

Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ
ТА
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА
ПІДПРИЄМСТВІ

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

Виконав студент групи

ОЕЕМ-21

В. Я. Ковач

Науковий керівник:

д.е.н., професор М. Р. Лучко

Тернопіль 2021

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБ'ЄКТИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ

1.1. Сутність, склад та критерії визнання виробничих запасів активами

1.2. Оцінювання виробничих запасів при надходженні, вибутті та на дату складання Звіту про фінансовий стан підприємства

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Особливості організації виконання завдання з аудиту виробничих запасів

2.2. Процедури отримання аудиторських доказів щодо тверджень про виробничі запаси у фінансовій звітності підприємства

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Структурно-логічна модель аналізу виробничих запасів

3.2. Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

РОЗДІЛ 1

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБ'ЄКТИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ

1.1. Сутність, склад та критерії визнання виробничих запасів

активами

Виникнення у науковому категорійному апараті певних понять є об'єктивним процесом, що ґрунтується на узагальненні багаторічної практики. Це стосується і дефініції «виробничі запаси», які є важливими об'єктами аудиту та аналізу, невід'ємною умовою функціонування будь-якого підприємства.

Проаналізуємо існуючі підходи до визначення «виробничі запаси», що дозволить уточнити та поглибити його сутність.

Слід вказати на те, що П(С)БО 9 «Запаси» [72], ні МСБО (IAS) 2 [48] не виокремлюється таке поняття, як «виробничі запаси». Однак, НП(С)БО 1 [58] у Звіті про фінансовий стан підприємства передбачено використання додаткової статті «Виробничі запаси», де відображаються їх складові елементи.

Терміном «виробничі запаси» оперує лише План рахунків [27]. Ним передбачено застосування рахунку 20 «Виробничі запаси» і детально визначено їх склад. При цьому, для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів та напівфабрикатів застосовують окремі однойменні рахунках 22 та 25. Означене вказує, що до складу виробничих запасів вони не включаються, і є, відповідно, є окремими видами запасів.

Значить, можна зрозуміти, що відсутнє належне пояснення терміну «виробничі запаси», а також про існування певної суперечності у розумінні складових елементів «виробничих запасів» у нормативно правових актах.

Разом з тим потрібно погодитися з позицію науковців про умовність поділу виробничих запасів на сировину, матеріали, паливо та ін. Це пояснюється тим, що придбанні підприємством активи як сировина чи матеріали у подальшому можуть стати товаром, і навпаки.

А значить віднесення запасів до складу виробничих визначатиметься не якісними характеристиками чи джерелами надходження, а лише призначенням. Через це напрямки використання на конкретному підприємстві повинна бути підставою для відображення активів у складі тих або інших видів запасів. Проте, вважаємо, що з метою ефективного інформаційного забезпечення управлінського персоналу власне даними про виробничі запаси, які враховують склад, структури, рух та вартості, потрібно застосовувати перелік, який пропонується Планом рахунків. Це дозволить застосувати підхід, що найбільше відповідає функціональному призначенню виробничих запасів.

Систематизувавши позиції сучасних науковців [14; 20; 21; 24; 40; 65; 88; 97] та дані нормативних документів щодо визначення сутності «виробничих запасів» як облікової категорії, можна виокремити кілька основних моментів: терміни і напрямки використання, джерел відшкодування вартості. Враховуючи їх, нами запропоновано розуміти під виробничими запасами частину запасів підприємства, які придбані зі сторони чи самостійно виготовлені, і які складають матеріальну основу продукції чи наданих послуг, споживаються у виробничому процесі у межах одного операційного циклу та повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції чи наданих послуг. На відміну від існуючих визначень, запропоноване визначення поняття «виробничі запаси» відображає їх матеріальну та витратну природу, відокремлює від сукупних запасів підприємства, визначає джерела відшкодування вартості.

Для того, щоб визнаватися активами і відображатися у Звіті про фінансовий стан підприємства, виробничі запаси повинні відповідати певним критеріям. Перелік визначено законодавчими [74] та нормативно-правовими актами [58;]. Так, згідно [58; 74] такими критеріями є можливість контролювання виробничих запасів з боку підприємства у результаті минулих подій та отримання певних економічних вигід у майбутньому при використанні. У [54] та П(С)БО 9 до перерахованих критеріїв, додають ще

два: перехід до підприємства ризиків та вигід відповідно до права власності або до права повного господарського відання на придбані (отримані) запаси, а також можливість достовірно визначити їх вартість. Тому, при визнаючи виробничі запаси активами потрібно враховувати всі чотири критерії.

Важливою складовою організації обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів є їх класифікація, яка дозволяє приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо придбання та ефективного використання у господарському процесі.

У додатку А деталізовано існуючу класифікацію виробничих запасів для цілей бухгалтерського обліку відповідно з планом рахунків. Варта зазначити, що дана класифікація за деяким субрахунками досить умовна. Наприклад, будівельне підприємство-підрядник чи підприємство-забудовник можуть всі будівельні матеріали відображати на субрахунку 201 або на 205 , адже в одного і того ж підприємства за різними угодами обов'язки можуть відрізнятися. Також може бути дискусійним питанням щодо меблевої фурнітури: розглядати її як матеріал чи комплектуючий виріб. У цьому випадку важливим є професійне судження, яке ґрунтується на особливостях технологічного процесу конкретного підприємства. Недотримання чітко запропонованої класифікації виробничих запасів на достовірність Звіту про фінансовий стан підприємства не впливає, адже загальна сума за однойменним рядком не змінюється. Більше того, підприємство з метою підвищення зручності та достовірності обліку може самостійно здійснювати певні перестановки не порушуючи дотримання загальних положень нормативно-правових актів з обліку запасів. Їх сутність варто вказати у наказі про облікову політику підприємства. Важливим тут є врахування того, що виробничі запаси, які не належать підприємству на правах власності, але знаходяться у нього для переробки, на комісії не можуть відображатися у звітності. Також недопустимим є відображення на рахунку обліку виробничих запасів необоротних активів і навпаки. Наявність таких ситуацій буде вже вважатися серйозним спотворенням фінансової звітності.

До складу кожної групи виробничих запасів можуть входити десятки сотень назв, сортів, розмірів. У зв'язку з цим виникає необхідність їх класифікації за технічними ознаками.

Варто зазначити, що «виробничі запаси» не тільки об'єкт обліку та аудиту, а й об'єкт управління. Економічної класифікації виробничих запасів враховує потреби управління, тому враховується при прийнятті рішень. За результатами вивчення літературних джерел на рис. 1.1 нами представлена така класифікація.

Відповідно до призначення та причинам утворення науковці поділяють виробничі запаси на постійні та сезонні. Постійна частина виробничих запасів сприяє неперервності виробничого процесу між черговим їх надходженням. Сезонне виробництво є причиною формування сезонних запасів.

Відповідно до місця знаходження у складі виробничих запасів виокремлюють ті, які перебувають на складах підприємства, у виробничих цехах (на робочому місці), та ті, які є у дорозі (відвантажені постачальником і ще не отримані підприємством).

Виробничі запаси можуть бути нормовані і ненормовані. Нормові – формуються відповідно до запланованих потреб і забезпечують неперервну роботу підприємства. Наднормові – запаси, які перевищують їх нормовану потребу.

Початкові і кінцеві виробничі запаси виокремлюють за часовою ознакою звітного періоду. Ті запаси, якими підприємство володіє на початку звітного періоду є початковими, і відповідно, на кінець – кінцевими.

Виробничі запаси можна поділити за рівнем ліквідності на ліквідні, слаболіквідні і неліквідні. Ті виробничі запаси, які можна легко конвертувати у грошові кошти за незначний період без відчутних втрат первісної вартості є ліквідними. До слаболіквідних відносять виробничі запаси перетворення яких у грошові кошти потребує тривалого часу, і таке перетворення може бути пов'язане з втратами їх первісної вартості. Якщо виробничі запаси не є

джерелом майбутньої економічної вигоди і їх неможна перетворити у гроші, то їх вважають неліквідними. Такі запаси перестають відповідати ознакам активу.

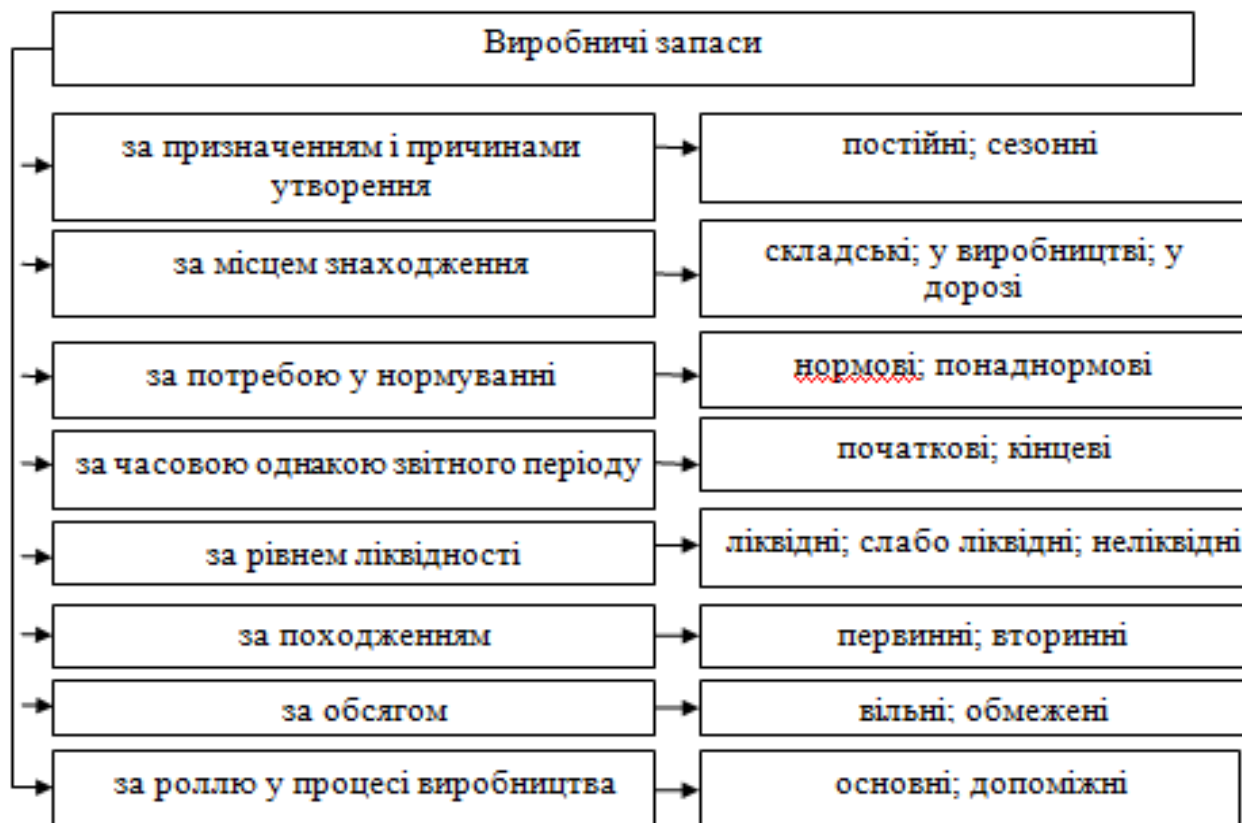


Рис. 1.1. Економічна класифікація виробничих запасів

Джерело: Сформовано на підставі [14; 20; 21; 24; 40; 64]

Відповідно до походження виробничі запаси є первинними і вторинними. Ті виробничі запаси, які отримало підприємство від різних юридичних чи фізичних осіб і ще не використовувалися на підприємстві називають первинними. Повернуті відходи виробництва отримують після первинного використання виробничих запасів. Їх називають вторинними.

За обсягом виробничі запаси класифікують на вільні і обмежені. Вільними є запаси, яких у підприємства є у надлишку, і, навпаки, обмежених не вистарчає.

За роллю у процесі виробництва виокремлюють основні та допоміжні виробничі запаси. Основні виробничі запаси задовольняють потреби цехів основного виробництва, де виготовляють основні види продукції, допоміжні – для цехів допоміжного виробництва (наприклад, для здійснення ремонтних робіт, зокрема будівельні матеріали).

Застосування такої складової класифікації дозволить спрогнозувати вихід готової продукції з вихідної сировини, проаналізувати причин відхилень від нормативів, здійснювати контроль якості виробничих запасів та готової продукції.

Узагальнюючи вище викладене, вважаємо, що подана класифікація виробничих запасів забезпечуватиме виконання основних завдань аудиту та аналізу виробничих запасів.

1.2. Оцінювання виробничих запасів при надходженні, вибутті та на дату складання Звіту про фінансовий стан підприємства

Процес оцінювання виробничих запасів полягає у визначенні грошових сум, у яких вони повинні визнаватися та відображатися у фінансовій звітності. До процесу оцінювання висувуються дві основні вимоги, а саме: єдності, тобто у ході його проведення повинен застосовуватися єдиний порядок до однорідних об'єктів та достовірності, тобто визначена оцінка має реально відображати стан об'єкта.

Методичні аспекти, пов'язані з оцінювання запасів відображені у П(С)БО 9 «Запаси» [72], МСБО 2 «Запаси» [48] та Методичних рекомендаціях бухгалтерського обліку запасів [54]. Оцінюють виробничі запаси при надходженні, списанні та на дату складання балансу.

Отримати виробничі запаси підприємство може з різних джерел. Їх можна придбати, заплативши грошові кошти, можна отримати безоплатно, можна отримати як внесок до статутного капіталу, чи в обмін на подібні, неподібні активи тощо. Залежно від джерел отримання виробничих запасів буде змінюватися порядок їх оцінювання. Особливості оцінювання

виробничих запасів при надходженні згідно П(С)БО 9 подано на рис. 1.3. Треба зазначити, що термін «первісна вартість» у МСБО 2 «Запаси», на відміну від П(С)БО 9 не вживається. Він оперує терміном собівартість запасів, до складу якого входять витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати .

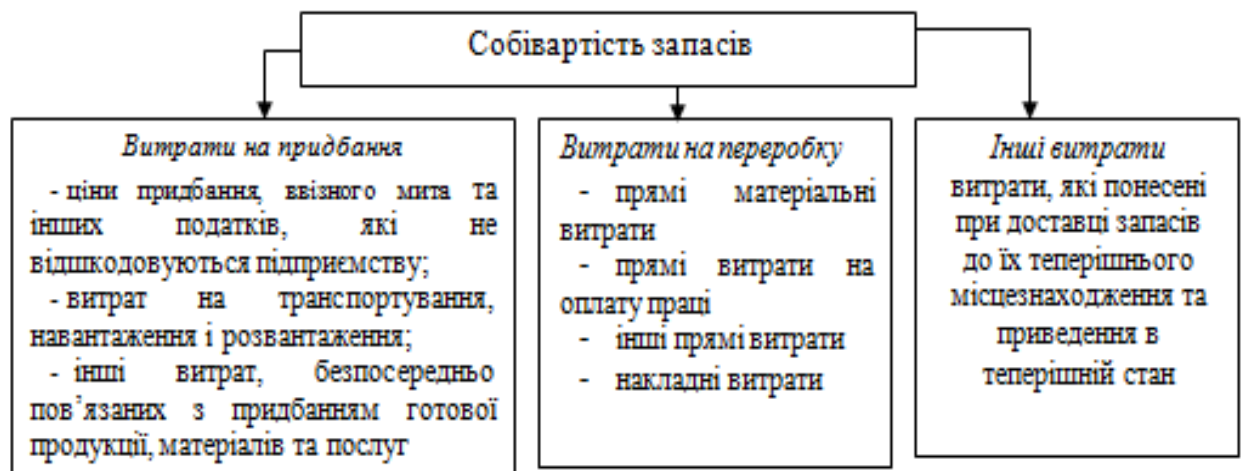


Рис. 1.2. Склад собівартості запасів при надходженні згідно МСБО 2

Джерело: сформовано на підставі [43; 48]

У МСБО 2 відсутні також спеціальні правила щодо визначення собівартості виробничих запасів при їх надходженні у вигляді внеску до статутного капіталу або одержаних безоплатно. Треба врахувати, що при формуванні первісної вартості чи собівартості запасів, до її складу не включають певні елементи. Їх визнають як витрати у тому періоді, в якому вони понесені. На такі витрати вказує як П(С)БО 9, так і МСБО 2.

У категорійному апараті бухгалтерського обліку виробничих запасів, крім поняття «справедлива вартість» використовуються ще й такі як «ринкова вартість» та «звичайна ціна». В економічній літературі існує теза про їх неузгодженість. Оскільки визначення справедливої вартості виробничих запасів містить елемент суб'єктивізму, то може бути наслідком упередженості облікового персоналу, що може привести до суттєвого спотворення фінансової звітності.

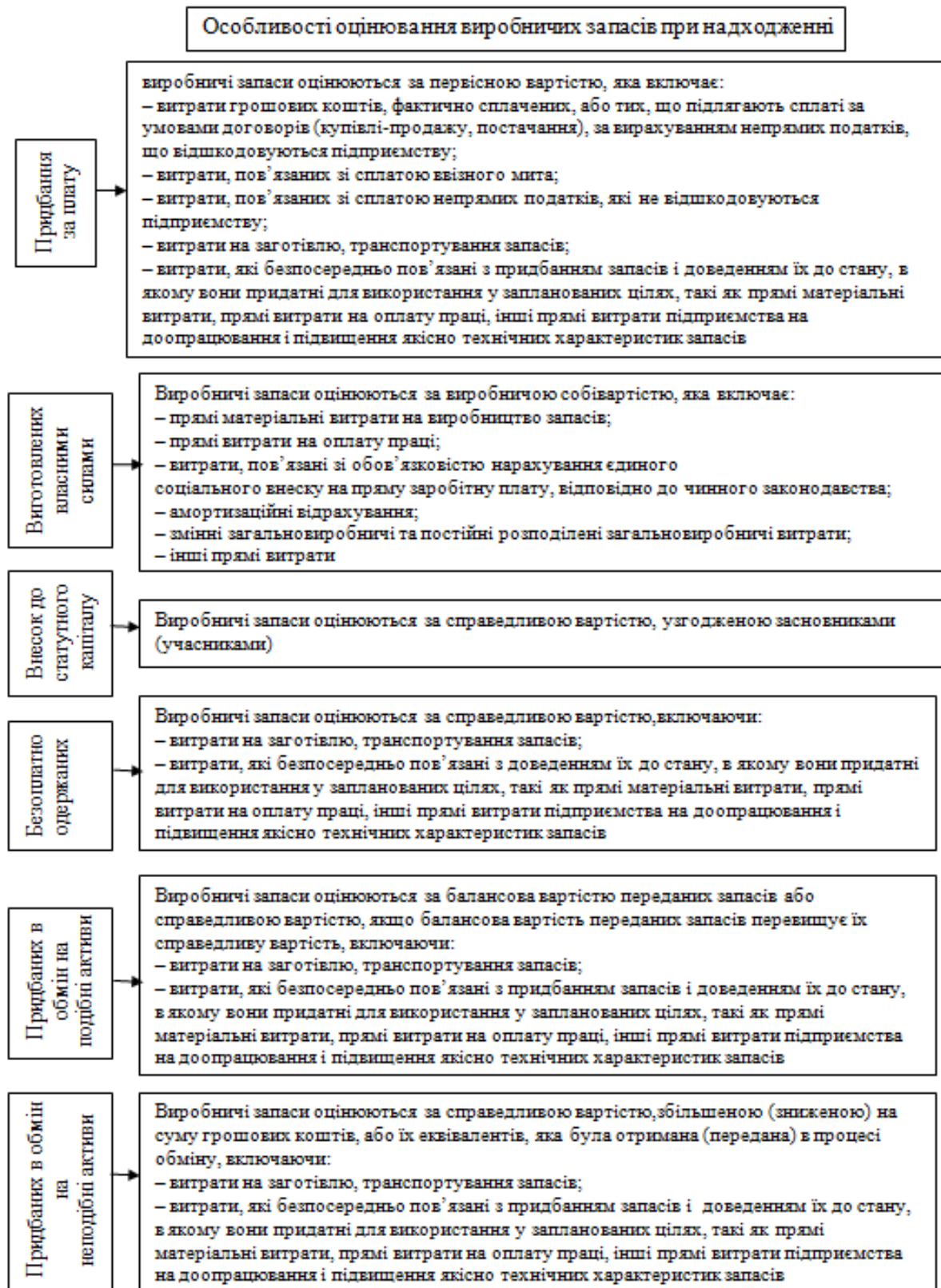


Рис. 1.3. Порядок розрахунку вартості виробничих запасів відповідно до способу надходження згідно П(С)БО 9

Підставою для суджень і припущень при розрахунку справедливої (ринкової вартості) є застосування ринкових та дохідного підходів, які рекомендує МСФЗ 13. Ринковий підхід передбачає визначення вартості об'єкта на основі результатів зіставлення з вартістю аналогічних об'єктів, які були нещодавно продані. Застосування дохідного підходу ґрунтується на розрахунку поточної вартості майбутніх доходів від володіння об'єктом. Джерелами інформації слугують відомості про фактичні або очікувані доходи та витрати об'єкта оцінки.

Розрахунок справедливої вартості є досить проблематичним через дію різних чинників, зокрема: суб'єктивність процесу оцінювання за відсутності активного ринку на конкретні види виробничих запасів, складність для облікового персоналу самостійно достовірно оцінити виробничі запаси за справедливою вартістю та потреба у звертанні за послугами до незалежного оцінювача. Теоретичних та методичних підходів оцінювання вартості майна підприємства, а також оціночних процедур у їх межах деталізуються у відповідних нормативно-правових актах [78; 79; 80].

Категорією «звичайна ціна» оперує Податковий кодекс України, зокрема у ст. 14.1.71 зазначено, що це ціна товарів (робіт, послуг), яка визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, то вважається, що така ціна відповідає рівню ринкових цін.

Оцінюють вибуття виробничих запасів різними методами. На рис. 1.4 узагальнено їх особливості.

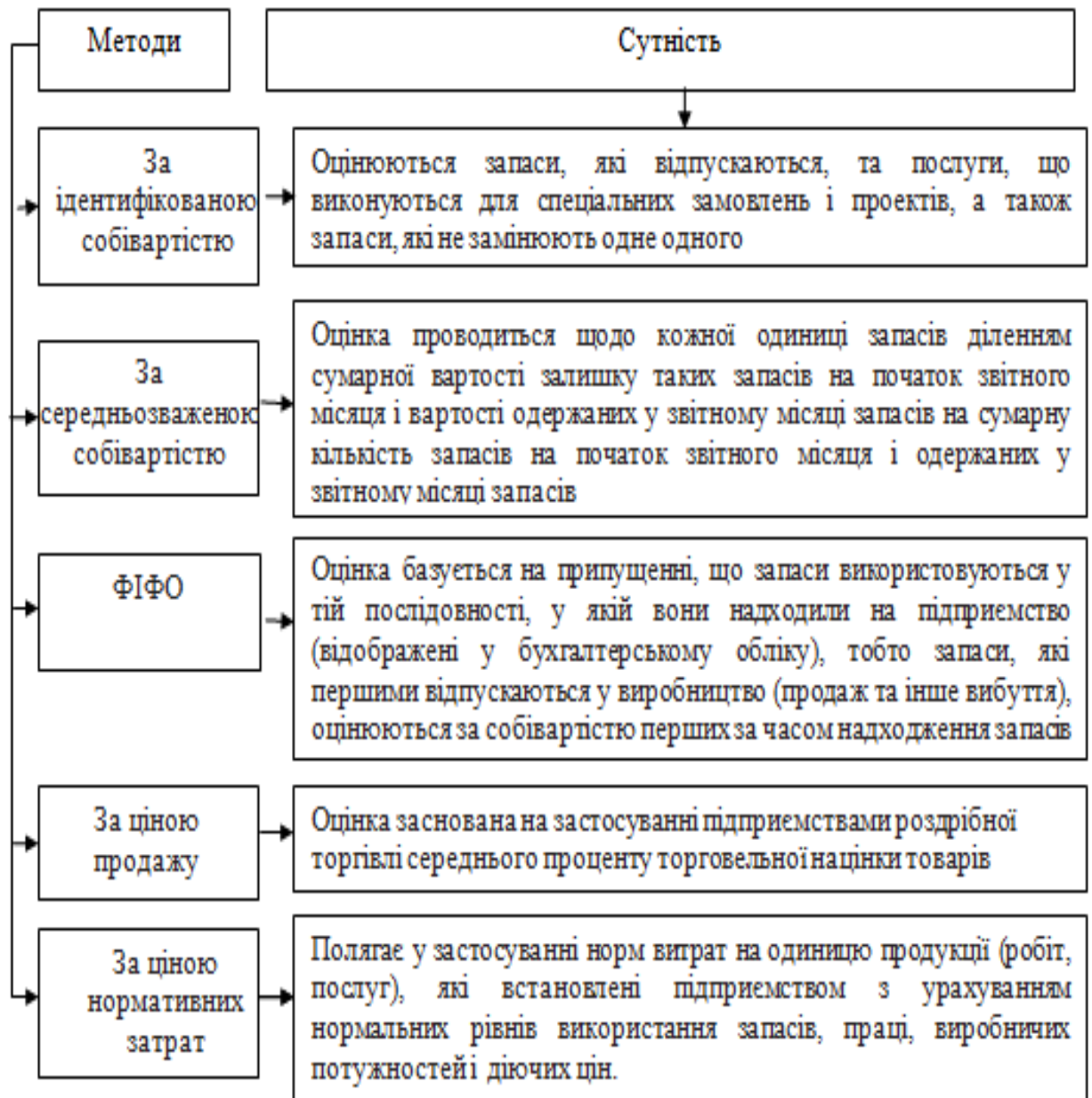


Рис.1.4. Особливості та сутність методів вибуття запасів згідно з П(С)БО 9

Джерело: сформовано на підставі [36; 53; 72; 83]

При виконанні спеціальних замовлень досить часто використовуються дорогівартісні виробничі запаси, коли кожна одиниця володіє специфічними характеристиками. Їх неоднорідність за споживчими характеристиками, і неможливість заміни один одним виправдовує застосування методу ідентифікованої собівартості. Для зменшення трудомісткості застосування методу підприємства повинні здійснювати маркування виробничих запасів за

допомогою штрихових кодів та володіти пристроями для їх зчитування. Скористатися методом ідентифікованої собівартості і підприємства, які володіють невеликою кількістю видів виробничих запасів. При застосуванні цього методу виробничі запаси вибувають за ціною надходження.

Метод середньозваженої собівартості доцільно використовувати при списанні взаємозамінних виробничих запасів за відсутності потреби у їх ідентифікації. Метод передбачає розрахунок середніх цін на виробничі запаси при їх зміні. Якщо на підприємстві застосовують періодичний облік виробничих запасів, то середня вартість одиниці запасів визначається за звітний період. Такий підхід не дозволяє у момент відпуску виробничих запасів визначити їх собівартість. При постійному веденні обліку, середня вартість одиниці запасів визначається після кожної операції, що дозволяє оцінити вартість списаного запасу та його залишку у момент її здійснення. За таких умов підвищується об'єктивність отримання даних про вартість виробничих запасів. Цей метод підходить для застосування за умов нестабільності та наявності високих рівнів інфляції.

Застосування методу ФІФО ґрунтується на припущенні, що вибувають виробничі запаси у тій же послідовності, у якій надходили на підприємство та відображалися у системі обліку. Таким чином, оцінюють за собівартістю перших за часом надходжень ті виробничі запаси, які першими вибувають. Як правило, такий метод дуже часто застосовують для виробничих запасів з коротким терміном зберігання, що дозволяє уникнути витрат при їх псуванні. А ще, застосування методу дозволяє зменшити можливість маніпулювати вартістю виробничих запасів, забезпечуючи їх приблизну відповідність поточній ринковій вартості. Застосування методу є більш об'єктивним за умов низької інфляції. Якщо інфляції зростає використання методу веде до завищення залишків виробничих запасів, занижує собівартості готової продукції, та, як наслідок, завищує фінансові результати.

Перераховані методи пропонуються для застосуванні і МСБО 2. Однак

там їх називаються формулами розрахунку собівартості запасів.

Метод оцінювання виробничих запасів за ціною нормативних затрат передбачає розроблення і використання норм їх витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). Норми встановлюють враховуючи особливості технологічного процесу, нормальних рівнів завантаження виробничих потужностей тощо. Метод передбачає регулярний перегляд та оновлення норми затрат і цін у нормативній базі підприємства. Це дозволяє максимально наблизити нормативні затрати до фактичних. Виявлені в звітному періоді наднормативні витрати зараховуються до складу собівартості реалізованої продукції. На практиці цей метод оцінювання виробничих запасів застосовують досить рідко.

Метод оцінювання запасів (як правило, товарів) за ціною продажу використовують підприємства роздрібною торгівлі на підставі розрахунку середнього процента торгової націнки.

Кожен із методів має свої переваги та недоліки. Обраний метод визначає собівартість виробничих запасів, які списуються, впливає на вартісну величину їх залишку у фінансовій звітності. На підставі огляду літературних джерел нами систематизовано погляди науковців щодо переваг та недоліків практичного використання методів оцінки вибуття виробничих запасів (рис. 1.5.).

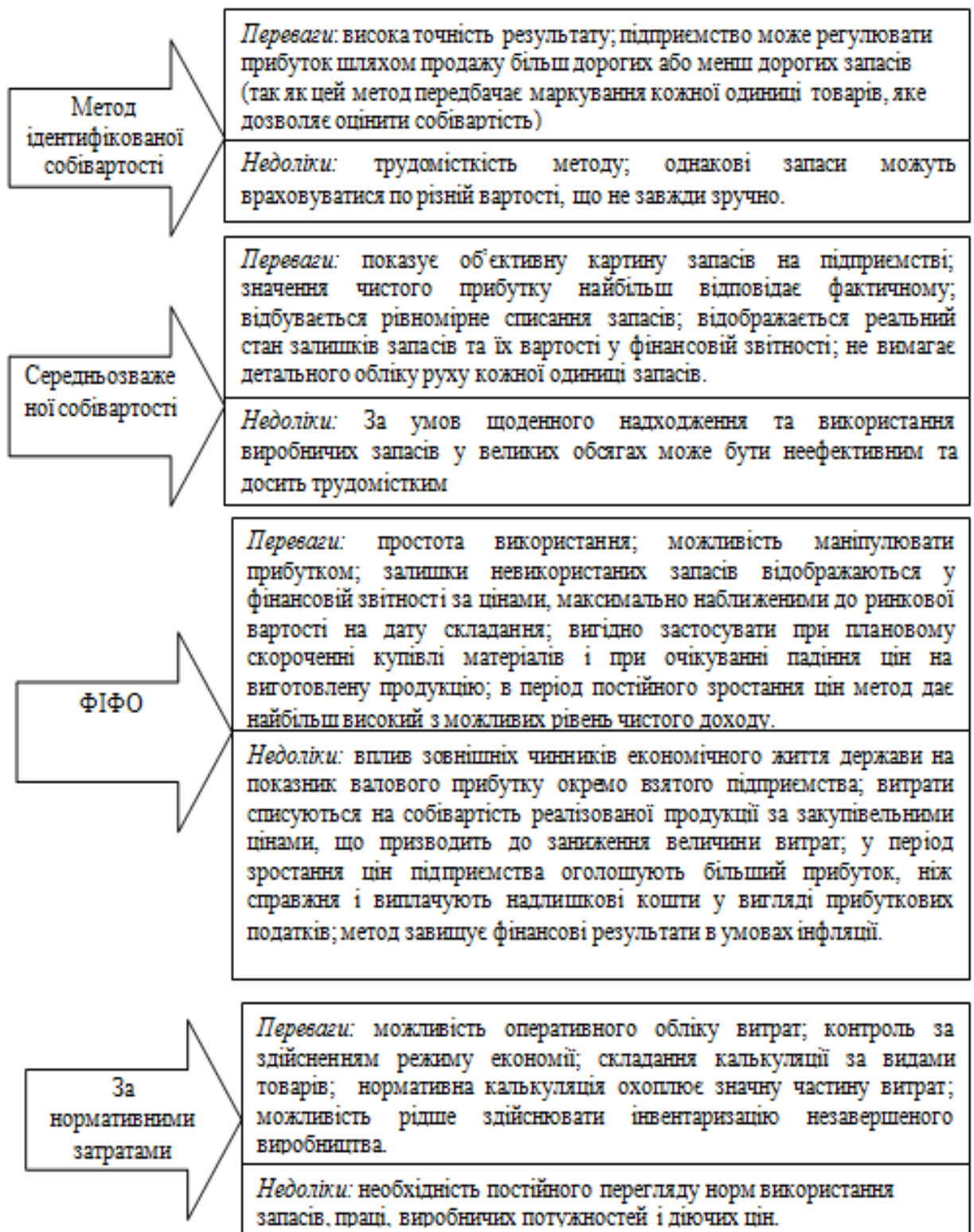


Рис. 1.5. Переваги і недоліки різних методів оцінки вибуття виробничих запасів

Джерело: Сформовано на підставі [15; 29; 32; 33]

Вибір методів вибуття запасів здійснюється підприємством самостійно. При цьому вони керується такими факторами: розмір, асортимент запасів та частота їх поповнення; цінова політика; особливості системи управління виробничими запасами на підприємстві; можливості автоматизації обліку.

Отже, застосовуючи різні методи оцінки вибуття виробничих запасів, можна впливати на значення валового прибутку, особливо за умов інфляції і деякою мірою маніпулювати показниками звітності (зокрема, сумою прибутку і залишку запасів).

Якщо на дату складання Балансу має місце зниження очікуваної вигоди від застосування виробничих запасів, то їх потрібно оцінювати за чистою вартістю реалізації. Даний розрахунок здійснюють відносно кожної одиниці запасів шляхом віднімання від очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва та збут [72]. Перевищення первісної вартості виробничих запасів над чистою реалізаційною вартістю показується у витратах звітного періоду. Виявити таке перевищення можна при проведенні інвентаризації. Проте, це зробити досить складно без досвідчених оцінювачів. Саме такі фахівців мають бути включені до складу інвентаризаційної комісії.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Особливості організації виконання завдання з аудиту виробничих запасів

Під організацією аудиту розуміють сформований порядок, технологію виконання завдання, яка встановлюється аудиторською фірмою для підтримання максимальної ефективності аудиторської праці, скорочення витрат діяльності і одержання позитивного фінансового результату.

У процесі організації виконання завдань з аудиту виробничих запасів можна умовно виокремити такі три етапи: підготовчий, основний і заключний. Їх сутність деталізована на рис. 2.1.

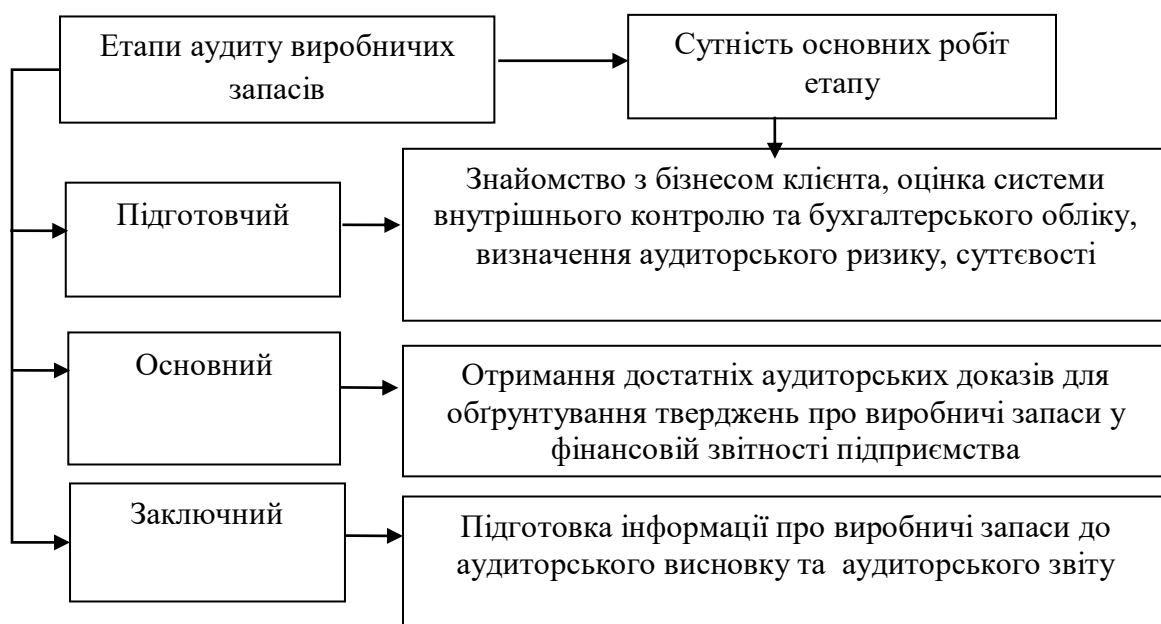


Рис. 2.1. Етапи аудиту виробничих запасів

Джерело: сформовано на підставі [2; 3;11; 32; 37]

Для якісного і своєчасного виконання завдань аудиторю потрібно планувати свою роботу. Це зазначено у МСА 300 , який вказує на необхідність розроблення загальної стратегії аудиту. Основними діями аудитора при формуванні стратегії є [47]:

- збір потрібної інформації для розуміння бізнесу господарюючого суб'єкта, середовища в якому він працює, а також обсягу поставлених завдання з аудиту;

- визначення цілей, строків виконання, порядку та строків інформування клієнта з питань аудиту;

- встановлення напрямків аудиту разом із попереднім оцінюванням рівня довіри до системи його внутрішнього контролю;

- визначення проблемних місць у діяльності клієнта, які вимагають додаткового вивчення;

- розрахунок суттєвості на рівні елементів і статей фінансової звітності;

- розрахунок ризику суттєвого спотворення даних, що впливає на обсяг аудиту.

Початковий етап аудиту спрямований на ряд дій, які дозволяють прийняти аудитору рішення про прийняття завдання або відмовити у співпраці клієнту. На підставі вивчення бізнесу клієнта і його середовища (згідно вимог МСА 315 [47]), змін у галузі та законодавстві, яким він керується (згідно МСА 250 [47]), характеристики завдання з аудиту, аудитор оцінює можливість виконання аудиторського завдання з врахуванням потрібного часу, ресурсів і компетенції членів аудиторської групи. Важливо також розглянути питання чесності керівництва підприємства клієнта, а можливості дотримання принципу незалежності аудиторської фірми по відношенню до клієнта.

Для усунення непорозумінь з клієнтом аудитору треба перед виконанням завдання угодити з клієнтом всі умови його виконання. Рекомендації з цих питань розкриті у МСА 210 [47]. Складання відповідних листів-угод дозволяє встановити мету і завдання аудиту, рівень відповідальності аудитора перед клієнтом, форми звітів, висновків і тощо.

Метою аудиту виробничих запасів є встановлення достовірності даних первинних документах з їх оприбуткування та вибуття; повноти та

своєчасності відображення даних первинних документів в облікових регістрах; правильності відображення операцій з запасами в системі бухгалтерського обліку відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності даних про залишки запасів у фінансовій звітності та примітках до неї [84; 90; 93; 100]. Для досягнення поставленої мети аудитор повинен виконати певні завдання. Серед яких перевірка [84; 90; 93; 100]:

- фактичної наявності виробничих запасів та стану їх схоронності;
- дотримання критеріїв визнання виробничих запасів активами згідно з обліковими стандартами;
- своєчасності та повноти оприбуткування виробничих запасів, їх підтвердження спеціальними документами;
- правильності оцінювання виробничих запасів при їх придбанні, вибутті та на дату складання звітності;
- повноту, своєчасність та правильність відображення господарських операцій із виробничими запасами у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Важливим елементом підготовчого етапу є оцінювання аудитором системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта та оцінка ризиків суттєвих спотворень даних про виробничі запаси у фінансовій звітності. Рекомендації щодо проведення таких робіт подано у МСА 315. При використанні клієнтом інформаційних технологій в організації облікового процесу, аудитору потрібно зрозуміти порядок купівлі та обслуговування комп'ютерних програм, а, за потреби, передбачити їх тестування із залученням потрібних спеціалістів.

Розуміння системи внутрішнього контролю клієнта допоможе оцінити її надійність, а значить, можливість застосовувати результати у ході перевірки. При високій надійності системи внутрішнього контролю аудитор може зменшити кількість аудиторських процедур, і навпаки. До основних аудиторських процедурами, які застосовують для оцінки ефективності внутрішнього контролю та, відповідно оцінювання ризику контролю є:

- обстеження приміщення, де зберігають виробничі запаси;
- спостереження за операціями з виробничими запасами, які виконується працівниками підприємства з метою оцінювання їх відповідності певним нормам;
- ознайомлення з існуючими вимогами до організації внутрішнього контролю або посадовими інструкціями працівників, які займаються внутрішнім контролем;
- тестування системи внутрішнього контролю. Аудитору необхідно мати розроблені анкети тестів (перелік питань), відповіді які б дозволили аудитору сформулювати думку щодо надійності контролю і рівня довіри до нього на рівні підприємства в цілому, і на рівні окремих об'єктів аудиту, зокрема виробничих запасів. Анкети тестів системи внутрішнього контролю в цілому по підприємству і виробничих запасів, зокрема, відображено нами у додатку Б і В.

Для кількісного оцінювання ризику контролю можна застосувати методику, за якою відповіді питаннями анкети оцінюється шкалою, яка має три: високий -70-100%, середній – 40-70%, низький – 1-40%. Ґрунтується таке оцінювання суб'єктивному підході. У подальшому визначають коефіцієнт важливості кожного питання, який можна вважати фактором ризику, а потім комплексну оцінку ризику розраховують, як суму добутків кількісного значення кожного фактора і його коефіцієнта важливості.

Встановлення меж максимальної помилки, яка не впливає на достовірність фінансової звітності і на рішення її користувачів є одним найважливіших рішень, яке приймає аудитор. Для розрахунку рівня суттєвості аудитор повинен керуватися рекомендаціями МСА 320 [47]. Оцінка меж суттєвості є справою професійного судження аудитора. Орієнтиром у встановленні меж суттєвості можуть бути рекомендації подані у [75].

МСА 315 поділяє твердження, щодо яких збирають аудиторські докази, на три категорії [47]:

- твердження, що містять статті Балансу. Ці твердження, пов'язані із залишками на рахунках на кінець періоду;
- твердження, що містять показники Звіту про фінансові результати. Ці твердження пов'язані з оборотами рахунків за період;
- твердження, що містяться в інформації приміток. Ці твердження, пов'язані з розкриттям та поданням інформації.

Сутність перерахованих тверджень відображена на рис.2.2.

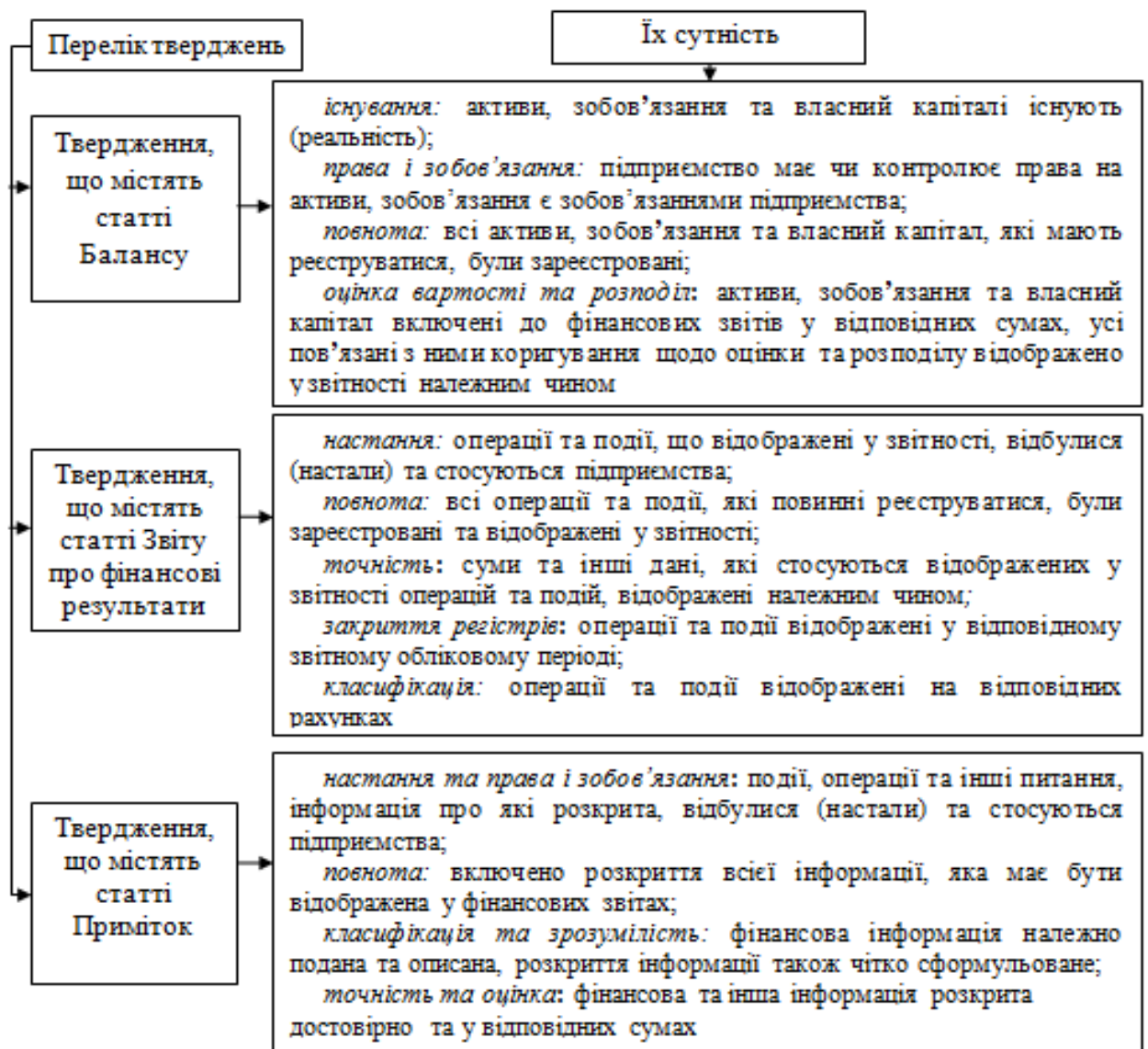


Рис. 2.2. Сутність тверджень, які містять показники фінансової звітності

Джерело: Сформовано на підставі [47]

У порівнянні із загальною стратегією аудиту план аудиту є більш

детальним, так як в ньому необхідно конкретизувати характер та обсяг аудиторських процедур. Приклад плану аудиту виробничих запасів подано у додатку Д.

Варто зазначити, що планування аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту, оскільки план може постійно уточнюватися. Під час здійснення аудиторської перевірки об'єктивно виникають неочікувані обставини, які впливають на те, що аудитор вимушений змінювати чи коригувати не тільки план аудиту, а і можливо загальну стратегію. Наприклад, аудитор виконуючи певні аудиторські процедури по суті, отримав інформацію, яка суттєво відрізняється від тієї інформації, яка була зібрана під час планування аудиторських процедур, які були отримані в результаті тестування системи внутрішнього контролю. У такому випадку, аудитору слід, враховуючи нові обставини, зробити перегляд запланованих аудиторських процедур, які відносяться як до запланованих ризиків на рівні тверджень, так і можливо до деяких класів операцій чи залишків на рахунках або їх розкриття. Тобто планування аудиту є безперервним інтерактивним процесом, який здійснюється на протязі всієї аудиторської перевірки.

На основному етапі аудитор виконує план перевірки, збирає докази, які підтверджують твердження керівництва, подані у фінансовій звітності, які засвідчують відсутність суттєвих спотворень в оборотах та залишках на. Для цього аудитором використовуються ряд процедур, серед яких: фактична і документальна перевірки, спостереження, обстеження, підтвердження, опитування (запит), повторне виконання, повторний підрахунок, аналітичні процедури.

На заключному етапі аудитор згрупує виявлені недоліки; формує накопичувальні відомості порушень; надсилає повідомлення управлінському персоналу про порушення та помилки у організації та веденні фінансового обліку, складанні фінансової звітності. З цією метою аудитор надсилає найвищому управлінському персоналу клієнту Лист інформування згідно МСА [47]. У ході цього етапу відбуваються обговорення результатів аудиту

з найвищим управлінським персоналом клієнта; розробляється проект профілактичних та попереджувальних дій (за необхідності); узагальнюються та відображуються результати перевірки у Аудиторському звіті.

2.2. Процедури отримання аудиторських доказів щодо тверджень про виробничі запаси у фінансовій звітності підприємства

Інформація про виробничі запаси на звітну дату міститься у статті «Запаси» Звіту про фінансовий стан підприємства (рядок 1100) та у розділі VIII «Запаси» (рядки 800 - 910) Приміток до річної фінансової звітності. З огляду на суттєвість інформації дані про виробничі запаси можуть бути деталізовані у Звіті про фінансовий стан у додаткових статтях згідно з НП(С)БО 1 [58] зі збереженням коду, який там вказано. Визначаючи поріг суттєвості для виокремлення статей керівництво підприємством може брати до уваги Наказ Міністерства фінансів України [75]. Для кожної із статей фінансової звітності там передбачена окрема база визначення кількісних критеріїв суттєвості і діапазон їх зміни (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Поріг суттєвості для виокремлення статей звітності

Назва фінансового звіту	Межа суттєвості
Для статей Балансу	До 5 % підсумку балансу або 15% підсумку класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань
Для статей Звіту про фінансові результати	До 5% сум чистого доходу від реалізації продукції або 25% фінансового результату від операційної діяльності
Для статей Звіту про рух грошових коштів	До 5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності
Для статей Звіту про власний капітал	До 5% розміру власного капіталу

Взаємозв'язок статей про залишки виробничих запасів у фінансовій звітності представлено на рис. 2.3.

Примітки до фінансової звітності підприємству відображають інформацію про методи оцінки запасів, балансову вартість запасів у рамках окремих класифікаційних груп, а також тих, які відображені за чистою

вартістю реалізації, які призначені для продажу, передані на переробку, у заставу, на комісію, відповідальне зберігання. Ще у примітках повинна бути зазначені суми будь-яких уцінок за рік (збільшення чистої вартості реалізації, уцінка). Примітки до річної фінансової звітності у вигляді 15 таблиць регламентуються у [81].

Однак, типова форма фінансової звітності № 5 не застосовується бюджетними установами, мікропідприємствами, малими підприємствами, підприємствами, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

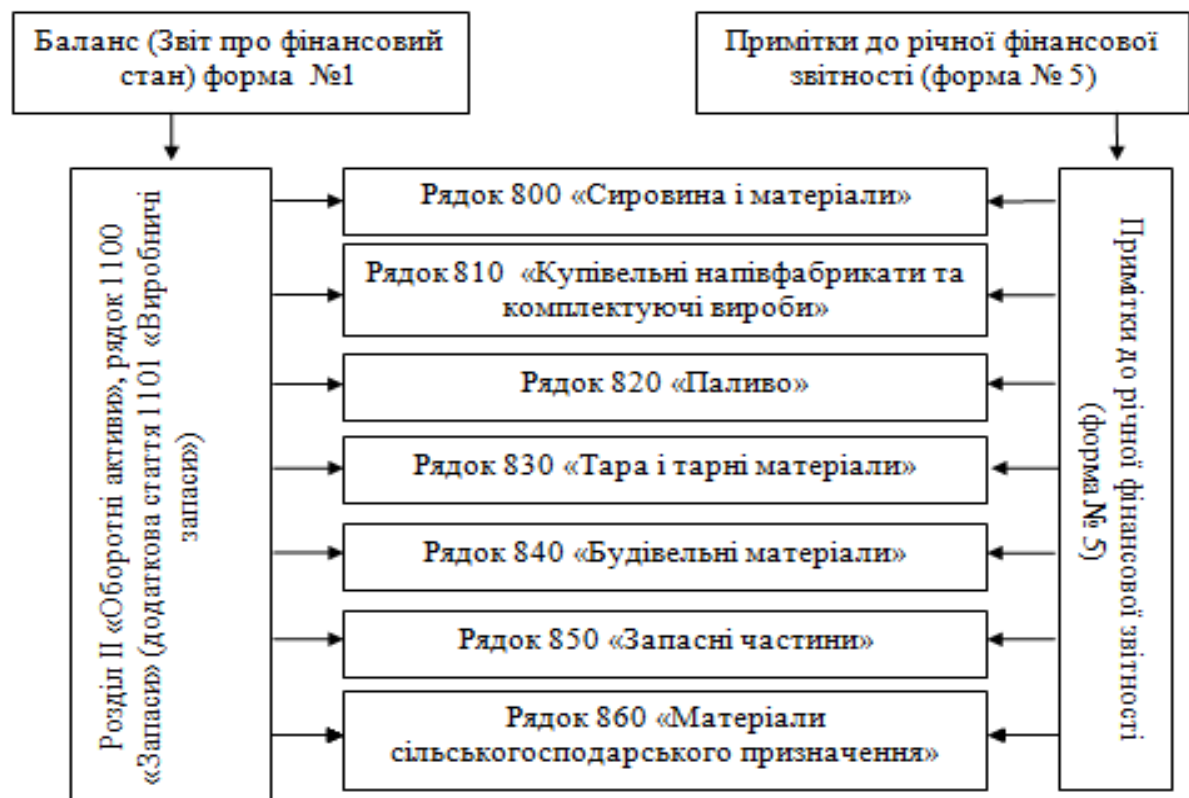


Рис. 2.3. Інформація про залишки виробничих запасів у фінансовій звітності.

Як уже зазначалося, аудитор розглядає фінансову звітність і її показники як певні твердження або запевнення керівництва. Сутність тверджень керівництва щодо виробничих запасів у фінансовій звітності та примітках до неї деталізовано на рис. 2.4.

У процесі перевірки виробничих запасів аудиторю необхідно отримати докази щодо перерахованих тверджень.

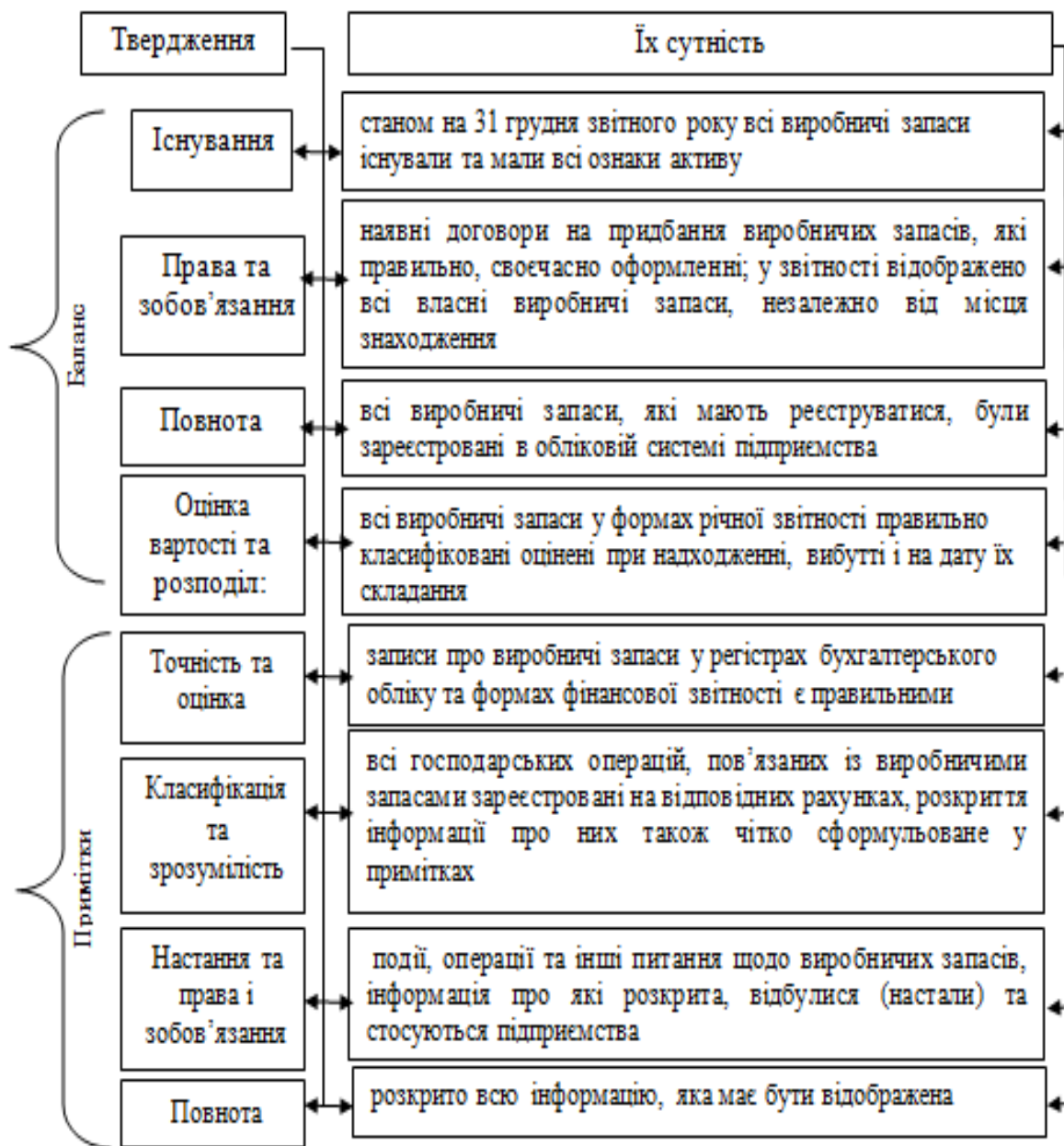


Рис. 2.4. Сутність тверджень керівництва щодо виробничих запасів у фінансовій звітності підприємства та примітках до неї

Твердження «Існування» щодо виробничих запасів означає їх реальне існування на звітну дату. Пересвідчитись у їх існуванні аудитор може провівши інвентаризацію або спостерігаючи за її проведенням працівниками підприємства. Однак на практиці існують об'єктивні і суб'єктивні причини, які не дозволяють отримати прямі доказів щодо даного твердження на підставі інвентаризації безпосередньо на звітну дату. У цьому випадку для отримання аудиторських доказів аудитору потрібно перевірити наявність наказу керівництва про її проведення, а також документи, у яких відображаються результати інвентаризації. Такі аудиторські процедури дозволять сформулювати висновок про надійність її результатів та відповідність Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань [70]. З особливою пересторогою варто сприйняти той факт, що інвентаризацією не виявлено жодних інвентаризаційних різниць, або вони відповідають розмірам втрат у межах природного убутку. За такої ситуації виникає потреба у формуванні запиту до матеріально відповідальних осіб, а також членів робочої інвентаризаційної комісії. Значна частка виробничих запасів в активах підприємства і низький рівень надійності одержаних результатів інвентаризації, змушують аудитора провести контрольну вибірккову інвентаризацію або навіть запланувати повну інвентаризацію на момент проведення перевірки.

Результати інвентаризації дозволяють отримати докази за ще одними твердженням, а саме – «оцінка вартості та розподіл», а також «права і зобов'язання». Не дивлячись на фізичне існування виробничих запасів, їх не завжди можна визнавати активами. На підприємстві можуть зберігатися пошкоджені виробничі запаси або запаси з простроченим терміном придатності, які не будуть джерелом економічної вигоди для підприємства. Виявити виробничі запаси, які не можуть бути визнані активами можна застосувавши аналітичні процедури. Перевищення темпів зростання залишків виробничих запасів над темпи зростання обсягів виробництва і продажу, або при зростанні перших на фоні скорочення останніх може

свідчити про зростання їх неліквідної частки. Пересвідчитись у цьому можна на підставі подання запитів до працівників підприємства і виявлення залишків запасів з довгим терміном зберігання на складі і здійснити огляд фізичного стану відповідних груп запасів.

У своїй діяльності підприємство може здійснювати операції з переробки давальницької сировини, яка йому не належить, але яка фізично перебуває поряд з власною. У цьому випадку при вивченні твердження «права і зобов'язання» потрібно виконати аудиторські процедури, спрямовані на отримання доказів того, що підприємство має і контролює права на виробничі запаси. Для цього аудитор повинен здійснити документальну перевірку: перевірити наявність і правильність оформлення первинних документів, які були підставою для відображенні у балансі цих запасів (договори на поставку, товарно-транспортні накладні, прибуткові накладні). Всі записи у системі фінансового обліку мають підтверджуватися відповідними первинними документами, які оформлені відповідно до нормативно-правових актів вимог [73; 74].

Твердження «оцінка вартості та розподіл» передбачає перевірку правильності дотримання вимог облікових стандартів та облікової політики підприємства щодо застосування методів обліку вибуття запасів та оцінювання запасів при їх надходження і на дату складання звітності. При цьому аудитор перевіряє первинні документів з надходження і вибуття запасів, застосовуючи повторне обчислення, зовнішнє підтвердження, запити, аналітичні процедури. Так, при застосуванні аналітичних процедур для перевірки правильності визначення первісної вартості виробничих запасів можна застосувати методи аналогій: первісна вартість однакових запасів, отриманих від одного постачальника за одним і той самий період, не повинна суттєво відрізнятись. А ще застосування аналітичних процедур допоможе оцінити доцільність витрат, і їх віднесення до первісної вартості запасів, можливість їх уникнення або зменшення.

Застосування зовнішнього підтвердження, яке проводять згідно рекомендацій МСА 505, дозволяє [47]:

- підтвердити джерело надходження запасів;
- виявити фіктивні документи, а значить нереальні операції;
- зловживання і розкрадання шляхом внесення змін до деяких облікових документів;
- факти не відображення фактично здійснених операцій.

Тестуючи на відповідність цьому твердженню тих позицій виробничих запасів, які було визнано як неліквідні, можна скористатися доказами, які отримані із зовнішніх джерел, зокрема, оцінюючи ринкові ціни.

При перевірці операцій з формування первісної вартості запасів варто звернути увагу на великі суми придбання, нетипові операції з надходження запасів.

Важливим також є вивчення операцій з вибуття виробничих запасів за нетиповими напрямками та причинами через дію непереборної сили. Тут важливим є перевірка наявності документів, які підтверджують факти дії форс-мажорних обставин, а саме документів державних спеціалізованих органів.

Помилки в операціях оприбуткування виробничих запасів можна виявити застосовуючи аналітичні процедури. Допоможе у цьому зіставлення обсягу оприбуткованих запасів з величиною зобов'язань перед постачальниками: будь-яке збільшення сум на рахунках запасів відповідно до подвійного запису повинно відповідати збільшенню зобов'язань.

Виявлені аудитором помилки і порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах. У додатку Ж систематизовано основні типи порушень в операціях виробничими запасами.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Структурно-логічна модель аналізу виробничих запасів

Виробничі запаси є одним з найважливіших елементів господарської діяльності підприємства. Під час споживання вони перетворюються у матеріальні витрати, тому раціональне сировини, матеріалів, палива і т.д. знижує собівартість продукції і збільшує фінансові результати. У загальній структурі виробничих витрат матеріальні витрати інколи досягають до 70%, що характеризує високий рівень матеріаломісткості продукції. Такі умови вимагають посилення аналітичного обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на зменшення тривалості знаходження капіталу підприємства у виробничих запасах та підвищення ефективності їх використання. Для цього виникає потреба у вивченні та узагальненні сучасних теоретичних і методичних положень аналізу виробничих запасів, зокрема у побудові його структурно-логічної моделі.

На підставі вивчення літературних джерел нами узагальнено основні напрямки аналізу виробничих запасів. Так, І.А.Бланк [10] вказує на потребу у вивченні динаміки виробничих запасів у розрізі видів та основних груп, виявленні їх частки в оборотних активах, розрахунку показників ефективності використання. Однак поза увагою науковця залишається потреба у проведенні аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами.

Л.В. Титенко [98] пропонує три підходи до аналізу виробничих запасів: стратегічний, тактичний і оперативний його напрями. Результати стратегічного аналізу повинні допомогти підприємству у досягненні конкурентних переваг в управлінні виробничими запасами. Завданням тактичного аналізу є визначення критеріїв і оцінювання показників ефективності використання виробничих запасів. Сутність оперативного аналізу полягає у поточному моніторингу стану виробничих запасів підприємства.

Л. Я. Тринька, О. В Липчанський [99] пропонують проводити аналіз виробничих запасів підприємства за трьома основними напрямками: аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, аналіз використання виробничих запасів та аналіз впливу матеріальних ресурсів на виробничі результати підприємства.

На підставі вивчення позицій науковців, нами сформовано структурно-логічну модель аналізу виробничих запасів підприємства (рис. 3.1), яка сприятиме удосконаленню методики та оптимізації політики управління ними.



Рис. 3.1 Структурно-логічна модель аналізу виробничих запасів

Джерело: сформовано на підставі [102] і доповнено нами

Аналіз обсягу і структури виробничих запасів полягає у вивченні тенденцій змін у часі (тренду) на підставі розрахунку абсолютних та відносних показників в цілому за виробничими запасами та окремими номенклатурними позиціями.

Проведемо аналіз складу, структури та динаміки виробничих запасів ПрАТ «ТераА» (табл 3.1).

Таблиця 3.2

Оцінка складу, структури та динаміки виробничих запасів ПрАТ «ТераА» за 2020 рік

(тис.грн.)

Запаси	На початок року	На кінець року	Динаміка	
			абсолютна, тис. грн.	відносна, %
1. Всього активів, тис. грн.	10124	12351	2227	21,9
2.Необоротні активи у % до вартості активів	3264 32,2	4806 38,9	1542 6,7	47,2 х
3. Оборотні активи у % до вартості активів	6860 67,8	7545 61,1	685 -6,7	9,9 х
3.1.Запаси в % до вартості оборотних активів	4234 61,7	4752 62,3	518 0,6	12,2 х
3.1.1. Виробничі запаси в % до вартості запасів	3204 75,7	3582 75,4	378 -0,3	11,8 х
3.1.1.1. Сировина і матеріали у % до вартості виробничих запасів	2227 69,5	2489 69,5	262 -	11,8 х
3.1.1.2 Тара і тарні матеріали у % до вартості виробничих запасів	620 19,4	625 17,4	6 -2,0	0,8 х
3.1.1.3 Запасні частини у % до вартості виробничих запасів	80 2,5	88 2,5	8 -	10,0 х
3.1.1.4 Паливо У % до вартості виробничих запасів	277 8,6	380 10,6	103 2,0	37,2 х
3.2 Незавершене виробництво у % до вартості запасів	20 0,5	69 1,5	49 1	245,0 х
3.3.Готова продукція У % до вартості запасів	1010 23,9	1101 23,2	71 -0,7	6,9 х
3.4.Товари у % до вартості запасів	-	-	-	-

Як свідчать дані таблиці 3.2 активи товариства за 2020 рік зросли на 2227 тис.грн. або на 21,9%. У складі активів у звітному році найбільшу частку займали оборотні активи, це – 61,1%. Протягом року вартість

оборотних активів зросла на 685 тис.грн. або на 9,9%. Однак їх частка у складі майна товариства дещо знизилася. У складі оборотних активів значну частку займали запаси (62,3%) і готова продукція (23,2%), у складі запасів – виробничі запаси (69,5%). Вартість останніх за рік зросла на 378 тис.грн. або на 11,8%. Досить значною у складі виробничих запасів є вартість сировини і матеріалів, яка зросла за 2020 рік на 262 тис.грн. або на 11,8%. Незначним є обсяг запасних частин.

Для того, щоб оцінити рівень забезпеченості товариства виробничими запасами, необхідно [98]:

- з'ясувати обґрунтованість договорів про поставку виробничих запасів, умови та ритмічність поставок;
- встановити обґрунтованість норм виробничих запасів і потребу в них;
- розглянути можливості зменшення обсягу виробничих запасів та потреби у них;
- визначити наявність наднормативних і зайвих виробничих запасів та розробити заходи щодо їх зниження.

Розраховуючи потребу у виробничих запасах, треба брати до уваги можливі зміни у номенклатурі і асортименті продукції, питомих витратах на виготовлення одиниці продукції, а також заплановані заходи щодо підвищення технічного рівня виробничого процесу та організації праці. При цьому важливо передбачити потребу у запасах на проведення ремонтно-експлуатаційних, будівельних та інших робіт.

Визначення потреби у виробничих запасах ґрунтується на їх нормуванні. Розроблені норми витрат виробничих запасів повинні бути технічно і економічно обґрунтованими. Для цього здійснюють оцінку їх структури, а саме складу та співвідношення окремих елементів. Як правило, структура норми витрат є такою: чисті витрати матеріалу на одиницю продукції або роботи; неминучі технологічні відходи та втрати та інші організаційно-технологічні втрати, які утворюються при транспортуванні, зберіганні тощо.

Оцінку забезпеченості потреби у різних видах виробничих запасів здійснюють за допомогою показників, алгоритм розрахунку яких подано у таблиці 3.3. Дані наведені у табл. 3.3 свідчать, що товариство уклало договорів на придбання дріжджового концентрату на 1200 кг, що 466 кг або на 39% більше від планової потреби з врахуванням залишків на початок звітної періоду. Усі укладені договори на постачання дріжджового концентрату були виконані на 100%.

Таблиця 3.3.

Забезпеченість ПрАТ «ТерА» укладеними договорами на постачання дріжджового концентрату 2020 році та його 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
Дріжджовий концентрат	331	1066	735	1200	+465	163,5	1200	100

При існуванні невиконання постачальниками своїх договорів встановлюють причини невиконання постачальниками умов договорів, вивчають повноту пред'явлених претензій і санкцій за їх порушення. Проблеми у забезпеченні виробничими запасами можуть виникати не тільки через зовнішні фактори, але і через внутрішні. Наприклад, через затримки в укладанні договорів на постачання, відсутність потрібних грошових ресурсів, несвоєчасний перегляд кола постачальників при появі непередбачуваних ситуацій тощо.

Важливою умовою неперервної роботи підприємств є дотримання ритмічності надходження виробничих запасів. Адже дострокове надходження зумовлює ріст складських запасів, веде до вилучення з обороту грошових засобів, а запізнення у надходженні – створить проблеми для виробничого процесу.

Для оцінки ритмічності надходження виробничих запасів розраховують коефіцієнт ритмічності як відношення суми, зарахованої у виконання плану по ритмічності поставок виробничих запасів до планової потреби у них (табл. 3.4). Дані, наведені у таблиці, вказують на те, що план постачання кутника дріжджового концентрату за ритмічністю у 2020 році виконано товариством на 50%.

Таблиця 3.4.

Ритмічність постачання ПрАТ «ТерА» дріжджовим концентратом у 2020 році

(кг)

Квартал Матеріали	План постачання					Фактичне надходження					Зараховано у виконання плану ритмічності постачання					коefficient ритмічності, %
	I	II	III	IV	всього за рік	I	II	III	IV	всього за рік	I	II	III	IV	всього за рік	
Дріжджовий концентрат	300	300	300	300	1200	600	600	–	–	1200	300	300	–	–	600	50

Під час аналізу також працівниками відповідних служб здійснюють оцінку якості придбаних виробничих запасів. Якщо надходять виробничі запаси низької якості, то мають оформлятися претензії до винуватців і вживатися заходи для своєчасного забезпечення виробничого процесу потрібними їх групами.

При формуванні виробничих запасів застосовують три підходи: консервативний, помірний і агресивний [10]. За консервативного підходу розглядають можливості їх придбання не тільки для забезпечення нормального ходу операційної діяльності, але для створення значних резервів для попередження непередбачуваних обставин. Такий підхід мінімізує операційні і фінансові ризики, але погіршує ефективність використання виробничих запасів внаслідок зменшення їх оборотності і рентабельності.

При помірному підході – забезпечується повне задоволення потреб у виробничих запасах для операційної діяльності і незначне створення резервів, при агресивному підході – резервування виробничих запасів майже відсутнє. Використання останнього підходу значно підвищує рівень ефективності використання запасів, але збільшує ризикованість діяльності.

Оптимізація обсягу виробничих запасів повинна виходити ґрунтуватися на одному із перерахованих вище підходах з врахуванням оцінки основних тенденцій динаміки їх обсягу і структури, впливів факторів формування, забезпечення потрібної ліквідності оборотних активів.

3.2. Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Ефективність використання виробничих запасів доцільно оцінювати системою показників, у складі якої виокремити три групи. Перша група представлена такими показниками як: загальна і питома матеріаломісткість продукції; матеріаловіддача; прибуток на гривню матеріальних витрат. До другої групи відносять показники, які характеризують норми витрачання виробничих запасів, їх прогресивність та обґрунтованості, до третьої групи – показники оборотності

Найбільш розповсюдженим показником оцінки ефективності використання виробничих запасів є матеріаломісткість, яка показує рівень витрачання загального їх обсягу в цілому або окремих складових на одиницю виробленої або реалізованої продукції. У процесі аналізу розраховують показники металомісткості, паливомісткості, енергомісткості. Питому матеріаломісткість можна розраховувати не тільки у вартісному вираженні діленням вартості всіх спожитих виробничих запасів на одиницю певного виду продукції до її ціни, але і в натуральному – діленням обсягу спожитих виробничих запасів у ході виробництва певного виду продукції до отриманого обсягу цієї продукції.

Оберненим показником до матеріаломісткості є матеріаловіддача. Для її розрахунку ділять вартість виробленої чи реалізованої продукції на суму

матеріальних витрат. Це дозволяє оцінити вихід продукції з кожної гривні спожитих виробничих запасів.

Низький рівень ефективності використання виробничих запасів характеризується також ростом обсягу поворотних відходів, адже свідчить про непродуктивні їх витрати, зменшення обсягу продукції. Частку поворотних відходів у загальному споживанні виробничих запасів характеризує коефіцієнт відходів, а частку виробничих запасів, які безпосередньо увійшли до складу готової продукції – коефіцієнт корисного витрачання виробничих запасів. Оцінити зменшення обсягу продукції за рахунок росту повернутих відходів можна поділивши їх обсяг за ціною вихідної сировини на планову матеріаломісткість.

Зіставленням ваги готової продукції і загальної ваги спожитих виробничих запасів визначають коефіцієнт виходу готової продукції.

Важливим показником ефективності використання виробничих запасів є встановлення співвідношення між обсягом фінансових результатів від основної чи операційної діяльності і матеріальними витратами. Для його розрахунку ділять суму валового чи операційного прибутку на суму матеріальних витрат.

У табл. 3.5 розрахуємо узагальнюючі показники використання виробничих запасів на ПрАТ «ТерА».

Таблиця 3.5

Узагальнюючі показники використання виробничих запасів на
ПрАТ «ТерА» за 2019-2020 роки

Показники	2019 рік	2020 рік	динаміка	темп зміни (%)
1. Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	42774	44291	1517	3,5
2. Матеріальні витрати, тис. грн.	38146	35433	-2713	-7,1
3. Валовий прибуток(), збиток (-), тис. грн.	-4822	-3606	1216	25,2
4. Прибуток (+), збиток (-) на гривню матеріальних витрат, грн.	-0,13	-0,10	-0,03	-2,3
5. Матеріаловіддача, грн..	1,12	1,25	0,13	11,6
6. Матеріаломісткість, грн.	0,89	0,80	-0,09	-10,1

Дані таблиці 3.5 свідчать, що у звітному році, як і в попередньому основна діяльність акціонерного товариства була збитковою. Однак, намітилася позитивна тенденція, обсяг збитку скоротився на 1216 тис.грн. або на 25,2% і склав 3606 тис.грн., зменшилась матеріаломісткість і, відповідно, зросла матеріаловіддача. І, як результат скоротився розмір збитку на одну гривню матеріальних витрат. Також позитивною тенденцією є ріст чистого доходу на фоні зниження обсягу матеріальних витрат.

Важливою складовою є факторний аналіз зміни загальної матеріаломісткості всієї продукції та матеріаломісткості окремих виробів. Формуючи факторну модель матеріаломісткості, потрібно брати до уваги фактори формування матеріальних витрат та обсягу продукції. Для цього підійде модель такого вигляду [91]:

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

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.

Важливе значення у підвищенні ефективності використання виробничих запасів має дотримання норм їх витрачання, їх прогресивність і обґрунтованість. З метою оцінювання прогресивності норм витрачання виробничих запасів вивчають структуру норм, зіставляючи чистий розхід та загальну норму витрачання. Застосовуючи різні варіанти технології виробничого процесу, при незмінному чистому розході може змінюватися величина відходів і втрат, а значить і загальна норма витрат.

Значний час зберігання капіталу у виробничих запасах може бути причиною спаду ділової активності підприємства, сповільнити оборотність оборотних активів, погіршити фінансовий стан. Крім того, зростають непродуктивні втрати підприємства у зв'язку з псуванням, старінням виробничих запасів, знижується рівень їх ліквідності. Оцінювання виробничих запасів за часом зберігання на складі допомагає виявити ті з них, які є залежаними і розглянути можливість їх реалізації. Це знизить складські витрати і прискорить оборотність оборотних активів.

У процесі аналізу виявляють фактори тривалого перебування капіталу у виробничих запасах. Такі фактори можуть бути пов'язані з ростом тривалості виробничого циклу, неефективною фінансовою та маркетинговою діяльністю (не ефективна реклама, не своєчасне укладання договорів, оформлення документів з відвантаження продукції тощо).

Оцінити ефективність використання виробничих запасів можна розрахувавши показники їх оборотні, а саме: тривалість одного обороту виробничих запасів в днях, коефіцієнт оборотності.

Тривалість одного обороту виробничих запасів характеризує середній проміжок часу між їх придбанням виробничих запасів та отриманням грошових коштів від реалізації виготовленої з них продукції. Розраховують показник за такою формулою [102]:

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

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

$\overline{BЗ}$ – середні залишки виробничих запасів за аналізований період;

$OP_{\text{од}}$ – одноденний обсяг продажу за період, а який аналізується.

Визначити середній час зберігання виробничих запасів на складі з моменту надходження до передачі у виробничий процес м встановити за формулою [91]:

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

Коефіцієнт оборотності відображає швидкість обороту виробничих запасів і вказує на середнє число оборотів за аналізований період [91].

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

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

OP – обсяг продажу за аналізований період;

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

Ріст коефіцієнта оборотності і зниження тривалості обороту в днях є свідченням підвищення ділової активності підприємства, і, навпаки.

Ще одним показником під час оцінювання ефективності використання виробничих запасів є запасомісткість продукції. Його розраховують діленням обсягу виробничих запасів на обсяг реалізованої продукції. Оцінимо показники оборотності виробничих запасів ПрАТ «ТерА» за 2019-2020 роки. Результати розрахунку відобразимо у табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Оцінювання показників оборотності виробничих запасів ПрАТ «ТерА»
за 2019-2020 роки

Показники	2019 рік	2020 рік	Динаміка	Темпи зміни (%)
1. Середньорічна вартість виробничих запасів, тис.грн.	3542	3393	-149	-4,2
2. Чистий дохід від реалізації тис.грн.	42774	44291	1517	3,5
3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів, раз	12	13	1	0,1
4. Тривалість періоду оборотності виробничих запасів, дні	29,8	27,6	-2,2	-7,4
5. Запасомісткість, грн.	0,08	0,08	-	-

Джерело: сформовано на підставі фінансової звітності ПрАТ «ТерА» (додатки К, Л, М, Н)

Як свідчать дані таблиці 3.6 у 2020 році намічається ріст позитивних тенденцій у діяльності товариства. Так, у 2020 році більше як на два дні зменшилась тривалість обороту виробничих запасів і склала 27,6 дні. Капітал товариства інвестований у виробничі запаси у 2020 році зробив 13 оборотів, що на один оборот більше рівня попереднього року. Значення показника запасомісткості вказує, що одиницю чистого доходу від реалізації продукції 0,08 грн. запасів. За два останні роки ця величина не змінилася.

Зіставивши обсяг виробничих запасів на початок і кінець 2020 року, можна зробити висновок про рівень їх ліквідності. Так, на початок 2020 року товариства за рахунок реалізації виробничих запасів могло покрити 26% своїх поточних зобов'язань, на кінець року ця частка зменшилася до 25%.

СПИСОК ВИКОРСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аренс Е.А., Лоббек Дж.К. Аудит : пер. с англ. М. : Финансы и статистика, 1995. 560 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 та ін.. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.
4. Аудит методика документування : навч. посібник / за ред. І. І. Пилипенка. Київ : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457с.
5. Багрій К. Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення. *Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. 2009. Вип. IV. Економічні науки. С. 104-109.
6. Бондаренко Н. М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2014. № 4. С. 273–281. URL: <https://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=1403> (дата звернення 05.07.2021).
7. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка : посібник. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
8. Бондар В. П. Аудиторські процедури та проблеми їх розробки. *Вісник ЖТДУ*. 2008. № 1(43). С. 18-27.
9. Бойцова М., Маханько О., Клиженко Я. Усе про облік запасів. 2-ге вид., перероб. і доп., Х. : Фактор, 2014. 160 с.
10. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : учебный курс. 2-е изд. Київ : Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.

11. Виноградова М. О., Жидеєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 654 с.
12. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 312 с.
13. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти : Методичний посібник. Міністерство фінансів України. 2018. 66 с. URL : https://www.mof.gov.ua/storage/files/project_vn_audit_efect.pdf (дата звернення 11. 09.2021).
14. 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 19.09.2021).
15. Гончаров Ю. В., Кравченко І.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал*. URL: <http://magazine.faaф.org.ua/ocinka-virobnichih-zapasiv-vitchiznyaniy-ta-zarubizhniy-dosvid.html> (дата звернення 18.09.2021).
16. 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.
17. Гладун В., Крет, І. Теоретичні та методичні засади ІТ-аудиту як інструменту стратегічного управління підприємством. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*, 2018. № 19. С. 47–52
18. Грицаєнко Г. І., Грицаєнко М. І. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник. Мелітополь : Люкс, 2021. 260 с.
19. Дерев'янка С. Проблема оцінки матеріальних цінностей в сучасних умовах. *Агрокомпас*, 2018. №11. С. 15-18.
20. Дмитренко А. В. Економічна сутність поняття «виробничі запаси». *Економіка і регіон*. 2016. № 2. С. 149-152.

21. 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.

22. Домбровська Н. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2011. №7 (26). С.137 - 143.

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

24. Дмитренко А. В. Економічна сутність поняття «виробничі запаси». *Економіка і регіон*. 2016. № 2. С. 149-152.

25. Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник Ю. М. Економічний аналіз : навч. посіб. Полтава : РВВД ПДАА, 2018. 290 с.

26. Жаворонок А. В., Дзюбик І. В. Особливості аналізу виробничих запасів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2017. № 6 (46). С.422-426. URL : <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/6/96.pdf> (дата звернення 18.09.2021).

27. 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 09.07.2021. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 03.08.2021).

28. Калінеску Т. В., Романовська Ю. А, Кирилов О. Д. Оцінювання майна : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2012. 311 с. URL : http://culonline.com.ua/Books/Ocinuvannya_mayna_Kolesnik2012.pdf (дата звернення 09.09.2021).

29. Кіляр О. Теоретико-методичні основи оцінки запасів. *Галицький економічний вісник*. 2019. № 11 С. 145-152.

30. 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.

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

32. Коваленко І. М., Лактіонова Н. С. Облік виробничих запасів за вимогами міжнародної стандартизації. *Вісник СНТ ННІ Бізнесу і менеджменту ХНТУСГ*. 2020. В.1. С. 16-20.

33. Ковтуненко Ю. В., Васалатій Т. М. Аналіз методів оцінки запасів при їх вибутті. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України* : матеріали ІХ Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (19-22 травня 2015 р.) Одеський національний політехнічний університет. URL : <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2015/47.pdf> (дата звернення 15.08.2021).

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

35. Краснокутська Н. С. Потенціал підприємства : формування та оцінка : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2005. 352 с.

36. Кудлаєва Н. В Меделяєва А.С. Оцінка та визнання виробничих запасів у системі вартісно-орієнтованого управління підприємством. *Молодий вчений*». 2018. № 10 (62). С. 824-829.

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 01.09. 2021).

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

39. Кузьмінська О. Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств. *Вчені записки:зб. наук. пр. Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»*. 2014. № 16. С. 174-180.

40. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних

підприємствах. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності* : збірник наукових праць : у 2 вип. Маріуполь : 2012. Вип. 1, т. 2. С. 135-139.

41. Левицька С. О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації) *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»* : науковий журнал. Острог : Вид-во НУ «ОА», березень 2017. № 4(32). С. 200–206 URL : <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2017/32/39.pdf> (дата звернення 21.09.2021).

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

43. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. 360 с.

44. Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО. *Аудитор України*. 2015. № 7-8. С. 236-237. URL : <https://www.pspaudit.com.ua/files/malutak.pdf> (дата звернення 23.07.2021).

45. Матросова В. О. Удосконалення системи аудиту виробничих запасів підприємства. *Актуальні проблеми управління економічним розвитком* : матеріали Міжвузівської молодіжної наук.-практ. конф. Харків : НТУ «ХП», 2013. С. 141-144.

46. Матюха М. М. Комп'ютерний аудит : опор. курс лекцій для студ. екон. спец. дистанційної форми навчання. Київ : ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. 228 с.

47. 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: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit> (дата звернення 23.09.2021).

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО2) «Запаси». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ([IASB](#)). Стандарт, Міжнародний документ від 01. 01. 2012 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення 19.09.2021).

49. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ([IASB](#)). Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text (дата звернення 20.09.2021).

50. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку ([IASB](#)). Стандарт, Міжнародний документ від 01. 01. 2013 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text (дата звернення 21.09.2021).

51. Михалевич С. Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 24 с.

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

53. Мельник О. Г., Ноджак Л. С., Ганас Л. М. Методи формування, поповнення та використання виробничих запасів. [Економіка та держава](#). 2013. № 10. С. 29-33.

54. 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 08.09.2021).

55. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 433. Дата оновлення 30.12.2013. UR L: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення 19.06.2021).

56. Левицька С. О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації). *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2017. № 4(32). С. 200–206 .

57. Назаренко І. М., Місюрів О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство*. 2018. №19. С. 1312-1318.

58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 № 73. Дата оновлення 09. 07. 2021. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 11. 08. 2021).

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

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

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

62. Овсійчук О. В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів. *Управління розвитком*. 2014. № 9. С. 81-83. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_9_35.pdf (дата звернення 15.06.2021).

63. Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. *Баланс*. 2019. № 19 (1892). С. 3-12. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-19-p3-12-UA.pdf> (дата звернення 16.09.2021).

64. Оніщенко В. Запаси та їх класифікація. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7704-zapasi-ta-h-klasifikatsiya> (дата звернення 18.07.2021).

65. Ощепков О. О., Максименко Н. В. Визначення поняття «виробничі запаси» у бухгалтерському обліку. URL: file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/echp_2011_3_19.pdf (дата звернення 17.07.2021).

66. Панасовський Ю. В., Семененко Б. А., Теліженко О. М. Оцінка активів підприємства : навч. посібник. Суми : Університетська книга, 2009. 512 с.

67. Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2013 рік. Випуск 12. Частина 3. С. 303-307. URL : [file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/ecan_2013_12\(3\)_67.pdf](file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/ecan_2013_12(3)_67.pdf) (дата звернення 27.07.2021).

68. Пляшечник В. О., Лега О. В. Оцінка запасів при вибутті. *Проблеми інноваційного розвитку економіки України. Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук*. ЧП. Дніпропетровськ : Видавничий дім «Гельветика», 2014.

69. Податковий Кодекс України від 02. 12. 2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 01. 08. 2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.08.2021).

70. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення 03.11.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 04.09.2021).

71. Посилаєва К. І., Крот Ю. О. Оцінка виробничих запасів при їх використанні. *Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки»*. 2011. № 8.

72. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. Дата оновлення 29.09.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 12.09.2021).

73. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88. Дата оновлення 09.07.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 19.08.2021).

74. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення 14.07.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 30.06.2020).

75. 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#Text> (дата звернення 12.09.2021).

76. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації. Наказ Міністерства фінансів від 17.06.2015 № 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text> (дата звернення 14.09.2021).

77. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Дата оновлення 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 20.09.2021).

78. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003р. № 1440. Дата оновлення 31. 03. 2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>(дата звернення 19.09.2021).

79. Про затвердження Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна». Постанова Кабінету Міністрів України від від 28.10.2004 р. №1442. Дата оновлення 31. 03. 2015. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF> (дата звернення 19. 09. 2021).

80. Про затвердження Національного стандарту № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів». Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 р. №1655. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-%D0%BF> (дата звернення 19.09.2021).

81. Про Примітки до річної фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 302 від 29. 11. 2000. Дата оновлення 09. 07. 2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text> (дата звернення 19.08.2021).

82.Посилкіна О. В. , Сагайдак-Нікітюк Р. В. , Доровський О. В. , Кубасова Г. В. Виробнича логістика : навч. посіб. Харків : НФаУ, 2009. 364 с.

83.Пугаченко О. Б. Оцінка запасів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/81588915.pdf> (дата звернення 09.08.2021).

84. Пугаченко О. Б., Фоміна Т. В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/42032252.pdf> (дата звернення (11.09.2021).

85. Пчелянська Г. Б., Маркова Т. Д., Дойчева К. С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. *Економіка харчової промисловості*. 2016. Випуск 3. Том 8. С. 46-51.

86. Робертсон Дж. Аудит : учебник Москва : КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с. перев. с англ.

87. Рогозний С., Дядун О. Особливості обліку запасів за П(С)БО та МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С.3-8.

88. Рубан Л. О., Яковенко Т. І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2019. В. 34. С. 319-324.

89. Рядська В. В., Петраков Я. В. Аудит : навч. посібник для вузів. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

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

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

92. 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.

93. Скорба О. А. 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 24.08.2021).

94. Спіріна Є. С., Самострол С. В. Порівняльний аналіз вимог міжнародних та національних стандартів щодо обліку запасів. *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції* : матеріали наук.- прак. конф. 2016. С. 226-227.

95. 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 (дата звернення 28.09.2021).

96. Талах Т. А. Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів підприємств хлібопекарської промисловості. *Науковий журнал «Логістика: теорія та практика» Луцького національного технічного університету*. Луцьк, 2015. № 2(3). С. 71-80

97. Титенко Л. В. Економічна сутність виробничих запасів. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. № 18. С. 361-369.

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

99. Тринька Л. Я., Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз : навчально-методичний посібник. Київ : Алерта, 2015. 568 с.

100.Фабіянська В. Ю., Пацар О. Г. Аудит виробничих запасів : організаційні та методичні аспекти. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL:<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5546> (дата звернення 18. 09. 2021).

101. Циган Р. М., Дідур С. В., Назаренко К. І. Особливості організації обліку виробничих запасів та їх оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2018. № 11.

102.Чабанюк О. А. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств цукрової промисловості : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.09. Київ : 2013. 23с.

103.Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : Кондор, 2013. 196 с.

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

105.Шмиголь Н. М., Антонюк А. А., Нестеренко. Роль і місце аналізу виробничих запасів у системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2015. № 5. С. 102-106.

106.Яшкіна Н. В. Оцінка бізнесу : навч. посіб. Київ : Алерта, 2010. 440 с.

107. Лучко М. Р., Ковач В. Я. Використання виробничих запасів підприємства та оцінка їх ефективності. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 28 травня 2021 р.). Тернопіль : ЗУНУ, 2021. С. 80-82.

108. Лучко М. Р., Ковач В. Я. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 28 травня 2021 р.). Тернопіль : ЗУНУ, 2021. С. 118-121.

