

**Міністерство освіти і науки України**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра фінансового контролю та аудиту**

**ВІНЯРЧИК ГЕНАДІЙ ІГОРОВИЧ**

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ, АУДИТ ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

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

Студент групи ОЕЕмз-21

Вінярчик Г.І. \_\_\_\_\_

Науковий керівник: д.е.н. проф.,

Панасюк В. М. \_\_\_\_\_

Тернопіль 2020

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b>	3
<b>РОЗДІЛ 1. ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБ’ЄКТ АУДИТУ І АНАЛІЗУ</b>	
1.1. Поняття виробничих запасів та проблеми їх трактування	5
1.2. Класифікація виробничих запасів	10
1.3. Основні вимоги до визнання та оцінювання запасів	17
Висновки до розділу 1	26
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ</b>	
2.1. Алгоритмічна послідовність виконання завдань з аудиту виробничих запасів	28
2.2. Розробка стратегії та плану аудиту виробничих запасів	37
2.3. Аудит виробничих запасів підприємства	47
Висновки до розділу 2	56
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА</b>	
3.1. Основні напрямки аналізу виробничих запасів	58
3.2. Аналіз стану, структури, динаміки та забезпеченості підприємства виробничими запасами	63
3.3. Аналіз ефективності використання виробничих запасів	70
Висновки до розділу 3	77
<b>ВИСНОВКИ</b>	79
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b>	83

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Аудит та аналіз операцій з виробничими запасами відіграє для підприємства важливе значення, оскільки від їх результатів залежить обґрунтованість інформаційної підтримки управлінських рішень щодо його матеріального забезпечення, можливості мінімізації витрат для збільшення економічних вигід, а також ефективність подальшої діяльності загалом.

Аналіз наукових і методичних праць із питань обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів свідчить про багатовекторність досліджень. Їх розглядали у своїх працях вітчизняні і зарубіжні науковці. Серед них Н.В. Артеменко, Л.В.Бурдейна, Л.М.Ганас, С.Ф. Голов, К.С. Мельнікова, Г. Сиротюк, О.А. Скорба, М.І. Скрипник, К.О. Утенкова, Р.Ентоні, Дж.Рис, У.Хорнгрен та Дж.Фостер, Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуел Д. Незважаючи на важливість отриманих результатів, враховуючи трудомісткість аудиту та аналізу виробничих запасів, вони і далі продовжують залишитися об'єктом наукових досліджень. Це обумовило вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її науково-практичну значимість, мету та завдання.

**Мета і завдання дослідження.** Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження існуючих теоретичних і практичних питань з організації і методики аудиту та аналізу виробничих запасів. Відповідно до цільової спрямованості у випускній роботі поставлені та вирішені такі завдання:

- розкрити економічну природу категорії «виробничі запаси» і визначити її склад як об'єкта аудиту та аналізу;
- уточнити класифікацію та методику оцінювання виробничих запасів;
- узагальнити питання організації і методики проведення аудиту виробничих запасів;
- уточнити напрями аналізу виробничих запасів вітчизняних підприємств на сучасному етапі поглиблення економічних реформ;
- систематизувати основні види аналітичних робіт за уточненими напрямками аналізу виробничих запасів підприємств.

**Об'єктом дослідження** є процеси формування системи аудиту та аналізу

виробних запасів на вітчизняних підприємствах.

**Предметом дослідження** є теоретико-методичний інструментарій та практичні аспекти організації і методики аудиту та аналізу виробничих запасів підприємств .

**Методи дослідження.** У випускній роботі використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, а саме: діалектичний метод пізнання – для уточнення поняття виробничих запасів як економічної категорії; методи загальнонаукової абстракції, індукції та дедукції, порівняння, аналізу і синтезу – при формуванні класифікаційних ознак виробничих запасів; спостереження – для вивчення стану аудиту та аналізу виробничих запасів; групування для опрацювання аналітичної інформації; методи документального і фактичного контролю щодо узагальнення методики аудиту виробничих запасів; економіко-математичні методи – при розрахунку оптимальних обсягів виробничих запасів.

Інформаційною базою дослідження є закони України, нормативно-правові акти з питань регулювання обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів, П(С)БО, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти аудиту, періодичні та монографічні видання, матеріали міжнародних, всеукраїнських науково-практичних конференцій, вітчизняні та зарубіжні публікації, електронні ресурси; обліково-аналітичні матеріали досліджуваного підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості використання запропонованих рекомендацій щодо удосконалення методики аудиту та аналізу виробничих запасів з метою перевірки на достовірність, повноту та своєчасність подання інформації про виробничі запаси у звітності підприємства для потреб управління.

**Публікації.** За темою дослідження опубліковано одну наукову працю загальним обсягом 0,2 друк. арк.

**Обсяг і структура роботи.** Випускна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ І АНАЛІЗУ

#### 1.1. Поняття виробничих запасів та проблеми їх трактування

Виробничі запаси є однією із умов неперервного виробничого процесу, а також складовою оборотних активів підприємства. Вартість використаних виробничих запасів формує одну із найбільш вагомих складових витрат у структурі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Однак, варто зазначити, що наявність великої кількості виробничих запасів спричинює негативний вплив на діяльність підприємства. У зв'язку з цим, правильність організації їх обліку, аналізу та аудиту не тільки впливає на збереження запасів, але і на достовірність розрахунку фінансових результатів підприємства.

Огляд літературних джерел свідчить про існування різних понять-синонімів, які використовуються поряд з терміном «виробничі запаси», а саме: «ресурси», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси», «матеріальні оборотні активи», «матеріальні цінності» (табл.1.1). Розбіжність у тлумаченні цих понять веде до виникнення неоднозначності при формулюванні умов визнання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку підприємства. З метою ідентифікації сутності дефініції «виробничі запаси» розглянемо поданий перелік детальніше.

Треба зазначити, що поняття «запаси» почали застосовувати у вітчизняній науковій літературі у ході реформування бухгалтерського обліку і наближення його до міжнародних стандартів. До прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у науковій термінології використовувалися різні назви, а саме: активи, ресурси, товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

На даний момент серед науковців відсутнє узгоджене розуміння у тлумаченні категорії «ресурс».

У тлумачну словнику [10] ресурс трактується як допоміжний засіб, засоби, запаси, можливості, джерела доходів. В. Я. Горфинкель вважає, що

засобами є прийоми, способи дії для досягнення певної мети, а також предмети, пристосування, які потрібні для ведення будь-якої діяльності [21].

Таблиця 1.1

Трактування дефініції «виробничі запаси» у працях вітчизняних і зарубіжних науковців

№ з/п	Джерело	Визначення: «виробничі запаси» – це:
1	Мишин Ю. А. [48, с. 56]	Сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточну виробничо-комерційну (операційна) діяльність і повністю споживаються протягом одного виробничо-комерційного циклу
2	Панасюк В. М. [62, с. 119]	Активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг.
3	Загородній А. Г. Вознюк Г. Л. [17, с. 167]	До виробничих запасів належать матеріали, паливо, запасні частини, насіння та корми, а також малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП).
4	Нашкерська Г. В. [56, с. 196]	Оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року, становлять основу виготовленої продукції (сировина основні матеріали), сприяють процесу її виготовлення або поліпшенню властивості готової продукції
5	Петрович Й. М. Ф. Кіт, Г. М. Захарчин. [61 с. 136]	Матеріальні ресурси, які вже поступили на підприємство, але ще не піддалися обробці або використанню: сировина, основні і допоміжні матеріали, покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, тара, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо, які призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб
6	Пушкар М. С. [74, с. 74]	Засоби виробництва, які знаходяться в складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
7	Покропивний С.Ф. [72, с. 127].	Предмети праці, які підготовлені для запуску у виробничий процес
8	Голов С.Ф. [22, с.74]	Засоби виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання та потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу, це лише ті предмети праці, які ще не приймають участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
10	Авторське визначення	Матеріальні оборотні активи, придбані (набуті) підприємством для отримання в майбутньому економічних вигід в процесі їх використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат

У [23] «ресурси» вважаються факторами виробництва, які застосовуються

формування економічних благ.

Наведені визначення досить повно характеризують економічну категорію «ресурси», однак не відповідають сучасній термінології бухгалтерського обліку. Підтримуємо позицію тих науковців, що вважають ресурси активами тобто засобами та цінностями, використання яких дозволяє підприємству у майбутньому отримувати економічні вигоди.

Розгляд терміну «матеріальні ресурси» в економічній літературі свідчить про відсутність єдиних підходів науковців до його трактування. Зокрема, у [1 ], [53 ] матеріальними ресурсами визнаються предмети праці, а у [29] – засоби виробництва, тобто предмети і засоби праці.

У фінансовому словнику [17] матеріальними ресурсами вважаються лише основні та допоміжні матеріали, вироби, конструкції, сировину, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тара й тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання.

Вивчення позицій науковці дозволяє зробити висновок, що матеріальні ресурси є певними елементами, які використовуються як предмети праці і є основою для виготовлення продукції та обслуговування виробничого процесу.

Серед науковців також існують розбіжності щодо розуміння сутності і складових поняття «виробничі ресурси». Зокрема В. Грузинова і В. Грибова [23] до складу виробничих ресурсів підприємства відносить робочу силу, знаряддя праці (машини, устаткування та ін.), предмети праці (сировина, матеріали і так далі), готову продукцію (запаси товарів) та природні умови виробництва (земля, корисні копалини й ін.)

А. Р. Радіонов [76] вважає, що виробничими ресурсами є земля (всі природні ресурси, які використовуються у виробничому процесі), капітал (засоби виробництва; виробнича інфраструктура; грошові кошти, які використовуються для їх придбання), праця (фізичні й розумові здібності працівників), підприємницька здатність (здатність до пошуку нових можливостей). Дещо схожою є позиція Г. Нашкерської [56]. Науковець вважає, що до виробничих ресурсів підприємств потрібно включати такі складові як:



природні ресурси (земля, надра, вода й ін.); оборотні кошти, в тому числі матеріальні ресурси; трудові ресурси (людські ресурси з їх здатністю виробляти блага); капітал (джерело власних засобів підприємства); заповзятливість (підприємницька здібність людей до організації виробництва товарів і послуг); результати науково-технічного прогресу.

Науковці В. Горфінкель і В. Швандар до складу виробничих ресурсів підприємства відносять виробничі фонди (основні й оборотні), робочу силу та інформацію [21].

І. А. Бланк вважає виробничі запаси елементами виробництва, які застосовуються як предмети праці у технологічному процесі. Вони повністю споживаються у кожному виробничому циклі та переносять свою вартість на виготовлену продукцію [13].

В економічному словнику бухгалтера зазначається, що виробничі запаси є запасами засобів виробництва, які знаходяться на складах підприємств і потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу, це лише ті предмети праці, які ще не беруть участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [19].

М. І. Должанський вважає, що виробничі запаси входять до складу товарно-матеріальних цінностей, які є сукупністю предметів праці і продуктів праці, хоча більшість із них є предметами праці. Всі засоби, які можуть служити людині для задоволення її потреб, називаються благами. Всі корисності, які не надаються людині задарма і в готовому вигляді, а є результатом праці, носять назву цінностей. Сукупність цінностей, що знаходяться у розпорядженні господарства чи підприємства, складають його майно [24].

Деякі автори [12] при визначенні поняття «виробничі запаси» застосовують категорію «матеріальні цінності», яка є описовою категорією, ознакою, якісним показником, що характеризує виробничі запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди. Однак не всі матеріальні цінності визнаються активами, а

отже, не можуть обліковуватися у складі виробничих запасів та показуватися у складі активів Звіту про фінансовий стан. Відповідно до вітчизняних нормативно-правових актів облік виробничих запасів, які отримані до переходу права власності на них, відрізняється від обліку виробничих запасів, на які підприємство отримує повні права. Якщо у підприємства відсутні права власності на матеріальні цінності, які надійшли, то вони повинні відображатися на позабалансових рахунках. Однак, згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності для малих і середніх підприємств [47] незалежно від права власності запаси визнаються активами і їх відображають у Звіті про фінансовий стан підприємства.

У однойменному П(С)БО 9, як і МСБО 2 визначення поняття «виробничі запаси» відсутнє, а подається визначення запасів загалом (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2.

Порівняння міжнародних та національних стандартів щодо визначення сутності запасів

П(С(Б)О9 Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Запаси – це активи, які: <ul style="list-style-type: none"> <li>- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;</li> <li>- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;</li> <li>- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою</li> </ul>	запаси - це активи, які: <ul style="list-style-type: none"> <li>- а) утримуються для продажу при звичайному плині бізнесу;</li> <li>- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або</li> <li>- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.</li> </ul>

Як видно із табл.1.2., визначення, подані у МСБО 2 «Запаси» [46] практично відповідає визначенню запасів, наведеному у П(С)БО 9 [67], за невеликим доповненням до останнього. Так, згідно з П(С)БО 9, до запасів також відносяться активи, які утримуються для споживання під час управління підприємством.

Розглянувши різні підходи до визначення виробничих запасів,

вважаємо, що вони є матеріальними оборотним активами, придбаними (набутими) підприємством для отримання у майбутньому економічних вигод у процесі використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

## 1.2. Класифікація виробничих запасів

Для повноти розуміння сутності предмету дослідження потрібно розглянути класифікаційні ознаки запасів загалом, і виробничих зокрема, що допоможе виробити напрями вдосконалення процедур їх аудиту та аналізу.

У табл. 1.3 подана класифікація запасів відповідно до П(С)БО 9 і МСБО 2.

Таблиця 1.3

Порівняння міжнародних та національних стандартів щодо класифікації запасів

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
- товари	-товари
- виробничі запаси	-виробничі запаси
- незавершене виробництво	-матеріали
- готова продукція	-незавершене виробництво
- малоцінні швидкозношувані предмети	-готова продукція

Згідно П(С)БО 9 до складу запасів промислового підприємства входять [67]:

- виробничі запаси (сировина, матеріали та інші матеріальні цінності, які призначені для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також обслуговування виробництва та задоволення адміністративних та побутових потреб;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовують протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік. Зокрема, це: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо;
- готова продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для

продажу та відповідає технічним і якісним характеристикам, що передбачені укладеними договорами чи іншими нормативно-правовими актами;

- товари – цінності, які придбані (отримані) і зберігаються підприємством для подальшого продажу;

- незавершене виробництво – є запасами, які передані у виробничий підрозділ для обробки і перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу;

У МСБО 2 запаси класифікують за 5-ма групами, з якої не зрозуміло, в чому полягає сутність виробничих запасів, якщо матеріали відображають окремою позицією. Треба зазначити, у вітчизняних нормативно-правих відсутнє визначення поняття «матеріали». У МБО 2 відсутні така складова запасів як малоцінні швидкозношувані предмети.

Класифікація виробничих запасів на будь-якому підприємстві залежить від особливостей технології й організації виробничого процесу. В економічних джерелах досить часто використовують:

- економічну класифікацію виробничих запасів в основу якої покладено роль і призначення окремих видів виробничих запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства;

- технічну класифікацію – залежно від технічних ознак виробничих запасів;

- класифікацію відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта;

- класифікацію залежно від способу включення виробничих запасів у собівартість (основні та допоміжні).

Зокрема, В. В. Сопко використовує економічну і технічну класифікацію виробничих запасів [86], а М. В. Кужельний та В. Г. Лінник діляють виробничі запаси на ті, які створені природою (сировина), і та ті, які створені людиною – основні і допоміжні матеріали [40].

М. С. Пушкар, класифікуючи виробничі запаси, виокремлює такі ознаки як [74]:

- спосіб включення у собівартість – основні та допоміжні;
- групи матеріалів – лісові, текстильні, чорні, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо;
- вартість придбання – дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості;
- спосіб зберігання – відкритого та закритого зберігання;
- частота використання – масові, часто та мало використовувані.

Зарубіжні науковці Сидней Дж. Г.Белверд, Е. Нидлз відносять до складу виробничих запасів не тільки з сировину, матеріали, куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тару й тарні матеріали, але і відходи основного виробництва, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб [79].

У [56] всі запаси підприємства поділені на дві групи: власні запаси підприємства, які обліковуються на балансових рахунках та запаси, які не є власністю підприємства, обліковуються поза балансом і до запасів підприємства, у якого вони знаходяться, не включаються [136, с. 211].

Досить детально здійснено класифікацію виробничих запасів у Плані рахунків бухгалтерського обліку. Відповідно до нього для обліку виробничих запасів використовується однойменний рахунок 20, на якому виробничі запаси класифікують за такими групами [30]:

- сировина і матеріали, які утворюють матеріальну основу продукції, бо входять у її склад або є необхідними компонентами виробництва. Сировину вважають продукцією сільського господарства (зерно, бавовна, молоко і т.п.) та видобувної промисловості (вугілля, руда тощо), а матеріалами – продукцією переробної промисловості (борошно, тканина, цукор тощо);
- будівельні матеріали, до яких відносять в'язучі матеріали (цемент, вапно і т.п.), конструкції і деталі (бетонні, залізобетонні, металеві, дерев'яні) та інші матеріальні цінності, які потрібні для здійснення будівельно-монтажних та

ремонтних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій (цегла, пісок, щебінь, гравій, гіпс тощо);

- напівфабрикати та комплектуючі вироби, до яких відноситься сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. Їх використовують для комплектування продукції, і вони вимагають додаткових витрат праці для обробки або збирання. Напівфабрикати можуть бути купованими і власного виробництва. Напівфабрикати власного виробництва є особливою групою матеріалів, бо їх можна віднести і до незавершеного виробництва (адже вони не пройшли всіх стадій обробки і не є готовою продукцією), і до виробничих запасів (у випадку використання їх для виробництва продукції), і до готової продукції (у випадку їх продажу). Через це належність напівфабрикатів до виробничих запасів можна вважати мовною, тому і їх потрібно виокремлювати в окрему групу матеріалів. Куповані напівфабрикати призначені для продажу вважаються товарами;

- тара і тарні матеріали використовуються для пакування, транспортування, зберігання матеріалів, готової продукції, товарів тощо. Зокрема, до тари відносяться мішки, ящики, коробки, пакувальний папір та інші види тари (крім тари, яка використовується як господарський інвентар), а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для складання ящиків, бочкова клепка тощо);

- паливо призначене для виробництва тепла і енергії. Ним є нафтопродукти (бензин, мазут тощо), мастильні матеріали, тверде паливо (вугілля, торф, вугільні та торф'яні брикети) та запаси газу (у газосховищах). Паливом вважаються оплачені талони на нафтопродукти та газ. У складі палива виокремлюють такі складові як: технологічне – використовується для виробничих потреб, моторне – призначене для експлуатації транспортних засобів та господарське – призначене для опалення будівель;

- запасні частини є матеріали (готові деталі, вузли, агрегати), які використовують для ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту;

- інші матеріали це ті з них, які не увійшли до усіх попередніх груп виробничих запасів. Сюди належать виробничі відходи (обрубка, обрізка, стружка, зношені шини тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), бланки суворого обліку тощо .

Варто зазначити, що класифікація є методом пізнання об'єкта, що вивчається: чим більше ознак класифікації, тим вищий рівень їх пізнаваності. Продумана класифікація виробничих запасів забезпечує виконання таких основних завдань як [12]:

- своєчасне, достовірне документальне оформлення руху виробничих запасів;
- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням виробничих запасів та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;
- забезпечення відповідності складських виробничих запасів розробленим на підприємстві нормативам;
- правильність оцінювання виробничих запасів;
- розрахунок фактичної собівартості витрачених виробничих запасів та їх залишків;
- відображення операцій із оприбуткування та витрачання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку.

Проаналізувавши узагальнений перелік класифікаційних ознак, нами запропоновано наступну класифікацію виробничих запасів для промислових підприємств ( рис. 1.1).

Підприємство може отримати виробничі запаси від постачальників на підставі договорів, через підзвітних осіб при придбанні за готівковий рахунок, Їх можна отримати як внесок до статутного капіталу або отримати безоплатно.

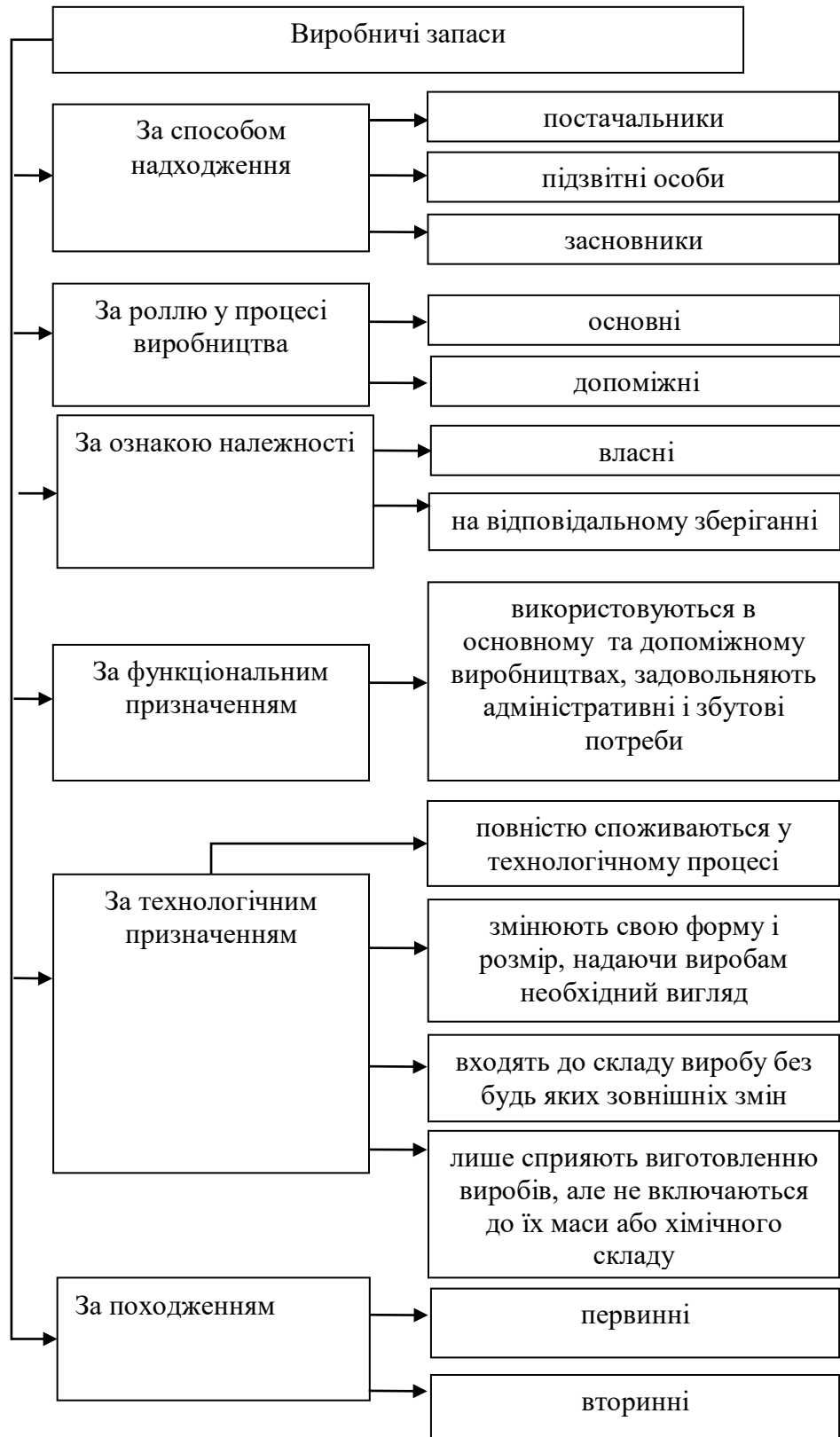


Рис. 1.1. Основні ознаки класифікації виробничих запасів

Роль у процесі виробництва покладено в основу економічної класифікації



виробничих запасів. Одні – складають основну субстанцію майбутніх виробів, наприклад деревина для виготовлення колодки для щітки, щетина при набитті щітки, інші – беруть участь у процесі виробництва, або надають виробам відповідних властивостей (наприклад, фарби), або сприяють виробничому процесу (обтиральні, тарні та ін.). Виробничі запаси першої групи називають основними, другу – допоміжними. Зі складу основних матеріалів відокремлюють куповані напівфабрикати. Допоміжні матеріали поділяються групи, наприклад на такі, які забезпечують нормальний хід процесу виробництва (паливо, тара), використовуються виробничим обладнанням (машинне масло), використовуються для ремонтів.

Відповідно до функціонального призначення виробничі запаси використовуються для задоволення потреб цехів основного виробництва (виготовлення основних видів продукції, наприклад, пиломатеріали, фурнітура тощо); цехів допоміжного виробництва (виготовлення інструментів); для здійснення ремонтних робіт (будівельні матеріали); для збутових потреб та потреб адміністративного управління.

Використання виробничих запасів у виробничому процесі інколи веде до появи відходів. Певну їх частина має певну цінність і використовується ще раз як вторинні матеріали або для виготовлення продукції, або для реалізації іншим підприємствам.. Інша частина є безповоротними відходами виробництва, яку вважають втратами. У першому випадку відходи оцінюють, і їх вартість зменшує витрати виробництва, у другому – відходи оцінці не підлягають.

За ознакою належності виробничі запаси класифікують на ті, які придбані підприємством для ведення господарської діяльності та ті, які є власністю інших підприємств.

Варто зазначити, що класифікація виробничих запасів за функціональним та технологічним призначенням, формується виходячи з потреб конкретної галузі, що дозволяє підприємствам промисловості отримувати достовірну інформацію для оперативного керівництва виробничим процесом.

За технологічним призначенням виокремлюють 4-ри групи виробничих запасів: виробничі запаси, які повністю споживаються в технологічному процесі, створюючи матеріальну основу готової продукції; виробничі запаси, які змінюють свою форму і розмір, надаючи готовим виробам необхідний вигляд; виробничі запаси, які входять до складу готових виробів без будь-яких зовнішніх змін; виробничі запаси, які лише сприяють виготовленню готових виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу.

На промислових підприємствах кожна група виробничих запасів може складатися з десятків сотень назв, сортів, розмірів. Через це, крім економічної класифікації використовують класифікацію за технічними ознаками. Відповідно до цього у обліковій системі підприємства виробничі запаси поділяють на групи та підгрупи за найменуванням, типом, окремими номенклатурними номерами, гатунком, розміром одиницями виміру кількості і т.п.

Для успішного функціонування вітчизняних підприємств важливим є своєчасне забезпечення сучасними виробничими запасами та раціональне їх використання. Це дозволить збільшити випуск готової продукції і поліпшити економічні показники роботи підприємства у цілому. Для вирішення цього питання необхідно удосконалювати логістичну систему підприємства. Вона повинна сприяти ефективному та стійкому розвитку підприємств та раціональному використанню виробничих запасів.

### **1.3. Основні вимоги до визнання та оцінювання запасів**

Важливе значення у системі обліку виробничих запасів займає порядок визнання їх активами та оцінювання.

Визнання ресурсів виробничими запасами можливе у випадку їх відповідності певним критеріям визнання, які встановлюються нормативно-правовими актами [67; 69]. Такими критеріями є: поява у результаті минулих

подій; можливість отримання у майбутньому певних економічних вигід, пов'язаних з використанням цих активів та можливість достовірної оцінки. Підприємства одержують виробничі запаси у результаті минулих подій, тому домовленість щодо їх придбання у майбутньому не зумовлюють появу активів. Майбутня економічна вигода, втілена в активі, означає пряме або опосередковане надходження грошових коштів чи їх еквівалентів на підприємство. Опосередковане надходження економічних вигід пов'язують із здійсненням негрошових, наприклад, бартерних операцій, погашенням зобов'язань виробничими запасами тощо. Впевненість у тому, що виробничі запаси є джерелом економічної вигоди пов'язане з твердженням про те, що всі ризики пов'язані з їх використанням, вже перейшли до підприємства. Якщо не виконується хоча б один з даних критеріїв виробничі запаси не відображають у Балансі (Звіті про фінансовий стан). Наприклад, фарби, які придбали з благодійною метою (для передачі у дитячий будинок) не є активами. Вартість таких ресурсів потрібно відображати у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) як витрати, що виникають у процесі діяльності, що не пов'язана з операційною діяльністю підприємства. Таким чином, не всі ресурси визнаються активами і, відповідно, виробничими запасами та відображаються у складі майна підприємства при складанні Балансу.

Важливою умовою достовірного обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка впливає на розрахунок собівартості продукції. Особливу роль відіграє оцінка за сучасних умов веде бізнесу, яким притаманна постійна зміна (переважно зростання) ринкових ціни на виробничі запаси. В облікових стандартах вказано, що оцінювання запасів проводять у 3-х випадках: при надходженні, списанні та на дату складання балансу (рис. 1.2). Для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення та умови використання у бухгалтерського обліку використовується тільки один із наведених методів. Вивчення П(С)БО 9 і МСБО 2 дає стверджувати про існування певних розбіжностей під час формування вартості запасів за цими напрямками.

Ознака	П(СБО) 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Оцінка запасів при надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1). 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-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, втрати і нестачі запасів в межах норм природного убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні.;</li> <li>2). При виготовленні власними силами – витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати»;</li> <li>3). При внесенні до статутного капіталу – справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника;</li> <li>4). При безоплатному отриманні – справедлива вартість;</li> <li>5). При отриманні у результаті обміну на подібні активи – балансова вартість переданих запасів;</li> <li>6). При отриманні в результаті обміну на неподібні активи – справедлива вартість отриманих запасів.</li> </ol>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1). Витрати на придбання: ціна придбання; мита та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат.</li> <li>2). Витрати на переробку: витрати, без посередньо пов'язані з одиницею виробництва;</li> <li>3). Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</li> </ol>
Оцінка запасів при вибутті	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати, ціна продажу.	Допускається метод ЛІФО – собівартість останніх за часом надходження запасів.
Оцінка запасів на дату	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

Рис.1.2. Порівняння міжнародних та національних стандартів щодо формування вартості запасів

Джерело: сформовано на підставі [46; 67]

До складу первісної вартості запасів не включаються, а визнаються витратами у період виникнення [51]:

- проценти за користування кредитними ресурсами (крім запасів, які визнаються кваліфікаційним активом);
- витрати на утримання відділів;
- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів;
- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств [47] передбачають включення до первісної вартості придбаних запасів курсових різниць, за винятком відсотків за кредит.

Міжнародними стандартами обліку не встановлені спеціальні правила визначення первісної вартості виробничих запасів при отриманні їх як внесок до статутного капіталу, в обмін на інші активи чи отриманих безоплатно.

Нестабільні ринкові умов ведуть до значного коливання цін, тому оцінювання виробничих запасів за вартістю придбання втрачає свою об'єктивність. Для вирішення цієї проблеми виробничі запаси оцінюються з використанням принципу обачності, згідно з яким запаси оцінюють та відображають за найменшою з можливих вартостей – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Якщо первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації, то сума перевищення списується на витрати звітного періоду (стаття «Інші операційні витрати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»). Варто зазначити, що чиста вартість реалізації розраховується за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію збуту. Дооцінка запасів як окрема облікова процедура П(С)БО 9 не передбачена. Це пов'язано з використанням принципу обачності в

оцінці, щоб запобігти завищенню вартості активів. А ще, крім принципу обачності даний підхід також враховує принцип співвідношення доходів і витрат – балансова вартість запасів не повинна перевищувати їх собівартість. При цьому дооцінка запасів обмежується сумою їх попередньої оцінки.

Якщо у підприємства є наявні виробничі запаси, які не можна ні використати, ні продати, тобто існує ймовірність того, що вони ніколи не стануть джерелом економічної вигоди у майбутньому, то їм потрібно присвоювати статус «неліквідів» і списувати на витрати періоду. Для визначення рівня ліквідності застосовують професійне судження. При існуванні хоча б деякої ймовірності отримання від запасів економічної вигоди, підприємство, згідно МСБО2 може створити контрактивний резерв, який буде відображати витрати зі знецінення запасів і показуватися у Звіті про фінансовий стан (по аналогії з резервом сумнівних боргів). Такий резерв не формувався раніше у вітчизняній обліковій системі.

При формування первісної вартості виробничих запасів виникає таке проблемне питання, пов'язане з включення транспортно-заготівельних витрат. П(С)БО 9 «Запаси» передбачено використання методу прямого рахунку або методу середнього відсотку. Так, відповідно з методом прямого розрахунку транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості запасів у момент їх виникнення. Для цього витрати розподіляють спочатку між видами придбаних виробничих запасів, а потім – між кожною асортиментною позицією. За методом середнього відсотку транспортно-заготівельні витрати загальною сумою відображають на окремому субрахунку обліку запасів. Потім такі витрати розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, які вибули. Треба відмітити, що даний метод є не зовсім коректним, бо відбувається має місце «котловий» спосіб накопичення транспортно-заготівельних витрат і, витрати з транспортування одних видів виробничих запасів включають до первісної вартості інших.

Вивчення міжнародних стандартів обліку дає можливість зробити висновок щодо відсутності спеціальних правил обліку транспортно-заготівельних витрат.

При вибутті виробничі запаси оцінюють за допомогою таких методів як: ідентифікована собівартість одиниці запасів; середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу [67]. Якщо об'єкти обліку мають однакове призначення та умови використання, то застосовують лише один із перерахованих методів (рис.1.3). Методи оцінювання вибуття виробничих запасів, які обираються підприємством, залежать від багатьох факторів, а саме асортименту виробничих запасів, розміру та частоти їх поповнення, технічних можливостей облікового процесу, цінової політики підприємства, темпів інфляції тощо. Кожен із вибраних методів по-своєму впливає на формування собівартості виробленої продукції й фінансові результати підприємств, є елементом його облікової політики і не може змінюватися без вагомих причин. У примітках до фінансової звітності підприємство відображає обрані методи оцінювання.

Метод ідентифікованої собівартості доцільно застосовувати для оцінки виробничих запасів, які потрібні для виконання спеціальних замовлень. При цьому виробничі запаси є дороговартісними, а їх складові є не однорідними, мають специфічні характеристики і не замінюють одна одну. Метод є трудомістким і вимагає застосування автоматизованої форми ведення обліку запасів, маркування їх за допомогою штрихових кодів і наявності пристроїв для зчитування.

При використанні методу середньозваженої собівартості розрахунок проводиться за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на початок звітного місяця та вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та отриманих у звітному місяці запасів. Якщо на підприємстві ведеться періодичний облік виробничих запасів, то середня вартість їх одиниці розраховується за звітний період, при постійному – після кожного вибуття на

підставі визначення «плаваючої» середньозваженої собівартості.

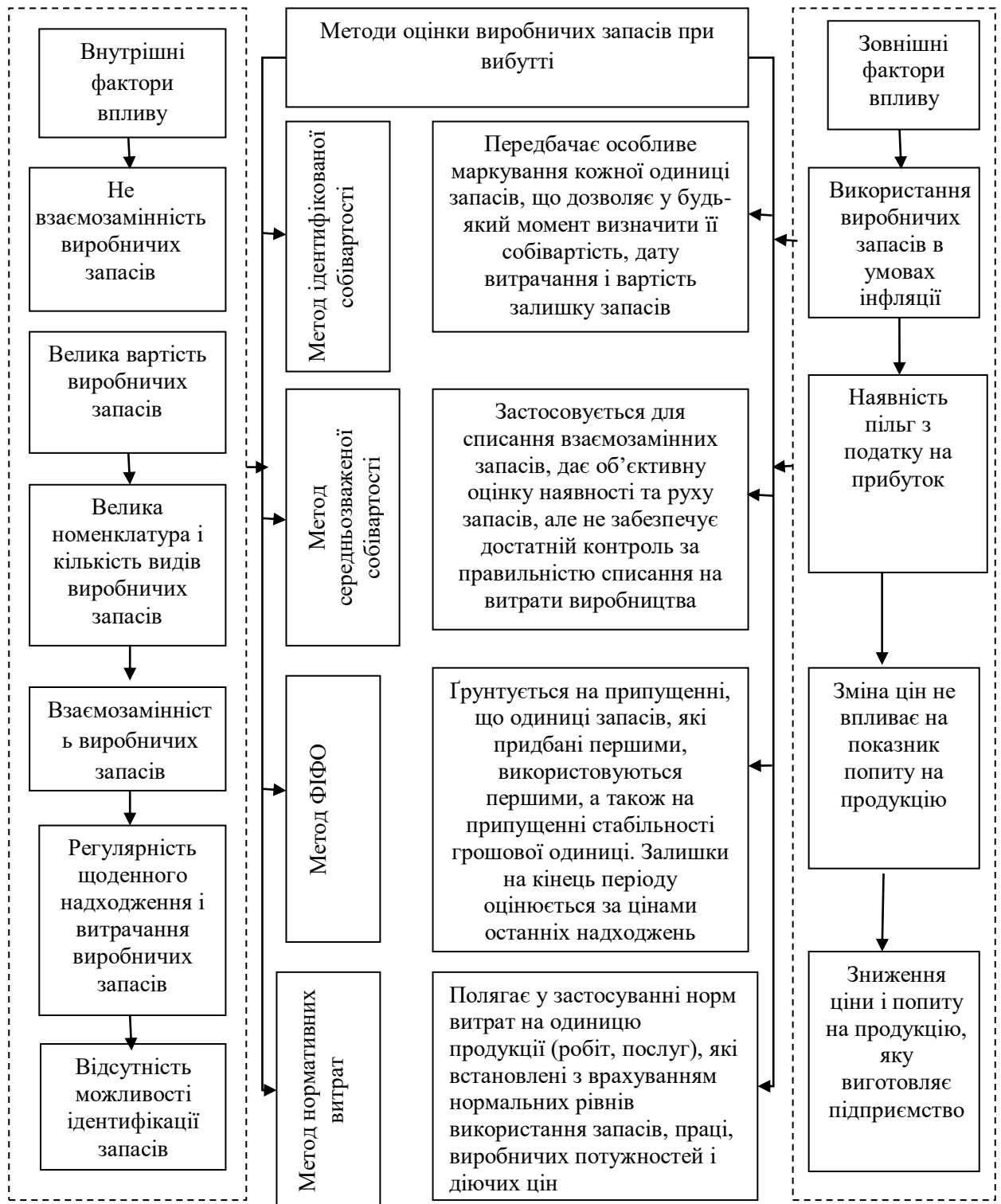


Рис. 1.3. Загальна схема оцінювання виробничих запасів при їх вибутті

Джерело: сформовано на підставі [12]

Застосування методу середньозваженої собівартості варто



використовувати у випадку списання взаємозамінних запасів, а також за відсутності необхідності здійснювати їх ідентифікацію. Якщо на підприємстві застосовують постійний облік виробничих запасів, то при використанні даного методу дані про вартість списаних виробничих запасів і їх залишків одержують момент здійснення операції. За умови використання періодичного обліку запасів вважають, що всі запаси надійшли і відпущені у кінці звітної періоду. Це припущення дозволяє зменшити трудомісткість розрахунків, проте визначити собівартість виробничих запасів у момент їх відпуску є неможливим.

При застосуванні методу ФІФО вважають, що виробничі запаси вибувають у тій послідовності, у якій надійшли на підприємство та відображені в обліковій системі. Їх оцінюють за собівартістю перших за часом надходжень. Даний метод є простим та об'єктивним, дозволяє зменшити збитки від псування запасів, перешкоджає маніпулюванню вартістю запасів та розміру прибутку через штучне їх завищення або заниження. Проте за умов високої інфляції метод веде до завищення залишків запасів, заниження собівартості готової продукції, та, як наслідок, завищення фінансових результатів.

При оцінюванні виробничих запасів за нормативними витратами необхідними є розроблення норм їх витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) з врахуванням особливостей технологічного процесу, нормальних рівнів завантаження виробничих потужностей і т.д. Цей метод застосовується у разі стабільності цін на виробничі запаси. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітної року

Оцінювання запасів за цінами продажу, як правило, використовують для товарів. Собівартість вибулих товарів визначається відніманням від їх продажної ціни суми торгової націнки. Остання розраховується як добуток їх продажної ціни на середній процент торгової націнки. Такий процент визначають діленням залишку торгових націнок на початок звітної місяця і торгових націнок за звітний місяць на продажну вартість проданих у звітному місяці запасів і вартість залишку запасів на початок звітної місяця.

Проаналізувати якою є різниця між основними методами оцінювання дозволить конкретний приклад з використанням операцій з надходження та списання виробничих запасів у системах періодичного і постійного обліку (додаток А). Проведені розрахунки свідчать, що при застосуванні методу ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів у системах періодичного і постійного обліку різниці не спостерігається.

Розбіжність у результатах у системах постійного і періодичного обліку за умови застосування методу середньозваженої собівартості виникає тому, що у системі постійного обліку беруться до уваги лише ті операції, які відбулися до моменту вибуття запасів, а при періодичному – всі операції за обліковий період. Через це ріст цін в умовах періодичного обліку веде до списання більшої вартості запасів, ніж при постійному обліку, адже при розрахунку середньозваженої собівартості будуть враховуватися останні, більш дорогі запасів, і, як наслідок, середньозважена собівартість одиниці запасів буде зростати.

При застосуванні методу ФІФО у системах періодичного та постійного обліку результати проведених розрахунків співпадають. Це пояснюється тим, що момент здійснення розрахунків (в момент вибуття чи у кінці облікового періоду) не впливає на порядок списання вартості виробничих запасів і співпадає з послідовністю їх придбання.

Порівняння у додатку А результати використання методів середньозваженої собівартості та ФІФО, дозволяє стверджувати, що незалежно від прийнятої системи обліку (періодичної чи постійної), вартість вибулих виробничих запасів буде меншою при використанні методу ФІФО і вищою при використанні методу середньозваженої собівартості. Проведений розрахунок, вказує на те, що застосування різних методів оцінювання при вибутті виробничих запасів, впливає на величину валового і операційного прибутку, що дозволяє певною мірою маніпулювати такими показниками фінансової звітності, як прибуток і залишки запасів.

## Висновки до розділу 1

1. Огляд літературних джерел свідчить про існування різних понять-синонімів, які використовуються поряд з терміном «виробничі запаси», а саме: «ресурси», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси», «матеріальні оборотні активи», «матеріальні цінності». Розбіжність у тлумаченні цих понять веде до виникнення неоднозначності при формулюванні умов визнання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

2. Результати узагальнення праць науковців дали змогу уточнити і запропонувати визначення сутності «виробничих запасів» як матеріальних оборотних активів, придбаних (набутих) підприємством для отримання у майбутньому економічних вигід у процесі використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

3. Важливою передумовою ефективного управління виробничими запасами на вітчизняних промислових підприємствах є їх чітка класифікація, здійснена з урахуванням галузевої специфіки функціонування. Дослідження існуючих класифікаційних ознак виробничих запасів свідчить про їх громіздкість та недостатню аналітичність. З метою підвищення рівня інформаційної деталізації та належного групування виробничих запасів визначено основні економічні ознаки та запропоновано й обґрунтовано їх класифікацію за функціональним і технологічним призначенням, що забезпечуватиме формування повної і достовірної інформації у процесах управління ресурсами підприємства для прийняття оперативних і поточних рішень та є основою подальшого вдосконалення організації і методики їх аудиту та аналізу.

4. Вивчення П(С)БО 9 і МСБО 2 дало можливість стверджувати про існування у них певних розбіжностей. Так, визначення поняття «запаси», критерії їх визнання та основні поняття, пов'язані з ними є тотожними. Основні відмінності пов'язані з складом запасів та складом витрат, що формують їх собівартість.

5. Встановлено, що на ефективність використання виробничих запасів та

управління ними безпосередній вплив здійснюють обрані методи оцінки при їх вибутті як факторотворча складова облікової політики підприємства. Важливим є вибір оптимального методу оцінки виробничих запасів підприємств при їх вибутті, виходячи з поточних та стратегічних завдань їх діяльності, який залежить від багатьох факторів (асортиментності виробничих запасів, розміру та частоти їх поповнення, технічних можливостей облікової системи, цінової політики підприємства, темпів інфляції тощо). Розглянуто переваги та недоліки методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті у постійній та періодичній системах обліку та доведено доцільність застосування методу ФІФО, який дає можливість контролю за рівнем цін, тенденцією їх змін та достовірним формуванням собівартості готової продукції.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

#### **2.1. Алгоритмічна послідовність виконання завдань з аудиту виробничих запасів**

З метою ефективної організації аудиторської перевірки необхідно дотримуватись науково-обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт. Огляд наукових джерел дозволяє стверджувати про відсутність єдиного підходу щодо виокремлення етапів аудиторської перевірки взагалі, і виробничих запасів зокрема. Так, Савченко В.Я. визначає 5 етапів аудиту: на початковому етапі, зазначає науковець, здійснюється планування аудиту, аудитор досліджує і дає відповідну оцінку процедурам внутрішнього контролю на підприємстві. Оцінювання бухгалтерського обліку та аудиторського ризику є завданням другого етапу. На третьому етапі з'ясовуються шляхи пошуку аудиторських доказів; тестування працівників внутрішнього контролю здійснюється на четвертому етапі. Скорочена і глибока перевірка операцій та процедури дослідження на суттєвість, огляд фінансової звітності здійснюються на п'ятому етапі, на шостому – оформлюються матеріали аудиту і складається аудиторський висновок [78].

Візіренко С.В., Макаріхін С.С. виокремлюють такі етапи аудиту фінансової звітності [16]:

- підготовчий (організаційний) – підтвердження домовленості про аудит, ознайомлення з бізнесом клієнта, визначення основних напрямів перевірки;
- проміжний – оцінка системи бухгалтерського обліку т внутрішнього контролю, ризик суттєвого викривлення, планування аудиту фінансової звітності;

- фізична перевірка – підтвердження наявності активів підприємства (інвентаризація;
- аудит звітності – документальна перевірка статей фінансової звітності. проведення аналітичних процедур;
- завершальний – складання аудиторського звіту про проведену аудиторську перевірку, обговорення з керівництвом результатів перевірки.

Відома аудиторська фірма KPMG пропонує виділяти такі етапи аудиту: дії перед прийняттям замовлення; планування; розробка програми перевірки; проведення перевірки; складання звіту про перевірку.

Ми підтримуємо використання підходу щодо виокремлення етапів аудиту, який запропонований Ю.В. Бондар [7]. Такими етапами є: попередня діяльність з виконання аудиту (прийняття клієнта); планування аудиторської перевірки; виконання аудиту; огляд та завершення; надання звіту замовнику (рис. 2.1). Такий підхід орієнтований на вимоги Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг, тим самим забезпечуючи високий рівень якості надання аудиторських послуг.

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

Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги» вимагає, що аудиторська фірма має розробити і застосовувати в своїй практиці відповідні процедури стосовно визнання можливості співпраці з клієнтом. Прийняти завдання чи продовжити взаємовідносини з клієнтом аудитор може лише після оцінювання своєї

компетентності для виконання завдання, можливості, наявності часу і ресурсів для цього [45].

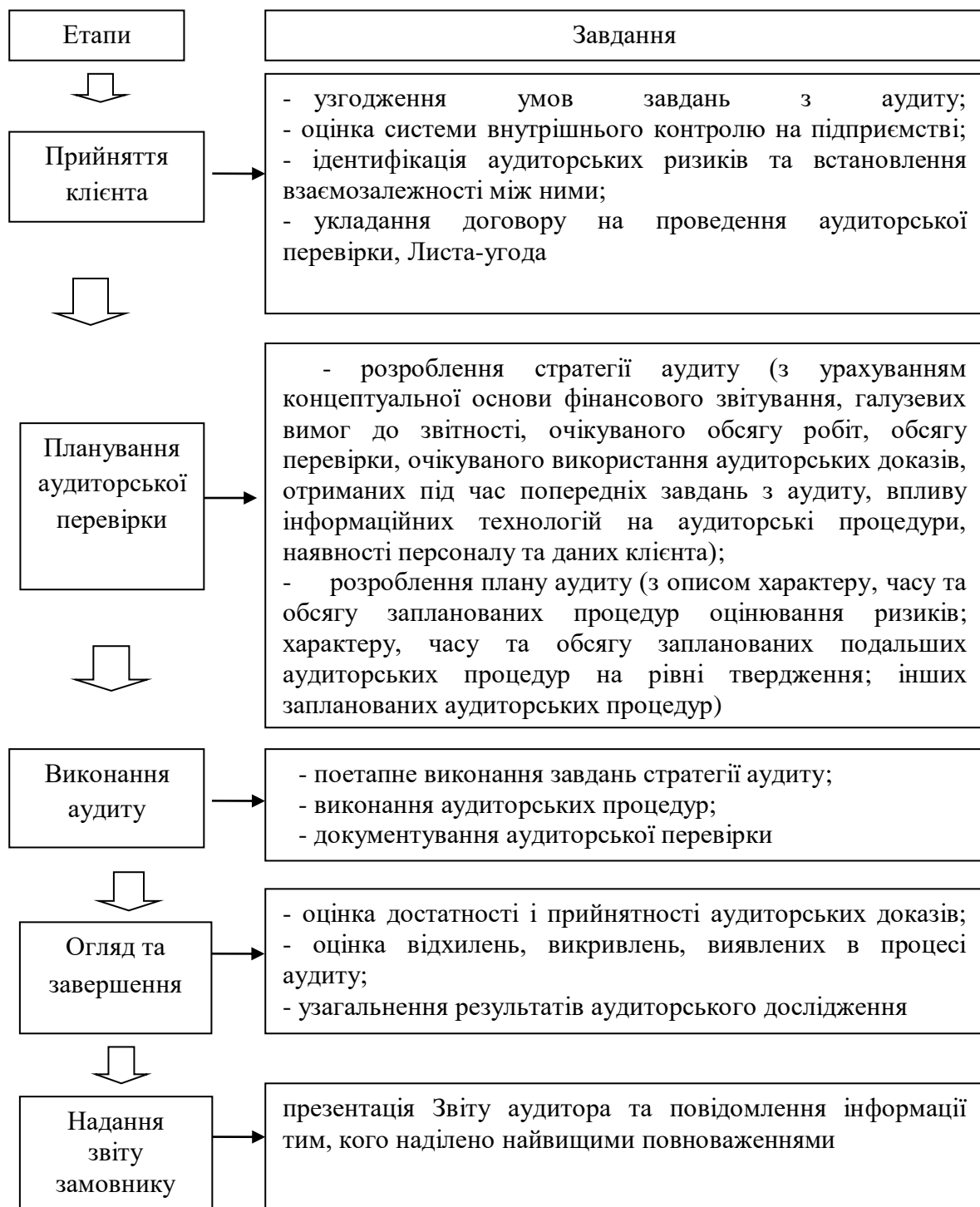


Рис. 2.1. Послідовність аудиторської перевірки (в т.ч. аудиту виробничих запасів)

Джерело: складено авторами на підставі [45; 62]

Для цього аудитору необхідно:

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

2. Поспілкуватися з попереднім аудитором, в'яснити, які причини припинення співпраці, хто ініціатор, які проблеми виникали; були якісь дії, які впливали на незалежність аудитора.

3. Оцінити можливості дотримання етичних вимог і, особливо, вимог незалежності.

4. Розглянути питання чесності керівництва підприємства клієнта. Для цього аудиторська фірма повинна зібрати інформацію про ділову репутацію власників та керівництва підприємства-клієнта, легальність його діяльності, практику ведення бізнесу (наявність судових процесів та конфліктних ситуацій). Джерелом отримання такої інформації можуть стати:

- досвід аудиторської фірми, набутий під час попередньої співпраці з клієнтом (у разі коли договір укладається не вперше);
- спілкування з керівництвом, власниками та персоналом підприємства;
- спілкування з попереднім аудитором або аудиторською фірмою, що надавали аудиторські послуги клієнту (за письмовою згодою клієнта) з дотриманням вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- пошук інформації у відповідних загальнодоступних базах даних;
- інші джерела, із дотриманням вимог МСА та Кодексу етики професійних бухгалтерів (наприклад, опитування третіх сторін).

Попереднє дослідження суб'єкта господарювання аудитор виконує, керуючись вимогами МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища»,



який надає рекомендації з досягнення розуміння суб'єкта господарювання та оцінки аудиторського ризику [45].

При попередньому обстеженні клієнта аудитор зосереджує свою увагу на отриманні знань про бізнес клієнта. Для цього він врахувати економічну ситуацію в країні та з'ясувати особливості галузі, у якій працює клієнт.

До економічних факторів, які можуть впливати на справи клієнта і повинні бути враховані аудитором є загальні умови бізнесу в країні: зростання чи спад розвитку економіки, рівень інфляції, рівень безробіття, рівень процентних ставок, обмінний курс валют, частота змін законодавства і політики уряду і т.п. Все це ті обставини, що можуть спричинити тиск на управлінський персонал, підштовхнути його на спотворення показників фінансової звітності.

При вивченні особливостей галузі клієнта аудитор повинен познайомитися з умовами умови праці, станом технології, рівнем конкуренції, кількістю банкрутств, існування галузевих нормативних документів щодо ведення бухгалтерського обліку і т.п. Така інформація допоможе аудитору вияснити з якими галузевими ризиками він буде мати справу, оцінити рівень своєї обізнаності при вирішенні специфічних проблем цієї галузі, потребу у залученні спеціалістів для рішення малознайомих і специфічних питань. При високому рівні конкуренції, зниженні рівня ділової активності, відсталості технології, значній кількості банкрутств у галузі у аудитора можуть виникнути, сумніви щодо підтвердження можливості підприємства залишатися діючим. Ріст ділової активності підприємств галузі може супроводжуватися використанням недостатньо кваліфікованого персоналу, що може бути причиною виникнення помилок у фінансовій звітності.

Вивчаючи бізнес клієнта, аудитор повинен оцінити стан підприємницької діяльності клієнта, його бізнес-ризиків. Для цього йому отримати інформацію щодо характеру та обсягу діяльності, номенклатури виробів, встановити основних постачальників та споживачів продукції, місце знаходження виробничих потужностей, з'ясувати плани керівництва з придбання, продажу активів, злиття з іншими підприємствами, додаткового випуск акцій і т.д.

Отримання знань про характер діяльності дозволить аудитору зрозуміти за якими класами рахунків слід очікувати розкриття інформації у фінансовій звітності. Бізнес-ризик пов'язані з втратою основних постачальників чи споживачів продукції, розуміння намірів власників і адміністрації щодо майбутніх операцій допоможе розробити правильну стратегію подальшого співробітництва з цим клієнтом, сформуванню правильну думку щодо фінансової звітності та фінансового стану підприємства, оцінити можливість настання так званих, подальших подій.

Важливим у ході попереднього дослідження клієнта є встановлення форми власності, організаційно-правової форми господарювання, організаційної структури. Підприємство може мати складну організаційну структуру, яка включає територіально віддалені філії, бути пов'язаним з дочірніми та асоційованими підприємствами. Це збільшує трудомісткість перевірки, збільшує ризик неправильного відображення операцій між пов'язаними сторонами, через відсутність налагодженої системи документообігу може викликає помилки в своєчасності відображення операцій на рахунках обліку.

Нечіткість організаційної структури, низький рівень компетентності працівників, відсутність належного розподілу прав та обов'язків між ними працівниками, свідчать про слабкий внутрішній контроль, а отже збільшують ймовірність помилок.

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

Встановлення характеру та з'ясування проблеми у взаємовідносинах з фіскальними органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта дозволяє зрозуміти податковий статус клієнта, проаналізувати можливі судові розгляди як за позовами клієнта, так і проти нього.

Рекомендації щодо оцінки ризику відображено в МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Правильність аудиторського висновку буде залежати від трьох факторів: ефективності бухгалтерського обліку; надійності системи внутрішнього контролю; від застосованих аудиторських процедур. В залежності від цих факторів виділяють три складові аудиторського ризику: властивого ризику, ризику контролю і ризику не виявлення. Властивий ризик і ризик контролю не залежать від аудитора, а існують незалежно від аудиторської перевірки і є результатом діяльності клієнта. Ризик невиявлення повністю залежить від аудитора, оскільки пов'язаний з його діяльністю, визначає якість роботи. За нього він несе відповідальність, тому повинен звести до мінімуму. Оцінку властивого ризику і ризику контролю аудитор здійснює з використанням аудиторських процедур, які називаються тестуванням. Властивий ризик оцінюють на основі особливостей бізнесу клієнта, ризик контролю – шляхом тестування засобів контролю з метою перевірки надійності роботи системи обліку і внутрішнього контролю. При цьому аудитор використовує анкету тестів.

Між ризиком невиявлення та властивим ризиком і ризиком контролю існують обернено пропорційний зв'язок. Якщо значення двох останніх видів ризиків високі, то аудитор повинен так організувати свою роботу, щоб мінімізувати ризик невиявлення і, за рахунок цього, привести рівень загального аудиторського ризику до прийнятної значення. У цьому випадку аудитору необхідно збільшити витрати на перевірку, збільшити кількість аудиторських процедур, підвищити обсяг аудиторської вибірки.

При незначних рівнях властивого ризику і ризику контролю аудитор може виконати свою роботу з більш високим ризиком невиявлення, зберігаючи прийнятним рівень загального аудиторського ризику.

Щоб спланувати аудиторську перевірку аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих актів і нормативних вимог, які стосуються підприємства, а також отримати загальне уявлення про їх дотримання. Це

стосується як його бізнесу загалом, так і ведення бухгалтерського обліку, підготовки звітності, податкових розрахунків зокрема. Важливість цього питання в контексті перевірки фінансової звітності зумовлена тим, що:

- положення деяких законодавчих або нормативних актів безпосередньо впливають на фінансову звітність, оскільки вони визначають порядок її підготовки, розкриття в ній інформації, подання (наприклад, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», МСФЗ, МСБО, НП(С)БО, різноманітні положення та інструкції у сфері бухгалтерського обліку тощо);

- інші законодавчі та нормативні акти справляють опосередкований вплив на фінансову звітність і регламентують загалом ведення бізнесу суб'єкта господарювання (тобто визначають його законність, легітимність; наприклад, Податковий кодекс України, законодавство з ліцензування діяльності, природоохоронних заходів та ін.);

- галузеві нормативні актами можуть справляти прямий і опосередкований вплив на фінансову звітність, наприклад визначають галузеву калькуляцію собівартості продукції, робі і послуг, особливості охорони праці і витрат на ці заходи тощо).

Недотримання вимог законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафних санкцій, судових позовів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, які можуть суттєво впливати на фінансову звітність, або ж у майбутньому може стати причиною припинення діяльності або вплинути на дотримання принципу неперервності.

Питання перевірки аудитором дотримання чинного законодавства підприємством-клієнтом регламентується МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» [45].

Закінчується перший етап аудиту укладання договору або листа-угоди між аудиторською фірмою і підприємством. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе зобов'язань, умов їх виконання та прийнятого ступеня відповідальності, у них необхідно

максимально чітко обумовити всі суттєві аспекти взаємодії. Рекомендації щодо формування листа-угоди надає МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту» [45].

Для отримання інформації на цьому етапі повинен застосувати такі аудиторські процедури як:

- спостереження за діяльністю працівників клієнта,
- подання запитів власникам, працівникам, попереднім аудиторам, третім особам, експертам на основі розроблених анкет;
- подання запитів до внутрішніх аудиторів щодо виконаних ними контрольних процедур, огляд звітів роботи внутрішніх аудиторів, реакції управлінського персоналу на результати таких контрольних процедур;
- огляд ділової періодики (економічних журналів, публікації, що стосуються економіки держави в цілому та галузі, в якій працює підприємство, законодавчих та нормативних актів, які суттєво впливають на його діяльність, звітів аналітиків, банків, рейтингових агентств), офіційних статистичних даних;
- здійснення аналітичних процедур.

Рекомендації щодо другого етапу аудиторської перевірки надає МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Планування аудиту виробничих запасів, яке полягає у розробці стратегії та плану розглянуто нами детальніше у 2.2.

Третій етап аудиторської перевірки полягає у виконанні завдань стратегії та планів аудиторської перевірки, зборі необхідної кількості аудиторських доказів щодо відсутності суттєвих викривлень оборотів і залишків по рахунках, доказів, які спростовують твердження керівництва щодо правильності визнання, оцінювання, розкриття та подання елементів фінансової звітності; формування робочих документів. Рекомендації щодо збору аудиторських доказів дає однойменна група міжнародних стандартів. Про це піде мова детальніше у 2.3.

Огляд та звершення аудиторської перевірки полягає в оцінюванні достатності і прийнятності аудиторських доказів; узагальненні відхилень,

викривлень, виявлених в процесі аудиту; формуванні результатів аудиторського дослідження.

Закінчується аудиторська перевірка не тільки видачею підсумкового офіційного документу – Звіту незалежного аудитора, який будуть використовувати різні користувачі, рекомендації щодо його формування надають стандарти групи «Аудиторські висновки та звітування». Крім цього офіційного документу аудитор повинен також надати управлінському персоналу важливу інформацію, виявлену під час аудиту фінансової звітності, зменшуючи тим самим ризики її суттєвого викривлення. Зміст та перелік інформації, яка повинна в обов'язковому порядку повідомлятися управлінському персоналу в процесі проведення аудиту та на його завершальній стадії, міститься в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», в інших стандартах.

## **2.2. Розробка стратегії та плану аудиту виробничих запасів**

За допомогою планування аудитор розробляють стратегію та план своєї роботи, виокремлюють питання, які потребують особливої уваги. Планування аудиту дозволяє своєчасно і якісно виконати роботу з оптимальними витратами, допомагає партнеру із завдання групи раціонально розподілити обов'язки між членами групи, а також координувати цю роботу, визначити терміни, кількість та види аудиторських процедур.

Рекомендації з планування аудиту фінансової звітності наведені у МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [45].

Плануючи свою роботу, аудитор повинен сформулювати мету та завдання перевірки. Враховуючи положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», метою аудиту виробничих запасів є отримання

обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування [45].

Аудит виробничих запасів підприємства повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо цієї складової оборотних активів, які наведені у Балансі (Звіті про фінансовий стан) на підставі застосування аудиторських процедур. При цьому повинна бути врахована специфіка діяльності підприємства. Зазначене вимагає виконання наступних завдань:

- перевірка наявності виробничих запасів за складовими елементами;
- перевірка дотримання положень облікової політики щодо ведення обліку виробничих запасів;
- перевірка правильності оцінювання виробничих запасів при надходженні;
- перевірка правильності оцінювання виробничих запасів при вибутті та на дату складання Балансу (Звіт про фінансовий стан);
- перевірка правильності документування операцій, пов'язаних з наявністю, зберіганням та рухом виробничих запасів;
- перевірка правильності відображення та узгодженості на відповідну звітну дату інформації, поданій у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у статті «Запаси» (рядок 1100) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі VIII «Запаси» (рядки 800–910). На рис. 2.2 наочно представлено порядок узгодженості даних про виробничі запаси у фінансовій звітності.

При плануванні аудиту важливим є встановлення меж суттєвості, тобто максимальної помилки, яку може містити публічна фінансова звітність, і розглядатися як несуттєва.

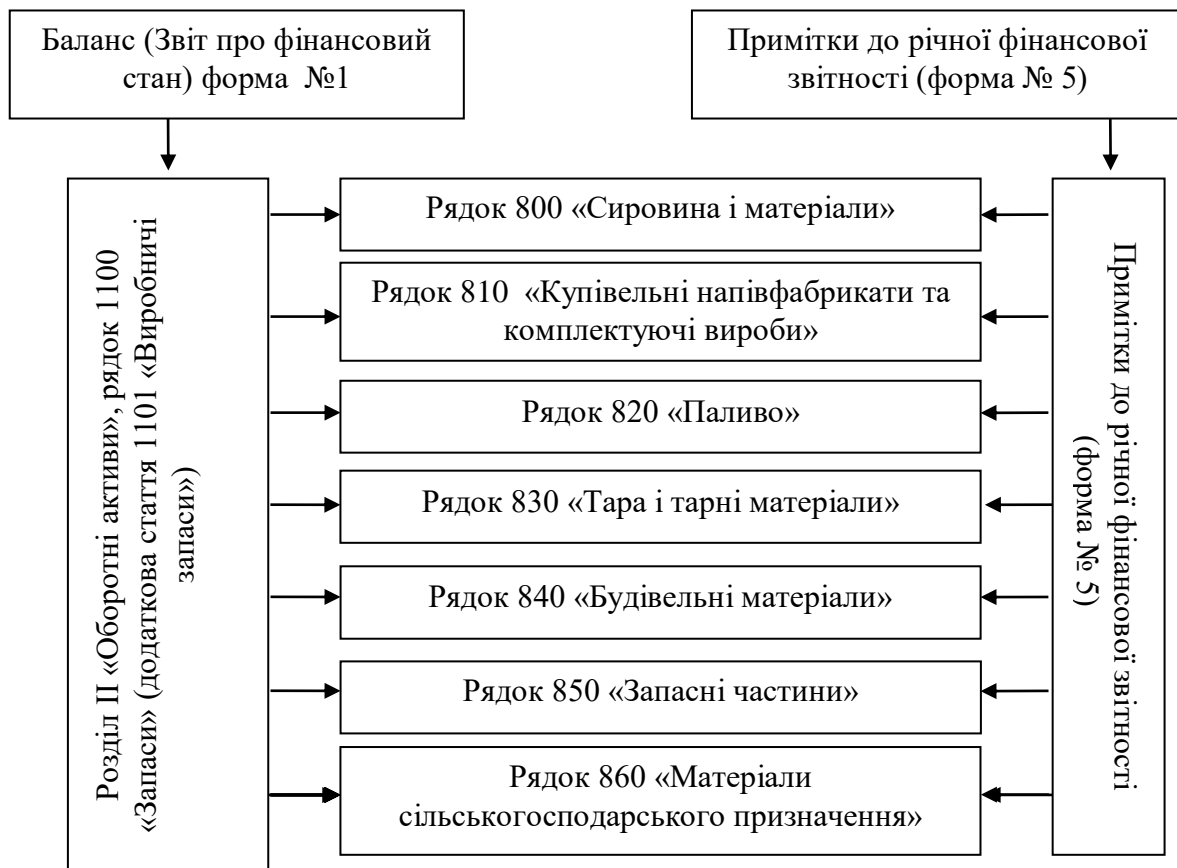


Рис. 2.2. Узгодженість даних про «виробничі запаси» у фінансовій звітності

Джерело: Сформовано на підставі [55]

Помилки або пропуск інформації будуть вважатися суттєвими (важливими, значними), якщо її використання користувачами вплине на прийняття рішення, що приведе до збитків. У ході перевірки аудитор може не брати до уваги «несуттєві помилки», які зроблені обліковими працівниками при формуванні оборотів та залишків за рахунками. Фінансова звітність вважатиметься достовірною за відсутністю суттєвих помилок. Оцінка того, яка помилка є суттєвою, а також склад базових показників, які враховують при її встановленні вважається справою професійного судження аудитора.

Треба вказати, що формування фінансової звітності з абсолютною точністю є неможливим. Це пов'язані з тим, що облікові стандарти допускають альтернативне відображення певних господарських операцій. Зокрема, списати виробничі запаси у виробництво можна різними способами, а це впливатиме на



величину собівартості продукцію і фінансові результати підприємства. А це свідчить про існування не одного правдивого і об'єктивного результати. Крім того, у діяльності підприємства можуть відбуватися господарські операції, для відображення яких в системі обліку потрібно застосовувати облікові оцінки, що ґрунтуються на суб'єктивній думці виконавців. Цілком зрозуміло, що вартість придбання виробничих запасів від постачальників підтверджується документально, а от їх ринкова вартість – це суб'єктивна величина.

До форм фінансової звітності обліковий персонал може вводити додаткові статті, які наведені у додатку до НП(С)БО 1 зі збереженням коду, який там вказано. Інформація за статтею має бути суттєвою. При встановленні порогу суттєвості для виокремлення статей фінансової звітності обліковий персонал може використати Наказ Міністерства фінансів України, яким затверджено Методичні рекомендації щодо розроблення облікової політики підприємства [70]. Для кожного із форм фінансової звітності пропонується окрема база визначення кількісних груп суттєвості статей фінансової звітності та діапазон кількісних критеріїв (рис.2. 3).

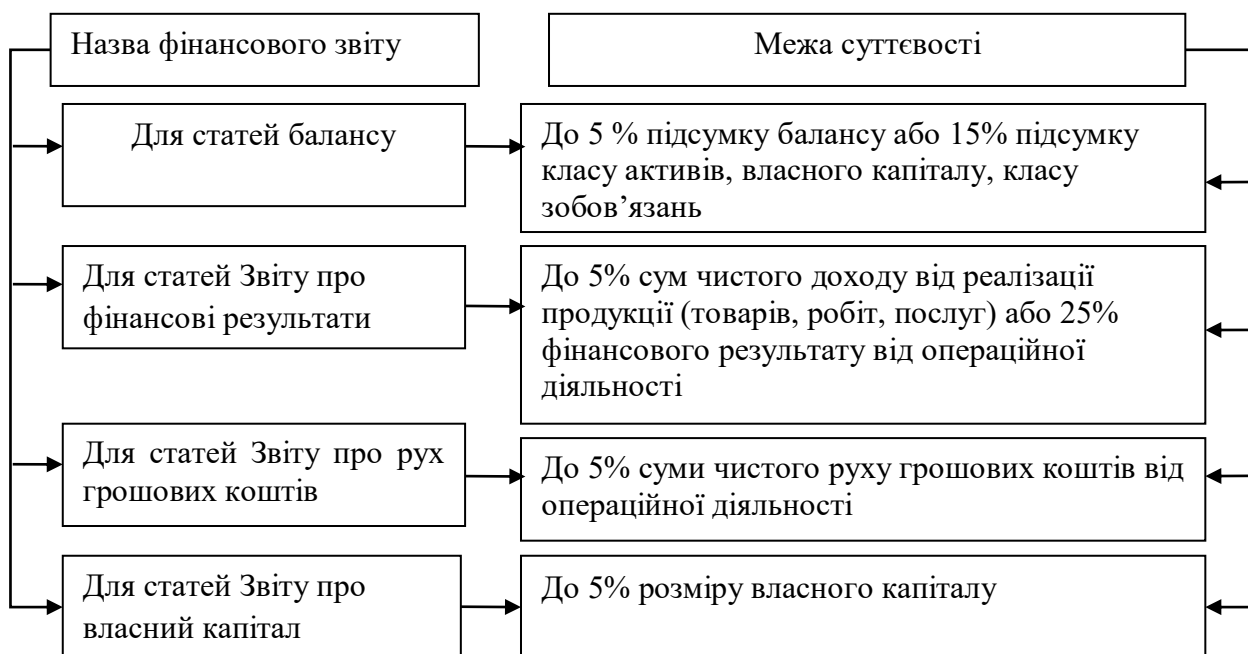


Рис. 2.3. Поріг суттєвості для виокремлення статей звітності

Джерело: Сформовано на підставі [70]

Для визначення рівня суттєвості помилок пропонуємо таку етапність

робіт ( рис. 2.4).

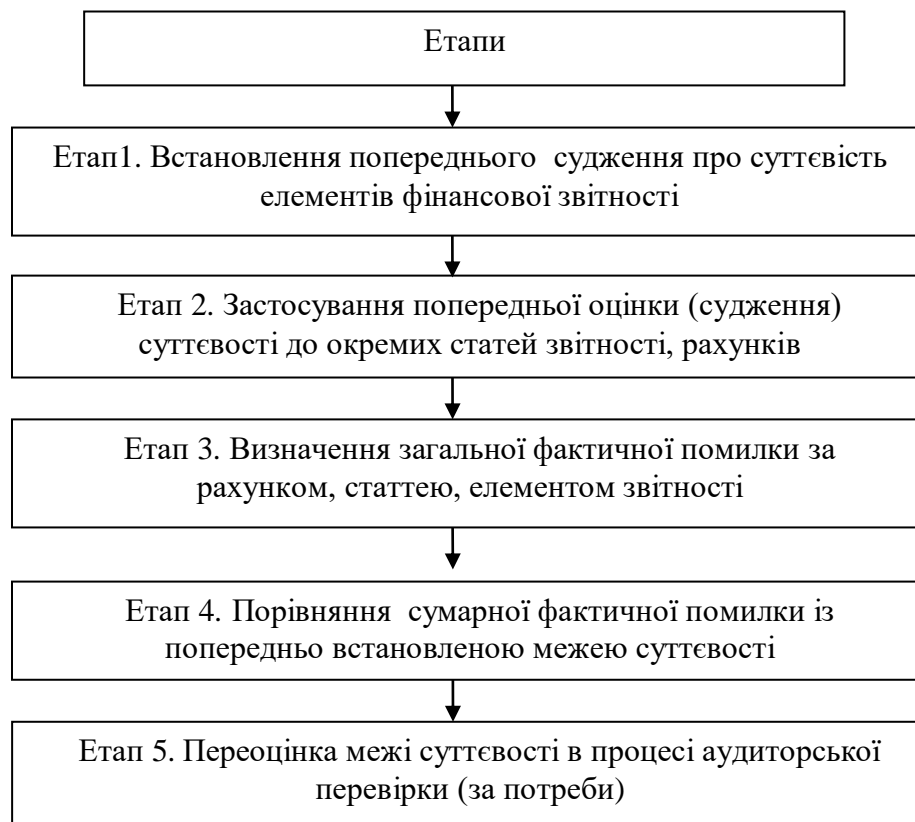


Рис. 2.4. Етапність робіт з визначення суттєвості помилок

Джерело: сформовано на підставі [62]

Перший етап пов'язаний з встановленням аудитором попереднього судження про суттєвість елементів фінансової звітності. Для розрахунку рівня суттєвості він повинен обрати базовий показник і межі його зміни, що будуть відповідати величині максимально допустимої помилки. Таке судження є дуже важливим і його обов'язково потрібно задокументувати у вигляді робочого документа. Треба зазначити, що МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» містить не конкретні вказівки, а загальні рекомендації щодо цього [45]. Вивчення аудиторської практики свідчить, що при виборі базового показника аудитори керуються його значимістю для користувачів фінансової звітності. Це ті показники, які перш за все, враховується користувачем при прийнятті рішення. Ними можуть бути: елементи фінансової звітності (активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати); статті балансу і інших форм звітності; окремі рахунки бухгалтерського обліку (їх залишки і обороти).

Враховуючи, що базові показники і межі їх зміни є професійним судженням аудитора, то орієнтиром робіт цього етапу можуть бути вже згадані Методичні рекомендації, затверджені наказом Міністерства фінансів України [70]. Згідно даного документу кількісні критерії суттєвості таких елементів фінансової звітності як активи, зобов'язання, власний капітал встановлюються на підставі їх вартості у діапазоні до 3 відсотків обраної бази; для чистого прибутку (збитку) 2%, для загальної суми доходів і витрат – 0,2%.

Оцінюють рівень суттєвості абсолютними показниками (застосовується досить рідко) і відносними показниками (у відсотках до визначених показників звітності). При цьому застосовують індуктивний і дедуктивний підходи. Застосування індуктивного підходу полягає у визначенні рівня суттєвості для кожного рахунку, статті фінансової звітності, а потім – в узагальненні рівня суттєвості для елементів фінансової звітності в цілому. Якщо використовують дедуктивний підхід, то спочатку встановлюють суттєвість для елементів фінансової звітності загалом, а пізніше ділять її між статтями звітності та рахунками. По різних статтях звітності, по різних рахунках можуть застосовуватися різні межі суттєвості із збереженням середнього прийнятного рівня суттєвості (до 0,2%; 2%; 3%; 5%). Вважають, що теоретично кращим є дедуктивний підхід, який унеможливорює ситуацію при якій сума оцінок суттєвості за окремими рахунками, статтями є більшою ніж допустима для елемента фінансової звітності у цілому.

Між рівнем суттєвості і аудиторським ризиком існує обернена залежність: чим вищий рівень суттєвості, тим нижчим є рівень аудиторського ризику і навпаки. Досить часто при цьому вивчають взаємозв'язок між рівнем суттєвості з ризиком контролю за статтею і питомою вагою статті у загальному підсумку. Для статей фінансової звітності з високим ризиком системи внутрішнього контролю та значною питомою вагою у загальному підсумку, рівень суттєвості повинен знижуватися.

На другому етапі аудитор фактично визначає необхідну кількість аудиторських доказів, які він повинен отримати за кожною статтею. При цьому

слід намагатися звести до мінімуму витрати праці і часу на аудит, зберігаючи якість аудиторської перевірки і забезпечуючи впевненість аудитора в тому, що сума всіх помилок за рахунками бухгалтерського обліку не перевищує попередньої оцінки суттєвості.

На третьому етапі виявлені помилки під час аудиту фінансової звітності узагальнюються.

При формування думки (безумовно-позитивної чи модифікованої) аудитор керується суттєвістю знайдених помилок. Можна запропонувати наступний механізм впливу суттєвості помилок на модифікацію аудиторського висновку (рис. 2.5).



Умовні позначення:

ВПС- сукупність виявлених помилок за статтею;

Рф - показник суттєвості в цілому за елементом фінансовою звітністю;

Рс – показник суттєвості за статтею фінансової звітності.

Рис. 2.5. Використання рівня суттєвості при формуванні аудиторського висновку

Джерело: сформовано на підставі [35; 62]

При формування думки аудитор керується значимістю статей фінансової звітності для її користувачів. Значимою вважається та стаття

звітності, на яку користувач звертає увагу у першу чергу, від якого залежить його рішення. Якщо сукупність виявлених помилок за статтею звітності нижче гранично допустимої помилки за цією статтею, то не виникає підстав для модифікації висновку. Якщо сукупність виявлених помилок за статтею звітності перевищує гранично допустиму помилку за цією статтею, але менше рівня суттєвості за звітністю в цілому, то аудитор повинен оцінити важливість статті для користувачів. У разі якщо сукупність виявлених помилок за статтею фінансової звітності перевищить гранично допустиму помилку за статтею і фінансовою звітністю в цілому, то спотворення слід визнати кількісно істотним.

Під час проведення аудиту можуть бути встановлені нові факти, обставини, які не були відомі аудитору при встановленні попередньої оцінки рівня суттєвості, і це може спонукати його до переоцінки рівня суттєвості, а саме збільшити чи зменшити її як загалом за елементом звітності, так і за окремими її статтями. При цьому повинен обов'язково задокументувати інформацію про будь-які перегляди оцінки суттєвості.

Процес планування завершується складанням і документуванням загальної стратегії і плану аудиту. Варто наголосити, що загальна стратегія аудиту повинна розроблятися лише після того, як аудитор дослідить та задокументує систему внутрішнього контролю підприємства і дасть оцінку ризику суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів, за класами операцій, залишками на рахунках, визначиться з критеріями суттєвості.

Згідно з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор має задокументувати загальну стратегію проведення аудиту у Меморандумі, де відобразити ключові рішення щодо обсягу, термінів і напрямів проведення аудиту (рис. 2.6). Зміст Меморандуму визначається складністю поставленого клієнтом завдання, характером та розмірами його фінансово-господарської діяльності, наявністю пов'язаних сторін, використання ним комп'ютерних інформаційних технологій, необхідністю залучення сторонніх фахівців. Орієнтовна форма Меморандуму може мати вигляд представлений у додатку В.

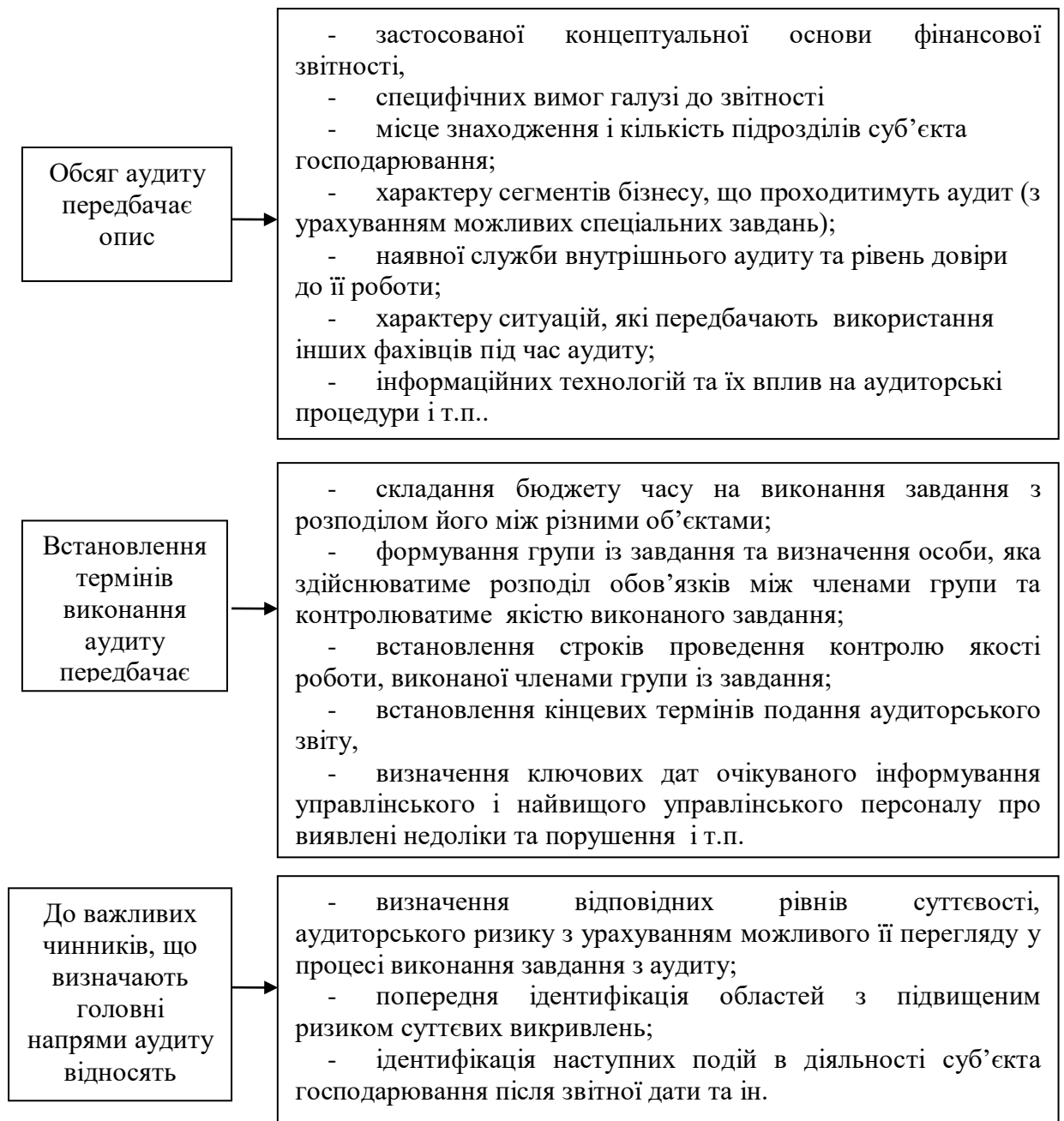


Рис. 2.6. Складові Меморандуму планування аудиту

Джерело: сформовано на підставі [27; 45]

План є детальною інструкцією для членів аудиторської групи, як засіб контролю якості їх роботи. Він може переглядатися у ході перевірки, адже існує вірогідність зміни напрямків аудиту після здійснення певних аудиторських процедур. Події або мотиви, що змусили аудитора внести значні зміни у план аудиту, оформляються ним документально. Орієнтовний план аудиту виробничих запасів представлена у додатку Г.

Під час складання плану аудиту необхідно врахувати можливість існування суттєвих спотворень фінансової звітності через наявні помилки або шахрайські дії. На рис. 2.7 наведено можливі види помилок і шахрайства в обліку запасів, які визначатимуть перелік аудиторських процедур.



Рис. 2.7. Види помилок та шахрайства в обліку операцій із запасами

Джерело: складено на підставі [14]

Планування є не статичною аудиторською процедурою, а швидше безперервною дією, яка починається після попереднього обстеження клієнта і прийняття рішення про співпрацю з ним та триває до завершення виконання завдання. Якщо перегляд планів призводить до суттєвого збільшення обсягу аудиторських процедур, то такі обставини слід обговорити з керівництвом клієнта. Вони можуть вимагати додаткової оплати. Відмова клієнта збільшити обсяг аудиторської перевірки є ознакою обмеження роботи аудитора, що може

бути причиною модифікації аудиторського висновку. Події або мотиви, що змусили аудитора внести значні зміни у плани оформляються ним документально. Висновки, зроблені аудитором при виконанні кожного розділу планів відображаються в його робочих документах. Вони є основою для підготовки аудиторського звіту і формування думки про достовірність фінансової звітності та обліку в їх суттєвих аспектах.

### **2.3. Аудит виробничих запасів підприємства**

Відповідає за достовірність подання і розкриття даних у фінансовій звітності керівний персонал підприємства. Аудитор розглядає фінансову звітність і її показники як твердження або запевнення керівництва підприємством щодо правильності визнання, оцінювання, подання та розкриття різних елементів. До тих пір, поки він не одержить доказів, які спростовують певні твердження, фінансова звітність вважатиметься достовірною. МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» поділяє твердження щодо яких збирають аудиторські докази на три категорії. Перша категорія – це твердження, які містять показники Балансу і характеризують залишки на рахунках на кінець звітного періоду, друга – показники Звіту про фінансові результати і пов'язані з класами, операціями та подіями за період, що перевіряється; третя – показники приміток до річної фінансової звітності і характеризують розкриття та подання інформації. Сутність даних тверджень подана на рис. 2.8.

Отже, показники, або інформація, різних складових фінансової звітності передбачають різну сукупність тверджень керівництва підприємства. Тому, щоб визначитися з переліком, обсягом аудиторських доказів та процедурами їх отримання, аудитор спочатку визначає для кожної статті фінансової звітності твердження, які містить відповідна стаття, а потім для встановленого твердження визначає доказ, джерело та процедуру його отримання.



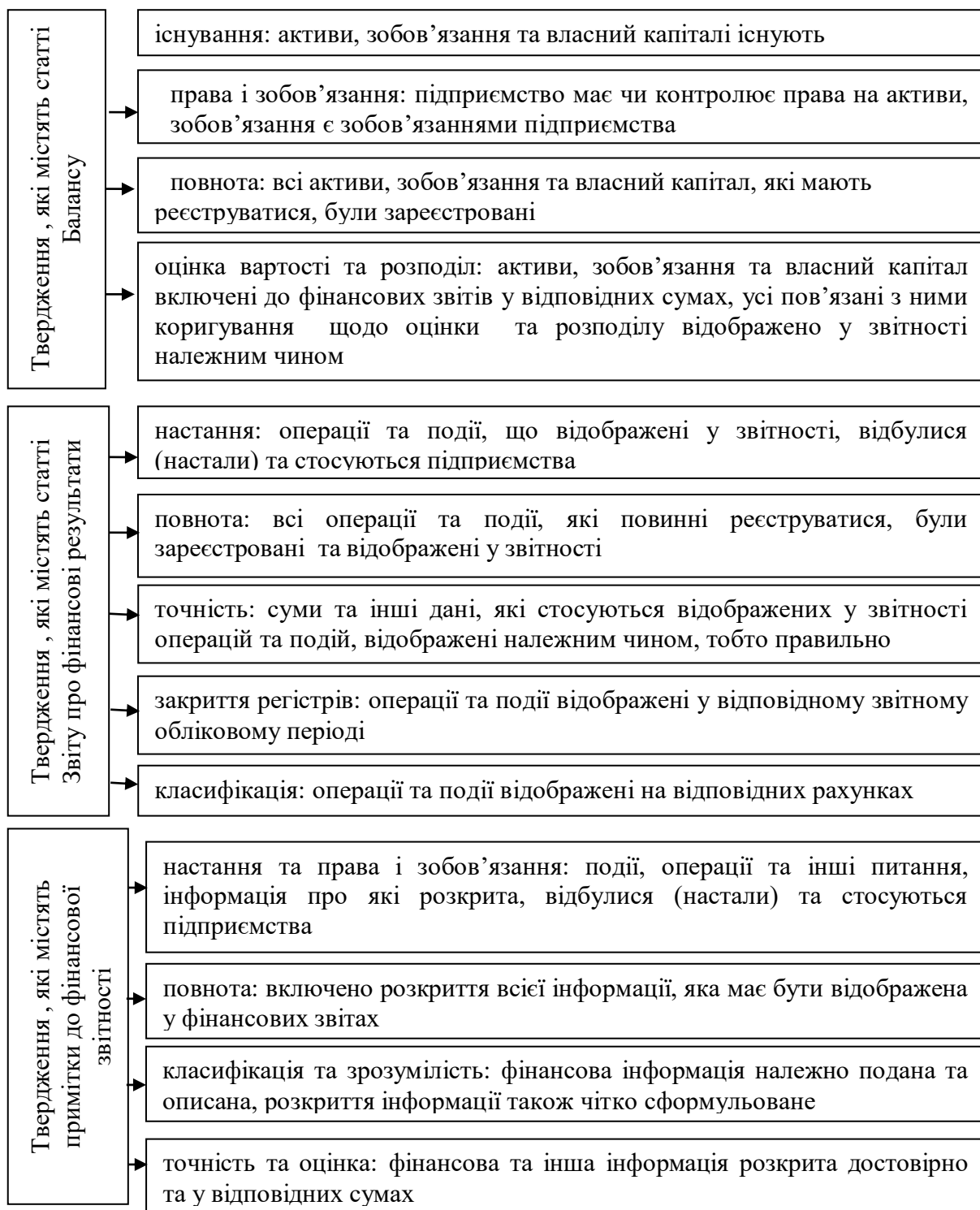


Рис. 2.8. Характеристика тверджень поданих у фінансовій звітності згідно МСА 315

Джерело: сформовано на підставі [34; 45]

Характеристика тверджень щодо виробничих запасів у фінансовій звітності та примітках до неї як складової оборотних активів підприємства деталізовано на рис. 2.9.

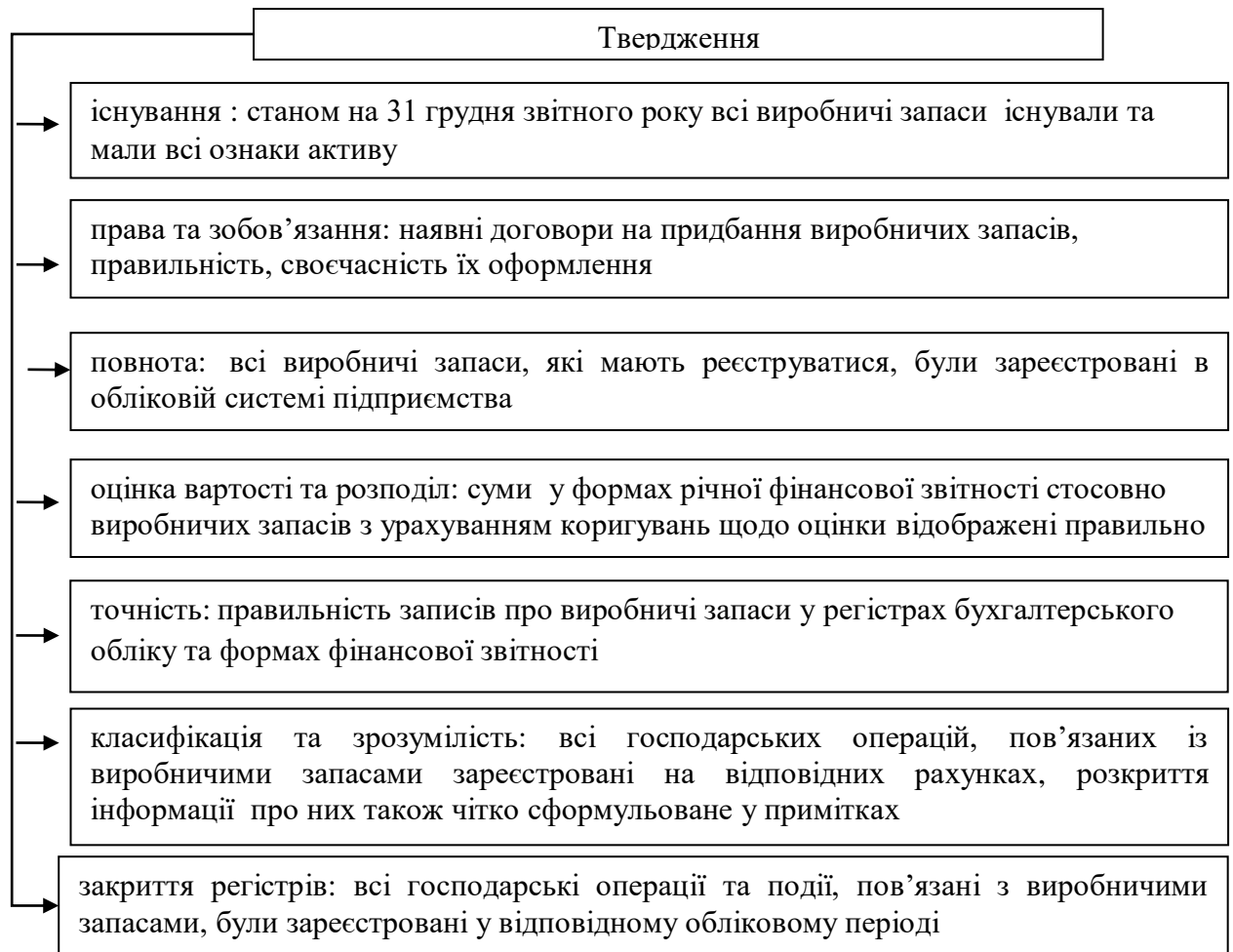


Рис. 2.9. Характеристика тверджень щодо виробничих запасів у фінансовій звітності і примітках до неї

Джерело: сформовано на підставі [34; 35; 37; 54]

Формуючи фінансову звітність, керівництво підприємством стверджує, що станом на 31 грудня звітного року виробничі запаси існували та мали всі ознаки активу. А саме, вони є ресурсами, які контролюються підприємством у результаті здійснення минулих подій і їх використання, як очікується, зумовить надходження економічних вигід у майбутньому.

Підприємство може частину своїх виробничих запасів передати на відповідальне зберігання до іншого підприємства. Однак їх вартість повинна включатися до складу оборотних активів, відображених на балансовому рахунку. Твердження «повнота» вказує на запевнення керівництва: що у

статтю активу «виробничі запаси» включено ще вартість виробничих запасів, які зберігаються на іншому підприємстві.

Підприємство може продавати як власні виробничі запаси, але і ті, на які не має права власності. Залишки виробничих запасів, які були одержані за договорами комісії, підприємство повинно обліковувати лише на позабалансових рахунках. Таким чином, відповідно до твердження «права і зобов'язання» керівництво підприємства запевнює, що за статтею активу балансу «виробничі запаси» відображається вартість тільки власних виробничих запасів.

Оборотні активи, до яких відносяться виробничі запаси, повинні відображати у балансі на звітну дату за найменшою з двох оцінок: або за вартістю придбання, або за чистою вартістю реалізації. Таким чином, формуючи вартість статті «виробничі запаси», керівництво підприємства відповідно до твердження «оцінка вартості розподіл» запевняє, що вони оцінені за найменшою з двох оцінок.

Досить часто помилки в обліку і звітності виникають через несвоєчасне відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку, тобто коли їх відображають в облікових регістрах і звітності не у період виникнення. Існує два види таких помилок – раннє та пізнє закриття рахунків. Раннє – рахунок закривають до звітної дати і операції звітного періоду відображають на рахунках наступного. Рахунки пасивів і прибутків прийнято перевіряти на раннє закриття. Пізнє – рахунок закривають після звітної дати, а операції які слід відобразити в наступному періоді, включають до звітного. При цьому рахунки активів і витрат прийнято перевіряти на пізнє закриття. З цією метою вважаємо за доцільне врахувати твердження «закриття регістрів» щодо статті балансу «виробничі запаси».

Інші твердження стосуються інформації про виробничі запаси, які подані у примітках до фінансової звітності. Сутність такої інформації подана рис. 2.10.

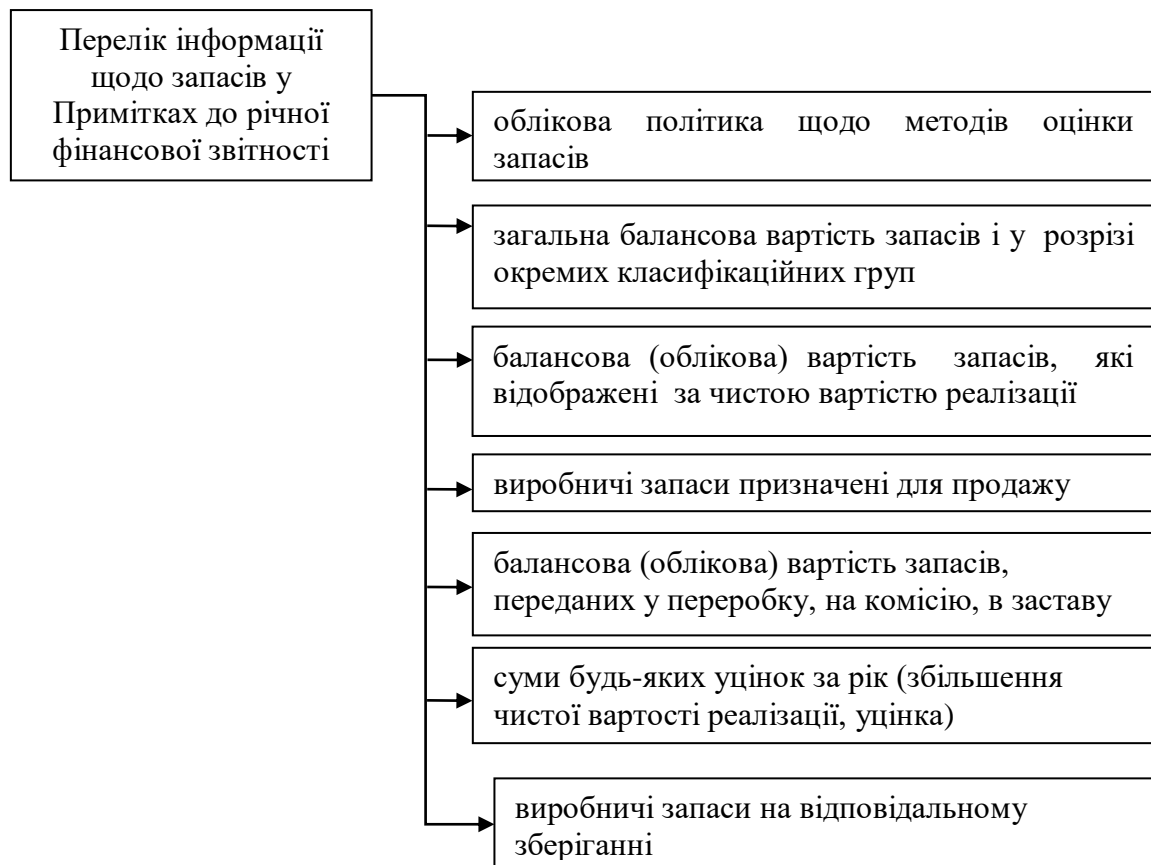


Рис. 2.10. Розкриття інформації щодо запасів у Примітках до фінансової звітності

Джерело: сформовано на підставі [67]

Таким чином, відповідно до тверджень керівництва виробничі запаси повинні реально існувати, належати підприємству, бути відображеними в повному обсязі, своєчасно на відповідних рахунках та бути оціненими у відповідності до стандартів обліку та прийнятої на підприємстві облікової політики.

Важливе значення під час аудиту виробничих запасів належить його інформаційному забезпеченні, складовими якого є сукупність документів, пов'язаних з обліком цієї складової оборотних активів, а саме: первинних облікових документів з надходження і вибуття, документів складського обліку, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, актів інвентаризації, наказу про облікову політику підприємства і т.п.

Найбільш надійні докази щодо твердження «існування» можуть бути держані аудитором лише шляхом проведення фактичної (фізичної) перевірки наявності виробничих запасів через проведення інвентаризації або спостереження за процесом її виконання працівниками підприємства. При укладанні укладання договору на проведення аудиторської перевірки до дати фактичного проведення інвентаризації працівниками підприємства і можливості аудитора спостерігати за її проведенням, докази щодо даного твердження можна отримати шляхом коригування залишків із врахуванням операцій з руху запасів за період між датою складання звітності та датою проведення інвентаризації. Однак, на практиці отримання доказів щодо твердження «Існування» шляхом спостереження за інвентаризацією є фізично неможливим, бо договір на проведення аудиту, як правило, укладається після дати складання фінансової звітності. Такі обставини заважають отримати прямих доказів щодо твердження «Існування» на звітну дату. Виходом з такої ситуації є вивчення розпорядчих документів, які були підставою проведення інвентаризації, а також документів, які містять її результати – інвентаризаційних описів, звіряльних відомостей, протоколів засідання інвентаризаційної комісії. Це допоможе аудитору зробити висновок про надійність результатів інвентаризації і відповідність такої контрольної процедури Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань [65]. Якщо у ході вивчення цих матеріалів не встановлено жодного факту існування інвентаризаційних різниць, а втрати виробничих запасів знаходяться у межах природного убутку, то це може вказувати на високий рівень високий рівень організації обліку та внутрішньогосподарського контролю, або про формальний підхід до такої контрольної процедури. Така ситуація вимагає від аудитора підготовки запитів до матеріально-відповідальних осіб і членів інвентаризаційної комісії. Якщо ж оцінка інвентаризаційної роботи на підприємстві є негативною, що свідчить про низький рівень надійності отриманих результатів, аудитору здійснити контрольну вибірку інвентаризацію після звітної дати або навіть запланувати повну інвентаризацію

на момент фактичного здійснення процедур аудиту з врахуванням визначеного рівня суттєвості для статті. При виявленні нестач виробничих запасів при інвентаризації аудиторю потрібно перевірити обґрунтованість норми природного убутку запасів.

Отримати підтвердження щодо «існування» виробничих запасів можна на підставі використання аналітичних процедур за умови не виявлення ними неочікуваної динаміки у виробничих запасах. За відсутності змін у діяльності підприємства обсяг виробничих запасів буде стабільним.

За допомогою інвентаризації можна виявити ті виробничі запаси, які не можуть бути визнані активами, тобто на момент формування звітності їх не можна ні використанам, ні продати. Існування таких виробничих запасів може бути встановлена ще і з використанням аналітичних процедур та запитів персоналу щодо часу зберігання їх окремих груп на складі. Якщо аудитор встановлює факти про переважання темпів росту виробничих запасів над обсягом виготовленої продукції, а також існування груп запасів, які досить тривалий час знаходяться на складі і не беруть участь у виробничому процесі, то він може зробити висновок про існування, так званих, неліквідів. Це робить необхідним проведення огляду фізичного стану відповідних груп запасів.

Виконані аудиторські процедури щодо твердження «Права і зобов'язання» повинно дозволити отримати докази існування права власності на виробничі запаси, адже господарські операції на підприємстві можуть бути пов'язані з надходженням і вибуттям як власних запасів, так і запасів, які йому не належать. Зокрема, це операції з переробки давальницької сировини, яка фізично перебуватиме поряд із власними запасами. Це вимагає від аудитора встановлення того, що система внутрішнього контролю підприємства виокремлює запаси, які перебувають на відповідальному зберіганні. З цією метою проводять документальну перевірку щодо наявності та правильності складання первинних документів, на підставі яких виробничі запаси відображені в системі облікових рахунків (договори на поставку, товарно-транспортні накладні, прибуткові накладні). При цьому перевіряють наявність

у документах всіх необхідних реквізитів згідно з Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [68], дотримання порядку їх заповнення та своєчасності складання.

Для отримання доказів щодо твердження «повнота» необхідно встановити, що в обліку і у фінансовій звітності:

- відображено всі фактично придбані запаси;
- враховано виявлені інвентаризаційні різниці;
- дотримано принцип несуперечності інформації, тобто сальдо та обороти за рахунками синтетичного обліку збігаються із сальдо та оборотами за рахунками аналітичного обліку та в повному обсязі перенесені із реєстрів обліку до фінансової звітності.

Перевірка повноти та своєчасності відображення операцій оприбуткування запасів на рахунках обліку здійснюється на основі хронологічного аналізу і взаємного контролю документів, що відображають надходження запасів (прибуткові накладні, прибуткові ордери) з документами постачальника (рахунками, товарно-транспортні накладні – з яких видно час надходження, склад та ціна запасів), з документами, що засвідчують сплату грошей (платіжні доручення, банківські виписки), з обліковими реєстрами. Це дозволяє виявити факти неоприбуткування запасів, отриманих підприємством, або оприбуткування їх в меншій кількості.

Якщо виробничі запаси надходять без супровідних документів, то їх називаються невідфактурованими поставками і їх вартість відображають на позабалансовому рахунку до надходження документів постачальника.

При перевірці організації контролю за зберіганням та використанням довіреностей, враховують правильність нумерації аркушів книг довіреностей та правильність заповнення довіреностей, своєчасність здачі у бухгалтерію невикористаних довіреностей. Останні потрібно повернути на наступний день після закінчення терміну дії, про що свідчить у журналі їх обліку.

Твердження «Оцінка вартості та розподіл» для статті виробничих запасів вимагає встановлення правильності дотримання вимог облікових стандартів та

облікової політики підприємства щодо застосування методів обліку вибуття запасів та оцінювання запасів на дату складання звітності. Для цього аудитором проводиться перевірка первинних документів з надходження і вибуття запасів, застосовуючи повторне обчислення.

Запаси відображають в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображають за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації (уцінка запасів) списується на витрати. Уцінка запасів відображається бухгалтерським проведенням Д-т 946 «Втрати від знецінення запасів» К-т 20 «Виробничі запаси». Якщо вартість раніше уцінених запасів збільшується, то на суму попереднього зменшення робиться сторнувальний запис Д-т 946 К-т 20. Сума наступного збільшення не може бути більшою від суми попереднього зменшення.

Ризик виникнення похибки в статтях фінансової звітності через неправильне оцінювання запасів може бути визначений шляхом дослідження операцій після дати балансу. Аудитор на підставі аналізу операцій вибуття може встановити факт реалізації виробничих запасів за ціною, що значно нижча, ніж балансова вартість відповідної групи запасів.

Аудитор обов'язково проводять тестування на відповідність твердженню «Оцінка вартості та розподіл» тих позицій запасів, які було ідентифіковано як «Неліквіди». У цьому разі аудитор може використати докази, отримовані із зовнішніх джерел, наприклад, ціни на реалізацію запасів по інших підприємствах, які працюють на тих самих ринках.

Варіанти методів оцінки вибуття запасів, які застосовуються на підприємстві зафіксовані в Наказі про облікову політику. Такими методами є ідентифікована собівартість (використовується для запасів, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного) середньозважена собівартість (використовується щодо одиниці запасів,



які протягом звітного періоду надходять партіями і мають різні закупівельні ціни); ФІФО (оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів); за цінами продажу (може бути застосована лише для однієї групи запасів – товарів, які реалізуються в роздрібній мережі).

Вивчаючи операції з відпуску виробничих запасів у виробництво, необхідно перевірити санкціонованість такої операції та обґрунтованість списання їх вартості на витрати. А ще – переконатись у відсутності випадків списання виробничих запасів на витрати виробництва без попереднього оприбуткування.

Обґрунтованість списання сировини на фактичну кількість оприбуткованої продукції підтверджують на підставі застосування контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво. Переробка певної партії сировини і матеріалів у присутності комісії дозволяє встановити реальності норм їх витрачання. Різниця між фактично витраченими і списаними ресурсами свідчить про шахрайські дії з боку персоналу підприємства. Результати контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво оформляються актом, в якому зазначається склад комісії, характеристика сировини і матеріалів, кількість зворотних відходів, нормативні і фактичні витрати матеріальних ресурсів, фактичний і нормативний вихід продукції.

Такі твердження, які використовує аудитор як підстава для формулювання аудиторського висновку, потрібно враховувати і керівництву підприємством. На жаль, деяким вітчизняним бухгалтерам-практикам такі вимоги стандартів аудиту є маловідомими. Це змушує аудиторів на етапі укладання договору інформувати клієнта про дані твердження та про вимоги міжнародних стандартів аудиту.

## **Висновки до розділу 2**

1. Теоретично обґрунтовано ключові напрями аудиту виробничих запасів із чітким виокремленням алгоритмічної послідовності виконання завдань, які передбачатимуть застосування аудиторських процедур, імплементація яких у

практичному аспекті дасть змогу об'єктивно оцінити стан організації бухгалтерського обліку цієї компоненти оборотних активів на підприємстві, ідентифікувати викривлення облікових даних, оцінити систему внутрішнього контролю та сформуванню незалежну аудиторську думку про відповідність облікової інформації вимогам чинних нормативно-правових актів

2. За допомогою планування аудитори розробляють стратегію та план своєї роботи, виокремлюють питання, які потребують особливої уваги. Планування аудиту дозволяє своєчасно і якісно виконати роботу з оптимальними витратами, допомагає партнеру із завдання групи раціонально розподілити обов'язки між членами групи, а також координувати цю роботу, визначити терміни, кількість та види аудиторських процедур. Планування передбачає розробку Меморандуму та плану аудиту виробничих запасів. У роботі запропоновано форму цих документів.

3. При плануванні аудиту важливим є встановлення меж суттєвості, тобто максимальної помилки, яку може містити публічна фінансова звітність, і розглядатися як несуттєва. У роботі розроблено алгоритмічну послідовність робіт для визначення рівня суттєвості помилок, а також запропоновано механізм впливу суттєвості помилок на модифікацію аудиторського висновку.

4. Аудит виробничих запасів підприємства повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо цієї складової оборотних активів, яка наведена у Балансі (Звіті про фінансовий стан). У роботі з'ясовано сутність тверджень щодо статті «виробничі запаси», і відповідно, запропоновано один із можливих варіантів комбінації аудиторських процедур їх перевірки.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Основні напрямки аналізу виробничих запасів

Виробничі запаси потрібні для неперервної роботи будь-якого підприємства, тому є для нього об'єктивно необхідними. Вони займають значну частку не лише у складі майна, а й у структурі витрат, бо формують один із основних елементів собівартості готової продукції. Це вимагає аналітичного обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на зменшення часу перебування капіталу підприємства у виробничих запасах, оптимізацію витрат на їх формування, зберігання і використання у виробничому процесі. У зв'язку з цим, важливим є узагальнення теоретико-методичних положень аналізу виробничих запасів підприємств на основі сучасних інформаційних джерел, зокрема уточнення основних напрямків та методів їх аналізу.

Вивчення фахової літератури дозволяє встановити основні напрямки аналізу виробничих запасів, які розглядаються науковцями (табл. 3.1). Треба зазначити, що єдиних напрямків ними не вироблено. Зокрема, І.А.Бланк [13] не вказує на необхідність здійснення містить аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами. Є.В.Мних [44] надмірно деталізує напрямки аналізу, виділяючи такі дискусійні складові як «Аналіз матеріального потоку» та «Аналіз індикативного плану». Запропонований П.Я. Поповичем [66] перелік напрямів аналізу також має дискусійний характер, а саме важко зрозуміти про який порядок розрахунку договорів постачання йдеться і, що автор розуміє під характером виробничих запасів.

Цікавий підхід до аналізу виробничих запасів пропонує Л. Титенко [92], визначаючи такі три напрями: стратегічний, тактичний і оперативний. Стратегічний аналіз, вважає науковець, має бути спрямований на досягнення підприємством конкурентних переваг в управлінні виробничими запасами.

Таблиця 3.1

Підходи щодо напрямів аналізу виробничих запасів у працях вітчизняних науковців

№ з/п	Джерело	Напрями аналізу
1	І.А.Бланк [13]	Вивчення: <ul style="list-style-type: none"> <li>– темпів їх динаміки, питомої ваги в обсязі оборотних активів;</li> <li>– структури запасів у розрізі їх видів і основних груп;</li> <li>– ефективності використання різних видів і груп запасів і їх обсягу в цілому, яка характеризується показниками їх оборотності</li> </ul>
2	П.Я. Попович [66]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вивчення порядку розрахунку й обґрунтованості договорів постачання та умов поставок;</li> <li>– визначення характеру виробничих матеріальних запасів і зміни їх структури;</li> <li>– перевірка обґрунтованості норм виробничих запасів;</li> <li>– виявлення можливості зменшення виробничих запасів;</li> <li>– розроблення заходів щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів</li> </ul>
3	Є.В. Мних [44]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– аналіз матеріального потоку;</li> <li>– аналіз ринку матеріальних ресурсів;</li> <li>– аналіз нормативів регулювання ринку матеріальних ресурсів;</li> <li>– аналіз індикативного плану;</li> <li>– загальний аналіз обсягу і структури матеріальних ресурсів підприємства;</li> <li>– аналіз матеріаломісткості продукції;</li> <li>– аналіз матеріальних затрат на виробництво;</li> <li>– аналіз виробничо-фінансових результатів, які досягаються за рахунок раціонального використання матеріалів</li> </ul>
4	С. Дерев'янку [28]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– вивчення порядку розрахунку й обґрунтованості договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;</li> <li>– визначення характеру виробничих матеріальних запасів і зміну їх структури;</li> <li>– перевірка обґрунтованості норм виробничих запасів;</li> <li>– виявлення можливості зменшення виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах;</li> <li>– розроблення заходів щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів</li> </ul>
5	Т.А. Талах [90]	<ul style="list-style-type: none"> <li>оцінка реальності та обґрунтованості потреби в виробничих запасах;</li> <li>– визначення забезпеченості підприємства виробничими запасами, а також її впливу на обсяг виробництва продукції, її собівартість та інші результативні показники;</li> <li>– оцінка рівня ефективності використання виробничих запасів;</li> <li>– виявлення та кількісне вимірювання факторів, що впливають на рівень ефективності використання виробничих запасів;</li> <li>– виявлення та кількісне вимірювання резервів економії виробничих запасів а розробка заходів щодо їх реалізації</li> </ul>

Тактичний аналіз – пов’язаний з встановленням критеріїв ефективності виробничих запасів, які підприємство повинно досягнути в управлінні ними. Завдання оперативного аналізу полягає у поточному моніторингу за станом виробничих запасів підприємства.

У [93] аналіз виробничих запасів підприємства пропонується здійснювати за трьома ключовими напрямками: аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, аналіз використання виробничих запасів та аналіз впливу матеріальних ресурсів на виробничі результати підприємства (рис. 3.1).

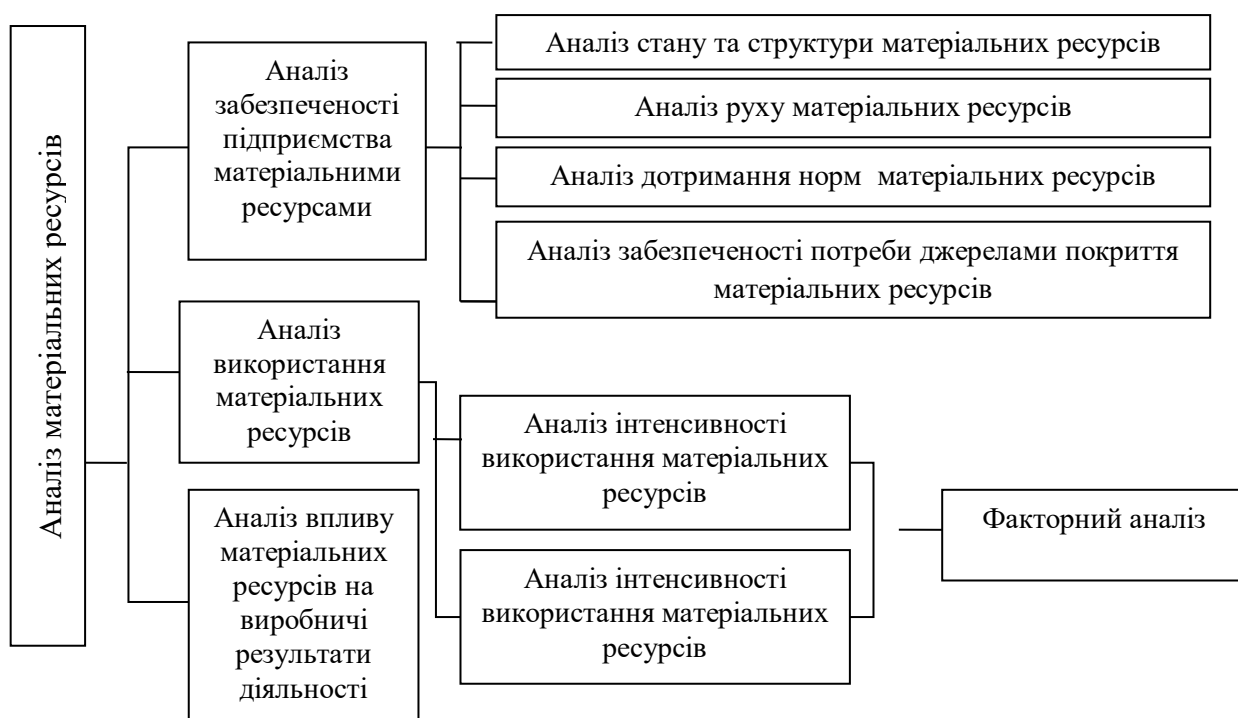


Рис. 3.1. Основні напрямки аналізу матеріальних ресурсів

Джерело: [93]

Вивчивши позиції науковців, нами уточнено напрями аналізу виробничих ресурсів підприємства (рис. 3.2). Сформовані напрями слугують підставою для вироблення обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення методики аналізу виробничих запасів і спрямовані на оптимізацію політики управління ними.



Рис. 3.2. Напрямки аналізу виробничих запасів підприємства

Оскільки виробничі запаси впливають на обсяг реалізації продукції, величину витрат, прибуток, то важливим є аналіз забезпеченості ними підприємства. Нестача або надлишок виробничих запасів є небажаними для будь-якого суб'єкта. Через нестачу виробничих запасів виникають простої виробництва, порушуються договори поставок, що супроводжуються втратою споживачів та репутації підприємства, викликають додаткові витрати через терміновість поставок тощо. Надлишок виробничих запасів, у свою чергу, веде до збільшення витрат на їх зберігання, псування, старіння.

З метою поліпшення системи управління виробничими запасами варто здійснювати аналіз їх обсягу і структури, який полягає у вивченні тенденцій змін у часі (тренду) на підставі розрахунку абсолютних та відносних показників в цілому за виробничими запасами та окремими номенклатурними позиціями. Горизонтальний аналіз потрібно доповнювати вертикальним для вивчення структури виробничих запасів підприємства та проводити порівняльний аналіз якісного стану та руху виробничих запасів. Оцінювання ефективності використання виробничих запасів вимагає екстенсивного та інтенсивного рівня використання виробничих запасів. При проведенні аналізу матеріаломісткості продукції важливим є її факторний аналіз. Уточнені напрями аналізу дозволяють структурувати подальше дослідження методики аналізу виробничих запасів підприємств.

При проведенні аналізу виробничих запасів важлива роль відводиться інформаційному забезпеченні, яке ділять на три групи:

- планові дані – використовують для проведення аналізу забезпечення потреби підприємства у виробничих запасах. Такі дані містять перспективні та поточні логістичні плани; специфікації, планові калькуляції виробів, а також бізнес-плани;

- обліково-звітні дані – використовують з метою проведення ретроспективного аналізу виробничих запасів. Ними слугують первинні облікові документи та звітність;

- поза облікові дані – ними є дані, які не регламентуються встановленими формами обліку та звітності. Ними є договори на постачання сировини та матеріалів, норми їх витрачання, результати досліджень сировинного ринку тощо.

Таким чином, інформаційне забезпечення аналізу виробничих запасів підприємства є системою даних та способи їх обробки, на підставі яких приймаються необхідні управлінські дії. Крім цього, потрібно врахувати що дієвість результатів економічного аналізу визначається обсягом, повнотою та достовірністю інформації. Для цього в аналізі, крім обліково-економічних

даних застосовують технічну, технологічну та іншу інформацію.

Вивчення фахових джерел і господарської практики свідчить, що аналізу виробничих запасів підприємства відводять важливу роль в оцінюванні ефективності діяльності підприємства, адже його результати слугують джерелом інформації для прийняття своєчасних, ефективних та раціональних управлінських рішень. Вони дозволяють не тільки виявити економію чи перевитрати сировини і матеріалів, але і з'ясувати причини їх виникнення. Також результати аналізу допоможуть у виявленні шляхів зниження матеріаломісткості продукції підприємства та розробленні обґрунтованих управлінських рішень з подальшого розвитку виробництва.

Отже, аналіз виробничими запасами та оцінювання ефективності їх використання можна вважати одним із інструментів системи управління ресурсним потенціалом підприємства. Означене посилює важливість та вплив аналізу на перебіг як внутрішньовиробничих процесів підприємства, так і підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності в цілому.

### **3.2. Аналіз стану, структури, динаміки та забезпеченості підприємства виробничими запасами**

Розпочинають аналіз виробничих запасів з оцінювання фактичної наявності запасів, їх структури та динаміки з використанням методики горизонтального і вертикального аналізу. Показники структури виробничих запасів відображають відсоткове співвідношення окремих видів виробничих запасів у всій їх сукупності, а також у складі оборотних активів та майна підприємства. На підставі горизонтального аналізу (аналізу динаміки) можна простежити зміну обсягу і вартості виробних запасів у часі.

Проведемо аналіз складу, структури та динаміки виробничих запасів ТОВ «ТОВ «Міськшляхрембуд»». Дані наведені у табл. 3.2 свідчать, що у складі активів товариства, на кінець 2019 року більшу частку, а це 53,68%, займають необоротні активи. За рік вони зросли на 2013 тис. грн. або на 18,3%, і



складають 12985 тис. грн. Оборотні активи за рік зросли на 18872 тис. грн. або на 20%, дещо зросла їх частка на складі майна підприємства. Запаси за рік зросли на 797 тис. грн. або на 20%, їх частка у складі оборотних активів майже не змінилася і склала на кінець 2019 року 42,6%. Виробничі запаси підприємства зросли 776 тис. грн. або на 22,9%. У структурі виробничих більшу питому вагу займають сировина і матеріали, а це більше 80%.

Таблиця 3.2

Оцінка складу, структури та динаміки виробничих запасів  
ТОВ «Міськшляхрембуд» за 2019 рік

Запаси	На початок року	На кінець року	Динаміка	
			абсолютна, тис. грн.	відносна, %
1. Всього активів, тис. грн.	20335	24220	3885	19,1
2. Необоротні активи, тис. грн.	10972	12985	2013	18,3
у % до вартості активів	54,0	53,6	-0,4	х
3. Оборотні активи, тис. грн..	9363	11235	1872	20,0
у % до вартості активів	46,0	46,4	0,4	х
3.1. Запаси, тис. грн..	3986	4783	797	20,0
в % до вартості оборотних активів	42,5	42,6	0,1	х
3.1.1. Виробничі запаси, тис. грн..	3388	4164	776	22,9
в % до вартості запасів	85,0	87,1	2,1	х
3.1.1.1. Сировина і матеріали, тис. грн..	2778	3477	699	25,2
у % до вартості виробничих запасів	82,0	83,5	1,5	х
3.1.1.2 Тара і тарні матеріали, тис. грн..	237	304	67	28,2
у % до вартості виробничих запасів	7,0	7,3	0,3	х
3.1.1.3 Запасні частини, тис. грн..	373	383	10	2,7
у % до вартості виробничих запасів	11,0	9,2	-1,8	х

З огляду на те, що витрати сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів займають значну частку у собівартості продукції, важливим завданням аналізу є забезпеченість підприємства різними видами виробничих запасів. Недостатнє забезпечення підприємства виробничими запасами перешкоджає його операційній діяльності та погіршує фінансовий стан.

Для оцінювання забезпеченості підприємства виробничими запасами може бути використана формула виду:

$$Z_3 = (B_0 + H_n) \div \Pi_n$$

де  $Z_3$  – відсоток забезпечення виробничими запасами;

$V_d$  – внутрішні джерела покриття потреби;

$H_n$  – надходження виробничих запасів від постачальників;

$P_n$  – планова потреба у виробничих запасах.

Плануючи потребу у виробничих запасах враховують специфіку технологічних процесів виробництва продукції, призначення запасів та інші особливості. В цілому планову потребу у тому чи іншому виді виробничих запасів (і за всіма видами) можна розрахувати за формулою [83]:

$$P_n = P_n + P_p + P_{e.d.} + P_i + P_{н.в.} + P_з - Z_o$$

де:  $P_n$  – планова потреба;

$P_n$  – потреба на виробництво продукції;

$P_p$  – потреба на ремонтно-експлуатаційні роботи;

$P_{e.d.}$  – потреба на експериментально-дослідні роботи;

$P_i$  – потреба на виготовлення інструменту і спеціальної оснастки;

$P_{н.в.}$  – потреба на приріст незавершеного виробництва;

$P_з$  – потреба на утворення запасів на кінець звітнього періоду, потрібних для нормального функціонування виробничого процесу;

$Z_o$  – запас на початок аналізованого періоду.

Підставою розрахунку потреби у виробничих запасах є норми їх витрачання та нормативи складських запасів. Для визначення необхідних виробничих запасів для виготовлення продукції потрібно помножити норми їх витрачання на плановий обсяг випуску .

При визначенні потреба у виробничих запасах для виконання ремонтно-експлуатаційних робіт керуються діючими нормами їх витрачання на одиницю обладнання чи виробничої площі на підставі відповідних кошторисів.

Розрахунок потреба у виробничих запасах для експериментально-дослідних робіт здійснюють на підставі розрахунків відділу технічної підготовки виробництва.

Потребу у виробничих запасах для виготовлення інструменту та спеціальної оснастки встановлюють з врахуванням плану власного виробництва інструменту, спеціальної оснастки та норм їх витрачання на їх

одиницю.

Виробничі запаси можуть мати резервний (страховий) і поточний характер. Страхові запаси використовують для зниження ризику залежності від постачальників у разі невиконання умов договорів, а поточні – формують відповідно до виробничої програми. Співвідношення норм цих запасів виглядає таким чином:

$$Z_{\max} = T_z + R_z$$

де:  $Z_{\max}$  – максимальний запас;  $T_z$  – поточний запас;  $R_z$  – резервний запас.

Потребу підприємства у виробничих запасах визначають у натуральних одиницях (для визначення площ складських приміщень); у грошовому вимірнику (для розрахунку потрібних джерел фінансування); у днях (для контролю за рухом виробничих запасів). При визначенні забезпеченості підприємства виробничими запасами у днях ділять величину залишку даного виду запасів на середню потребу у ньому. Такий показник характеризує кількість днів роботи на які вистачить наявний залишок того чи іншого виду виробничого запасу.

Для оцінювання забезпеченості підприємства виробничими запасами потрібно зіставити фактичне їх надходження з плановою потребою для розрахунку коефіцієнта забезпеченості. Таке оцінювання здійснюють відповідно до укладених договорів у розрізі окремих постачальників та окремих видів виробничих запасів. При цьому враховують номенклатуру, структуру, якість та терміни постачання. При розрахунку коефіцієнта забезпеченості використовують метод заліку, який передбачає зіставлення обсяг фактичного надходження виробничих запасів за певний період з плановою потребою (чи обсягом згідно укладених договорів) і в залік приймається менша з величин, залікові суми сумують і ділять на планову потребу (чи обсяг згідно укладених договорів).

За результатами аналізу встановлюють причини невиконання постачальниками умов договорів за окремими номенклатурними позиціями, вивчають повноту пред'явлених претензій і санкцій за їх порушення. При цьому також з'ясовують внутрішні причини через які виникли проблеми у постачанні запасів: затримка укладання угод на поставку, відсутність джерел фінансування, несвоєчасність перегляду кола постачальників у разі появи непередбачуваних обставин тощо. У цьому зв'язку варто зазначити важливість вибору надійних постачальників виробничих запасів. При їх виборі потрібно враховувати рівень його ділової репутації, який встановлюється на підставі особистих контактів, публікацій у періодичних джерелах і т.д.; умови постачання (обов'язки сторін, форми оплати, можливість надання кредиту, мінімальна партія поставки, вчасність реагування на потреби покупця, умови транспортування, страхування тощо); територіальне розміщення постачальника та інші.

У процесі аналізу потрібно встановити, чи не вплинули проблеми з нестачею чи заміною виробничих запасів на якість продукції, на зменшення кількості споживачів, чи не стало це причиною відмови від договору поставки деякими споживачами, причиною сплати штрафних санкцій.

Для оцінювання рівня залежності від постачальників можна запропонувати таку шкалу:

- майже відсутня залежність, яка відображає високий рівень диверсифікованості постачальників: постачання будь-якого з видів матеріальних ресурсів здійснюються багатьма господарюючими суб'єктами; відносини з ними формуються на довгостроковій основі і є надійними;

- дуже низький рівень залежності – постачання матеріальних ресурсів будь-якого з видів матеріальних ресурсів здійснюють два господарюючі суб'єкти відносини з якими формуються на довгостроковій основі і є надійними;

- низький рівень залежності – постачання матеріальних ресурсів будь-якого з видів матеріальних ресурсів здійснює один господарюючий суб'єкт,

якого, при потребі, можна замінити без шкоди для виробничої діяльності підприємства; відносини з ними формуються на довгостроковій основі і є надійними;

- середній рівень залежності – перелік постачальників не є диверсифікованим, існують випадки надходження матеріальних ресурсів лише від одного постачальника, якого не можна замінити без шкоди для виробничої діяльності підприємства; відносини з ним формуються на довгостроковій основі і є надійними;

- високий рівень залежності – перелік постачальників не є диверсифікованим, наявне постачання матеріальних ресурсів одним постачальником, якого не можна замінити без шкоди для виробничої діяльності підприємства; відносини з постачальником формуються на короткостроковій основі і перспектива їх надійності невизначена;

- дуже висока залежність – перелік постачальників не є диверсифікований, важливі для підприємства матеріальні ресурси надходять від одного постачальника, можливість його заміни виключається; відносини з ним є нестабільними та ненадійними.

Використовуючи методи багатомірного порівняльного аналізу (рейтингової оцінки), за вказаними критеріями вибирають найбільш прийняттого постачальника.

Проведемо оцінювання забезпеченості підприємства укладеними договорами на придбання кутника металевого на прикладі даних ТОВ «Міськшляхрембуд» (табл. 3.3. Наведені у табл. 3.3 дані свідчать, що на аналізованому підприємстві укладено договорів на придбання кутника металевого на 6000 кг, що 2708 кг або на 82% більше від планової потреби. Така ситуація простежується і за окремими його асортиментними позиціями. Так, на поставку кутника металевого розміром 50 × 50 × 5 укладено договорів на 1200 кг, що на 63,5% більше планової потреби, а розміром 50 × 70 × 5 – на 4800 кг, або на 87,6% більше планової потреби. Усі укладені договори на постачання кутника металевого були виконані на 100%.

Таблиця 3.3.

Забезпеченість підприємства укладеними договорами на постачання кутника металевого у 2019 році та їх виконання

Матеріали (найменування, марка)	Залишок матеріалів на початок періоду, кг	Планова потреба на виробництво, кг	Потреба з урахуванням залишків, кг	Укладено договорів, кг	Відхилення від плану, кг (+/-)	Коефіцієнт забезпеченості договорами (гр. 4 : гр. 3), %	Фактично надійшло матеріалів, кг	Коефіцієнт виконання договорів (гр. 7 : гр. 4), %
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Кутник металевий розміром 50 ×х50×5	331	1066	734	1200	+466	163,5	1200	100
Кутник металевий розміром 50×70×5	–	2558	2558	4800	+2242	187,6	4800	100
Всього кутника металевого	331	3624	3292	6000	+2708	182,2	6000	100

Якщо постачання виробничих запасів диверсифіковано, тобто є кілька постачальників одного і того ж виду матеріалів, то потрібно здійснити аналіз виконання договорів за кожним із них.

Оцінюючи забезпеченість підприємства матеріалами, потрібно врахувати не тільки за обсяг, а асортимент, але і їх структуру.

Для неперервної роботи підприємств важливим є оцінювання ритмічності надходження матеріалів, адже дострокове придбання завищує розмір складських запасів, призводить до вилучення з обороту грошових коштів, а запізнення у придбанні – може поставити під сумнів виконання виробничої програми.

Оцінювання ритмічності поставок здійснюють за різний період часу: за рік, квартал, місяць, декаду. Коефіцієнт ритмічності розраховують як відношення суми, зарахованої у виконання плану ритмічності поставок матеріалів до планової потреби у них (табл. 3.4). Дані, наведені у таблиці, вказують на те, що план постачання кутника металевого за ритмічністю у 2019 році виконано підприємством на 50% як у цілому, так і в розрізі асортиментних позицій.

Таблиця 3.4.

## Ритмічність постачання ТОВ «Міськшляхрембуд»

кутником металевим за 2019 рік

(кг)

Квартал Матеріали	План постачання					Фактичне надходження					Зараховано у виконання плану ритмічності постачання					коефіцієнт ритмічності, %
	I	II	III	IV	всього за рік	I	II	III	IV	всього за рік	I	II	III	IV	всього за рік	
Кутник металевий розміром 50 ×х50х×5	300	300	300	300	1200	600	600	-	-	1200	300	300	-	-	600	50
Кутник металевий розміром 50×70×5	1200	1200	1200	1200	4800	1800	3000	-	-	4800	1200	1200	-	-	2400	50
Всього кутника металевого	1500	1500	1500	1500	6000	2400	3600	-	-	6000	1500	1500	-	-	3000	50

У ході аналізу працівниками відповідних служб оцінюють якість придбаних виробничих запасів під час їх надходження на підприємство. При надходженні матеріалів низької якості повинні бути оформленні претензії до винуватців і вжиті відповідні заходи щодо своєчасного забезпечення виробничого процесу потрібними матеріальними ресурсами.

### 3.3. Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Для оцінювання ефективності використання виробничих запасів застосовують система показників, які варто поділити на 3 групи. До першої групи належать: прибуток на гривню матеріальних витрат; загальна та питома матеріаломісткість продукції; матеріаловіддача; процент (коефіцієнт) відходів; процент корисного використання матеріалів; процент (коефіцієнт) виходу придатної продукції. До другої групи показників відносять норми витрачання виробничих запасів. Третя група представлена показниками оборотності

виробничих запасів, які є важливими при оцінюванні ділової активності підприємства.

Розглянемо перераховані показники більш детально.

Прибуток на гривню матеріальних витрат вважають найбільш узагальнюючим показником ефективності використання виробничих запасів. Для його розрахунку ділять суму валового прибутку на суму матеріальних витрат.

Матеріаловіддача продукції відображає вихід продукції з кожної гривні витрачених виробничих запасів та визначається діленням вартості виробленої (реалізованої) продукції на суму матеріальних витрат.

Матеріаломісткість продукції є оберненим показником до матеріаловіддачі і характеризує витрачання виробничих запасів в цілому або їх окремих складових на одиницю готової продукції. В аналітичних дослідженнях бути розрахована металомісткість, паливомісткість, енергомісткість. Крім того, може бути розрахована питома матеріаломісткість як у вартісному вираженні (відношенням вартості всіх спожитих виробничих запасів на одиницю певного виду продукції до її ціни), так і в натуральному чи умовно-натуральному вираженні (відношенням кількості чи маси витрачених виробничих запасів ресурсів на виробництво одиниці продукції до кількості виготовленої продукції цього виду).

Коефіцієнт відходів характеризує частку поворотних відходів у загальному витрачанні виробничих запасів, а коефіцієнт корисного витрачання виробничих запасів відображає частку виробничих запасів, які безпосередньо увійшли до складу готової продукції у загальному їх витрачанні.

У ході аналізу розраховані показники зіставляють з плановими значеннями, фактичними значеннями за минулі періоди, визначають тенденції їх зміни.

Зменшення матеріаломісткості, ріст матеріаловіддачі, зменшення проценту відходів та корисного використання виробничих запасів є свідченням погіршення ефективності їх використання.



Про погіршення використання виробничих запасів свідчить ріст поворотних відходів, тому у ході аналізу встановлюють причини їх виникнення та можливість мінімізації. Різниця між вартістю повернутих відходів, у т.ч. понадпланових, за ціною вихідної сировини та ціною можливого використання є непродуктивними втратами підприємства.

Вплив понадпланових відходів (повернутих) на обсяг продукції визначають діленням їх величини по ціні вихідної сировини на планову матеріаломісткість.

У табл. 3.5 розрахуємо узагальнюючі показники використання виробничих запасів на ТОВ «Міськшляхрембуд».

Таблиця 3.5

Узагальнюючі показники використання виробничих запасів на  
ТОВ «Міськшляхрембуд»

Показники	2018 рік	2019 рік	динаміка	темп зміни (%)
1. Виконано робіт, надано послуг послуг, тис.грн.	51359	66485	15126	29,45
2. Матеріальні витрати, тис.грн.	27031	31685	4654	17,22
3. Валовий прибуток, тис.грн	11193	14344	3151	28,15
4. Прибуток (+), збиток (-) на гривню матеріальних витрат, грн)	0,41	0,45	0,04	9,76
5.Матеріаловіддача, грн	1,90	2,09	0,19	10,00
6. Матеріаломісткість, грн.	0,52	0,48	-0,04	7,69

Як видно із таблиці 3.5, ефективність використання виробничих запасів на підприємстві підвищилась. Так, у 2019 році на одну гривню виконаних робі, наданих послуг витрачання виробничих запасів склало 48 коп. розхід, що на 4 коп. менше 2018 року. Про підвищення ефективності використання виробничих запасів свідчить також і ріст матеріаловіддачі та розмір прибутку, отриманий підприємством на одну гривню матеріальних витрат. Також позитивною тенденцією є перевищення темпу росту наданих послуг над темпом росту матеріальних витрат.

Важливою складовою аналітичних робіт є факторний аналіз зміни загальної матеріаломісткості послуг та матеріаломісткості окремих послуг.

Досить часто факторний аналіз матеріаломісткості проводять з використанням загальновідомої формули її розрахунку, до якої входить обсяг матеріальних витрат на виробництво продукції та сам обсяг виробництва (виконані роботи, надані послуги). Ми підтримуємо думку науковців, що дана формула не може розглядатися як факторна система. При формуванні факторної моделі матеріаломісткості необхідно врахувати фактори формування матеріальних витрат та обсягу продукції (виконаних робіт, наданих послуг) . Фактори формування прямих матеріальних витрат (а це чисельник формули розрахунку матеріаломісткості) подано на рис. 3.3.

Факторний аналіз здійснюють з різним рівнем деталізації, а саме спочатку виявляють фактори зміни матеріальних витрат всієї товарної продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а потім аналіз здійснюють за окремими їх видами у розрізі матеріальних ресурсів, що пішли на їх виготовлення (виконання).

Факторами першого порядку є обсяг і структура продукції (роботи, послуги), а другими – кількість використаної сировини і матеріалів (фактор норм) та зміна цін їх придбання (фактор цін).

Фактори третього порядку впливають на зміну норм витрачання виробничих запасів через відхилення від норм, зміни самих норм і заміни одних запасів іншими. Такі зміни відбуваються через комплекс певних причин (несправність обладнання, низька кваліфікація працівників тощо). Зміна вартості придбання виробничих запасів собівартості може відбутися у зв'язку із зміною цін на виробничі запаси та розмір транспортно-заготівельних витрат.

Факторний аналіз матеріаломісткості здійснюють методами елімінування, користуючись такою факторною моделлю [83]:

$$M = \frac{\sum_{i=1}^n g \sum_{j=1}^m N \cdot y}{\sum_{i=1}^n g \cdot p}$$

де:  $g$  – виробництво продукції, робіт, послуг кожного виду в натуральному вираженні;

$N$  – норма витрачання кожного виду виробничих запасів на одиницю продукції;

$y$  – ціна придбання кожного виду виробничих запасів;

$n$  – число видів продукції;

$m$  – число видів виробничих запасів;

$p$  – відпускна ціна на продукцію.

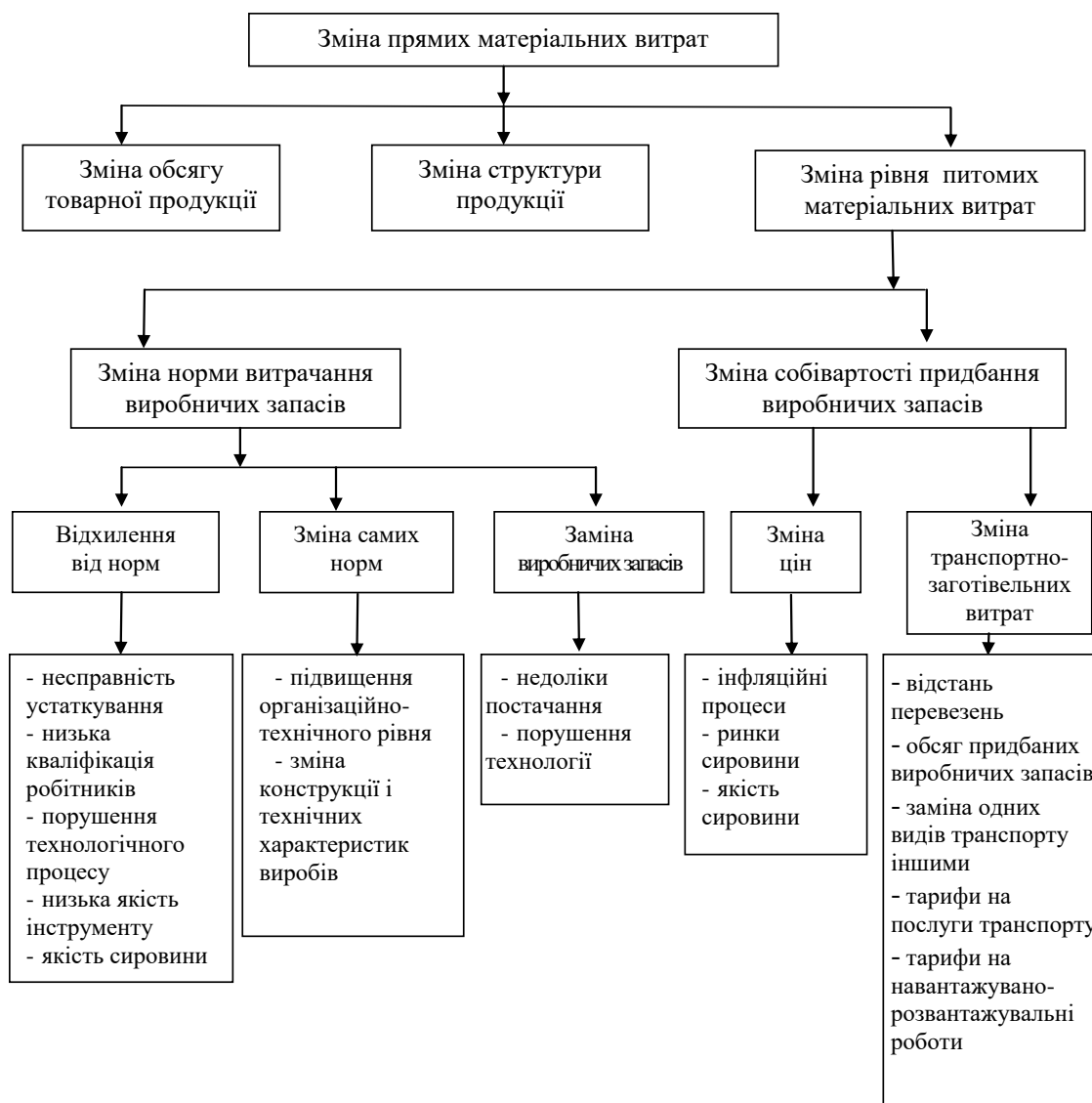


Рис. 3.3. Структурно-логічна модель факторної системи матеріальних витрат

Джерело: сформовано на підставі [83]

Важливу роль у зниження матеріаломісткості і підвищенні ефективності використання виробничих запасів відіграє дотримання норм їх витрачання, що актуалізує необхідність оцінювання їх прогресивності та обґрунтованості. При

цьому зіставляють поточні норми та фактичні витрати з середньогалузевими; поточні норми на порівняльну продукцію з нормами минулих періодів, фактичні витрати виробничих запасів із витратами за нормами.

При формуванні норм враховують:

- чистий розхід виробничих запасів, тобто їх кількість, яка безпосередньо ввійшла до складу виготовленої продукції;
- технологічні (поворотні) відходи – кількість виробничих запасів, які не ввійшли до складу готової продукції, а утворилися під час її виробництва і можуть у подальшому використовуватися як вторинні ресурси;
- втрати – кількість виробничих запасів безповоротно втрачених у ході виробничого процесу.

Для оцінювання норм витрачання виробничих запасів зіставляють їх чистий розхід та загальну норму витрачання. При постійному чистому розході, але при різних варіантах технологічного процесу змінюється величина відходів і втрат, значить і загальна норма витрат.

У ході аналізу встановлюють рівень охоплення виробничих запасів нормованим витрачанням в основному і допоміжних виробництвах, за видами продукції і робіт, порядок їх розроблення та перегляду, обліку норм та відхилення від норм.

Великий виробничих запасів у складі оборотних активів може стати причиною спаду ділової активності підприємства, сповільнити їх оборотність, погіршити фінансовий стан, збільшити непродуктивні втрати через псування, старіння запасів, зниження рівня їх ліквідності. У цьому зв'язку важливим є проведення аналізу складських виробничих запасів за часом зберігання. За наявності виробничих запасів, які довго зберігаються на складі варто розглянути можливість їх реалізації, що дозволить знизити складські витрати та прискорить оборотність оборотних активів.

Оборотність оборотних активів, у т.ч. виробничих запасів оцінюють за допомогою тривалості їх обороту, який характеризує середній проміжок часу між їх придбанням виробничих запасів та отриманням грошових коштів від

реалізації виготовленої з них продукції чи наданих послуг. Для розрахунку цього показника користуються формулою [83]:

$$TO_{\text{вз}} = \frac{\overline{BЗ}}{OP_{\text{од}}},$$

де:  $TO_{\text{вз}}$  – тривалість обороту виробничих запасів підприємства в днях;

$\overline{BЗ}$  – середня вартість виробничих запасів за певний період;

$OP_{\text{од}}$  – одинденний обсяг реалізації продукції в періоді, за який проводиться аналіз;

$$\text{або: } TO_{\text{вз}} = \frac{\overline{BЗ} \times 360}{OP}, \quad TO_{\text{вз}} = \frac{T}{KO},$$

де:  $T$  – кількість календарних днів у періоді, за який проводиться аналіз;

$KO$  – коефіцієнт оборотності виробничих запасів.

Коефіцієнт оборотності відображає швидкість обороту виробничих запасів і вказує на середнє число оборотів за аналізований період.

$$KO_{\text{вз}} = \frac{OP}{\overline{BЗ}},$$

де:  $KO_{\text{вз}}$  – коефіцієнт оборотності виробничих запасів) за відповідний період;

$OP$  – обсяг реалізації за відповідний період;

$\overline{BЗ}$  – середня вартість виробничих запасів.

Для розрахунку часу зберігання їх на складі з моменту надходження до передачі у виробництво можна розрахувати за формулою [83]:

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

Ріст показника свідчить про підвищення ділової активності підприємства, зменшення – про сповільнення оборотності виробничих запасів за рахунок нагромадження зайвих, залежалих виробничих запасів, а також придбання додаткових у зв'язку з очікуванням росту темпів інфляції, дефіциту. Наявність виробничих запасів, за якими залишок великий, а витрачання протягом достатньо довгого періоду не було, свідчить про те, що оборотний капітал на

довгий час заморожений у виробничих запасах, що веде до зниження його оборотності. Такий висновок можна зробити на підставі даних складського обліку.

Оцінимо показники оборотності виробничих запасів ТОВ «Міськшляхрембуд» за два останні роки. Результати розрахунку відобразимо у табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

#### Оцінювання показників оборотності виробничих запасів

Показники	2018 рік	2019 рік	Динаміка	Темпи зміни (%)
1. Середньорічна вартість виробничих запасів, тис.грн.	2977	3776	799	26,8
2. Чистий дохід від реалізації тис.грн.	34239	44323	10084	29,4
3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів, раз	11,5	11,7	0,2	1,7
4. Тривалість періоду оборотності виробничих запасів, дні	31,3	30,6	-0,7	-2,2

Дані таблиці свідчать про підвищення ефективності використання активів. Так, у 2019 році тривалість обороту виробничих запасів склала 30,6 днів, що на 0,7 дня менше попереднього року. Капітал підприємства інвестований у виробничі запаси у 2019 році зробив 11,7 обороти, що на 1,7% більше рівня попереднього року.

### Висновки до розділу 3

1. Виробничі запаси потрібні для неперервної роботи будь-якого підприємства, тому є для нього об'єктивно необхідними. Вони займають значну частку не лише у складі майна, а й у структурі витрат, бо формують один із основних елементів собівартості готової продукції. Це вимагає аналітичного обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на зменшення часу перебування капіталу підприємства у виробничих запасах, оптимізацію витрат на їх формування, зберігання і використання у виробничому процесі. Внаслідок

критичної оцінки інформації з фахових літературних джерел уточнено напрями аналізу виробничих ресурсів підприємства. До них віднесено: вивчення забезпеченості підприємства виробничими запасами; аналіз обсягу і структури виробничих запасів підприємства; оцінка ефективності використання виробничих запасів; аналіз матеріаломісткості продукції. У роботі систематизовано основні види аналітичних робіт за уточненими напрямками аналізу виробничих запасів підприємств. Уточнені напрями аналізу дозволяють структурувати подальше дослідження методики аналізу виробничих запасів підприємств.

2. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від стану, структури, динаміки та забезпеченості підприємства виробничими запасами. У роботі розглянуто сукупність робіт на цьому етапі аналітичних досліджень; надано практичні рекомендації щодо вибору постачальників з метою зниження рівня залежності від них.

3. Для оцінювання ефективності використання виробничих запасів застосовують система показників, які нами поділено на 3 групи. До першої групи віднесено загальну та питому матеріаломісткість продукції, матеріаловіддачу, процент (коефіцієнт), відходів, процент корисного використання матеріалів, процент (коефіцієнт) виходу придатної продукції. До другої групи показників – норми витрачання виробничих запасів. До третьої групи пропонуємо відносити показники оборотності виробничих запасів, які є важливими при оцінюванні ділової активності підприємства.

## ВИСНОВКИ

1. Огляд літературних джерел свідчить про існування різних понять-синонімів, які використовуються поряд з терміном «виробничі запаси», а саме: «ресурси», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси», «матеріальні оборотні активи», «матеріальні цінності». Розбіжність у тлумаченні цих понять веде до виникнення неоднозначності при формулюванні умов визнання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку підприємства.

2. Результати узагальнення праць науковців дали змогу уточнити і запропонувати визначення сутності «виробничих запасів» як матеріальних оборотних активів, придбаних (набутих) підприємством для отримання у майбутньому економічних вигід у процесі використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

3. Важливою передумовою ефективного управління виробничими запасами на вітчизняних промислових підприємствах є їх чітка класифікація, здійснена з урахуванням галузевої специфіки функціонування. Дослідження існуючих класифікаційних ознак виробничих запасів свідчить про їх громіздкість та недостатню аналітичність. З метою підвищення рівня інформаційної деталізації та належного групування виробничих запасів визначено основні економічні ознаки та запропоновано й обґрунтовано їх класифікацію за функціональним і технологічним призначенням, що забезпечуватиме формування повної і достовірної інформації у процесах управління ресурсами підприємства для прийняття оперативних і поточних рішень та є основою подальшого вдосконалення організації і методики їх аудиту та аналізу.

4. Вивчення П(С)БО 9 і МСБО 2 дало можливість стверджувати про існування у них певних розбіжностей. Так, визначення поняття «запаси», критерії їх визнання та основні поняття, пов'язані з ними є тотожними. Основні відмінності пов'язані з складом запасів та складом витрат, що формують їх собівартість.

5. Встановлено, що на ефективність використання виробничих запасів та



управління ними безпосередній вплив здійснюють обрані методи оцінки при їх вибутті як факторотворча складова облікової політики підприємства. Важливим є вибір оптимального методу оцінки виробничих запасів підприємств при їх вибутті, виходячи з поточних та стратегічних завдань їх діяльності, який залежить від багатьох факторів (асортиментності виробничих запасів, розміру та частоти їх поповнення, технічних можливостей облікової системи, цінової політики підприємства, темпів інфляції тощо). Розглянуто переваги та недоліки методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті у постійній та періодичній системах обліку та доведено доцільність застосування методу ФІФО, який дає можливість контролю за рівнем цін, тенденцією їх змін та достовірним формуванням собівартості готової продукції.

6. Теоретично обґрунтовано ключові напрями аудиту виробничих запасів із чітким виокремленням алгоритмічної послідовності виконання завдань, які передбачатимуть застосування аудиторських процедур, імплементація яких у практичному аспекті дасть змогу об'єктивно оцінити стан організації бухгалтерського обліку цієї компоненти оборотних активів на підприємстві, ідентифікувати викривлення облікових даних, оцінити систему внутрішнього контролю та сформувавши незалежну аудиторську думку про відповідність облікової інформації вимогам чинних нормативно-правових актів

7. За допомогою планування аудиторів розробляють стратегію та план своєї роботи, виокремлюють питання, які потребують особливої уваги. Планування аудиту дозволяє своєчасно і якісно виконати роботу з оптимальними витратами, допомагає партнеру із завдання групи раціонально розподілити обов'язки між членами групи, а також координувати цю роботу, визначити терміни, кількість та види аудиторських процедур. Планування передбачає розробку Меморандуму та плану аудиту виробничих запасів. У роботі запропоновано форму цих документів.

8. При плануванні аудиту важливим є встановлення меж суттєвості, тобто максимальної помилки, яку може містити публічна фінансова звітність, і розглядатися як несуттєва. У роботі розроблено алгоритмічну послідовність

робіт для визначення рівня суттєвості помилок, а також запропоновано механізм впливу суттєвості помилок на модифікацію аудиторського висновку.

9. Аудит виробничих запасів підприємства повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо цієї складової оборотних активів, яка наведена у Балансі (Звіті про фінансовий стан). У роботі з'ясовано сутність тверджень щодо статті «виробничі запаси», і відповідно, запропоновано один із можливих варіантів комбінації аудиторських процедур їх перевірки.

10. Виробничі запаси потрібні для неперервної роботи будь-якого підприємства, тому є для нього об'єктивно необхідними. Вони займають значну частку не лише у складі майна, а й у структурі витрат, бо формують один із основних елементів собівартості готової продукції. Це вимагає аналітичного обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на зменшення часу перебування капіталу підприємства у виробничих запасах, оптимізацію витрат на їх формування, зберігання і використання у виробничому процесі. Внаслідок критичної оцінки інформації з фахових літературних джерел уточнено напрями аналізу виробничих ресурсів підприємства. До них віднесено: вивчення забезпеченості підприємства виробничими запасами; аналіз обсягу і структури виробничих запасів підприємства; оцінка ефективності використання виробничих запасів; аналіз матеріаломісткості продукції. У роботі систематизовано основні види аналітичних робіт за уточненими напрямками аналізу виробничих запасів підприємств. Уточнені напрями аналізу дозволяють структурувати подальше дослідження методики аналізу виробничих запасів підприємств.

11. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від стану, структури, динаміки та забезпеченості підприємства виробничими запасами. У роботі розглянуто сукупність робіт на цьому етапі аналітичних досліджень; надано практичні рекомендації щодо вибору постачальників з метою зниження рівня залежності від них.

12. Для оцінювання ефективності використання виробничих запасів застосовують система показників, які нами поділено на 3 групи. До першої

групи віднесено загальну та питому матеріаломісткість продукції, матеріаловіддачу, процент (коефіцієнт), відходів, процент корисного використання матеріалів, процент (коефіцієнт) виходу придатної продукції. До другої групи показників – норми витрачання виробничих запасів. До третьої групи пропонуємо відносити показники оборотності виробничих запасів, які є важливими при оцінюванні ділової активності підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азрилиян А. Н. Большой бухгалтерский словарь. М.: Институт М. : Институт новой экономики, 2005. 574 с.
2. Артеменко Н.В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади аудиту. Економіка і суспільство. 2017. № 2. С. 665- 669,.
3. Аудит: підручник / [ О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.]; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
4. Аудит методика документування: нав. посібник [Пилипенко І. В. та ін.]; під ред. І. І. Пилипенка. К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457с.
5. Багрій К.Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Випуск 7 (25). Ч. 1. 2010. С.50-58. URL: [file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/ecnof\\_2010\\_7\(1\)\\_7.pdf](file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/ecnof_2010_7(1)_7.pdf) (дата звернення 17.08.2020).
6. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посібник . К.: ЦУЛ, 2009. 328 с.
7. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
8. Бойцова М., Маханько О., Клищенко Я,.. Усе про облік запасів. 2 ге вид., перероб. і доп.,Х. : Фактор, 2014. 160 с.
9. Бурдейна Л. В. Теоретичні основи аналізу забезпечення та ефективного використання виробничих запасів на підприємствах. *Молодий вчений*. 2015. №3 (18) 03. Ч. 1. Херсон, 2015. С. 39-42.
10. Бусел В.Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови К., Ірпінь. : Перун, 2005. 1728 с
11. Т.Г. Бурденюк, В.М. Панасюк, В.А. Шухманн Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія. Матеріали міжнародної

науково-практичної інтернет-конференції - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 77-79

12. Бурдейна Л.В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства: дис...канд. економ. наук: 08.00.09. Львів. 2015. 266 с.

13. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. 2-е изд. К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.

14. Виноградова М.О., Жидеева Л. І. Аудит: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2014. 654 с.

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

16. Візиренко С.В., Макаріхін С.С. методичні аспекти аудиту фінансової *Сталій розвиток економіки*. 2015. № 4. С.170-176. [file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/sre\\_2015\\_4\\_26.pdf](file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/sre_2015_4_26.pdf) (дата звернення 28.07.2020).

17. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. К. : Знання, 2007. 1072 с.

18. Ганас Л.М. Концептуальні засади управління виробничими запасами. *Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка»*. Львів 2019. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25456/1/4-11-18.pdf> (дата звернення 08.07.2020).

19. Гаценко О. П., Курило Л. І., Матюха М. М., Марчак О. А. Економічний словник бухгалтера. К. : АМУ, 2009. 181 с

20. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. 319 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/141489401.pdf> (дата звернення 24.07.2020).

21. Горфинкель В. Я. Экономика организаций (предприятий) : учеб. для вузов.; под ред. проф. В. Я. Горфинкеля, проф. В. А. Швандара. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 608 с.

22. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К. : Центр учбової літератури, 2007. 522

23. Грузинов В. П., Грибов В. Д.. Экономика предприятия : учеб. пособие; 4-е изд. М. : Финансы и статистика, 2008. 208 с.

24. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського: навч. посіб. Львів : ЛБІНБУ, 2003. 494 с.

25. Довга Т.А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Молодий вчений*. 2015. № 5 (20). Ч. 1. С. 130-139. URL: [file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/molv\\_2015\\_5\(1\)\\_32.pdf](file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/molv_2015_5(1)_32.pdf) ( дата звернення 11.08.2020).

26. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозиції щодо їх ефективного використання у ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7 С. 175-180. URL: [https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2012/22\\_7/175\\_Dob.pdf](https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2012/22_7/175_Dob.pdf) (дата звернення 12.08.2020).

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

28. Дерев'янюк С. Проблема оцінки матеріальних цінностей в сучасних умовах. *Агрокомпас*, 2008. №11. С. 15-18.

29. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами і витратами : навч. посіб. ; за ред. д.е.н., проф. Іванюти О. М.. К. : Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.

30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. Дата оновлення 16.09.2019. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 02.05.2020).

31. Кащена Н.Б., Цуканова О.В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. URL: <http://elib.hduht.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3844/1/22.pdf> (,дата звернення 17.08.2020).

32. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: підручник. К.: Знання, 2008. 487 с.

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

34. Кіртока Р.Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаїв, 2015. № 3. С. 869–872.

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

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

37. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 106-113. URL: <http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/248> (дата звернення 15.05.2020).

38. Кузміньська О.Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств. *Вчені записки*. ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана». 2018. № 16. С. 174-180. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/197241218.pdf> (дата звернення 11.08.2020).

39. Кузнецова С.О., Чернікова І. Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Х.: Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

40. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку .К.: КНЕУ, 2001. 334 с.

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

42. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.). – 234 с. – С. 64-66

43. Мужевич Н. В. Актуальні питання обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів / Н. В. Мужевич / Сучасні детермінанти фіскальної політики: локальний та міжнародний вимір : матеріали III міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 10 вересня, 2019). – Тернопіль, ТНЕУ, 2019. – 308с. (с. 248-252) – URL : [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/38219/1/Collection\\_10\\_09\\_2019.pdf#page=248](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/38219/1/Collection_10_09_2019.pdf#page=248)

44. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник К.:Київ. нац. торг. ун-т, 2008. — 514 с.

45. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року). Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с. URL: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення 12.03.2020).

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО2) «Запаси». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ([IASB](http://www.iasb.org)). Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення 19.07.2020).

47. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ([IASB](http://www.iasb.org)). Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_063#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text) (дата звернення 20.07.2020).

48. Мишин Ю. А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности : монография М. : Дело и сервис, 2002. 176 с

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

50. Мельник О. Г., Ноджак Л. С., Ганас Л. М. Методи формування,



поповнення та використання виробничих запасів. *Економіка та держава*. 2013. № 10. С. 29-33. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde\\_2013\\_10\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2013_10_9) ( дата звернення 18.07.2020).

51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.07 р. № 2. Дата оновлення 14.01.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07#Text> ( дата звернення 17.07.2020).

52. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.help/law/433> ( дата звернення 18.03.2020).

53. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т. 1 ; відп. ред. С. В. Мочерний. К. : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

54. Назаренко І.М., Місюров О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство*. 2018. №19. С.1312-1318. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/19\\_ukr\\_/195.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr_/195.pdf) (дата звернення 07.06.2020).

55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 20.06.2018. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 28.05.2020).

56. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

57. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова . М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с

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

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

60. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.

61. Економіка підприємства : підручник / [Й. М. Петрович, А. Ф. Кіт, Г. М. Захарчин та ін. ; за заг. ред. Й. М. Петровича. Львів : Магнолія, 2007. 580 с.

62. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.

63. Панасюк В.М., Маринович О.О. Сучасні перспективи розвитку науки: матер. III міжнар. Наук. – практ. Конф., м. Київ, 10-11 вересня 2019 р. Київ, 2019. С.13-15

64. Панасюк В.М., Маринович О.О. II International Scientific Conference The Modern Economic Research: Theory, Methodology, Practice: Conference Proceedings, September 27th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 156 pages. P.117-120

65. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення 04.10.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 16.07.2020).

66. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник. К.: Знання, 2008. 630 с.

67. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> ( дата звернення 16.07.2020).

68. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88. Дата оновлення 20.06.2018. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 18.06.2020).

69. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення 17.06.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 29.06.2020).

70. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. Дата оновлення 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення 14.07.2020).

71. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект XXI», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.

72. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства : підручник. К. : КНЕУ, 2005. 528 с.

73. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.

74. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Тернопіль : Економічна думка, 2002. 422 с.

75. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.

76. Радионов А. Р. Логистика: Нормирование сбытовых запасов и оборотных средств предприятия : учебное пособие. М. : Дело, 2002. 416 с.

77. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427.

78. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2005.

79. Сидней Дж. Белверд Г., Нидлз Е.; Финансовый учет: глобальный поход. ; пер. с англ. М. : Волтер Клоувер, 2008. 616 с.

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

81. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія :

Економіка АПК. 2015. № 22(1). С. 92-97.

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

83. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

84. Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 378-398. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/91702> (дата звернення 19.08.2020).

85. Скорба О.А. Методика аудиту виробничих запасів. Методика аудиту виробничих запасів //«Dny vedy – 2014»: Materialy X mezinarodni vedecko-praktika conference (27 brezen-05 dubna roku). Dil 5. Ekonomike vedy. Praha. Publishing House «Education and Science». С.58-61. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/52887> ( дата звернення 18.08.2020).

86. Сопко В. В. Бухгалтерський фінансовий облік. К. : Вища школа, 2007. 876 с.

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

88. Стасишен М.С., Лисенко А. М. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів. Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. 2014. Вип. 28. С.250-254. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut\\_eiu\\_2014\\_28\\_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2014_28_33) ( дата звернення 17.08.2020).

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

90. Талах Т.А. Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів

підприємств хлібопекарської промисловості. *Науковий журнал «Логістика: теорія та практика» Луцького національного технічного університету*. Луцьк, 2012. № 2(3). С. 71-80.

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

92. Титенко Л. Загальнотеоретичні підходи до методики аналізу виробничих запасів на підприємствах фармацевтичної промисловості. *Економічний аналіз*. 2011. Вип.9. Частина 3. С. 297—300.

93. Тринька Л. Я., Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз: навчально-методичний посібник. К.: Алерта, 2013. 568 с.

94. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 408 с.

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

96. Фабіянська В.Ю., О.Г. Пацар Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL:<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5546> (дата звернення 07.06.2020).

97. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект. Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 416с.

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

99. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. К. : Кондор, 2013. 196 с.

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

101. Юрчишена Л. В. Нормування виробничих запасів на підприємствах. URL: <http://dsfa.mybb3.net/viewtopic.php?p=734> ( дата звернення 19.08.2020).