)БО-9 «Запаси» [72]. Згідно з цим стандартом підприємство відображає в обліку запаси за первісною вартістю, фактичною виробничою собівартістю, погодженою з засновниками, чистою вартістю реалізації.

Чергова стадія – аудит вибуття запасів. Перш за все на що варто звернути увагу на цій стадії це перевірка видаткових документів. До таких відносять належать: видаткові накладні, акти-вимоги на відпуск матеріалів, накладні на внутрішнє переміщення, акти списання матеріалів, звіти виробництва та інше.

На наступному етапі перевірки аудитор перевіряє дотримання обраного підприємством методу списання, прописаному в обліковій політиці підприємства. В даному випадку варто зосередити увагу на той факт, що для окремої групи запасів може бути вибраний власний, відмінний від інших, метод списання. Аудитор під час проведення цього етапу має перевірити правильність списання запасів до відповідного виду витрат. Запаси можуть відноситися на: виробництво (рахунок 23 «Виробництво»), до загальновиробничих витрат (рахунок 91), адміністративних витрат (рахунок 92), витрат на збут (рахунок 93), інші витрати операційної діяльності (рахунок 94) та інші.

Аудит облікових реєстрів (журналів, відомостей, книг продажу, купівлі, тощо) здійснюється шляхом зустрічних перевірок первинних документів з обліку надходження, вибуття запасів з відповідними журналами (N 3, 5, 5А) та відомостями до них. Далі аудитор звіряє інформацію з облікових реєстрів (журналів, відомостей) з даними в Головній книзі.

I на завершальному етапі аудитор перевіряє правильність відображення інформації стосовно виробничих запасів у фінансовій звітності (ф. 1, 2, 3, 5).

Процес здійснення аудиторських перевірок проводиться в наступній послідовності:

- складання загального плану аудиторських перевірок;
- розробка програми аудиту;
- здійснення в цілому самого аудиту та виявлення аудиторських доказів, накопичення аудиторських доказів за допомогою проведення відповідних заходів;
- підготовка аудиторського звіту;
- визначення типу висновку, його складання .

У процесі виявлення та оцінювання порушень аудитору варто здійснити усі потрібні операції для того, щоб в'яснити чи дане порушення трактувати як ненавмисною помилкою, чи свідомим шахрайством. Для цього варто буде використати допоміжні дані по підприємству, за допомогою яких можуть зменшити ризик виникнення похибок чи перекручень, тобто:

- проаналізувати компетентність та чесність керівництва,
- оцінити зменшення чи збільшення активності в окремій галузі,
- оцінити плинність кадрів,
- оцінити здійснення нетипових операцій.

Найтипівішими порушеннями в операціях із запасами у фінансовому обліку можна вважати такі:

–невідповідність термінам та порядку проведення інвентаризації. Це може викликати підозру щодо достовірності інформації про фактичну наявність запасів на підприємстві;

–використання невірному методу списання запасів чи не правильний розрахунок списання, що може призвести до завищення витрат підприємства;

–порушення порядку відшкодування вартості нестачі запасів. Це може привести до недостовірності сум нанесеного збитку;

–відсутність необхідних реквізитів у первинних документах з обліку запасів.

Це ставить під сумнів достовірність інформації;

–неналежне віднесення певних об'єктів до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів. Це може призвести до викривлення інформації щодо майна підприємства;

–порушення норм і лімітів відпуску матеріалів;

–некоректне ведення бухгалтерського обліку;

–збільшення собівартості придбаних матеріалів;

–неповне та несвоєчасне оприбуткування запасів;

–незадовільна робота складського господарства.

Для аудиту виробничих запасів доцільно використовувати аналітичні процедури. Методологічні основи застосування аналітичних процедур висвітлено в МСА 520 «Аналітичні процедури», згідно з яким термін «аналітичні процедури» трактується як: «...оцінка фінансової інформації на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими і нефінансовими даними, що передбачають необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно різняться від очікуваного»[54, с. 466].

В процесі аудиту виробничих запасів аналітичні процедури використовуються для співставлення складських запасів та залишків виробничих запасів у різні звітні періоди, а також порівняння даних про рух запасів із даними занесеними в відповідні статті бухгалтерський звіт для оцінки співвідношень між різними статтями звіту і порівняння їх із даними за попередні періоди.

Для проведення інвентаризації запасів застосовують такі аналітичні процедури: порівняння фактичних показників із нормативними, плановими, прогнозними значеннями; перевірка відповідності синтетичного й аналітичного обліку. Для задіяння цих процедур аудиторіві необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування й спрямована на збір

аудиторських доказів із метою проведення аналізу та вживання заходів щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів.

Операції по проведенню аналізу наявності та ефективності використання виробничих запасів є процесом об'ємним і потребує багато докладених зусиль та часу. Саме тому, при укладанні договору на проведення аудиту варто розробити і програму за якою він буде здійснюватися. Дана програма надається замовнику, який ознайомившись із нею, надає згоду на надання доступу та відповідної інформаційної бази даних.

Для ефективного проведення аудиту виробничих запасів, а саме їх раціонального використання у виробничому процесі, необхідно: в повному мірі забезпечити аналітиків інформаційною базою; провести дослідження динаміки, наявності і руху, та ефективності використання виробничих запасів; проводити аудит згідно із системним підходом використання виробничих запасів; відповідно до проведеного аналізу визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання виробничих запасів.

Таким чином, дотримуючись послідовності в порядку проведення аудиту виробничих запасів, та дотримання усіх стадій його проведення, аудитор зможе ефективно, та повноцінно визначити раціональність використання виробничих запасів. Зокрема, на кінцевій стадії проведення аудиту, співставляються дані отримані в процесі перевірки із даними занесеними в облікові книги та нормативні документи підприємства. Саме, на основі цього порівняння, аудитор формулює свої висновки і результати перевірки.

Шестерняк М.М. зазначає «...для того, щоб суб'єкти аудиторської діяльності успішно функціонували на ринку потрібно вирішити низку проблемних питань, до яких можна віднести: незадовільний стан національної економіки; суттєві коливання валют; недосконалість законодавчої бази з питань регулювання аудиторської діяльності; брак досвіду аудиторської діяльності; недотримання аудиторами вимог щодо якості надання аудиторських послуг; відсутність результативних штрафів і покарань за недостовірність звітів аудитора; недостатня

кількість кваліфікованих аудиторських кадрів; встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як щодо суб'єктів аудиторської діяльності, так і щодо самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту; відсутність чіткого механізму формування ціни на аудиторські послуги»[100, с. 271].

Питання організації процесу бухгалтерського обліку, контролю та удосконалення відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності і на сьогодні залишається актуальним. Багато науковців та аудиторів впродовж довгих років і до сьогодні стандартизують, систематизують та розвивають аудиторську діяльність в Україні та за її межами.

2.3 Удосконалення планування, організації та методики аудиту виробничих запасів на підприємстві

В швидкозмінюючому навколишньому середовищі, дослідження проблеми аудиту виробничих запасів набувають особливої уваги, що впливає на розвиток та процес аудиту. Однією із найважливіших умов успішного функціонування та процвітання будь-якого підприємства є ефективне використання виробничих запасів. Так як саме виробничі запаси, та їх раціональне використання безпосередньо впливають на ефективність роботи підприємства та його конкурентоспроможність, то стає очевидно, що роль виробничих запасів для будь-якого підприємства є ключовою і важливою.

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім регламентом роботи фахівців підприємства, аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану і аудиторські процедури.

Першим етапом проведення аудиторської перевірки є планування. Норми та рекомендації щодо планування аудиту визначені Міжнародним стандартом аудиту №300 «Планування» [52], 310 «Знання бізнесу» [49], 320 «Суттєвість в аудиті» [50],

400 «Оцінка ризиків та системи внутрішнього/ контролю» [51] та іншими нормативно-правовими актами. Метою планування аудиту є привернення уваги аудитора до найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблем, які варто перевірити найретельніше.

Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи: попереднє планування і розробка загального плану та програми аудиту.

Попереднє планування здійснюється на початковій стадії аудиту і має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Отже, отримання аудитором уявлення про стан справ на підприємстві є найважливішою складовою планування аудиту. План аудиту виступає документом, в якому більш детально розглядаються етапи проведення аудиторської перевірки ніж у загальній стратегії аудиту. Якщо розглядати детально, то він описує характер, обсяг та час аудиторських процедур, які можуть виконуватись як працівниками аудиторської фірми так і окремим аудитором з метою отримання відповідних аудиторських доказів з ціллю зниження аудиторського ризику до мінімуму.

Складений план аудиту підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту.

Документування плану аудиту має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики.

МСА 300 визначає, що аудитор має також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту, враховуючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін. План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі

аудиту. Тобто, план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

Тому, наступним етапом є розробка загального плану перевірки виробничих запасів (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

№	Етапи	Мета та завдання	Перелік процедур	Термін аудиту	ПІБ
1	Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту запасів	Обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування		
2	Основний	Отримати достатні та відповідні докази по відношенню до обґрунтування тверджень про існування, повноту, точність операцій по відображенню придбання запасів у постачальників.	Аудит відображення придбання запасів, формування їх первісної вартості		
		Аналіз обґрунтованості тверджень відносно існування, повноти, точності та класифікації операцій зі списання запасів.	Аудит списання запасів		
3.	Заключий	Підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту	Здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації		

На підставі плану аудиту аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали можливість:

1) встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів.

2) Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах.

3) Перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання.

4) Перевірити стан збереження виробничих запасів у суб'єкта господарювання.

5) Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти, й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт за конкретним договором доречно враховувати такі обставини:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений під час отримання аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи порівняно зі старшим персоналом);
- необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок. З кожного розділу програми формуються документально підтверджені висновки. Отже, на підставі загального плану аудитор розробляє та документально оформлює програму аудиту, яка деталізує та розкриває пункти плану аудиту (див. табл. 2.3).

Для вирішення поставлених завдань аудиту виробничих запасів пропонуємо робочі документи аудитора, які на нашу думку стануть обґрунтованими доказами якісного аудиту виробничих запасів (див. табл. 2.4 - 2.13).

Таблиця 2.3

ПРОГРАМА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Критерії Якості	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Впевнитись у відповідності залишку на початок виробничих запасів	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на початок періоду	А, Б, Г, Є	Перевірені документи	Документальний, арифметичний, суцільний	ВЗ-1			
2	Впевнитись у правильності віднесення до виробничих запасів	Перевірити правильності віднесення до виробничих запасів	А, Б, В, Г	Перевірені документи	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-2			
3	Впевнитись у правильності і повності оформлення первинних документів	Перевірити правильність оформлення та наявності первинних документів	А, Б, В, Г, Д	Прибуткові ордери, акти прийому-передачі виробничих запасів.	Документальна перевірка, аналітична, арифметична, співставлення	ВЗ-3			
4	Впевнитись у правильності віднесення виробничих запасів до відповідних субрахунків	Перевірити правильність віднесення виробничих запасів до субрахунків	А, Б, В, Г, Д	Інвентаризація, прибуткові ордера, рахунки фактури	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-4			
5	Впевнитись у правильності оцінки запасів при надходженні	Перевірити правильність оцінки запасів при надходженні	А, Б, В, Г, Е	Прибуткові ордера, рахунки фактури, журнал реєстрації	Документально-правова перевірка та співставлення	ВЗ-5			
6	Впевнитись у правильності оцінки запасів при їх використанні	Перевірити правильність оцінки запасів при їх використанні	А, Б, В, Г, Е	Документи прибуткові, оцінюючі	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-6			
7	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з виробничих запасів	Перевірити правильність кореспонденції рахунків з виробничих запасів	А, Б, В, Г, Д	Прибуткові накладні,	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-7			
8	Впевнитись у правильності відображення вартості у Балансі	Перевірити правильність відображення вартості у Балансі	А, Б, В, Г, Е	Лімітно-забірні карти, акти на списання, облікова політика	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-8			

Продовження таблиці 2.3

9	Впевнитись у відповідності запасів та їх використання	Перевірка документального оформлення документів які знаходяться в	А, Б, В, Г, Є	Накладні	Документальна перевірка	ВЗ-11			
	Визначити достовірність виробничих запасів законодавчим вимогам	Перевірка організації контролю за збереженням та використанням	А, Б, В, Г, Є	Журнал реєстрації довіреностей	Документальна перевірка	ВЗ-10			
11	Впевнитись у правильності визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду	А, Б, Г, Є	Інвентаризація, прибуткові та видаткові накладні	Документальний, арифметичний, суцільний	ВЗ-9			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність - А; правдивість - Б; права та зобов'язання - В; повнота - Г; вимірювання - Д; оцінку вартості - Е; подання і розкриття - Є									

Таблиця 2.4

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА

ВЗ-1 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ЗАЛИШКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПОЧАТОК ПЕРІОДУ

Рахунок	Баланс на кінець попереднього періоду	Баланс на початок звітного періоду	Головна книга	Відхилення	
				Балансу на початок звітного періоду від балансу на кінець попереднього	Балансу на початок звітного періоду від головної книги

Таблиця 2.5

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА

ВЗ-3 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ОФОРМЛЕННЯ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ З ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Первинний документ						примітки
назва	№	дата	сума	підпис	печатка	

Таблиця 2.6

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-2 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ДО ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Вид Запасів	За даними підприємств а	За даними аудиту			Відхиленн я
		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, надання послуг, а також управління підприємством	

Таблиця 2.7

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
**ВЗ-4 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДНЕСЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ДО
СУБРАХУНКІВ**

Субрахунки	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
201 «Сировина й матеріали»			
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»			
203 «Паливо»			
204 «Тара й тарні матеріали»			
205 «Будівельні матеріали»			
206 «Матеріали, передані в переробку»			
207 «Запасні частини»			
208 «Матеріали сільськогосподарського»			
209 «Інші матеріали»			

Таблиця 2.8

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА

ВЗ-5 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ПРИ НАДХОДЖЕННІ

Напрямок надходження	За даними підприємства	За даними аудиту		Відхилення
		Формування собівартості з таких витрат	Сума	
При придбанні у постачальника		суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат		
При виготовленні власними силами		витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати»		
При внесенні до статутного капіталу		справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первинної вартості запасів, придбаних в постачальника		
При безоплатному отриманні		справедлива вартість		
При отриманні внаслідок обміну на подібні активи		балансова вартість переданих запасів		
При отриманні внаслідок обміну на неподібні активи		справедлива вартість отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші		

Таблиця 2.9

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-6 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ ПРИ ЇХ ВИКОРИСТАННІ

Період	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення
	метод	сума	метод	сума	

Таблиця 2.10

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-7 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ КОРЕСПОНДЕНЦІЇ РАХУНКІВ З ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення та запропоноване		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума

Таблиця 2.11

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-8 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ВАРТОСТІ У БАЛАНСІ

Період	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення
	метод	сума	метод	сума	

Таблиця 2.12

РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-8 — ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ЗАЛИШКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА КІНЕЦЬ ПЕРІОДУ

Рахунок	Баланс	Головна книга	Журнал	Відхилення	
				Балансу від головної книги	Головної книги від журналу

Таблиця 2.13

**РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-10-ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ
ОБЛІКУ РУХУ ДОВІРНОСТЕЙ**

№	Залишок на _. . . . р		Придбано протягом поточного року					Списано протягом поточного року					Залишок на _. . . . р	
	Кількість	Сума	Дата документів	Номер документів	Кількість	Порядковий номер	Сума	Використано	Повернуто	Зіпсовано	Втрачено	Сума	Кількість	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Таблиця 2.14

**РОБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА
ВЗ-11-ПЕРЕВІРКА ЗАПАСІВ ЯКІ ЗНАХОДЯТЬСЯ В ДОРОЗІ**

Найменування	Одиниця виміру	Кількість	Вартість	Дата відвантаження	Назва постачальника	Номери				Вжиті заходи з розшуку товарів які не надійшли своєчасно	Примітки
						ТТН	Прибуткової накладної	Вагону	Баржі		

З вищезазначеного випливає, що для вирішення поставлених завдань аудиту виробничих запасів запропоновані робочі документи аудитора (табл. 2.4 - 2.14) є обґрунтованим доказом якісного проведення аудиту виробничих запасів та вагомою основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку.

Досягнення ефективного використання запасів можливе при правильній їх організації та внутрішньому контролю їх над використанням та рухом. Важливу роль у вирішенні даного завдання надано удосконаленню основних функцій з контролю над управлінням виробничими запасами. Ці завдання успішно виконуються таким

видом внутрішнього контролю, як аудит, основною метою якого є встановлення відповідності даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності виробничих запасів.

Взагалі внутрішній аудит є важливою функцією управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз та контроль, порівнює та оцінює фактично досягнутий результат з поставленими цілями та завданнями підприємства. Внутрішній аудит систематично контролює діяльність всіх об'єктів управління, виявляє причини відступу від стандартів, відхилення від цілей, поставлених перед конкретним об'єктом, що сприяє оперативному усуненню виявлених порушень. Організація внутрішнього аудиту як функції управління підприємством передбачає сувору регламентацію своєї діяльності, визначення прав, обов'язків та відповідальності спеціалістів, кваліфікаційних вимог та взаємовідносин з підрозділами та персоналом підприємства.

Служба внутрішнього аудиту на підприємстві повинна виконувати контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства. Внутрішні аудитори повинні бути залежні і підпорядковані органу, який їх призначив, тобто керівнику. Вони повинні проводити планові та позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, повинні бути штатними працівниками, не зобов'язані мати сертифікат аудитора, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності. Але особлива увага приділяється достовірному і правильному обліку виробничих запасів. Функції внутрішнього аудиту виробничих запасів полягають у сприянні здійсненню контролю всередині підприємства і виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням виробничих запасів та отриманням точної інформації. Обов'язки внутрішніх аудиторів визначаються керівництвом.

Важливим об'єктом роботи служби внутрішнього аудиту є виробничі запаси. Практика свідчить про те, що в теперішній час виробничі запаси контролюються

недостатньо, їх надходження, зберігання та списання майже не перевіряється. Безконтрольність призводить до появи збитків на всіх стадіях процесу руху запасів. Керівництво не отримує належної інформації для ефективного управління запасами. Ціль внутрішнього аудиту виробничих запасів полягає в їх зберіганні на всіх етапах руху та в раціональному використанні. Досягти цього можливо шляхом мінімізації втрат запасів внаслідок розкрадання, зловживання, псування, позавиробничих витрат, а також забезпеченням ефективної взаємодії з виробничим відділом, відділами постачання та збуту.

Для підвищення результативності проведення аудиту управління запасами на підприємстві необхідне знання аудитором технології виробництва. По-перше, необхідно оцінити, чи всі запаси, що закуповуються підприємством мають цільове використання. По-друге, необхідно провести маркетингове дослідження з метою оцінки цін закупки запасів та порівняти ціну закупки запасів на підприємстві з мінімальною ціною, яку можна сплатити на ринку. По-третє, проаналізувати, як в системі поповнюються запаси. Підприємство одночасно переслідує 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 запропонувати використати у виробництві матеріал-замінювач, який за своїми якісними характеристиками підходить для виробництва, але дешевший і дозволить 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 оцінки норм витрачання. Провести фотографію робочого дня для оцінки організації використання запасів, зробити контрольний запуск сировини

та матеріалів у виробництво. Усі ці напрямки робіт мають проводитись з метою оцінки ефективності та продуктивності системи операцій із запасами.

Контроль виробничих запасів, як основний напрямок управління, полягає в перевірці усіх моментів, об'ємів та етапів руху запасів від постачальника до споживача. Він дозволяє отримувати інформацію про рух запасів між структурними підрозділами підприємства та виявляти слабкі та сильні сторони роботи підприємства. За допомогою контролю можливо виявити розбіжності між плановим та фактичним рухом запасів. Контроль за станом запасів проводиться на основі даних обліку запасів.

Служба внутрішнього аудиту повинна функціонувати на підприємстві не тільки з метою правильного і своєчасного документального відображення операцій з надходження, заготівлі, переміщення і витрат виробничих запасів, ефективності контролю за витратами виробничих запасів, правильністю проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку, збереженням цінностей та виключення помилок з обліку виробничих запасів, раціонального складання та оформлення первинних документів, але й з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Необхідною умовою виконання планів виробництва продукції, зниження її собівартості, зростання прибутку та рентабельності є повне і своєчасне забезпечення підприємства сировиною та матеріалами необхідного асортименту і якості, а також економне їх використання.

Зростання потреби підприємства в матеріальних ресурсах може бути задоволене екстенсивним (придбанням чи виготовленням більшої кількості матеріалів та енергії) або інтенсивним (економнішим використанням наявних запасів у процесі виробництва продукції) шляхом. Перший шлях веде до зростання питомих матеріальних витрат на одиницю продукції, хоча її собівартість при цьому може знизитися за рахунок збільшення обсягу виробництва і зменшення частки постійних

витрат. Другий шлях забезпечує скорочення питомих матеріальних витрат і зниження собівартості одиниці продукції.

Економне використання сировини, матеріалів та енергії рівнозначне збільшенню їх виробництва. Для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства необхідно вдосконалити методику планування, аналізу і контролю запасів. Особливу увагу слід приділити аналізу, від якого залежить об'єктивна оцінка результатів господарської діяльності, повнота виявлення резервів ефективного використання ресурсів і витрат.

Для підвищення ефективності використання виробничих запасів на аналізованому підприємстві пропонується:

- переглянути норми матеріальних витрат на одиницю продукції за допомогою вартісного аналізу;
- з'ясувати можливості придбання більш економічних видів обладнання;
- оцінити можливості зменшення витрат сировини у відходах виробництва.

Сучасне господарське життя відрізняється численністю і складністю фінансових операцій, для аудиторів стали практично незамінними комп'ютерні методи тестування цифрових даних в ході так званих процедур по суті (щодо рахунків) і при виконанні аналітичних процедур. Останні дають можливість виявити важливі тенденції в діяльності підприємства, виявити незвичайні відхилення і диспропорції показників (якщо вони мають місце). Застосування комп'ютерної обробки дає можливість збільшувати обсяг аудиторської вибірки без додаткових витрат часу і, таким чином, підвищити надійність висновків аудиту. Якщо збільшувати обсяг вибірки не потрібно, можна підвищити рентабельність аудиту за рахунок скорочення строків перевірки і трудовитрат.

Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні перебуває в стадії розвитку. На світовому ринку представлені програмні засоби різних типів, які використовуються у роботі аудиторів і поділяються на дві великі групи: пакети прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення, а також програми автоматизації управління аудитом.

Програми автоматизації управління аудитом використовують для автоматизації управлінських процедур самих аудиторських фірм. Ці програми дають змогу:

1. Розрахувати собівартість виконаних робіт на основі погодинної оплати, вести облік виконаних робіт і формувати рахунки за виконані роботи, робити розрахунки і аналіз дебіторської заборгованості.
2. Формувати довідники і тексти договорів, акти про виконані роботи, робочі документи.
3. Вести облік витрат часу аудиторів щодо видів робіт стосовно клієнтів і інших робіт.
4. Вести докладні довідники клієнтів, структурних підрозділів компанії та їх співробітників; видів робіт і годинних ставок.
5. Виконувати вибірку даних за довільними критеріями, одержувати статистичні форми звітності.

Такі програми використовують протягом усього процесу аудиту: на етапі планування (планування часу та розподілу обов'язків, граничних показників фінансової звітності, показників суттєвості), на етапі організації аудиту (робота з різноманітними електронними документами, їх обробка, групування, аналіз, агрегування), на етапі контролю (внутрішня та зовнішня перевірка роботи аудиторської команди, відповідність внутрішнім стандартам та стандартам аудиту), на етапі підготовки та обґрунтування аудиторського висновку.

Автоматизований аудит передбачає поетапне виконання ряду процедур. При застосуванні комп'ютеризованих методів перевірки можна порекомендувати аудиторським фірмам, відобразити у своїх внутрішньо фірмових стандартах такі обов'язкові процедури при застосуванні комп'ютерних методів перевірки: встановити завдання та ступінь використання комп'ютера в процесі аудиту, виходячи з умов конкретного з них; визначити склад автоматизованих систем підприємства; намітити типи операцій, які необхідно протестувати; окреслити коло персоналу, який братиме участь в обробці даних; вирішити організаційні завдання

застосування комп'ютерної техніки; визначити характер і масштаб процедур комп'ютерної обробки даних і вимоги до пред'явлення її результату; забезпечити контроль над процесом комп'ютеризованих перевірочних процедур аудиту; здійснювати документування використовуваних аудиторами прийомів комп'ютерної обробки даних; забезпечити оцінювання отриманих результатів для формування підсумкових висновків та складання аудиторського висновку про бухгалтерську звітність підприємства.

Розв'язання завдання із аудиту виробничих запасів, а саме їх облік, аналіз та порівняння за допомогою сучасних комп'ютерних програм дасть можливість підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень не лише щодо раціональності використання запасів, але і всіх інших ключових стадіях, таких як планування, нормування та забезпечення.

Для того щоб удосконалити та організувати процес проведення аудиту виробничих запасів на підприємстві варто виділити такі напрямки:

- збільшення оперативності та якості інформаційного забезпечення в процесі проведення аудиту та управління виробничими запасами підприємств;
- вдосконалення та автоматизації системи облікових та аналітичних в управлінні та аналізі виробничими запасами;
- підбір раціональних методів проведення інвентаризації запасів, який дозволить чітко та точно проаналізувати реальні залишки запасів на складах підприємства та їх використання;
- чітка організація обліково-аналітичних процедур руху запасів підприємств, а саме застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного аналізу процесів утворення запасів.

Отже, проведення якісного та достовірного аудиту виробничих запасів дає можливість уникнути негативних впливів використання виробничих запасів на прибуток підприємства в цілому. Від оптимальності та раціонального використання виробничих запасів залежать усі кінцеві результати діяльності підприємства. У сучасних ринкових умовах найбільш актуальне питання, яке оптимізує діяльність

підприємства є проведення розрахунку потреб у матеріалах, аналізі інтенсивності, раціональності та ефективності використання запасів з метою збільшення та розвитку виробництва, для досягнення прибутку.

Висновки до розділу 2

1. Провівши аналіз наукової літератури виявлено що в сучасній економічній сфері аудит як невід’ємний елемент інфраструктури ринкової економіки має чіткі характеристики. Його основні завдання полягають у аналізі та співставленні показників фінансової стійкості підприємства та формування незалежного висновку щодо їх достовірності, на підставі якого приймаються управлінські рішення для підвищення ефективності виробничого процесу. Як виявлено, вартість виробничих запасів відображається на рентабельності виробництва. Саме тому актуальними залишаються дослідження питання аудиту виробничих запасів.

2. У ході дослідження встановлено, що аудиторський процес є неможливим без своєчасного та повного інформаційного забезпечення. Основним джерелом інформації для проведення аудиторської перевірки становлять законодавчо-нормативні документи, джерела у яких відображені дані що характеризують раціональність використання виробничих запасів, установчі документи та облікова політика підприємства які розкривають суть об’єкта дослідження. Від повноти, якості та достовірності отриманої інформації залежить якість та результат аудиторського висновку.

3. Питання організації процесу бухгалтерського обліку, контролю та удосконалення відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності і на сьогодні залишається актуальним. Досліджено праці науковців та аудиторів, які впродовж довгих років і до сьогодні стандартизують, систематизують та розвивають аудиторську діяльність в Україні та за її межами. Саме за допомогою планування аудиторів розробляють стратегію та план своєї роботи, виокремлюють питання, які потребують особливої уваги. Планування аудиту дозволяє своєчасно і якісно

виконати роботу, координувати її, визначити її терміни та кількість і види проведених процедур. У роботі запропоновано форму плану аудиторських документів та методи удосконалення та оптимізації проведення аудиторської перевірки.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ДОСЛІДЖУВАНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства

В сучасний період найактуальнішим проблемним питанням є реформування підприємств, які не можливі без проведення відповідних реформ у структурі управління господарською діяльністю. Ключову роль у проведенні даних реформ відіграє визначення доцільної величини виробничих запасів на підприємстві, зокрема їх мінімального значення, так як матеріальні витрати на підприємствах займають вагому частку.

Основним призначенням підприємств є виготовлення продукції, здатної конкурувати на різних ринках збуту. Запаси, виступають ключовою складовою активів підприємства та формують собівартість продукції. Для ефективної роботи підприємства, та його прибутковості, величина запасів повинна використовуватись раціонально і відповідно до їх кількості на підприємстві (рис. 3.1.).

На рисунку 3.1 зображено залежність кількісної характеристики запасів на підприємстві від його ефективності. З вищезазначеного випливає, що забезпечення виробництва зайвими запасами несе за собою замороження ресурсів на тривалий час, зниження їх ліквідності та приросту доходів. Ці процеси ведуть за собою не що інше як простій виробництва, не відповідність вимогам споживача, що однозначно зменшить конкурентоздатність продукту. Саме від характеру матеріальних ресурсів, їх кількості та якості, процесу управління ними і залежить конкурентоспроможність підприємств, обсяги виробництва та досягнутий дохід в результаті ефективної діяльності.

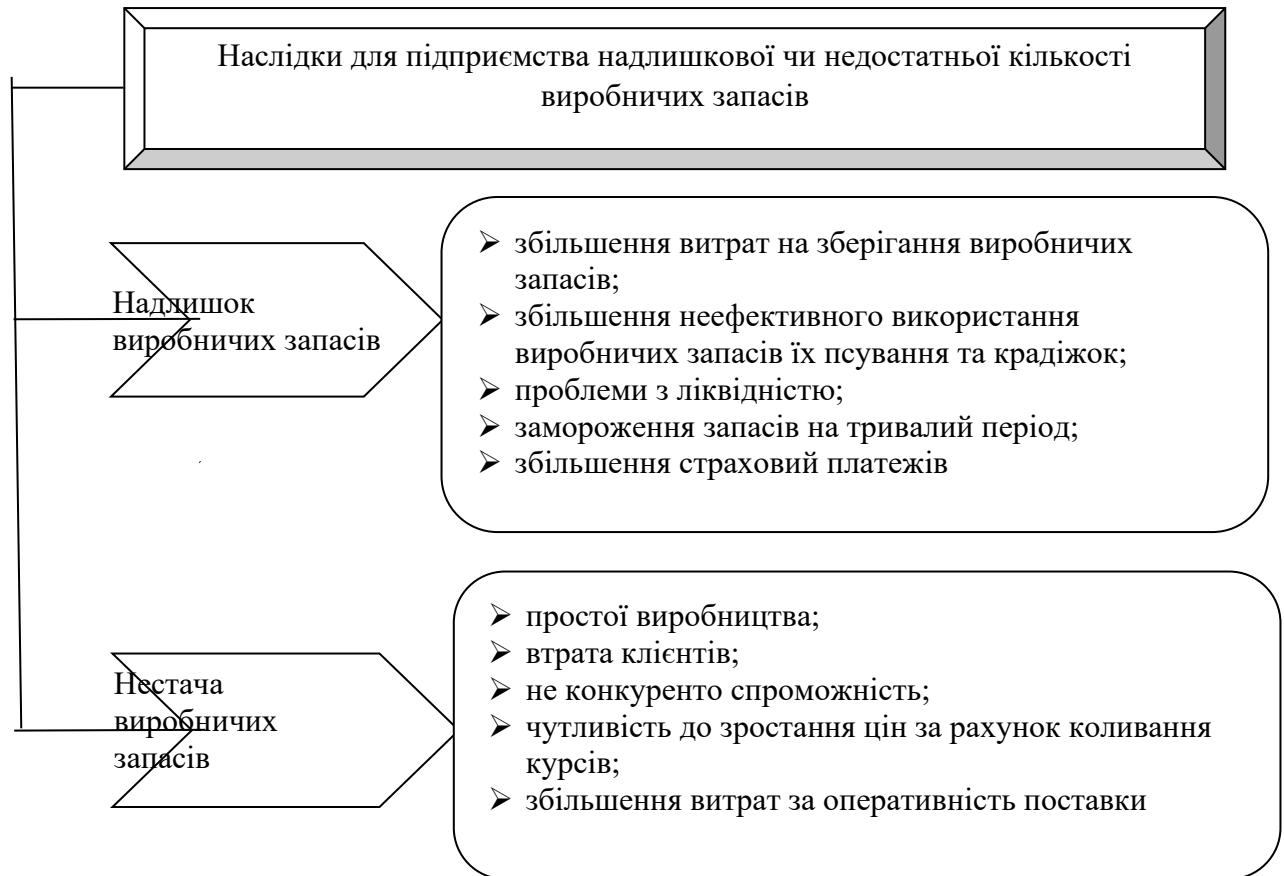


Рис. 3.1. Наслідки для підприємства надлишкової чи недостатньої кількості виробничих запасів*

Примітка: Розроблено автором

Ключову частину у складі матеріальних витрат підприємства займають виробничі запаси, вартість яких безпосередньо впливає на вартість виготовленої продукції. Тому, вкрай важливою і необхідною, для підвищення ефективності виробництва, є чітка організація обліку та аналізу виробничих запасів. Доцільність дослідження теми аналізу виробничих запасів у системі управління зумовлена потребою вдосконалення методики аналізу запасів та правильної їх організації для підвищення ефективності управлінських рішень виробничими запасами у ринкових умовах.

Проблемні питання аналізу ефективності використання виробничих запасів у процесі виробництва піднімали у своїх працях, такі вчені як: Є.К. Бабець, М.І. Баканова, С.Б. Барнгольц, К.Л. Багрія, М.С. Білика, М.А., Болюха, В.З. Бурчевського,

М.І. Горбатов, З.В. Герасимчук, В.Г. Д'якової, С.О. Жукова, В.Б. Лещевої, Н.П. Любушина, С.З. Мошенського, О.О.Олійник, Н.В.Тарасенко, Т. Г. Одажіу,, Т.М. Усікова, В.А. Чернова, Т.І. Юшко, А.Д. Шеремета та інші. Незважаючи на вагомий внесок у вивчення цього питання та проведені дослідження вказаних науковців, окремі питання аналізу виробничих запасів залишаються відкритими та потребують подальших розвідок. В спеціалізованій літературі існує безліч підходів щодо аналізу виробничих запасів, його ефективності та значення. Окремі трактування цього поняття подано в таблиці 3.1.

Як видно з таблиці 3.1, аналіз виробничих запасів становить ключове та важливе місце при проведенні оцінки ефективності господарської діяльності. Проаналізувавши, очевидно, що аналіз виробничих запасів є не лише джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, але і дозволяє розрахувати відхилення обсягу ресурсів які були використані в процесі виробництва для запланованих показників та встановити причини їх виникнення.

Таблиця 3.1

ОСНОВНІ ПІДХОДИ ДО РОЛІ ТА ЗНАЧЕННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Автори та використані джерела інформації	Визначення що наведені в спеціалізованій літературі
Андрос С.В. [58, с.7]	Одним з головних інструментів дослідження внутрішньовиробничих резервів економії та раціонального використання виробничих запасів на підприємстві є економічний аналіз.
Багрій К.Л. [3, с.51]	Важливе місце у вдосконаленні економічної системи управління та покращення рівня роботи посідає аналіз, якому власний потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління.
Білик М.С, Кіндрацька Г.І., Кобилюх О.Я. [8, с.254]	Аналіз запасів як філософія обґрунтування відповідних рішень з урахуванням минулих тенденцій, поточного стану та можливостей прогнозування напрямів розвитку підприємства набуває особливого значення.
Герасимчук З.В. [20, с.57]	Аналіз діяльності підприємства потрібно виконувати, оскільки неможливо успішно вести господарську діяльність без ощадливого використання виробничих запасів
Кащена Н. Б., Цуканова О.В. [32, с.128]	Вирішення проблем ефективного управління виробничими запасами підприємства неможливо без всебічної оцінки їх наявності та ефективності використання, а це в свою чергу, потребує дієвих методик аналізу

Продовження таблиці 3.1

Федченко Т.В., Махова М.С. [91]	В структурі собівартості продукції виробничого підприємства найбільшу питому вагу займають витрати виробничих запасів, тобто матеріальні витрати. Тому аналіз використання виробничих ресурсів має дуже важливе значення. Він дозволяє виявити тенденції зміни обсягів витрачання виробничих запасів і показників ефективності їх використання, оцінити реальність встановлених на підприємстві норм і нормативів витрачання матеріалів на одиницю виробу
Юшко Т.І., Одапжю Т.Г.[107]	Аналіз матеріальних запасів має велике значення як у виробничому, так і у фінансовому аспектах. Використання запасів підпорядковане єдиній меті - забезпечення безперебійного процесу виробництва та реалізації продукції. Ефективне управління запасами на основі аналізу дозволяє знизити тривалість виробничого та всього операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх збереження, визволити з поточного господарського обороту частину фінансових засобів, реінвестуючи їх в інші активи

Метою, яку ставить перед собою аналіз виробничих запасів, є підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання ресурсів, а також пошуку варіантів раціонального використання виробничих запасів. Саме аналіз виробничих запасів повинен забезпечити ефективне використання виробничої програми шляхом зведення до мінімуму матеріальних витрат, оптимального використання виробничих запасів, зменшення собівартості ресурсів та підвищення їх якості. В результаті неналежного проведення аналізу виробничих запасів втрачається контроль за місцями їх використання в межах підрозділу, де зазвичай і трапляються найбільші відхилення від норм.

Виходячи із мети, основними завданнями, які лягли на аналіз забезпеченості і використання виробничих запасів підприємства є такі:

- оцінка забезпеченості виробничими запасами в розрізі їх видів, згідно поставлених планів та ступеню їх виконання;
- оцінка характеру складських запасів, руху та структури споживання матеріальних ресурсів;
- узагальнення факторів, які спричинили відхилення фактичних показників використання виробничих запасів від запланованих;

- моделювання взаємозв'язків між обсягами випуску продукції та матеріаломісткістю;
- виявлення внутрішньо виробничих резервів економії виробничих запасів та оцінка їх впливу на обсяг діяльності.

Такі науковці як Липчанська О. В. та Тринька Л. Я розділяють три напрями через які має здійснюватися аналіз виробничих запасів, а саме: аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, аналіз використання виробничих запасів та аналіз впливу матеріальних ресурсів (рис. 3.2)



Рис. 3.2. Основні напрями аналізу виробничих запасів [106]

Вагоме місце в процесі організації аналітичної роботи належить визначенню змісту і послідовності окремих її етапів, так як результативність аналізу господарської діяльності багато в чому залежить від правильної організації. Тобто, для забезпечення ефективності аналітичної роботи її потрібно добре продумати, спланувати і організувати. Саме тому, весь аналітичний процес варто уявити у вигляді певної послідовності однорідних за змістом робіт, які дадуть змогу систематизувати та оптимізувати методіку, зменшити трудомісткість аналітичних процедур і підвищити одержаний ефект.

Варто зауважити, що сьогодні економічна література представляє різні підходи щодо кількості та деталізації етапів і напрямів аналізу виробничих запасів підприємства, що вказує на неоднозначність думок науковців. Зокрема, М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов, М.Г. Чумаченко виділяють такі етапи аналізу запасів: аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля договорів на поставку матеріальних ресурсів; аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів; аналіз можливостей мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів[11].

Досить важливим елементом у процесі аналізу виробничих запасів є питання його інформаційного забезпечення. Для надійності, достовірності й ефективності цього процесу необхідно забезпечити: повну інформацію за змістом, обсягом та структурою; достатньо високий рівень надійності інформації; можливість порівняння інформації про виробничі запаси у часі за кількісними та якісними показниками; встановлення незалежності каналів надходження інформації, що становить комерційну таємницю; своєчасність надходження інформації, яка стосується виробничих запасів та високу ефективність її опрацювання. Як зазначають В.М. Панасюк та Є.К. Ковальчук існує два основних канали інформаційного забезпечення керівників: формалізований і стихійний. Проміжне становище в системі інформаційного забезпечення керівників має інформація, підготовлена за завданням керівників фахівцями з того чи іншого питання у вигляді довідок, анотацій, аналізів. При правильно організованій системі інформаційного забезпечення потреба в цільовій одноразовій інформації значно зменшується [63, с. 73]. На думку І.Я. Омецінської, нині наявність якісної інформації про діяльність підприємства є запорукою ефективного ведення бізнесу. Інформаційні ресурси відіграють таку ж важливу роль, як і матеріальні, фінансові, трудові. Підвищення ролі інформації та поглиблення функцій бухгалтерського обліку зумовили необхідність застосування в наукових колах терміну «обліковий інформаційний ресурс» [63, с. 132].

Таким чином, не вся інформація, яка потрібна для аналізу виробничих запасів знаходить своє відображення у фінансовій звітності. Значна частина інформаційного забезпечення міститься в системі управлінському обліку та первинній документації, що зумовлено необхідністю формування спеціального інформаційного забезпечення.

Суб'єктами проведення аналізує вище керівництво даного підприємства. Як правило, саме вище керівництво виступає ініціатором процесу формування стратегії і організації аналізу, приймає рішення щодо доцільності здійснення того чи іншого виду діяльності, оцінки критеріїв, обґрунтування шляхів мінімізації ризиків. Саме тому організаторами і користувачами результатів аналізу є вище керівництво підприємства. Сам організаційний процес та проведення аналізу на підприємстві залежать від спеціалізації виробництва та його масштабів, його організаційної структури управління, величини. Якщо розглядати малі підприємства, для яких притаманна проста лінійна організаційна структура управління, функціональні центри аналізу, як правило не створюють. Функції такого центру покладені на власника такого підприємства або директора. Якщо розглядати середні підприємства, де використовується в основному лінійно-функціональна організаційна структура управління, функції аналізу виконує спеціальний аналітик. Щодо організації економічного аналізу в межах суб'єкта господарювання, то основними формами організації є – функціонування окремого структурного підрозділу, який забезпечує виконання всього спектру аналітичних робіт. Така форма є характерною для середніх та великих суб'єктів господарювання, що мають ускладнену організаційну структуру, усвідомлену потребу органів управління отримувати об'єктивну, професійної сформованої аналітичної інформації загалом та в окремих структурних підрозділах. У випадку відсутності структурного підрозділу з економічного аналізу для проведення аналітичної діяльності варто застосовувати структурно-функціональну форму, яка показує необхідну взаємодію одиниць організаційної структури, відповідні для них аналітичні функції. Зокрема, здійснення економічного аналізу входить до функцій будь якої відповідальної особи, тим самим

формується замкнутий контур управління в межах усіх ієрархічних рівнів [61, с. 238].

Формуючи належну систему економічного аналізу на підприємстві, перш за все постає питання про об'єднання чи диференціації планових, облікових або аналітичних робіт. На практиці аналітична робота на підприємстві тісно пов'язана з системою бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та плануванням. Як правило, на більшості малих та середніх підприємств, економічний аналіз, ведення бухгалтерського та управлінського обліку не розділяють. На малих підприємствах часто економічний аналіз проводиться однією особою, як правило, безпосередньо власником або головним бухгалтером у вигляді найпростіших аналітичних розрахунків, як правило зводиться до аналізу загальних показників діяльності. На виокремлення окремої штатної одиниці для здійснення аналітичних функцій часто немає достатньої кількості фінансових ресурсів.

3.2 Аналіз ефективності використання виробничих запасів підприємства

В сучасний період ведення фінансово-господарської діяльності, що зосереджене на дотриманні законів ринку, зокрема співвідношенні пропозиції і попиту та конкурентоздатності суб'єкта господарювання, стимулює кожне підприємство призвичаюватись до змін в структурі ринкового середовища, приймати обґрунтовані управлінські рішення, які стосуються раціональності використання виробничих запасів та намагатись уникати ризиків. При цьому, важливе та суттєве значення має проведений економічний аналіз діяльності підприємства, оскільки дає можливість сформулювати важливу та вкрай необхідну інформацію, на основі якої і приймаються управлінські рішення.

Як відомо, зайві виробничі запаси, які не використовуються підприємством у процесі виробництва та їх накопичення, призводять до неефективної роботи підприємства. Наслідком цього може стати вилучення обігових коштів із обороту, які знаходяться в надлишкових запасах, що у свою чергу веде до зменшення віддачі

від використовуваного капіталу, також знижується ліквідність, яка може призвести до залучення позикових коштів. Проте, варто враховувати і іншу сторону, таку як нестача сировини та матеріалів, що веде до простоїв, або перебоїв у процесі виробництва. Саме цей фактор і провокує необхідність проведення систематичного контролю за рівнем виробничих запасів. Ключовою і складовою частиною якого становить проведення аналізу ефективності і раціональності використання матеріалу, сировини, тощо.

Для проведення обґрунтованого аналізу виробничих запасів та визначення впливу факторів на їх стан та ефективність використання розглянемо дані фінансової звітності та бухгалтерського обліку на прикладі ТОВ «СІТ». Основним призначенням підприємства є виробництво енергозберігаючих лампочок, готової продукції, здатної конкурувати на внутрішніх та зовнішніх ринках. Весь перелік виготовленої продукції передбачає наявність та використання значної кількості виробничих запасів.

Уся інформація, яка стосується виробничих запасів записується на рахунку 20 «Виробничі запаси», до складу якого відносять 9 субрахунків (Додаток А.) В подальшому, дана інформація відображається у фінансовому звіті підприємства. Присутність та залишки виробничих запасів, які знаходяться на складах підприємства та використовуються ним, можуть розраховуватись, як середнє значення за звітний період (рік, місяць, квартал) або на конкретну дату і час. Кількість виробничих запасів на звітну дату обраховується за даними внесеними у бухгалтерський баланс. Якщо ж обрахунки проводити більш детально, то дані беруться із проведення аналітичного та синтетичного обліку.

У таблиці 3.1 наведено забезпеченість виробничими запасами господарюючого суб'єкта у різні звітні періоди, зокрема 2017, 2018 та 2019 роки на прикладі ТОВ «СІТ».

На основі даних таблиці 3.1. проведемо аналіз зафіксованих даних, а саме наявності виробничих запасів станом на 2019 рік у порівнянні із 2018 роком на досліджуваному підприємстві. При цьому, звернемо увагу на позитивний приріст

виробничих запасів, в тому числі за рахунок їх складових, зокрема «Паливно-мастильних матеріалів» – на 1056,4 тис. грн., «Сировина і матеріали» – на 487 тис. грн., «Запасні частини» – на 214,6 тис. грн., «Інші матеріали» – на 16,6 тис. грн. за рахунок додаткового поповнення ресурсів. Вкрай необхідно виокремити, що приріст вище перелічених складових виробничих запасів має бути пропорційним і обґрунтованим відповідно можливостям економічної, виробничої та підприємницької діяльності, за інших умов, таке підприємство втрачає можливість ефективно платоспроможності.

Таблиця 3.2

НАЯВНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «СІТ», тис. грн.*

Склад виробничих запасів	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від 2017 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2018 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2017 р.
Сировина і матеріали	847,80	385,00	872,00	-462,80	487,00	24,20
Запасні частини	1357,00	503,40	718,00	-853,60	214,60	-639,00
Паливно-мастильні матеріали	1381,80	117,60	1174,00	-1264,20	1056,40	-207,8
Пакувальні матеріали	1749,20	1838,60	1448,20	89,40	-390,40	-301,00
Комплектуючі матеріали	810,40	726,80	644,00	-83,60	-82,80	-166,40
Інші матеріали	200,20	199,00	216,80	-1,20	17,80	16,60
Всього	6346,4	3770,40	5073,00	-2576,00	1302,6	-1273,40

*Примітка: У зв'язку з комерційно таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено

На основі даних таблиці 3.2. проведемо аналіз зафіксованих даних, а саме наявності виробничих запасів станом на 2019 рік у порівнянні із 2018 роком на досліджуваному підприємстві. При цьому, звернемо увагу на позитивний приріст виробничих запасів, в тому числі за рахунок їх складових, зокрема «Паливно-мастильних матеріалів» – на 1056,4 тис. грн., «Сировина і матеріали» – на 487 тис.

грн., «Запасні частини» – на 214,6 тис. грн., «Інші матеріали» – на 16,6 тис. грн. за рахунок додаткового поповнення ресурсів. Вкрай необхідно виокремити, що приріст вище перелічених складових виробничих запасів має бути пропорційним і обґрунтованим відповідно можливостям економічної, виробничої та підприємницької діяльності, за інших умов, таке підприємство втрачає можливість ефективної платоспроможності.

Систематизувавши та проаналізувавши показники виробничих запасів у грошовому еквіваленті, за даними наведеними в таблиці 3.1, ми зобразили на рисунку 3.3. динаміку забезпеченості виробничими запасами досліджуваного нами підприємства у розрізі звітних періодів, зокрема 2017, 2018 та 2019 років.

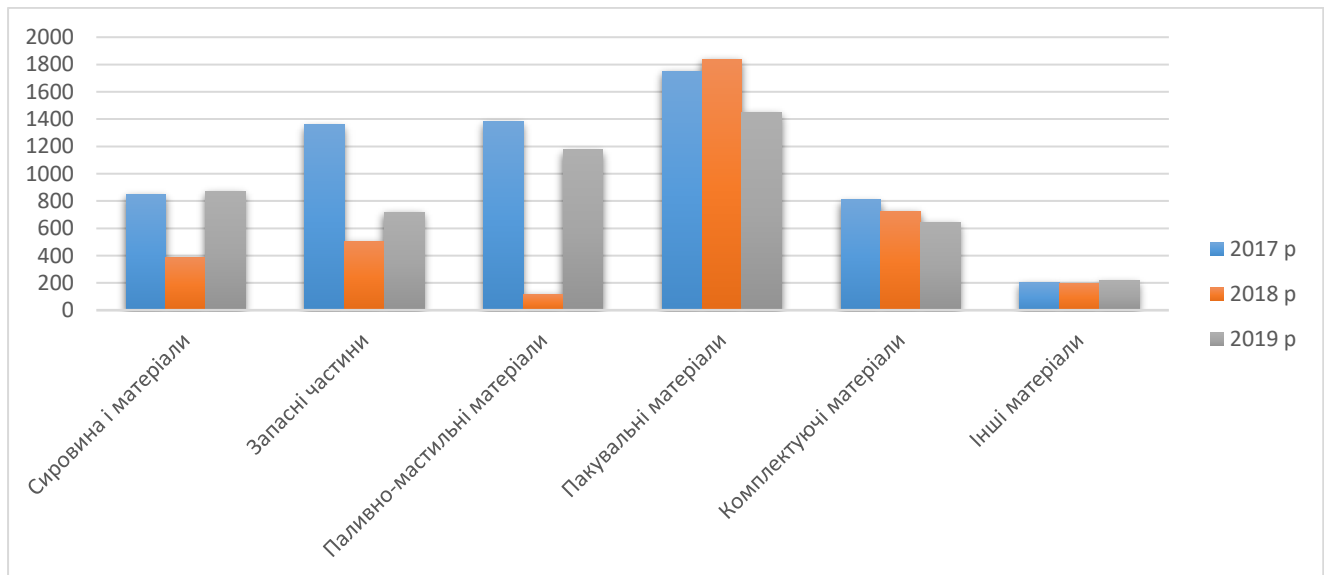


Рис. 3.3. Динаміка забезпеченості виробничими запасами ТОВ «СІТ»

**Примітка: Склала автор на основі таблиці 3.1*

Наступним, не менш важливим фактором, який слід проаналізувати на досліджуваному нами підприємстві є оборотні активи. При цьому важливо визначити яку частину із них складають виробничі запаси. Також, актуально звернути увагу на зміну та динаміку виробничих запасів у різних звітних періодах на підприємстві ТОВ «СІТ». Тому доцільно скласти аналітичну таблицю показників матеріальних оборотних активів (див. табл. 3.3.)

Таблиця 3.3

ПОКАЗНИКИ СКЛАДУ СТРУКТУРИ МАТЕРІАЛЬНИХ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ

«СІТ»*

Показники	2017 р.		2018 р.		2019 р.		Абсолютне відхилення 2018 р. від 2017 р.		Абсолютне відхилення 2019 р. від 2018 р.		Абсолютне відхилення 2019 р. від 2017 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Оборотні активи, в т. ч.:	31714	100	19724	100	51020	100	-11990,0	–	31296	–	19306	–
Запаси всього, в т. ч.:	24140	76,12	14666	74,36	45596	89,37	-9474,0	-1,76	30930	15,01	21456	13,25
Виробничі запаси, в т. ч.:	6346,4	26,29	3770,4	25,71	5073,0	11,13	-2576,0	-0,58	1302,6	-14,58	-1273,4	-15,16
Сировина і матеріали	847,8	13,36	385,00	10,21	872,00	17,19	-462,8	-3,15	487	6,98	24,2	3,38
Запасні частини	1357,0	21,38	503,4	13,35	718,0	14,15	-853,6	-7,84	214,6	0,8	-639,0	-7,23
Паливно-мастильні матеріали	1381,80	21,77	117,6	3,12	1174,0	23,14	-1264,2	-8,03	1056,4	20,02	-207,8	1,37
Пакувальні матеріали	1749,20	27,56	1838,6	48,76	1448,20	28,55	89,40	21,2	-390,40	-20,21	-301,0	0,99
Комплектуючі матеріали	810,40	12,77	726,8	19,28	644,00	12,69	-83,60	6,51	-82,8	-6,59	-166,4	-0,08
Інші матеріали	200,2	3,15	199,00	5,28	216,80	4,27	-1,20	2,13	17,80	-1,01	16,6	1,12

*Примітка: У зв'язку з комерційною таємницею та конфіденційністю інформації суми змінено

Провівши обрахунок і проаналізувавши таблицю 3.3 можна зробити висновок, що частка виробничих запасів, як складової оборотних активів, змінюється, зокрема, в 2017 році виробничі запаси становили 26,29 %, в 2018 році – 25,71 %, а станом на 2019 рік – 11,13 %, що на 14,58 % менше в порівнянні з 2018 роком. Проте, варто відмітити, що в 2019 році збільшився обсяг виробничих запасів, а це, в свою чергу, являється позитивною тенденцією. Також нами було виявлено збільшення частки запасів в загальному об'ємі оборотних активів досліджуваного підприємства.

Враховуючи той факт, що ліквідність підприємства в повній мірі залежить від оборотних активів, ми пропонуємо зосередити свою увагу саме на цих показниках.

Саме процес оборотності виробничих запасів підприємства характеризує періодичність з якою вони перетворюються в готову продукцію, а також частоту забезпечення виробництва новими виробничими запасами, які безпосередньо впливають на систематичність та безперебійність виготовлення нової, конкурентоздатної продукції. В цьому випадку, варто зазначити, для забезпечення стабільної кількості готової продукції, без значних накопичень оборотних ресурсів, має бути висока швидкість обертання активів чим більший цей показник, тим менше запасів нам потрібно. Швидкість обертання активів характеризується наступними показниками:

Тривалість одного обороту оборотних активів обчислюється за формулою:

$$T_{об} = (\Phi_{об} \times Д) / ЧД, \quad (1)$$

де $\Phi_{об}$ – середньорічна вартість виробничих запасів;

$Д$ – число днів в аналізованому періоді (при аналітичних розрахунках прийнято вважати, що тривалість року – 360, кварталу – 90 і місяця – 30 днів.

$ЧД$ – розмір чистого доходу (виторгу) відреалізованої продукції (ф.2, ряд. 035).

Чим менший коефіцієнт тривалості обороту, тим краще використання виробничих запасів.

Кількість оборотів за певний період, або коефіцієнт оборотності оборотних активів, обчислюється за формулою:

$$K_{об} = ЧД / \Phi_{об}, \quad (2)$$

Чим вище заданих умов коефіцієнт оборотності, тим краще використовуються виробничі запаси.

Коефіцієнт завантаження запасів в обороті, зворотний коефіцієнту оборотності, визначається за формулою:

$$K_з = \Phi_{об} / ЧД, \quad (3)$$

Проведемо розрахунок ключових показників на базі інформаційних даних досліджуваного підприємства (див. табл. 3.4.).

Таблиця 3.4

ОБОРОТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «СІТ»*

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від 2017 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2018 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2017 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	98364	96268	66438	-2096	-29830	-31926
Середньорічний обсяг виробничих запасів, тис. грн.	7052	6256	5511	-796	-745-	-1541
Коефіцієнт обертання виробничих запасів, оберти	13,95	15,39	12,06	1,44	-3,33	-1,89
Тривалість обороту виробничих запасів, дні	25,81	23,39	29,86	-2,42	,47	4,05
Коефіцієнт закріплення виробничих запасів	0,07	0,06	0,08	-0,01	0,02	0,01

Як видно з таблиці 3.34., наведені в ній розрахунки характеризують наступне:

- спостерігається негативна динаміка чистого доходу, значення якого рік у рік зменшується;
- значення середньорічного обсягу виробничих запасів у 2019 році зменшилося на 745 тис. грн.;
- кількість обертів виробничих запасів зменшилась, а саме - значення коефіцієнта обертання, який у 2018 році в порівнянні із попереднім зріс на 1,44 оберти, а в 2019 році відповідно до 2018 року – зменшився на 3,33 оберти. Якщо звернути увагу на показники тривалості обороту у цей період часу, то він зріс на 6,47 дні, що свідчить про меншу оборотність виробничих запасів і негативно відбивається на загальній оборотності запасів. Наочним прикладом є співставлення 2018 і 2017 рр., де цей показник мав позитивну динаміку і зменшився на 2,42 дні;

- зниження показника «коефіцієнт закріплення виробничих запасів» в 2018 році відносно до 2017 року свідчить про те що сума середнього залишку запасів, яка відповідає 1 гривні від прибутку від реалізованої продукції знизилась на 0,01 пункти, але в 2019 році порівняно із 2018 роком, значення даного показника збільшилось, що свідчить про гіршу ситуацію із обертанням виробничих запасів у даний звітний період. Це було спричинено негативною динамікою таких показників як прибуток і виробничі запаси 2018-2019 звітні роки.

В залежності від середніх залишків станом на цей рік та об'ємів продажу за минулий рік вкажемо умовне значення тривалості обороту -30 днів. Підставляючи дані із вищевказаної таблиці, методом послідовних дій проведемо дослідження, дані якого занесемо в таблицю 3.5.

Таблиця 3.5

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ОБОРОТНОСТІ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У ТОВ «СІТ»

Показник	Тривалість обороту в днях			Відхилення (+,-)		
	2017 р.	умовний	2018 р.	загальне	у т.ч. за рахунок факторів	
					середніх залишків	обсягу реалізації
Тривалість одного обороту виробничих запасів	25,81	30	23,39	-2,42	+4,19	-6,61

Якщо проаналізувати дані наведені у таблиці вище, то варто виокремити збільшення обертання виробничих запасів, та сповільнення оборотності. Це є наслідком негативної тенденції показників чистого доходу і виробничих за 2017-2018 роки.

Цей показник має суттєве значення при аналізі ефективності використання виробничих запасів, так як він безпосередньо характеризує фінансовий стан підприємства, та допомагає у прийнятті ефективних рішень. Саме зростання

(прискорення) показника оборотності може сприяти вивільненню значної суми активів, які знайдуть своє місце в розвитку та розширенні процесу виробництва.

Проте, як свідчить практика зменшення (сповільнення) цього показника спонукає до залучення додаткових коштів у процес виробництва.

Кількісне значення запасів, які вивільнюються (чи додатково залучаються) визначаються добутком суми одноденного обороту (виторгу) за звітний період та кількості днів прискорення чи вповільнення оборотності в звітному періоді у порівнянні із попереднім. Якщо це відобразити за допомогою формули, тоді ми отримаємо такий вираз: [3, с.66] (4)

$$B=(ЧД(T_{об1}-T_{об2}))/D \quad (4)$$

де $T_{об1}$ – оборотність в днях в базисному періоді;

$T_{об2}$ – оборотність в днях в звітному періоді;

$ЧД$ – розмір чистого доходу (виторгу) від реалізованої продукції;

D – кількість днів у звітному періоді.

Показник залучення оборотних активів характерний в таких ситуаціях, коли прискорення оборотності проходить паралельно із зростанням обсягів виготовлення продукції, при цьому швидкість приросту виробництва продукції має бути більшою за швидкість збільшення залишків запасів.

Оскільки значення показника залучення активів в 2018 р. було із знаком « - » 647,13 тис. грн., то це характеризує вивільнення ресурсів і ефективність роботи. Не зважаючи на позитивну динаміку 2018 року, у 2019 році картина економічної ситуації підприємства суттєво змінюється і даний показник характеризується додатним значенням +1194,05 тис. грн., що в свою чергу свідчить про потребу в додатковому залученні коштів.

Забезпеченість, раціональне використання, своєчасність надходження, якість виробничих запасів та багато інших факторів мають безпосередній вплив на продуктивність роботи підприємства, збільшення виробництва що в свою чергу веде до накопичення капіталу, та формуванню перспективного бізнес-плану з розвитку та просування підприємства. Проте, неефективне використання, надлишок, який не

здійюється у процесі виробництва, та несе за собою лише додаткові витрати на зберігання, має негативний вплив на фінансову ситуацію підприємства.

При аналізі виробничих запасів важливою є оцінка калькуляційної статті «Прямі матеріальні витрати» та економічного елемента «Матеріальні затрати». При цьому важливим є обґрунтоване формування таких показників. Як уже зазначалось, до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат; до складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини та основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива і енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних і інших матеріалів.

Для того, щоб дослідити ефективність та раціональність використання матеріальних ресурсів застосовують систему узагальнюючих показників. До їх складу включають: матеріаловіддача, питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції, матеріаломісткість.

Матеріаловіддача – це співвідношення вартості виготовленої продукції (робіт, послуг) до величини матеріальних витрат. зазначений показник характеризує віддачу виробничих запасів на одну гривню виготовленої продукції (робіт, послуг). У свою чергу, матеріаломісткість – це відношення величини матеріальних витрат до обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг). Зазначений показник вказує, скільки матеріальних витрат приходить на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції (робіт, послуг) – це відношення суми матеріальних витрат до повної собівартості продукції(робіт, послуг). Динаміка зазначеного показника характеризує зміну матеріаломісткості продукції (робіт, послуг).

Нині важливим завданням ефективної діяльності підприємства є оптимізація матеріаломісткості виробництва. В комплексі заходів, що зумовлюють зниження матеріаломісткості, економію виробничих запасів, важливе місце займає вдосконалення нормування, планування, обліку, а також аналізу виробничих запасів.

Матеріаловіддача продукції характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів та розраховується діленням вартості виробленої продукції на суму матеріальних витрат.

$$M_v = \sum(K \times C_m) / \sum(K \times H^n \times C^n), \quad (5)$$

де M_v – матеріаловіддача продукції в грн.;

K – обсяг випуску продукції (в натуральних одиницях);

H^n – норма витрачання n -виду матеріалу на одиницю продукції (в натуральних вимірниках);

C^n – ціна одиниці n -виду матеріалу за період, що аналізують, грн.;

C_T – відпускна ціна на одиницю продукції, грн.

Матеріаловіддача характеризує, скільки вироблено продукції з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії).

Матеріаломісткість оцінюють на основі вартісних, натурально-вартісних і натуральних показників. Вартісний показник є узагальнюючим. Його використання дає змогу здійснити порівняльну оцінку матеріаломісткості на всіх рівнях управління виробництвом. Натурально-вартісний коефіцієнт матеріаломісткості (в $m^3/млн.грн.$, $t/млн.грн.$ тощо). визначає речовий склад матеріальних витрат і розраховується відношенням матеріальних витрат в розрізі їх видів у натуральному виразі до загального обсягу виробництва. Натуральні показники матеріаломісткості – це витрати конкретного виду запасу на одиницю виготовленої продукції (робіт, послуг) у натуральному виразі. Таким чином, натурально-вартісні та натуральні показники якісно доповнюють характеристику матеріаломісткості, а також забезпечують конкретизацію заходів, спрямованих на зниження її рівня. Вищезазначені показники лежать в основі розрахунку індексів матеріальних витрат на 1 грн. готової продукції (робіт, послуг), питомих витрат важливих для

виробництва видів виробничих запасів у натуральному виразі, співвідношень темпів приросту матеріальних витрат та обсягів виробництва. За допомогою використання таких показників аналізують ефективність використання виробничих запасів у звітному періоді порівняно з базовим.

Поряд з показниками матеріаломісткості продукції (робіт, послуг) важливим є розрахунок показника матеріаловіддачі. Останній є оберненим до матеріаломісткості та забезпечує контроль за інтенсивністю використання виробничих запасів, оскільки характеризує виробництво продукції (робіт, послуг) на 1 грн. використаних виробничих запасів .

Матеріаломісткість продукції (зворотній показник до показника матеріаловіддачі) є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат (без амортизації) на кожну гривню товарної продукції та розраховується як відношення суми всіх матеріальних витрат до вартості виробленої продукції:

$$M_m = \sum(K \times H^n \times \text{Ц}^n) / \sum(K \times \text{Ц}_r), \quad (6)$$

Де M_m - матеріаломісткість продукції, грн.

Розрахунок у загальноючих показників використання виробничих запасів наведено у табл. 3.6.

Проаналізувавши отримані дані, зазначимо, що 2019 році порівняно з 2018 роком на 0,08, що відбулося зниження показника «матеріаловіддача» у негативно позначається на діяльності підприємства. Матеріаломісткість продукції у звітному році порівняно з минулим зросла на 0,06, це свідчить, що рівень матеріальних витрат на гривню виробленої продукції збільшився – продукція стала більш матеріаломісткою.

Зміна показника «матеріаловіддача» також свідчить про зниження ефективності використання виробничих запасів. Рентабельність цього виду ресурсів у 2019 році порівняно з 2018 роком знизилася на 12,42 % внаслідок того, що темпи зниження прибутку (36,36 %) були вищими, ніж темпи зниження середньорічного обсягу виробничих запасів (11,91 %). Рентабельність виробничих запасів

залишається на нестабільному рівні, з 2018 року даний показник зростає, на 1 грн. виробничих запасів припадало 44,76 копійок прибутку від основної діяльності, а у 2019 році спостерігається значний спад показника. За звітний період кожна гривня, вкладена у виробничі запаси, забезпечила отримання 32,34 копійок основного прибутку.

Таблиця 3.6

МАТЕРІАЛОМІСТКІСТЬ, МАТЕРІАЛОВІДДАЧА ТА РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «СІТ»

Показник	2017р.	2018р.	2019р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від 2017 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2018 р.	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2017 р.
Обсяг виробленої продукції, тис. грн.	98364	96268	66438	-2096	-29830	-31926
Прибуток від основної діяльності, тис. грн.	1640	2800	1782	1160	-1018	142
Середньорічний обсяг виробничих запасів, тис. грн.	7050	6256	5511	-796	-745	-1541
Матеріальні витрати, тис. грн.	89122	83154	61612	-5968	-21542	-27510
Матеріаловіддача	1,10	1,16	1,08	0,05	-0,08	-0,03
Матеріаломісткість	0,91	0,86	0,93	-0,04	0,06	0,02
Рентабельність виробничих запасів, %	23,26	44,76	32,34	21,50	-12,42	9,08

Для підвищення ефективності використання виробничих запасів на підприємстві потрібно аналізувати тенденції зміни складу виробничих запасів, виконання плану за їх рівнем, розраховувати вплив чинників на їх приріст, визначити показники, що характеризують ефективність використання цього виду ресурсів, собівартість товарної продукції, результативність та раціональність діяльності.

Проведений аналіз та оцінка ефективності використання запасів на ТОВ «СІТ» за 2018-2019рр, продемонстрував динамічну тенденцію. Важко не помітити збільшення показника матеріаломісткості і зменшення рівня матеріаловіддачі.

Як наслідком недоскорналості організації виробництва та некоректного матеріало-технічного забезпечення, порушенням технології виробничого процесу і погана якість сировини, призвели до збільшення показника матеріаломісткості

Дані дослідженні у цій роботі свідчать про необхідність застосування певних заходів, які спонукатимуть зростання рентабельності. Одним із рішень, які стимулюватимуть приріст виробництва, що в свою чергу надасть можливість зростання прибутку та буде мати позитивний вплив на рентабельність виступає збільшення реалізації.

Тому, для вдосконалення оптимізації і ефективності використання виробничих запасів варто звернути увагу на такі заходи як економічні, організаційні та інноваційні. Якщо розглядати окремо кожні із них, то під економічними розуміють обґрунтованість кількісної характеристики споживання виробничих запасів. Цей захід цілеспрямовано стимулює до економії виробничих запасів. До організаційних заходів відносять ті, які дозволяють оптимізувати використання виробничих запасів, та контролювати як їхній стан, так і структуру. В свою чергу, інноваційні заходи вдосконалення ефективності використання виробничих запасів полягають у задіяні ресурсозберігаючих технологій.

Ефективне використання запасів у виробничому процесі є одним із найважливіших показників зниження матеріаломісткості та самої собівартості виготовленої продукції, підвищення рентабельності та прибутковості виробництва. Запропоновані заходи щодо покращення використання виробничих запасів на підприємстві ТОВ «СІТ» стимулюватимуть накопичення резервів для підвищення ефективності використання, як виробничих запасів, так і оборотних засобів в цілому. Проведення подальших досліджень спрямовані а розробку нових та ефективних методів управління та планування виробничими запасами, розробок моделей, що дозволять забезпечити оптимальну наявність виробничих запасів для досягнення максимального зростання ефективності їх використання.

Висновки до розділу 3

1. Ключову частину у складі матеріальних витрат підприємства займають виробничі запаси, вартість яких безпосередньо впливає на вартість виготовленої продукції. В ході написання роботи висвітлено актуальність і необхідність чіткої організації обліку виробничих запасів яка сприяє підвищенню ефективності виробництва. Доцільність дослідження теми аналізу виробничих запасів у системі управління зумовлена потребою вдосконалення методики аналізу запасів та правильної їх організації для підвищення ефективності управлінських рішень щодо виробничих запасів у ринкових умовах.

2. Проаналізувавши праці відомих науковців та вчених, очевидно, що аналіз виробничих запасів є не лише джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, але і дозволяє розрахувати відхилення обсягу ресурсів які були використані в процесі виробництва для запланованих показників та встановити причини їх виникнення.

3. В роботі проведений аналіз ефективності діяльності підприємства щодо раціональності використання виробничих запасів. Критеріями оцінки ефективності системи управління визнано мінімізацію розміру витрат, пов'язаних з формуванням і використанням запасів та прискоренням їх оборотності за допомогою застосування узагальнених показників, а саме матеріаловіддача, матеріаломісткість і рентабельність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артем'єва Л. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів. Л Баланс. 2008.
2. Аудит: навч. –метод. посібник для самот. Вивч. дисц./В.Я. Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко [та ін.]. Київ: КНЕУ, 2011. 268 с.
3. Багрій К.Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства . Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Вип. 7(25): Ч. 1. Луцьк, 2010.– С. 50–58. -
4. Багрій П. І. Економічний словник . П. І. Багрій, С. І. Дорогунцов. –Гол. ред. Укр. Радянська енциклопедія Академії наук УРСР, 1973. 621 с .
5. Безруких П.С. Бухгалтерский учет 2002. 719 с..
6. Бизнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. К.: Україна,1995. 157 с.
7. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник. Київ: КНЕУ, 2011. 628 с. .
8. Білик М.С., Кіндрацька Г. І., Кобилюх О. Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою.*Вісник національного університету «Львівська політехніка»*2010. N 669. С. 254–261. -
9. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. К.: Ника-Центр, Эльга, 2001. — 528 с.
10. Большой экономический словарь [Сост. А. Борисович]. М.:Книжный мир, 2004. — 895 с
11. Болух М. А., Бурчевський В.З., Горбатов М. І. Економічний аналіз: навч. посібн. К. КНЕУ, 2001. 540 с.
12. Бондар М.І. Аудит в АПК Навч. Посібник. Київ: КНЕУ, 2013. 188 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф.Бутинець

та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.

14. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Н.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.

15. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. Для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит» Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.

16. Велш Г.А. Основ фінансового обліку. Г.А. Велш., Д.Г. Шорт.; [пер. з англ. О. Мінін та О. Ткач]. К.: Основи, 1997. 943 с.

17. Вильям Дж. Стивенсон. Управление производством М.: Лаборатория базовых знаний. ЗАО ВИНОМ, 1998. 928 с.

18. Виноградова М. О. Аудит: навчальний посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидеєва. К.: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.

19. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово – господарської діяльності підприємств: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2004. 180 с.

20. Герасимчук З. В. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник / З.В. Герасимчук, І. М. Вахович. Луцьк: Надстир'я, 2004. – 520 с.

21. Дубініна М.В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва. Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні: Тези доповідей на вузівській науково-практичній конференції. Миколаїв: НУК, 2007. 156 с.

22. Дутчак І. Б. Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат / І. Б. Дутчак URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/229.pdf. Назва з екрана.

23. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.). К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

24. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток. К.: КНЕУ, 2001. – 346 с. 3/3/3/

25. Економічні науки //// Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» / N 4 (44), 2 т., 2018
26. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 N 996-14-ВР.. 1.3.4
27. Закон України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, із змінами і доповненнями), поточна редакція від 01.07.2020 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
28. Згідно Закону України «Про інформацію» Із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 6 квітня 2000 року N 1642-III .
29. Зонова А.В. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. Стандарт третьего поколения. А.В. Зонова, И.Н. Бачуринская, С.П. Горячих. СПб.: Питер, 2011. 480 с.: ил. (Серия "Учебное пособие").
30. Іваниенко В.В. Финансовый анализ: учеб. пособ. 2-е изд. Х.: ИД «ИНЖЕК», 2003. 176 с.
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).
32. Кащена Н. Б., Цуконова О. В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства // Економічна стратегія і перспективи розв'итку сфери торгівлі та послуг. 2011. N 2. С. 128–135
33. Китайчук Т. Г. Облік та контроль товарно-матеріальних цінностей в аграрних формуваннях: авто реф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Т.Г. Китайчук; Ін-т аграр. екон. УААН. К., 2010. – 24 с
34. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1999. 768 с.,
35. Кулик В.А. Формування облікової політики підприємства щодо запасів / В.А. Кулик .Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2012. –№ 3 (54). С.191-195

36. Лавруша О.Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. 2012. Вип. 1, Том 2. С. 135-139. .

37. Лист Міністерства фінансів України від 27.02.2003 р. N 053-2920 на запит щодо окремих питань з бухгалтерського

38. Лучко М. Р. Аналіз в аудиті: окремі питання застосування. *Науковий журнал «Економічний аналіз»*. 2017. Том 27. № 4. С.11-19.

39. Лучко М. Р. Аналітичні процедури в процесі аудиту системи управління запасами. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 26 черв. 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 95-97.

40. Лучко М. Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: навч. посіб. Тернопіль, 2016. 252 с.

41. Лучко М. Р., Зінкевич А.М. Аудит податків та платежів у контексті оптимізації діяльності підприємства. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. № 1. С. 186-196.

42. Лучко М. Р., Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту в умовах євроінтеграції процесів. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 229-234.

43. Макиан М. Финансы и бухгалтерский учет / М.Макиан; пер. с англ. П.А. Викене. М.: ООО "Издатель-ство АСТ": ООО "Издательство Астрель", 2004. XX, 347[1] с. (Шаг за шагом)., .

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

45. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: затв. Наказом МФУ від 10.01.2007 р. N 2 (зі змінами і доповненнями).

46. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Міністерством промислової політики України Наказом від 09.07.2007 р. N 373 . URL: <http://industry.kmu.gov.ua>. – Назва з екрана.

47. Міжнародне науково-технічне співробітництво: Матеріали V (XVII) Всеукр. наук.-практ. конф., Київ, 12-13 березня 2009р.: тези доповідей / [редкол.: В.Г. Герасимчук (відпов. ред.) та ін.]. К.: НТУУ «КПІ», 2009.– 268 с.
48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси»
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси»
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text 310 «Знання бізнес,
50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси»
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text 320 «Суттєвість в аудиті»,
51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси»
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text аудиту 400 «Оцінка ризиків та системи внутрішнього/ контролю»
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси»
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text аудиту №300 «Планування»
53. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: навч. посіб. / [М. Р. Лучко, І. Д. Бенько, С. Р. Яцишин, Н. Г. Мельник]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 390 с.
54. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг URL :
http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf.
55. Морозюк Н. С. Порівняльні концепції визначення запасів в країнах світової співдружності / Н. С. Морозюк, О.П. Дяченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. -N 4 (28). С. 271-275.
56. Мус Гарольд, Ханшманн Рольф. Бухгалтерський облік: основи — завдання розв'язання / Пер. з нім. С.Лобачової. К.: КНЕУ, 2000. 368 с
57. Наказ Міністерства фінансів України від 30.10.1999 р. *Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів [№ 379 від 16.09.2019](#)* в останній редакції.

58. Нідлз Б. Принципи бухгалтерського учета / НідлзБ., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; пер. с англ. под ред. Я. В.Соколова. [2-е изд.]. М.: Финансы и статистика,1997. — 496 с.

59. НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”

60. Оглобин А.А. Планирование и контроль запасов материальных ресурсов предприятий в условиях новой экономической реформы: дис. ...канд. эк. наук: 08.00.21. Свердловск, 1989. 243 с.

61. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості / І. Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. –2016. -N 3. –С.131-141.

62. Р. В. Кружкова, В. А. Даеничева, С. С. Елагина и др ., Организация, планирование и управление производством на предприятиях пищевой промышленности.; под ред. Р.В.Кружковой: 5-еизд., перераб. И доп. М.: Агропром издат, 1985. —495 с.

63. Панасюк В.М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством / В.М. Панасюк, Є.К.Ковальчук // Вісник ЖДТУ. –201. -№ 3 (57). –С.73-75

64. Пасько О. В. Трансформація структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту / О.В. Пасько // Облік і фінанси. – 2013. – № 1(59). – С. 80-91.

65. 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, 2015. – 472 с.

66. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю / А.А. Пилипенко, В.І. Отенко. –Харків: вид. ХДЕУ, 2002. –288 с.

67. Пилипів Н. І. Особливості класифікації запасів на целюлозно-паперових підприємствах / Н. І. Пилипів, М. І. Борисовський // Вісник Львівської комерційної академії. Серія товарознавча. - 2014. - Вип. 14. - С. 60-65.

68. Піголь І. Д. Місце інформаційного забезпечення у процесі аудиту / І.Д. Піголь, Г.В. Даценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/pigol-id-datsenko-gv-mistse-informatsiynogo-zabezpechennya-u-protsesi-auditu>. .
69. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: дис. ...канд. екон. Наук: 08.00.09 / О.А. Подолянчук. –К., 2009 –286 с.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 09.08.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: За-тверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. N 87,зі змінами та доповненнями. поточна редакція від 29.10.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> .
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 29.10.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
73. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 р. N 187/98-ВР / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/98>.
74. Пушкар М. С. Illogicality Of Modern Accounting Science Title and Connect. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. Міжнародний науковий журнал. 2016. Випуск 2. С. 9-17.
75. Пушкар М. С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2009. 260 с.
76. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Тернопіль:Економічна думка, 1999. 422 с.
77. Роева О.С. Розвиток підходів до класифікації виробничих запасів на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України / О.С. Роева // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. –2016. –Вип. 29. –С. 163-169. .

78. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

79. Селіванова Н.М. Проблемні аспекти обліку виробничих запасів аграрних підприємств

URL:http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/En/2010_53/Selivan.pdf.

80. 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.

81. Скорба О.А. Методика аудиту виробничих запасів / О.А. Скорба // - URL: http://www.rusnauka.com/10_DN_2014/Economics/7_164604.doc.htm

82. Скорба О.А. Організація проведення аудиту виробничих запасів / О.А. Скорба URL: http://www.rusnauka.com/9_NND_2014/Economics/7_164138.doc.htm

83. Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік і прийняття рішень / П.С. Смоленюк Хмельницький, НВП «Еврика», 2001. –380 с.

84. Сонько В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн. Для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / В. Сонько Тернопіль: Астон, 2005. 496 с.

85. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. Тернопіль: Астон, 2005. 496 с

86. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. Посіб. 3-тє вид., перероб. та доп, -К.:КНЕУ, 2000. – 578 с .

87. Стражева Н.С. Бухгалтерский учет: учеб.-метод. пособие / Н.С. Стражева, А.В. Стражев. 10-е изд., пере-раб. и доп. Мн.: Книжный дом, 2004. 432 с

88. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб./ Б.Ф. Усач – 4-те вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2014. – 231 с. Сорокіна Олена Степанівна., старший викладач кафедри обліку і аудиту Кримського економічного інституту ДВНЗ

89. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. – 408 с. - URL: <http://westudents.com.ua/glavy/5334-metodika-audit-virobnichih-zapasv.htm>

90. Федак Л. М. Запаси підприємств: сутність та класифікація / Л.М.Федак // Вісник Хмельницького національного університету.2012.№1. С. 157-1

91. Т. В.Федченко, М. С. Махов Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2011. Сборник научных трудов SWorld. Материалы международной научно-практической интернет конференции (19 по 30 июня 2012 г.).– Выпуск 2. Том 19.– Одесса: КУПРИЕНКО, 2012.– 107 с. URL: <http://sworld.com.ua/konfer27/100.pdf>

92. Хендриксен Є.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соко-лова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.: ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту) 1.2.14.

93. Чейз Р.Б., Эквилайн Н.Дж., Якобс Р.Ф. Производственный и операционный менеджмент: 8-е изд. [пер. с англ.]. М.: Издательский дом «Вильямс», 2001. 704 с.

94. Череп О. Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О.Г. Череп, І.В. Буряк / Вісник ЖДТУ. 2010. № 3(53). С. 197-200.

95. Швець І.Б., Бондарева І.А. Управление производственными запасами на предприятии: монографія. НАН України. Донецк, 2003. 182 с

96. Шендригоренко М.Т. Виробничі запаси підприємства як об'єкт обліку та аудиту / М.Т. Шендригоренко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. Випуск 20. С. 1045-1047

97. Шестерняк М. М. Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 204-206. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/retrieve/75a596ed-d2bd-4771-ad7b-3f503ed5d9ae/Stan%20i%20perspektuvu31.05_1.06.2018.PDF#page=217_2,1,6

98. Шестерняк М. М. Економічний аналіз: перспективи розвитку. *Збірник тез доповідей XV Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих*

вчених «Економічний і соціальний розвиток України у XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації», (м. Тернопіль, ТНЕУ, 29-30 березня 2018 р.). Тернопіль: «Економічна думка ТНЕУ», 2018. С. 233-235. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/28188/1/233.PDF>

99. Шестерняк М. М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. *International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings*, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages. P. 187-189. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/35762/3/Shesternyak.Poland.pdf>

100. Шестерняк М. М. Оцінка стану та тенденцій розвитку надання аудиторських послуг. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 27 грудня 2019 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 269-272. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/37172/1/збірник.pdf#page=269>

101. Шестерняк М. М. Оцінка стану та тенденцій розвитку надання аудиторських послуг. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф.* (Тернопіль, 27 грудня 2019 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 269-272. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/37172/1/збірник.pdf#page=269>

102. Шестерняк М. М. Проблемні питання розвитку аудиту та формування його теорії. *Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали наук.-практ. конф.*, (м. Тернопіль, 26-27 квітня 2013 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 133-135. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/9813>

103. Шестерняк М. М. Сучасний економічний аналіз та його основні види. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. Випуск № 20 / 2018. Ужгород, 2018. С. 158-162. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20\(3\)_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_20(3)_34)

104. Шестерняк М. М. Сучасний стан розвитку економічного аналізу. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства: зб. матер.*

всеукр. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 18 квітня 2018 р.) у 2-х т.: Т.1 / ред. кол.: ВННІЕ ТНЕУ. Тернопіль: Крок, 2018. С. 121-123. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/30130/1/121.PDF>

105. Шомштейн А.А. Нормирование материальных ресурсов, производственных запасов и характеристика применяемых материалов (метод. материалы). М.: ЦБТИМС, 1968. 309 с.

106. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений /под ред. С. Б. Барнгольц, Г. М. Тация. Москва : Финансы и статистика, 1986. 407 с

107. Юшко Т. І. Одажіу Т. Г. Особливості аналізу матеріальних запасів на підприємствах промисловості // Матеріали конференції «Научный прогресс на рубеже тысячелетий». Экономические науки URL: http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/46422.doc.htm

108. URL:[Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko \[et al.\]; under the guidance M. Luhcko. Ternopil: TNEU, 2017. 232 p.](#)