

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

БАЛАБАН Роман Васильович

**АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ
ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., ст. викладач Черешнюк О. М.

Тернопіль-2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЗАПАСІВ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	6
1.1 Економічна сутність поняття виробничих запасів	6
1.2 Особливості обліку виробничих запасів та його нормативно-правового регулювання	16
1.3 Роль управління запасами у підвищенні ефективності управління підприємством	23
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	33
2.1 Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю	33
2.2 Організація і методика аудиту виробничих запасів	42
Висновки до розділу 2	52
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	53
3.1 Оцінка ефективності використання запасів	53
3.2 Аналіз ефективності використання виробничих запасів	61
3.3 Інтегральна оцінка ефективності управління виробничими запасами	67
Висновки до розділу 3	75
ВИСНОВКИ	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	82
ДОДАТКИ	92

ВСТУП

Актуальність теми. Успішне функціонування підприємства безперечно базується на ефективному використанні фінансових, матеріальних, сировинних, технологічних, трудових ресурсів. Для уникнення ризиків та простоїв у виробничому процесі необхідне їх накопичення на підприємстві. Категорія «запаси» передбачає формування матеріальних ресурсів для подальшого використання на підприємстві та для забезпечення безперервності процесу його діяльності. Для ефективної діяльності підприємства розмір виробничих запасів повинен бути оптимальним, адже накопичення їх значного обсягу призводить до замороження коштів на тривалий термін, погіршення їх ліквідності, зростання витрат на їх утримання, а нестача запасів – до простоїв у виробництві і реалізації продукції, незадоволення вимог споживачів, а отже і зниження конкурентних переваг самого підприємства. Від характеру, обсягів, якості запасів і рівня управління ними залежить конкурентоспроможність підприємства, масштаби виробництва і ефективність його діяльності.

Все це зумовлює необхідність пошуку якісно нових підходів до оцінки ефективності діяльності підприємства шляхом покращення ефективності використання матеріальних ресурсів. Діагностування дозволяє проаналізувати стан та ефективність використання матеріальних ресурсів підприємства, визначити резерви та здійснити моделювання і подальше прогнозування покращення ефективності використання його ресурсного потенціалу.

Значний внесок у розробку теоретичних та прикладних аспектів дослідження запасів здійснили як вітчизняні науковці: В. Н. Амітан, І. А. Бондарєва, В. Ю. Желєзняк, С. В. Кошеленко, Є. В. Крикавський, Є. А. Круглова, М. А. Окландер, В. Я. Омельченко, В. М. Панасюк, Ю. В. Пономарьова, І. В. Федосова, В. І. Фролов, І. Б. Швець, – так і зарубіжні дослідники: Б. А. Анікін, І. І. Бажин, Д. Дж. Бауерсокс, С. А. Белих, А. М.

Гаджинський, М. П. Гордон, М. Джиллінгем, А. М. Зеваков, К. Лайсонс, Д. М. Ламберт, М. Ліндерс, В. В. Сисоєв, Д. В. Стаханов, А. Н. Стерлігова, Дж. Р. Сток, Д. Уотерс, Дж. Шрайбфедер.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення аудиту виробничих запасів та проведення аналізу ефективності їх використання на підприємстві.

Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- сформулювати етапи та системи управління виробничими запасами
- визначити особливості внутрішнього контролю використання та зберігання виробничих запасів;
- узагальнити методичку аудиту виробничих запасів на вітчизняних підприємствах;
- сформулювати напрями аналізу виробничих запасів;
- провести аналіз ефективності виробничих запасів на досліджуваному підприємстві;
- сформулювати шляхи удосконалення ефективності використання виробничих запасів.

Об'єктом дослідження є процес аудиту виробничих запасів і аналізу ефективності їх використання на ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту та аналізу ефективності використання запасів.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- визначено, що використання нових логістичних технологій в управлінні підприємствами дозволить значно підвищити ефективність діяльності постачальницьких служб і раціоналізувати матеріальні потоки;
- сформовано перелік контрольних заходів з метою збереження виробничих запасів;
- узагальнено програму аудиту виробничих запасів на вітчизняних підприємствах, яка сприятиме виявленню порушень на всіх етапах використання запасів, що в кінцевому підсумку підвищить ефективність роботи підприємства;
- визначено, що для аналізу виробничих запасів на вітчизняних підприємствах необхідно проводити комплексне дослідження з використанням показників зовнішньої та внутрішньої інформації;
- на основі аналітичного дослідження сформовано інформацію про ефективність використання виробничих запасів досліджуваним підприємством, яка на у невеликому розмірі відрізняється від еталонної;
- шляхом інтегральної оцінки показників діяльності розроблено рекомендації підвищення ефективності використання запасів за допомогою мотивування матеріально відповідальних осіб.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх практичного застосування при проведенні аудиту виробничих запасів та аналізі ефективності їх використання на вітчизняних підприємствах.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірниках наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЗАПАСІВ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

1.1. Економічна сутність поняття виробничих запасів

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. Вони посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності.

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні задля наближення його до міжнародних стандартів. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву («товарно-матеріальні цінності», «предмети праці», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси»). З прийняттям в Україні національних положень, які мають узгодженість з МСБО, та відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» цей термін має таке визначення: «запаси – активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [71].

Попри це, в більшості літературних джерел виробничі запаси визначаються як матеріальні, виробничі ресурси або як виробничі запаси залежно від того, з якої позиції вони розглядаються, тобто економічного чи бухгалтерського підходу. Інший стандарт, а саме Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», передбачає статтю «Запаси» (рядок 1100, ф. № 1), де показується вартість запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних

напівфабрикатів та комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання під час нормального операційного циклу. Саме такі види запасів згадуються в п. 6 П(С)БО 9, хоча не зазначається, що вони є виробничими.

Водночас Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено 2 клас рахунків «Запаси» та окремо рахунок 20 «Виробничі запаси», який конкретно визначає перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. При цьому окремо існують такі рахунки другого класу, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари». Отже, ці види запасів не включаються до складу виробничих, а обліковуються як окремі види запасів [33].

Таким чином, існує суперечливість визначення термінів «запаси» та «виробничі запаси» між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків, адже відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси».

Відповідно до МСБО (IAS) 2 «Запаси» «запаси – це активи, які передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання» [32].

В економічній літературі запаси визначають як матеріальні ресурси або предмети праці. Узагальнено поняття «матеріальні ресурси» є більш широким, а терміни «запаси», «предмети праці» є лише їх частиною.

Деякими вченими поняття виробничих запасів і матеріальних цінностей ототожнюється. У 70–80 рр. ХХ століття в економічній літературі з'явилося таке поняття як «виробничі ресурси», які за функціональною роллю поділяються на п'ять основних видів ресурсів, таких як трудові, земельні (природні або земля і тварини), матеріальні, фінансові та інформаційні. Причому два останніх види ресурсів вважаються допоміжними, бо у створенні продукції беруть участь не безпосередньо, а через ефективне використання землі, живої та уречевленої праці.

В літературі зустрічається багато трактувань поняття «матеріальні ресурси». Їх визначають як засоби виробництва (предмети праці й засоби праці). Ототожнювати це поняття з виробничими запасами не можна, оскільки останні включають лише предмети праці.

Трактування науковцями поняття «запаси» як економічної категорії наведено в додатку А. Отже, проаналізувавши літературні джерела, ми можемо сказати, що виробничі запаси є досить складною категорією, яка по-різному тлумачиться вченими. Проте в усіх трактуваннях зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів: «предмети праці», «актив», «матеріальні цінності», «сировина, матеріали». Джерелами появи виробничих запасів на підприємстві є придбання зі сторони або самостійне виготовлення, а основне їх призначення полягає у використанні під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Вивчення наукових підходів до економічної сутності досліджуваної категорії свідчить про низку протиріч у трактуваннях термінів. Зокрема, це використання термінів «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні запаси», «матеріальні цінності», «матеріальні ресурси».

Дискусійність питань дала можливість науковцям здійснити групування підходів до визначення дефініції «запаси» (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи науковців до використання термінів для визначення поняття
«запаси»

Автори, нормативні джерела	Терміни, що використовуються для позначення
1	2
П(С)БО 9 «Запаси», В.В. Бабіч, А.В. Бугай, Ю.А. Василенко, П.М. Гарасим, Т.В. Гладких, С.В. Голов, О.І. Єрмак, О.О. Єропутова, Г.П. Журавель, В.С. Лень, Г.В. Нашкаревська, В.О. Онищенко, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, Г.А. Семенов, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.С. Тютюнник, П.Я. Хомин, Р.Л. Хом'як, Н.В. Чабанова	«запаси»
І.Д. Бенько, Т.Г. Китйчук, В.С. Лень, М.Р. Лучко, З.Д. Тичук, Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків	«товарно-матеріальні цінності», «матеріальні цінності»
О.М. Губачова, І.А. Карабоза, І.Р. Любезна, С.І. Мельник, О.В. Мурашко, С.М. Хмелевський	«матеріальні запаси», «товарно-матеріальні запаси», «матеріально-виробничі запаси»
Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Селіванова, Фуад Сулейман Махмуд АльФасфус	«товарно-виробничі запаси»

Критичне оцінювання наявних визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- більшість економістів та вчених, висвітлюючи питання обліку запасів, використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» та «матеріальні ресурси»;

- ототожнюються такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;
- в окремих літературних джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;
- низка авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносить малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, а свою вартість повністю переносять на готову продукцію.

В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами, але поняття матеріальних та виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно, про що свідчать результати проведеного дослідження (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Сутність поняття «виробничі запаси» в літературних джерелах

Автор	Визначення
П.С. Безруких [8]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та іншому господарських процесах.
І.А. Бержанір [9]	Виробничі запаси слід трактувати як частину матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу й повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.
Н.М. Бондаренко [13]	Виробничі запаси як елемент запасів є активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та

	адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
А. В. Бугай [14]	Виробничі запаси є сукупністю всіх матеріалів, які має підприємство, частиною оборотних засобів підприємства, які ще не включені в процес виробництва, але надійшли на робочі місця.
Ф.Ф. Бутинець [15, с. 313]	Виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу, під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
А.В. Дмитренко [26]	Виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
В.В. Ковальов [38, с. 518]	Виробничі запаси є частиною оборотних засобів підприємства. До їх складу входять сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу.
Р.Б. Чейз, Н.Дж. Еквілайн [101, с. 469]	Виробничі запаси поділяються на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали та незавершене виробництво.
В.Г. Швець [104]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо тощо) – це матеріальні активи, що перероблюються підприємством задля виготовлення продукції, обслуговування виробництва та загальновиробничих потреб.

Аналіз думок закордонних і вітчизняних учених свідчить про неоднозначність їх підходу до визначення понять «виробничі ресурси», «матеріальні ресурси», «запаси», «виробничі запаси».

При цьому, вдало зазначає Коваль Н.І., «запаси визначають як наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери

нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, й які іще не використовуються» [38, с. 94].

Федак Л.М. запаси підприємства характеризує як ресурси (активи), ті, що в даний момент не використовуються та є власністю підприємства, перебуваючи на складах підприємств, на складах постачальників та на складах споживачів або в інших призначених для цього місцях, утримуються для забезпечення діяльності: виробництва, продажу, перепродажу, а також використовуються для управління підприємством [98, с. 161].

Аналізуючи погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси», науковці зауважують, що відмінність у трактуванні свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення [26, с. 149].

Проводячи дослідження наукових доробків щодо змісту виробничих запасів, Подолянчук О.А. відзначає, що науковці не висловлюють однозначної думки [68]. Тому у таблиці 1.3. проаналізовано елементи, які вміщують у поняття виробничі запаси.

Проте обмеженість сировини і матеріалів внаслідок їх інтенсивного використання протягом останніх десятиліть призводять до виникнення необхідності раціонального використання та обґрунтованого планування їх обробки.

Питання ефективності використання ресурсів, традиційно перебувають серед найбільш досліджуваних напрямів наукового пошуку у межах економічної та управлінської наукової думки.

Перш за все, варто відзначити, що поняття «ефективність» має досить багато різних значень. Зокрема, в англійській мові йому відповідають такі еквіваленти, як *effectiveness*, *efficiency* або *effectuality*, які, якщо вірити словникам, вважаються синонімами. Проте у фінансовій літературі можна зустріти цілком різні трактування кожного з них, а саме:

- *effectiveness* – здатність досягати поставленої мети (незалежно від того, якою ціною це було зроблено);

Таблиця 1.3

Визначення терміна «виробничі запаси» в економічній літературі

Автор	Активи	Засоби виробництва	Оборотні засоби	Предмети праці	Матеріальні ресурси	Матеріали	Виробничі запаси	Споживаються в операційному циклі	Призначені для виробництва продукції або подальшого перепродажу
Багрій П.І.		+			+				
Бородкін А.С.			+	+	+			+	
Безруких П.С.				+	+	+		+	
Бутинець Ф.Ф.	+			+			+	+	+
Велш Г.А.	+							+	+
Верхоглядова Н.І.					+			+	+
Грабова Н.М.	+			+		+	+	+	+
Коваленко А.М.	+		+					+	
Кужельний М.В.				+			+		
Ліберман Л.В.				+		+		+	
Міддлтон Д.							+		
Мус Г.									+
Новодворський В.Д.			+	+	+				+
Сопко В.В.			+			+	+		
Петрова В.І.			+	+		+	+	+	
Пушкар М.С.			+	+		+			+
Річард Д. Ірвін					+			+	+
Терещенко Л.О.	+			+			+	+	+
Хендріксен Е.С.			+			+		+	
Шара Є.Ю.	+		+				+	+	+
Шквір В.Д.					+	+	+		

- efficiency – оптимальне співвідношення ресурсів та отриманих результатів, що затрачують (незалежно від того, чи була досягнута поставлена мета чи ні);

- effectuality – поєднання effectiveness і efficiency.

Таким чином, слову «ефективність» в англійській мові відповідають відразу три поняття, кожне з яких має своє значення. Але і це ще не все: є ще один англійський термін, абсолютно не схожий за звучанням, але той, що перекладається як ефективність (мабуть, за відсутністю кращого варіанту).

Основні підходи до тлумачення відповідної категорій подано у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Зміст категорії «ефективність» в контексті наукових поглядів вчених-економістів

п/н,	Автор визначення	Визначення
1	Андрійчук В. Г.	ефективність – це економічна категорія, що відображає співвідношення між одержаними результатами і витраченими на їх досягнення ресурсами, причому при вимірюванні ефективності ресурси можуть бути представлені або в певному обсязі за їх первісною (переоціненою) вартістю (застосовувані ресурси), або частиною їх вартості у формі виробничих витрат. Серед основних різновидів ефективності виділяють технологічну, економічну і соціальну [4, с. 397]
2	Гончарук А.Г.	ефективність виробництва зазвичай пов'язують з його метою й розуміють як результативність, повноту досягнення мети, співвідношення отриманого результату й витрат. Ефективність класифікується за такими її видами: економічна, технічна, аллокативна, структурна, соціальна, X-ефективність тощо [20, с. 8]
3	Косянчук Т.Ф., Галкіна Ю.Г.	ефективність виробництва являє собою комплексне відбиття кінцевих результатів використання засобів виробництва і робочої сили за певний час. Ефективність виробництва і результативність системи – це по суті терміни-синоніми, які характеризують одні й ті ж результативні процеси [42, с. 123]
4	Мочерний С.В.	ефективність це здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [29, с. 508]
5	Парето В.	модель економічної ефективності передбачає такий розподіл ресурсів, за якого будь-яка його зміна погіршує добробут хоча б одного із суб'єктів економічної системи, тобто по відношенню до суспільства, досягнення економічної ефективності характеризується станом максимально можливого рівня добробуту [64]
6	Подольчак Н.Ю.	поняття «ефективність», яке характеризує досягнення балансу, рівноваги між протилежностями із урахуванням інституційних обмежень та часових меж. В економіці ефективність найчастіше асоціюється з оптимальністю дій, способів, механізмів реалізації або станом суб'єкта за наявності альтернатив та проявляється через співвідношення між метою (цілями) та одержаними

		результатами, затраченими ресурсами, обставинами зовнішнього середовища, а також часовими межами. Тобто ефективність забезпечується за умов, що сприяють досягненню рівноваги між такими протилежностями: попиту та пропозиції, цілей зацікавлених сторін, активів та пасивів організації, власних та залучених ресурсів, отриманих результатів та витрат на їх одержання тощо [67, с. 8–9]
7	Самуельсон П., Нордгауз В	економічна ефективність означає отримання даного обсягу продукції при найменших затратах рідкісних ресурсів, причому як продукція, так і ресурси вимірюються у вартісному виразі [90, с. 359]
8	Сич Є.М., Хотько Т.В.	ефективність є досить містким поняттям, що включає в себе оцінювання результатів діяльності підприємства за різними напрямками та може включати в себе виробничу, фінансову, інвестиційну й інші види ефективності. На яку саме з її сторін буде акцентовано увагу при проведенні оцінювання, залежить від конкретних потреб та умов [92]

Майже кожне з наведених у таблиці визначень ефективності акцентує увагу на кількості (обсязі) використаних для досягнення встановленої мети ресурсів, сил, засобів тощо. Ефективність розглядається в контексті порівняння (співвідношення) обсягу витрачених ресурсів з обсягом виробництва продукції або з отриманим результатом. Слід звернути увагу, що ефективність передбачає наявність не стільки самого факту результату, скільки його обґрунтованість з точки зору витрачених зусиль та ресурсів. Переважна більшість економічних словників в основу тлумачення сутності ефективності покладає категорію ефекту, який розглядається як різниця між результатами економічної діяльності та витратами на неї. Крім того, ефект є результатом, який «характеризує успішність, корисність функціонування окремого процесу або системи в цілому, тобто позитивні тенденції в розвитку господарюючого суб'єкта»

1.2. Особливості обліку виробничих запасів та його нормативно-правового регулювання

Суттєве місце у прийнятті управлінських рішень належить інформаційним передумовам. Можливості вирішення завдання різко зростають, коли планові та бухгалтерські дані виявляються зіставними, а інформація про об'єкти обліку достатньо аналітичною. На основі викладеного можна з'ясувати суть необхідної для управління облікової інформації, визначити її значення для керівників і менеджерів підприємства у процесі прийняття ними управлінських рішень щодо забезпечення ефективності процесу постачання та функціонування підприємства в цілому.

Як відомо, першочерговим у визначенні виробничих запасів є вивчення змісту категорії «запаси». На підприємствах різних галузей економіки запаси є найбільш важливою та значною частиною активів, виробничого капіталу. Вони посідають особливе місце в складі майна, домінуючу позицію в структурі витрат, а тому суттєво впливають на результати господарської діяльності та висвітлення інформації про фінансовий стан підприємства [65, с. 303].

В обліковій літературі можна зустріти багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте слід ураховувати, що кожна з них має самостійне значення та власне тлумачення. Критична оцінка наявних визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість науковців під час висвітлення питань обліку запасів та їх сутності і значення використовує визначення, наведене в П(С)БО 9 [71];

- окремі науковці ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;

- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;

– в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;

– низка авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносить малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміна «виробничі запаси» як облікової категорії має містити такі складники, як визначення термінів і напрямів використання, джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Нормативне формулювання терміна «запаси» визначено у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку П(С)БО 9 «Запаси» (рис.1.1).

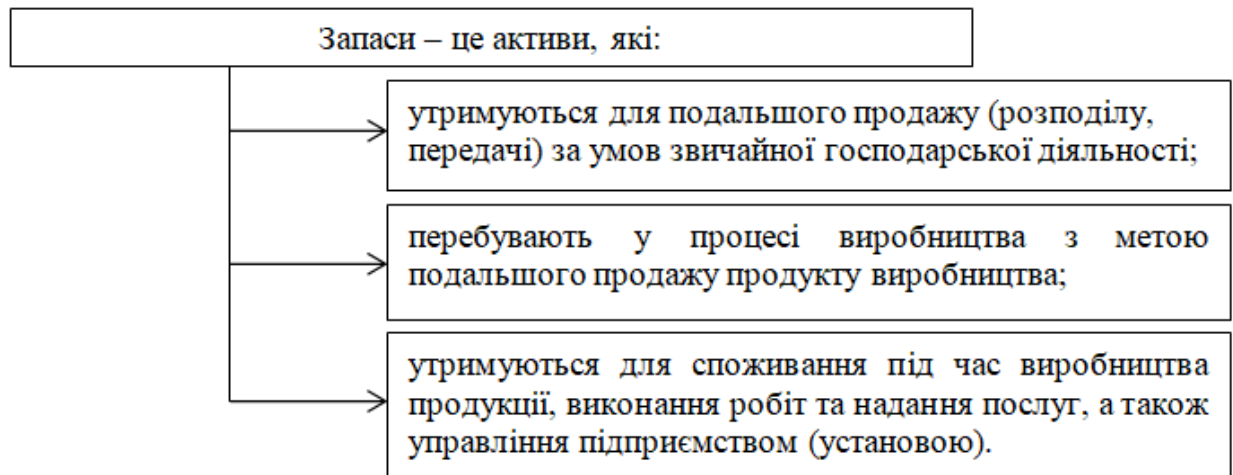


Рис. 1.1 Визначення запасів за П(С)БО 9 «Запаси»

На думку Коваль Н.І., виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу і характеризуються речовою формою, макроекономічним змістом, мікроекономічним призначенням та наявністю облікової складової [39, с. 96].

Для визначення змісту виробничих запасів розглянемо і нормативні документи з обліку. У П(С)БО 9 не представлено чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку. Проте План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних

цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Відповідно для обліку використовуються рахунки другого класу «Запаси».

Відповідно до Плану рахунків такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» не включаються до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо [79].

Разом з тим, у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності рекомендується до статті балансу «Виробничі запаси» включати вартість МШП, сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, що споживаються в ході нормального операційного циклу [50].

Отже, як в науковій літературі, так і в нормативних документах не існує єдиного підходу до змісту виробничих запасів. Тому така ситуація впливає на можливість виникнення помилок під час формування облікових даних та представлення їх у звітності.

Подолянчук О.А. зазначає, що визначаючи сутність виробничих запасів, необхідно враховувати зміст нормативно-правового регулювання обліку досліджуваного об'єкта. Тому погоджуємося із судженням автора про те, що виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства [68, с. 93].

Методика облікового забезпечення формування інформації про виробничі запаси передбачає необхідність проведення їх оцінки, яка відбувається у трьох випадках: при надходженні, при списанні й на дату складання звітності (на дату балансу) (рис. 1.2).

Вихідним моментом побудови обліку виробничих запасів є їх класифікація. Відповідно, до Плану рахунків до виробничих запасів відносяться: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали,

матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, малоцінні та швидкозношувані предмети й інші матеріали [79].

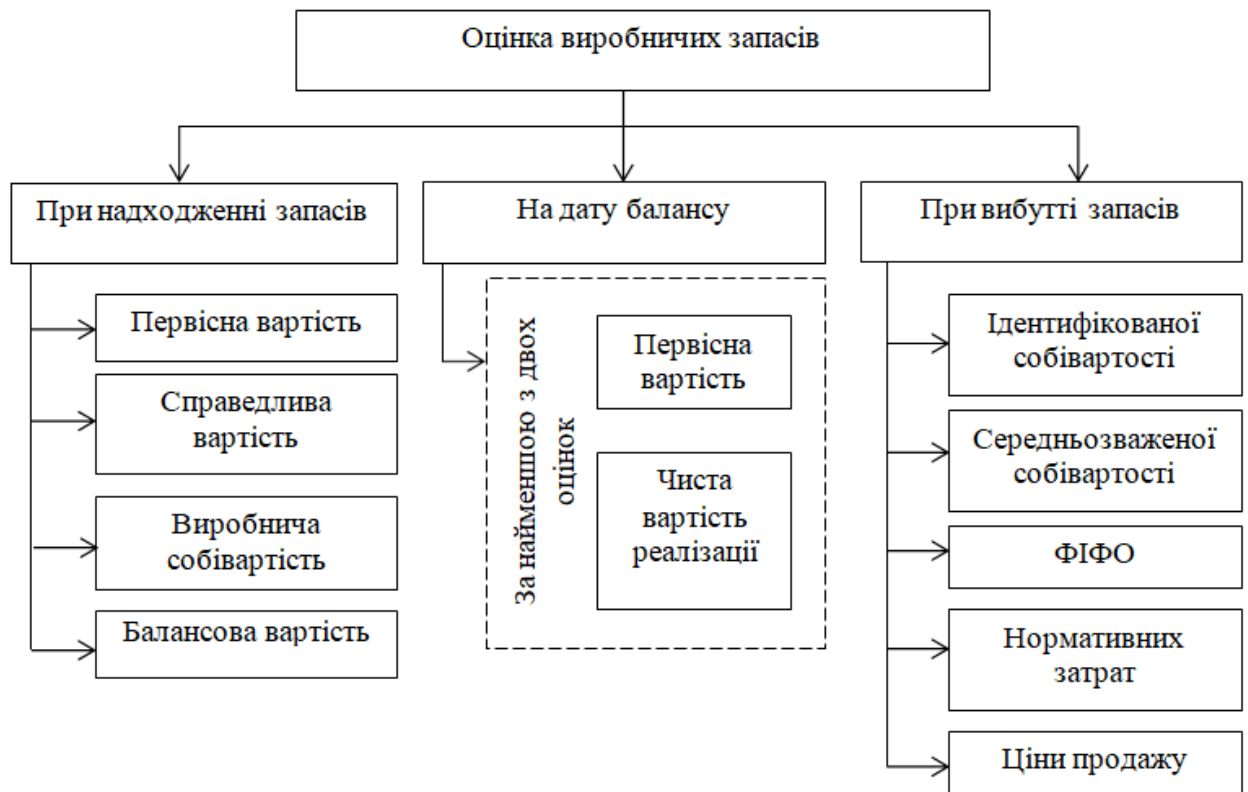


Рис. 1.2. Оцінка виробничих запасів

Як відомо, метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про рух активів, відносини з покупцями, замовниками, постачальниками, працівниками, власниками, іншими дебіторами та кредиторами, про результати діяльності й у цілому фінансовий стан підприємства. Для її досягнення здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Правовою основою ведення бухгалтерського обліку й аудиту є сукупність законодавчих, нормативних актів, що регулюють фінансово-господарську діяльність на підприємствах усіх форм власності. Це документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державного комітету статистики, Державної фіскальної служби, Національного банку України та інших державних органів. Державні органи

встановлюють як об'єкти обліку та аудиту, так і методику їх обліку й аудиторської перевірки. Вважаємо, що до основних видів нормативно-правового забезпечення обліку й аудиту виробничих запасів варто відносити: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI VI (зі змінами і доповненнями) [66]; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [78]; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [77]; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, інструкції, положення тощо.

Дамо коротку характеристику основних законодавчих актів і нормативних документів з обліку й аудиту виробничих запасів. Так, Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Зокрема, він визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [66].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV з останніми змінами від 18.09.2018 року виступає основним нормативно-правовим актом щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Цей законодавчий акт визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [78]. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Здійснюючи облік операцій із виробничими запасами, підприємство повинно дотримуватися вимог П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого Наказом МФУ від 27.04.2000 № 192 [71]. Цим нормативним документом визначаються методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

У П(С)БО зазначено визначення та методи оцінки запасів, наведено перелік витрат, які формують первісну вартість запасів. Основними П(С)БО, якими керуються бухгалтери з обліку виробничих запасів, є:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73, визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [54].

Відповідно до Національного П(С)БО 1, фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

У балансі (Звіті про фінансовий стан) відображення виробничих запасів здійснюється за окремою статтею «Запаси». Підприємство може відображати статтю «виробничі запаси» у звіті про фінансовий стан, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 [69]. Цей нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [70]. Указаний нормативний документ визначає методологічні засади формування

в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ та підприємств, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів. Зокрема, інвентаризація проводиться для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства [73].

Згідно з Положенням № 879, інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси під час інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації та за даними бухгалтерського обліку.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, містить коротку характеристику рахунків і субрахунків, установлює порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденцію рахунків [79].

Для визначення величини спричиненого збитку від нестачі виробничих запасів бухгалтерами застосовується і Порядок визначення розмірів збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 (зі змінами).

Цей нормативний документ установлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей (окрім дорогоцінних каменів і валютних цінностей).

Під час організації аудиторського процесу потрібно керуватися: Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [77]. Законодавчий акт набрав чинності 01.10.2018. Цей Закон поширюється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування; Міжнародними стандартами аудиту.

Доцільно зазначити, що аудит операцій із виробничими запасами – одна з найбільш складних ділянок облікової роботи, тому організація контролю (зовнішнього і внутрішнього) над рухом, збереженням і використанням виробничих запасів пов'язана з відповідними труднощами.

За результатами перевірки аудитор на підставі отриманих доказів підтверджує достовірність відображення інформації про виробничі запаси у звітності, а також надає керівництву підприємства проект рішень щодо причин виникнення порушень та запобігання їм у майбутньому. Діючий порядок аудиту операцій із виробничими запасами на підприємствах повною мірою відповідає вимогам управління і забезпечує своєчасність одержання інформації про їх стан, надходження та рух, а рекомендації можуть покращити ефективність роботи всього господарюючого суб'єкта.

1.3. Роль управління запасами у підвищенні ефективності управління підприємством

Управління виробничою діяльністю є одним запорукою гармонійного функціонування підприємства та гарантією конкурентоспроможності на національному та іноземних ринках. Загальновідомо, що розглядати питання управління запасами необхідно з урахуванням двох протилежних

припущення: по-перше, рівень запасів не повинен бути надто високим, бо зайві запаси – це марно витрачені ресурси та додаткові витрати на їх утримання, а по-друге – рівень запасів повинен бути достатнім, щоб задовольнити вимоги виробництва.

Забезпечення високого рівень якості продукції та надійність її поставок споживачам не може бути реалізовано без створення оптимального запасу готової продукції, а також запасів матеріалів, сировини, напівфабрикатів, продукції незавершеного виробництва та інших ресурсів, необхідних для безперервного та ритмічного функціонування виробничого процесу. Недостатня кількість матеріальних ресурсів можуть призвести до збитків, пов'язаних з простоями, з незадоволеним попитом і, як наслідок цього, до втрати прибутку, а також потенційних покупців продукції.

На противагу, накопичення зайвих запасів зв'язує оборотний капітал підприємства, понижуючи можливість його вигідного альтернативного використання і сповільнює його оборот, що обов'язково відбивається на розмірі загальних витрат підприємства та фінансових результатах його діяльності.

Таким чином, як нестача, так і перенасичення запасів призводить до економічного збитку. Отож, наявність запасів, з одного боку, знижує ризик виникнення дефіциту матеріальних ресурсів у процесі виробництва та реалізації продукції, але з іншого боку, вимагає значних витрат та «консервує» фінансові ресурси в значних обсягах товарно-матеріальних цінностей.

Тому покращити ефективність господарювання промислових підприємств можна шляхом проведення ефективного управління запасами. Покращення ефективності управління запасами на промислових підприємствах сприятиме скороченню всіх видів запасів у постачанні і збуті, прискоренню оборотності оборотного капіталу, зниженню собівартості виробництва, забезпеченню повного задоволення споживачів продукції. Аналіз літературних джерел дозволяє зробити висновок, що управління

запасами являє собою діяльність, спрямовану на забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції за мінімізацією загальних витрат по створенню та обслуговуванню запасів. В той же час управління запасами – це процес створення, контролю та регулювання рівня запасів у постачанні, виробництві та збуті продукції.

В економічній літературі управління запасами також може розглядатися і як система, тобто сукупність правил і показників, які визначають момент часу й обсягу закупівлі продукції для поповнення запасів, параметрами якої є: точка замовлення; нормативний рівень запасів; обсяг окремої закупівлі; частота здійснення закупівель; поповнювана кількість продукції, за якою досягається мінімум витрат на зберігання запасу згідно із заданими витратами на поповнення і заданими альтернативними витратами інвестованого капіталу.

На даний час ефективною системою управління запасами виступає саме логістика. Залучення логістики до формування загальної стратегії підприємства означає новий рівень його розвитку, насамперед, у напрямі забезпечення економічної стійкості у конкурентному середовищі.

Управління запасами в логістиці спрямоване на досягнення наступних основних цілей:

поперше, раціональне розміщення запасів у сфері виробництва і споживання;

по-друге, формування оптимального обсягу, структури і рівня запасів;

по-третє, оперативний облік і контроль за станом запасів;

по-четверте, оперативне регулювання запасів в різних ланках логістичного ланцюга.

Логістичний підхід до функціонального планування та управління на промисловому підприємстві має передбачати виділення спеціальної логістичної служби, яка повинна управляти матеріальним потоком, починаючи від моменту формування договірних відносин з постачальником і закінчуючи доставкою споживачеві готової продукції.

Призначення логістичного підходу складається у впровадженні на підприємстві системи, за допомогою якої забезпечується потрібний набір послуг при максимально можливому зменшенні витрат, обумовлених виконанням логістичних операцій. У зв'язку з цим логістична політика розробляється з врахуванням двох факторів – бажаного рівня сервісу та мінімальної величини логістичних витрат. Логістична система встановлює між ними баланс, вигідний як споживачу, так і постачальнику [57, с. 86].

Ефективне впровадження логістичного підходу до управління господарською діяльністю підприємств забезпечує перехід від управління окремими функціями, пов'язаними з формуванням та обслуговуванням логістичних потоків до управління комплексом таких функцій [2, с. 94]. Так, як зазначають фахівці з логістики, в тому числі Каїра З.С. [34, с. 48], новизна концепції логістики до управління промисловими системами полягає у всебічному комплексному підході до питань руху матеріальних благ в процесі виробництва і споживання.

Принциповою відмінною рисою логістичного підходу до управління промисловими підприємствами є взаємозв'язок та інтеграція економічно не самостійних процесів управління виробництвом, транспортно-складським господарством, запасами, фінансовим капіталом, персоналом, інформаційними потоками регіону в єдину систему.

При логістичному підході керуючі впливи додаються з боку єдиної логістичної системи управління до нового об'єкту управління – наскрізного матеріального потоку.

Ці керуючі впливи формуються виходячи з загальних цілей та критеріїв ефективності досліджуваного логістичного ланцюга, тому параметри вихідного матеріального потоку виявляються цілком передбаченими [1, с. 267]. Управління надходженням виробничих запасів є окремим прикладним аспектом загальної політики управління запасами – операційним менеджментом. Це складний комплекс заходів, що повинен забезпечувати безперебійний процес виробництва при мінімізації видатків.

Організація робіт з управління виробничими запасами на промисловому підприємстві включає кілька етапів (рис. 1.3).

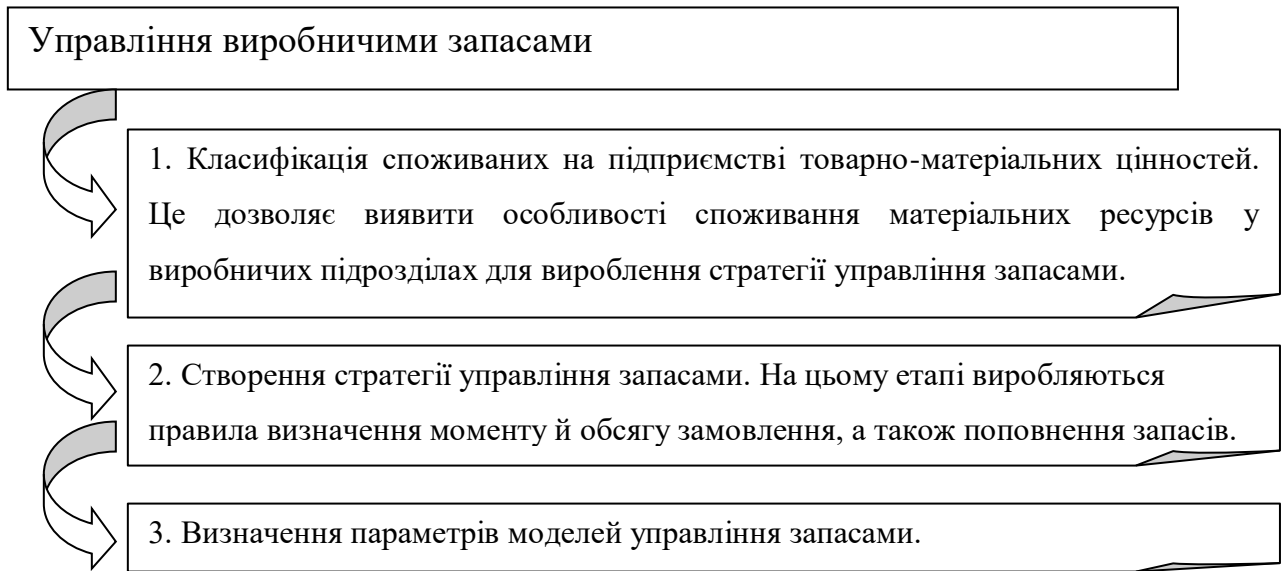


Рис. 1.3. Етапи управління виробничими запасами

Управління матеріальними запасами в логістичній підсистемі постачання промислового підприємства повинне здійснюватися відповідно до виробленої стратегії й моделями управління запасами. Ціль логістичної системи управління запасами – забезпечення безперебійного виробництва в потрібній кількості й у встановлений термін і досягнення на основі цього повної реалізації випуску при мінімальних видатках на утримання запасів, знаходження оптимального співвідношення між витратами й вигодами.

При проектуванні логістичної системи управління запасами необхідно враховувати ряд факторів:

- 1) виробничі потужності;
- 2) обсяг виробленої за певний період часу (день, тиждень, місяць) продукції;
- 3) поточний рівень запасів;
- 4) необхідний розмір гарантійного (страхового) запасу;
- 5) періодичність доставки.

Основними системами управління запасами є система з фіксованим розміром замовлення, система з фіксованим інтервалом часу між замовленнями, Система з фіксованим розміром замовлення – це модель

управління запасами, в якій основним визначальним фактором є визначення оптимального розміру замовлення, розмір якого згодом не змінюється.

Оптимальний розмір замовлення визначається з урахуванням мінімізації сукупних витрат на зберігання і повторення замовлення. Модель із фіксованим інтервалом часу між замовленнями – система, коли замовлення здійснюються в строго певні моменти часу через рівні інтервали, наприклад раз на місяць, раз у тиждень і т.п. Розмір замовлення в даній системі є величиною розрахунковою (непостійною).

Система планування потреби в матеріалах – це модель управління запасами, в якій виробництво, і, відповідно, запаси плануються виходячи з попиту на кінцеву продукцію. Ці системи відносяться до систем «підштовхуючого» типу.

У «підштовхуючій» системі формується перелік матеріалів, необхідних для виробництва певної кількості готової продукції відповідно до прогнозу ринкової кон'юнктури. Після цього постачальник формує замовлення. Теоретично в системі «підштовхуючого» типу неминуче формування поточних та страхових запасів, рівень яких, як свідчить досвід, може значно перевищувати рівень відповідних запасів при роботі за умов «тяглової» системи.

Відзначимо, що економічний аналіз є важливим знаряддям пошуку внутрішньовиробничих резервів економії та ефективного використання матеріальних ресурсів.

Завданнями економічного аналізу виступають:

- дослідження реальності і якості планів матеріально-технічного забезпечення, аналіз їх впливу на здійснення та обсяг виробництва продукції, її собівартість і інші показники;
- оцінка попиту підприємства в матеріальних ресурсах;
- характеристика виконання планів використання матеріальних ресурсів;
- формулювання порядку факторів, які обумовлюють відхилення

фактичних показників використання матеріалів від запланованих або від відповідних показників за попередній час;

- оцінка ступеня впровадження ефективності використання матеріальних ресурсів;
- чисельний вимір впливу чинників на відхилення показників;
- оцінка і виявлення внутрішньовиробничого потенціалу заощадження матеріальних ресурсів та розробка конкретних заходів щодо їх впровадження.

Варто зазначити, що для оцінки ефективності використання виробничих запасів впроваджується система окремих та узагальнюючих ознак. Так, до узагальнюючих даних відносяться: матеріаломісткість, прибуток на одиницю матеріальних витрат, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт співвідношень ритмів зростання розміру виробництва та матеріальних витрат, коефіцієнт використання матеріалів [10].

Відомо, що матеріаловіддача визначається відношенням вартості виготовленої продукції до суми матеріальних витрат. Цей показник розкриває віддачу матеріалів, тобто скільки виготовлено продукції з кожної одиниці використаних матеріальних ресурсів (матеріалів, сировини, палива, та ін.). Так, матеріаломісткість продукції – це співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції. Вона показує кількість матеріальних витрат на виробництво одиниці продукції. Отже, питому матеріаломісткість можна обчислити як у натуральному, так і в умовно-натуральному та вартісному вираженні (це взаємозв'язок кількості витрачених виробничих запасів на виробництво одиниці продукції з кількістю виготовленої продукції цього виду).

Коефіцієнт співвідношення матеріальних витрат і темпів зростання розміру виробництва визначається відношенням індексу товарної або валової продукції до індексу матеріальних витрат. Цей коефіцієнт характеризує в

умовному вираженні динаміку матеріаловіддачі і, разом з тим, визначає чинники її зростання.

Для змістовної та повної оцінки ефективності використання виробничих запасів доцільною є розробка збалансованої системи показників підприємства. Основою для її розробки є визначення місії та розробка стратегії, а також ключових факторів успіху. При визначенні ключових факторів успіху було зроблено наголос на ефективність використання виробничих запасів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Ключові показники ефективності управління виробничими запасами

Функціональні сфери	Результативні показники
Розвиток	Ринкова частка підприємства
	Коефіцієнт оновлення основних фондів
	Коефіцієнт оновлення асортименту продукції
	Частка продукції, що виробляється на експорт
	Частка витрат на НДДКР у виручці від реалізації
Фінанси	Показник динаміки чистого прибутку
	Показник оборотності дебіторської заборгованості
	Показник оборотності готової продукції
	Коефіцієнт покриття
	Рентабельність власного капіталу
	Показник динаміки тривалості фінансового циклу
Клієнти	Темпи приросту обсягу продажів
	Рентабельність продажів
	Показник своєчасності виконання замовлень клієнтів
	Показник постійності клієнтів
	Індекс доступності продукції
	Коефіцієнт ефективності маркетингових заходів
Внутрішні процеси	Показник використання виробничої потужності
	Коефіцієнт фондівіддачі
	Коефіцієнт автоматизації та механізації виробництва
	Коефіцієнт матеріалоємності виробництва
	Показник динаміки рівня запасів
	Показник виконання бюджету виробничої собівартості
	Коефіцієнт віддачі адміністративних витрат
Персонал	Показник плинності кадрів
	Коефіцієнт випередження темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання заробітної плати
	Частка витрат на навчання і підвищення кваліфікації

працівників у виручці від реалізації
Показник професійного розвитку персоналу
Показник соціальної забезпеченості працівників

Отже, для побудови системи управління показниками, яка пов'яже стратегію роботи підприємства та операційне управління, необхідно визначити ключові факторів успіху і врахувати зовнішнє середовища та його вимоги до успішно функціонуючих підприємств. Центральним етапом в побудові збалансованої системи показників є визначення ключових факторів успіху, побудова «дерева проблем» та стратегічної карти підприємства, бо саме на цьому формується система фінансових і нефінансових показників, які відображають кількісні та якісні зміни результатів порівняно зі стратегічною метою, тобто очікуваними результатами. Вітчизняні підприємства належать до підприємств з чітким розподілом функціональних ознак системи управління, які вимагають індивідуального розгляду управління виробничими запасами підприємства. Тому управління виробничими запасами на підприємствах доцільно розглядати в залежності від функціонального призначення: постачання та виробництво. Слід також відмітити, що усі показники, що включаються в збалансовану систему, повинні бути кількісно вимірюваними; точно відображати процес або ціль, які оцінюються; мати оптимальне поєднання між собою; бути доступними і достовірними; відображати минуле, сучасне й майбутнє; повинна існувати можливість порівнювати з еталонами – тобто підконтрольність. Для забезпечення ефективного та раціонального управління виробничими запасами показники також повинні базуватися на об'єктивних даних та швидко реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, тобто змінюватися із зміною стратегії.

Висновки до розділу 1

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. Вони посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Проте обмеженість сировини і матеріалів внаслідок їх інтенсивного використання протягом останніх десятиліть призводять до виникнення необхідності раціонального використання та обґрунтованого планування їх споживання.

Серед вітчизняних і іноземних науковців існують різні трактування терміну «виробничі запаси». Проте на законодавчому рівні є чітка регламентація нормативно-правовими документами зміст та особливості окресленої категорії. Таким чином запасами є активи, які підприємство утримує з метою подальшого продажу, вони можуть перебувати у процесі виробництва з метою виготовлення продукції або утримуватися для власного споживання під час виробництва продукції або виконання робіт чи надання послуг. Тому аудит операцій із виробничими запасами – одна з найбільш складних ділянок облікової роботи, тому організація контролю (зовнішнього і внутрішнього) над рухом, збереженням і використанням виробничих запасів пов'язана з відповідними труднощами.

Для ефективно функціонування вітчизняних підприємств в умовах нестабільності економіки та швидкої зміни ринкового середовища необхідні ефективні системи управління виробними запасами, які дозволятимуть отримувати оптимальну кількість готової продукції, проте і не перевитрачати кошти на її придбання. Використання нових логістичних технологій в управлінні підприємствами дозволить значно підвищити ефективність діяльності постачальницьких служб, раціоналізувати матеріальні потоки і, знизити собівартість продукції.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю

Для забезпечення раціонального та правильного використання ресурсів підприємства існує внутрішній контроль. Забезпечення внутрішнього контролю обліково-аналітичною інформацією відбувається шляхом дослідження всіх облікових даних періоду, що підлягає контролю, за системно-хронологічним підходом та відображення їх в обліку та формах звітності. Внаслідок дії часу відбулася реформація облікової складової інформаційного забезпечення. Тому на етапах формування інформації про виробничі запаси необхідно враховувати розвиток облікової системи, а саме:

- розширення об'єктів обліку, зокрема, соціальної, економічної, екологічної складових господарської діяльності;
- розвиток інформаційних технологій, спроможних забезпечити оперативність обліку та звітності, інтерпретувати комплексні показники обліково-аналітичного забезпечення відповідно до запитів менеджерів різних рівнів, в автоматизованому режимі проводити внутрішній контроль (аудит) результатів діяльності тощо.

Первісна вартість запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» визначається залежно від способу оприбуткування, а саме собівартості запасів (виготовлених, придбаних на умовах розрахунку), справедливої вартості. Це в свою чергою впливає на балансову вартість як об'єкт обліку і контролю. Вона ідентифікується як первісна або переоцінена [71].

Для системного формування обліково-аналітичного забезпечення з метою проведення внутрішнього контролю загалом визначальним стає вибір етапів руху запасів, а саме їх оприбуткування, використання, зберігання та списання з балансового обліку.

Основні методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення операцій оприбуткування запасів розкрито в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Методичні підходи до формування обліково-аналітичного забезпечення надходження запасів

Етапи руху запасів	Елементи методу бух. обліку		
	Документування	Подвійний запис	Оцінка
1. Поставка запасів на умовах розрахунку з постачальником	Акт оприбуткування із узагальненням елементів собівартості оприбуткованих запасів	Аналітичні субрахунки до рах. обліку витрат, пов'язаних з операцією оприбуткування (транспортно-заготівельні витрати, мито та ін.): Дт 20, 21.28-К 63	Собівартість придбання з урахуванням витрат, пов'язаних з операцією придбання
2. Надходження запасів на безоплатній основі (зокрема як внесок до зареєстрованого капіталу СТ)	Акт прийому-передачі з обґрунтуванням справедливої вартості, погодженої сторонами	Аналітичні субрахунки до рах. обліку безоплатно одержаних за-пасів: дт20, 21.28-К 718	Справедлива вартість оприбуткованих запасів на рівні звичайної ціни (з документальним підтвердженням)
3. Виготовлення запасів власними силами	Накладна передачі на склад готових виробів	Рахунок обліку готової продукції з аналітичними субрахунками в розрізі специфікації виробів: дт26-Кт23	Фактична собівартість за сумою прямих виробничих та розподілених загально-виробничих витрат

Достовірна оцінка оприбуткування запасів – важливий фактор об'єктивності результатів контролю їх використання. На сьогодні контроль як важлива функція менеджменту управління в економічному та науково-публіцистичному трактуванні не має суттєвих відмінностей: контроль (фр. controle, от contrerole – подвійний список): перевірка, облік, спостереження за чим-небудь; одна з основних заключних функцій управління. Контроль здійснюється на основі спостереження за поведінкою керованої системи з метою забезпечення оптимального її функціонування

(вимірювання досягнутих результатів і співвіднесення їх із очікуваними результатами) [41].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту МСА 315 в міжнародній практиці аудиту система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою, а функціонує як невід’ємна складова підготовки внутрішнього аудиту. Водночас рекомендовано застосовувати досить прозору (одночасно – просту, деталізовану методично та організаційно) послідовність етапів визначення цілей контролю, оцінки стану контролю, процедур контролю, тестів на підтвердження питань, що вивчаються.

МСА 315 та 610 визначають внутрішній контроль як процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб’єкта господарювання щодо достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання актів нормативного регулювання (тобто інформація для забезпечення впевненості в її достовірності, а не безпосередньо оцінка).

У таблиці 2.2 наведено порівняння концептуальних основ внутрішнього аудиту фінансової звітності та внутрішнього контролю, що розкриває підпорядкованість результатів їх проведення.

Серед цілей внутрішнього контролю запасів з урахуванням напрямів діяльності ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» доцільно виокремити:

- санкціонування закупівель/заготівель, використання запасів;
- контроль за надходженням запасів відповідно до документів первинного обліку;
- підтвердження залишків запасів даними інвентаризації;
- контроль за цільовим використанням запасів відповідно до розпоряджень керівника, у межах статутної діяльності;
- обґрунтування результатів проведеної оцінки запасів;

– відповідність залишків потребам використання запасів у господарській діяльності та ін.

Таблиця 2.2

Внутрішній аудит фінансової звітності та внутрішній контроль:
концептуальна основа

№ п/п	Концептуальні	Внутрішній аудит	Внутрішній контроль
	Предмет	Зовнішня та внутрішня фінансова звітність, джерела її підготовки (відомості, ордери)	Дані бухгалтерського обліку та показники форм зовнішньої та внутрішньої звітності суб'єкта господарської діяльності
	Мета	Надання обґрунтованої оцінки фінансового стану: виявлення помилок, упущень та неточностей у фінансовій звітності підприємства, надання консультаційних послуг для покращення фінансових результатів діяльності	Визначення ефективності управлінських рішень, результатів їх провадження, виявлення відхилень від затверджених норм, усунення негативних ситуацій і попередження недоліків у фінансово-господарській діяльності
	Методична основа	Загальнонаукові методи (аналіз і синтез, індукція і дедукція, моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз тощо). Власні прийоми (органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів аудиту)	Комплекс прийомів та процедур, націлений на виконання програми контрольних дій для досягнення мети контролю, поставлених цільових завдань щодо перевірки. Методичні прийоми: загальнонаукові, органолептичні, документальні, розрахунково-аналітичні, узагальнення і реалізація результатів контролю
	Період проведення	Пріоритетно – після завершення звітного періоду; у випадку особливих обставин – період визначається рішенням керівництва	На системній основі (здебільшого постійно). Рішенням керівника затверджуються: об'єкти перевірки; питання, що підлягають контролю; контролери з числа посадових осіб суб'єкта господарської діяльності.

Для досягнення зазначених цілей доцільно застосувати процедури контролю, зокрема:

1. Підтвердження документації критеріям повноти і нормативної цілісності [72], санкціонованість операцій керівником підприємства. Розміри повторних замовлень вивчаються на адекватність реальним потребам.

2. Перевірка арифметичної точності. Всі операції надходження і вибуття запасів повинні враховуватись у картках складського обліку запасів, відповідно до даних у накладних щодо надходження/списання.

3. Перевірка рахунків обліку, реєстрів, оборотно-сальдових відомостей. Загальні облікові записи по запасах, об'єднані з основною системою бухгалтерського обліку (синтетичний облік), повинні звірятися з аналітичними субрахунками.

4. Порівняння залишків запасів з їх обліковими записами. Залишки запасів періодично звіряються з обліковими записами особою, що не пов'язана з персоналом складів. Значні невідповідності з'ясовуються: якщо поточний облік запасів не ведеться належно, повна інвентаризація повинна проводитись частіше ніж раз на рік [73].

5. Доступ до активів і облікових записів. Повинні бути визначені місця зберігання запасів, що виключають їх псування, крадіжку. Доступ до складу повинен має бути обмеженим залежно від регламентованих професійних обов'язків, матеріальної відповідальності. Тести доцільно складати в розрізі певних етапів руху запасів. Вони передбачають підтвердження позитивних висновків за перевітками: фізичного зберігання запасів і умов їх зберігання; процедур обліку руху запасів на склад/зі складу, санкціонування внесення коректив в облікові записи по запасах; відповідності операцій списання через непридатність запасів документальному обґрунтуванню доцільності таких операцій; відокремленого обліку руху запасів, що належать пов'язаним сторонам; відповідності даних інвентаризації запасів їх обліковим записам; адекватність процедур інвентаризації фактично проведеним інвентаризаційним підрахункам та ін. досить суттєвими є доповнення,

внесені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань за № 879 [73]. Приклад тестів внутрішнього контролю операцій із запасами ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз», що базуються на результатах інвентаризації, наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Тести внутрішнього контролю операцій з запасами, що базуються на результатах їх інвентаризації

№ з\п	Тести внутрішнього контролю	Підтвердження
1	У разі інвентаризації запасів головою комісії призначено посадову особу з відповідними повноваженнями (п. Положення, р. II, п. 2.4).	Так. головою комісії є одна і та ж посадова особа не більше двох років підряд, має відповідну професійну підготовку та практичні компетенції.
2	дані аналітичного обліку запасів повинні відповідати даним їх синтетичного обліку на певне число звітності (Положення, п. 5).	Так. дотримано Інструкцію №291 [79]: залишки запасів у розрізі груп, місць зберігання.
3	Інвентаризаційні описи повинні відповідати вимогам Положення (п. Положення, р. II, п. п. 15–19).	Так. Інвентаризаційні описи складено у 2-х прим., виправлення зроблено коректурним методом, підписи членів комісії на кожній сторінці, суми проведеної переоцінки зазначено з поясненнями.
4	готовність до інвентаризації має бути підтверджена розпискою матеріально відповідальної особи (Положення, р. II, п. 5,6).	Так. Перед початком інвентаризації запасів матеріально-відповідальна особа надала розписку з відповідним підтвердженням повноти оприбуткованих і підготовлених до переобліку запасів.
5	У результаті проведення дооцінки в наявності підтверджувальні документи щодо нової вартості, внесено до інвентарних карток обліку запасів їх переоцінену	Так. дооцінка проведена на основі повного документального підтвердження: невідповідності балансової вартості чистій реалізаційній вартості запасів, розрахунку звичайної ціни, результатів проведення

	вартість (п. Положення, р. II п. 2.5.).	інвентаризації запасів на дату переоцінки.
6	Облік запасів, які не належать підприємству, здійснюється на позабалансових рахунках (Положення, р. II, п. 5,10,20).	Так. Запаси, одержані за договорами збереження, обліковуються на позабалансовому рах. 02 «Активи на відповідальному зберіганні». На них складено окремі описи.
7.	Правильно проведена пересортиця запасів (п. Положення, р. III, п. 4).	Так. Пересортиця зарахована з урахуванням факторів: надлишок і недостача ідентичних запасів утворено за один і той же період. В однієї і тієї ж матеріально-відповідальної особи.
	Правильно визначення вартість оприбуткування запасів (Положення, р. III, П(С)БО 9):	
8	– собівартість оприбуткованих запасів ураховує витрати, пов'язані з операцією (доставкою, комісійними митом тощо);	Так. Витрати на доставку ідентифіковані, інші складові первісної вартості підтверджені відповідними документами.
	– суми податку на додану вартість, не включені до первісної вартості запасів, є податковим кредитом.	Так. Підприємство зареєстровано платником ПДВ, на основі податкової накладної.
9.	Проведено підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками по запасах Положення, р. III, п. 7):	Так. Підприємство документально підтвердило свою заборгованість та зобов'язання за результатами операцій із поставки/відвантаження запасів.

Після проведення контрольних заходів формується відповідна звітність. Звіт про результати проведення внутрішнього контролю – документ довільної форми. Серед обов'язкових інформаційних блоків такого Звіту: виконавці та їх повноваження; аналіз виконання прийнятих адміністративних рішень за результатами попереднього внутрішнього контролю; перелік взаємодоповнюючих цілей та процедур внутрішнього контролю; узагальнення результатів тестів внутрішнього контролю; рекомендації щодо адміністративного впливу на виявлені порушення

(відхилення) та ін. дані Звіту – узагальнення системною роботи щодо суцільної перевірки результативності використання виробничих запасів ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз».

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків і суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» в міжнародній практиці аудиту система внутрішнього контролю не є ототожненням аудиту або його формою, а функціонує як невід'ємна складова підготовки з метою подальшої її цільової оцінки. Проте, вітчизняна практика внутрішнього аудиту практично не розмежовує його з внутрішнім контролем.

Міжнародні стандарти аудиту визначають проведення внутрішнього аудиту практично за вищенаведеними напрямками внутрішнього контролю, однак ключовим словом при цьому є оцінка:

- діяльності суб'єкта щодо ефективності господарювання;
- законності та достовірності фінансової звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);
- дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів тощо (аудит відповідності).

Формування цієї оцінки – якісно та процедурно інші етапи формування думки внутрішнього аудитора, які залежать від мети аудиту, його виду (прикладного застосування). Загалом основні погляди на поняття аудиту можна згрупувати аудит як:

- 1) контрольно-ревізійну діяльність – аудит як метод контролю;
- 2) експертно-консультаційну діяльність – операційний аудит;
- 3) діяльність, необхідну для висловлення думки щодо оцінки фінансової звітності – фінансовий аудит.

Щодо операцій, що досліджуються, варіативність оцінки за результатами внутрішнього аудиту окремих операцій із виробничими запасами наведено в таблиця 2.4.

Таблиця 2.4

Оцінка використання виробничих запасів за результатами
внутрішнього аудиту

№ з/п	Оцінка використання виробничих запасів	Внутрішній аудит	
		Операційний	Фінансовий
1	Оприбуткування виробничих запасів	Оцінка своєчасності та повноти поставок, її відповідності потребам виробничої діяльності	Оцінка правильності відображення первісної вартості оприбуткованих поставок у регістрах на формах звітності
2	Списання запасів на виробничі потреби	Оцінка цільового використання (відповідно до технологічної карти); дотримання нормативних витрат	Оцінка повного відображення на рахунках бух. обліку та у формах звітності (зокрема внутрішньої); відповідності методів списання визначеним наказом про облікову політику
3	Використання виробничих запасів у спільній діяльності	Оцінка відповідності використання запасів угодам про спільну діяльність суб'єктів споживчої кооперації (за метою, видами залучених запасів, вартістю тощо)	Оцінка відокремленого обліку запасів, використаних в операціях спільної діяльності; розкриття в звітності результатів проведення спільної діяльності (зокрема в розрізі використання запасів) тощо
4	Використання запасів на виконання програм збалансованості господарської діяльності	Оцінка використання виробничих запасів на виконання: планових економічних показників; заходів соціального забезпечення працівників та екологічної безпеки виробництва	Оцінка рівня аналітичного обліку використання запасів у розрізі екологічної, соціальної та екологічної складових збалансованості; показників звітності (зокрема внутрішньої) за виконанням Програм збалансованості господарської діяльності

Таким чином проведення внутрішнього контролю за збереженням та використанням виробничих ресурсів забезпечить підприємство ефективним способом підвищення загальної ефективності роботи і відповідно конкурентоздатності на вітчизняному ринку. Подальший контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у

первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю — перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого покращання всіх виробничих та економічних показників.

2.2. Організація і методика аудиту виробничих запасів

Рівень складності аудиту виробничого підприємства значно підвищується у зв'язку зі сферою діяльності суб'єкта господарювання та об'ємами виробництва. Особливої актуальності набувають питання аудиту запасів. Облікова інформація з обліку запасів, її якість та достовірність дають можливість здійснення управління виробництвом, а також процесами, які відбуваються у сучасному економічному середовищі. Мета внутрішнього аудиту виробничих запасів – підтвердити законність здійснених господарських операцій щодо запасів та правильність відображення їх в обліку та звітності.

Розпочинаючи аудиторську перевірку, аудитор має визначити, чи дотримується керівництво підприємства тих методів, принципів та процедур щодо обліку виробничих запасів, які вибрані ним та прописані в наказі про облікову політику. На основі аналізу наказу про облікову політику підприємства пропонуємо внутрішньому аудитору розробити робочий документ, який наведено в табл. 2.5.

Для здійснення цієї мети спеціалісту внутрішнього аудиту необхідно:

- підібрати склад комісії;
- визначити, за якими позиціями сировини та матеріалів буде проводитися процедура контрольного запуску;
- вивчити за технологічними і маршрутними картами особливості

- технології виробництва;
- проаналізувати рекамації покупців щодо якості продукції;
 - провести аналіз використання сировини та матеріалів;
 - перевірити правильність показників вимірювальних та інших приладів.

Таблиця 2.5

Анкета оцінки елементів облікової політики
ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз»

№	Елемент, що перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Сфера застосування	Наявність порушень
1	Наявність наказу про облікову політику	1	Бухгалтерський облік	-
2	Склад виробничих запасів	2.1	Облік запасів	-
3	Одиниця обліку запасів	-	-	-
	- найменування	2.2	Облік запасів	-
	- однорідна група (вид)	-	-	-
4	Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.	2.4	Облік запасів	-
5	Визнання та первісна оцінка запасів	-	-	-
	- придбані за плату	2.4	Облік запасів	-
	- виготовлені власними силами	2.4	Облік запасів	-
	- внесені до статутного капіталу	2.4	Облік запасів	-
	- одержані безоплатно	2.4	Облік запасів	-
	- інших способів придбання	-	-	-

Проведення аудиту виробничих запасів щодо з'ясування ефективності їх використання має проводитись у певній послідовності.

Для досліджуваного підприємства на основі аналізу виробництва (рахунок 23 Виробництво»), загальновиробничих витрат (рахунок 91), адміністративних витрат (рахунок 92), витрат на збут (рахунок 93), інші операційні потреби (рахунок 94) сформовано програму аудиту запасів (табл. 2.6).

При проведенні аудиту відбувається контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво повинен здійснюватися у звичайних виробничих умовах при суворому дотриманні технологічного режиму.

Таблиця 2.6

Програма аудиту запасів ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз»

Завдання аудиту	Мета аудиту	Якісні аспекти подання фінансової звітності	Перелік аудиторських процедур	Метод аудиту	Джерела інформації	Робочий документ	Виконавець
1	2	3	4	5	6	7	8
А	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності	Існування та наявність повнота права і обов'язки	Перевірка фактичної наявності запасів	Інвентаризація, огляд	Первинні документи складського обліку, договори, документи постачальника	ПЗ 1	
Б, З	Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Оцінити систему внутрішнього контролю за використанням запасів	Існування та наявність права і обов'язки оцінка та вимірювання	Оцінка внутрішнього контролю та організації складського господарства та збереження запасів	Тестування, опитування, документальна перевірка	Первинні документи складського обліку, матеріали інвентаризацій	ПЗ 2	
Б, В, [Д]	Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Перевірити оцінювання запасів згідно із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку, а саме за принципом найменшої із двох	Існування та наявність оцінка та вимірювання	Перевірка на помилки підрахунку, що подаються в узагальнюючих зведеннях наявних на підприємстві запасів	Вибірка, розрахунок, аналітична перевірка	Документи складського обліку, відомості, журнали обліку	ПЗ 3	
Б	Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках	Існування та наявність оцінка та вимірювання	Визначення суттєвих статей з обліку запасів	Економічна оцінка, зіставлення, документальна перевірка	Облікові регістри з обліку запасів	ПЗ 4	
В, [Г], [Ж]	Перевірити оцінювання запасів згідно із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку, а саме за принципом найменшої із двох. Перевірити зменшується до чистої вартості реалізації вартість застарілих, зайвих запасів, таких, які повільно реалізуються, зіпсованих запасів. Провести оцінку запасів, коли підприємство працює нижче звичайної активності, чи робиться коригування на витрати праці та накладні витрати	Оцінка та вимірювання подання та розкриття інформації	Перевірка первинної вартості придбаних запасів	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка, розрахунок, аналіз	Документи постачальника, прибутковий ордер, акт приймання запасів	ПЗ 5	
Б	Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках	Існування та наявність оцінка та вимірювання	Перевірка правильності заповнення первинних документів з обліку запасів	Документальна перевірка	Первинні документи з обліку запасів.	ПЗ 6	
А, Б, [К]	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Перевірка дотримання підприємством законодавства за операціям, пов'язаних із формуванням запасів	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Перевірка повноти оприбуткування запасів після переробки на склад	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	Документи складського обліку, лімітно-заборні картки	ПЗ 7	

1	2	3	4	5	6	7	8
А, Б	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Результати перевірки наявності договорів на матеріальну відповідальність	Документальна перевірка	Договір про повну матеріальну відповідальність	ПЗ 8	
А, Б, К	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Перевірка дотримання підприємством законодавства за операціям, пов'язаних із формуванням запасів	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Перевірка кореспонденції рахунків у регістрах бухгалтерського обліку	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	Облікові регістри: відомості та журнали обліку запасів	ПЗ 9	
А, Б, Д, [3]	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Перевірити запаси, що відображають готову продукцію, правильність розрахунку прямих витрат, формування собівартості продукції, відображення за об'єктами калькулювання витрат. Оцінити конкурентоздатності готової продукції. Оцінити систему внутрішнього контролю за використанням запасів	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Перевірка обліку прямих матеріальних витрат	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	Документи складського обліку, лімітно-заборна картка, Журнал 5 (5А)	ПЗ 10	
А, Б, Д, [3]	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Перевірити запаси, що відображають готову продукцію, правильність розрахунку прямих витрат, формування собівартості продукції, відображення за об'єктами калькулювання витрат. Оцінити конкурентоздатності готової продукції. Оцінити систему внутрішнього контролю за використанням запасів	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Перевірка списання запасів та організації аналітичного обліку витрат діяльності (за всіма видами витрат)	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	Документи складського обліку, лімітно-заборна картка, Журнал 5 (5А)	ПЗ 11	
А, Б, Ж	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Провести оцінку запасів, коли підприємство працює нижче звичайної активності, чи робиться коригування на витрати праці та накладні витрати	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання інформації	Перелік запасів, які знаходяться (передані) на відповідному зберіганні	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка	Первинні документи, документи постачальників	ПЗ 12	

1	2	3	4	5	6	7	8
А, Б, К, Ж	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігання в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Перевірка дотримання підприємством законодавства за операціям, пов'язаних із формуванням запасів. Провести оцінку запасів, коли підприємство працює нижче звичайної активності, чи робиться коригування на витрати праці та накладні витрати	Існування та наявність повнота права і обов'язки подання та розкриття інформації	Перевірка головної книги (складський облік)	Аналіз, порівняння, документальна перевірка, оцінка	Головна книга, реєстри обліку	ПЗ 13	
А, Б, Ж	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігання в інших місцях на дату подання звітності. Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках. Провести оцінку запасів, коли підприємство працює нижче звичайної активності, чи робиться коригування на витрати праці та накладні витрати	Існування та наявність повнота права і обов'язки подання та розкриття інформації	Звірка залишку запасів за даними головної книги з залишками в облікових реєстрах	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка, співвідношення	Головна книга, оборотні відомості, реєстри обліку	ПЗ 14	
А, К, [Б]	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігання в інших місцях на дату подання звітності. Перевірка дотримання підприємством законодавства за операціям, пов'язаних із формуванням запасів). Перевірити законність, своєчасність та правильність документального оформлення операцій, що пов'язані з рухом запасів. Перевірити чи доповнюються, підраховуються та підсумовуються списки запасів, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Перевірка операцій по відвантаженню та одержанню запасів	Документальна перевірка, оцінка	Документи постачальників та покупців	ПЗ 16	
Л, [Г]	Оцінити як класифіковані запаси у бухгалтерському балансі, чи є необхідне розкриття інформації відносно методів оцінки запасів, переданих на відповідне зберігання, переданих або описаних в заставу тощо. Перевірити зменшуються до чистої вартості реалізації застарілих, зайвих запасів, таких як повільно реалізуються. зпосованих запасів	Права і обов'язки оцінка та вимірювання подання та розкриття інформації	Перевірка створення резервів на покриття браку, морально застарілих, неходовлих запасів або перенасичення товарами	Аналіз, порівняння, документальна перевірка, оцінка	Розрахунок резерву, акти переоцінки запасів, документи складського обліку	ПЗ 17	
А, Л	Перевірити запаси, що відображені на рахунках та являють собою повний перелік запасів, товарів, матеріалів та сировини, якими володіє підприємство та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігання в інших місцях на дату подання звітності. Оцінити як класифіковані запаси у бухгалтерському балансі, чи є необхідне розкриття інформації відносно методів оцінки запасів, переданих на відповідне зберігання, переданих або описаних в заставу тощо	Існування та наявність повнота права і обов'язки оцінка та вимірювання	Перевірка на наявність запасів в заставі або переданих в якості забезпечення боргу	Опитування, документальна перевірка	Первинні документи обліку запасів, відомості, журнали	ПЗ 18	
Якщо код мети аудиту пишеться в дужках, то це означає, що дана процедура є допоміжною для даної мети							

До комісії з проведення контрольного запуску сировини та матеріалів можуть залучатися працівники цехів, інженери і технологи даного підприємства.

Результати контрольного запуску сировини та матеріалів оформлюються проміжним актом, у якому зазначається: склад комісії;

- точна характеристика сировини і матеріалів;
- кількість відходів, які повертаються і не повертаються;
- нормативні витрати сировини і матеріалів, відхилення від норм;
- фактичний вихід готової продукції, деталей або напівфабрикатів.

У процесі контрольного запуску сировини та основних матеріалів у виробництво використовується також нагляд за виконанням окремих господарських і бухгалтерських операцій.

Звітні документи з аудиторських перевірок, проект рішення (наказ), додаток, інші документи і перелік ужитих заходів подаються на розгляд посадовій особі, яка призначила аудиторську перевірку.

У підсумковій частині проекту наказу матеріали викладаються в такій послідовності:

- коротко перераховуються показники фінансово-господарської діяльності та проведені заходи щодо покращання роботи підрозділу, що перевіряється;
- зазначаються недоліки в роботі перевіреного підрозділу внаслідок невжиття певних заходів;
- перераховується, які законодавчі акти порушені, які допущені нестачі, розкрадання, втрати від безгосподарності;
- перераховуються найсуттєвіші факти порушень, виявлені перевірками та зазначені в довідці з перевірки.

У розпорядчій частині проекту наказу необхідно:

- оцінити діяльність підрозділу та його керівництва;
- викласти пропозиції стосовно відповідальності посадових осіб за

допущені недоліки, порушення та інші негативні вчинки; пропозиції, спрямовані на усунення виявлених недоліків і покращання діяльності підрозділу. Пропозиції повинні бути конкретними, обґрунтованими та реальними по суті й за строками;

- указати посадових осіб, відповідальних за усунення виявлених порушень і недоліків, строки їх усунення.

Чітко налагоджений контроль за виконанням прийнятих рішень за результатами аудиторських перевірок забезпечує ефективність заходів щодо усунення виявлених перевіркою недоліків.

Контроль за виконанням наказу здійснюється шляхом розгляду звітів керівника перевіреного підрозділу про виконання вказівок керівника підприємства, аналізу даних звітності та документальної перевірки роботи підрозділу на місці.

Вжиття заходів щодо усунення виявлених аудитом недоліків і порушень

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Виявлені в ході перевірки недоліки, які не потребують суттєвих змін у діяльності підрозділу і які належать до компетенції керівника підрозділу, необхідно усунути під час перевірки. Про їх усунення в процесі перевірки робляться відповідні записи у звіті.

Якщо при перевірці виявлено серйозні порушення законодавства України і (або) інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання активів, порушення податкового законодавства, які потребують внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат (тобто є підстава для усунення від роботи винних посадових осіб і стягнення з них завданих збитків), матеріали перевірок передаються в юридичний відділ підприємства. Останній дає правову оцінку записам у матеріалах перевірки і

готує позовні документи для передачі до суду з метою відшкодування матеріальних збитків.

Юридичному відділу повинні бути передані:

- акт перевірки (в оригіналі) з доданими до нього засвідченими копіями документів, що підтверджують завдані збитки;
- пояснення посадових осіб, на яких покладена відповідальність за завдані збитки;
- додаткові дані, які підтверджують правильність записів у матеріалах перевірки й обсяг завданих збитків;
- розрахунок матеріальної шкоди — за підписом керівника підприємства і головного бухгалтера;
- трудовий договір (контракт) із посадовими особами, які допустили правопорушення, і наказ про прийняття їх на роботу.

Розмір завданих матеріальних збитків визначається за ринковими цінами.

Також важливо дослідити роль, яку відіграє в організації внутрішній аудит, з метою зменшення дублювання роботи. Це не залежить від того, чи охоплює внутрішній аудит фінансову систему або контролює такі сфери, як управління рухом товарно-матеріальних цінностей чи фінансовий менеджмент.

Внутрішній аудит здійснюється спеціальною службою підприємства або її працівниками (спеціалістами), безпосередньо підлеглими керівництву суб'єкта господарювання. Внутрішній аудит — це внутрішньогосподарський контроль, але за змістом і методами проведення він має багато спільного із зовнішнім аудитом.

При належній організації внутрішній аудит сприяє підвищенню відповідальності керівників структурних підрозділів і матеріально відповідальних осіб суб'єктів господарювання за виконання ними своїх обов'язків, попередженню негативних явищ при здійсненні господарських операцій, пов'язаних із рухом майна та обов'язками економічного суб'єкта.

Крім того, внутрішній аудит значною мірою є інформаційною базою для зовнішнього аудиту, котрий проводиться в окремих суб'єктах господарювання в обов'язковому порядку згідно із законодавством.

Водночас, між внутрішнім і зовнішнім аудитом є суттєві відмінності в рівнях незалежності, меті й часі проведення перевірок, про що свідчить інформація, наведена в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту

Елементи	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Межі, об'єкт	Визначається керівництвом. На початку розвитку метою було забезпечення збереженості активів і недопущення збитків. Сьогодні увага акцентується на функціональному аудиті інформаційних систем	Визначається статутом. Домінує аудит фінансової звітності та достовірності інформації. У деяких країнах розвивається операційний аудит
Кваліфікація	Визначається вимогами управлінської структури. Має менший ступінь незалежності та більш низький професійний рівень	Суворо визначається Законом України "Про аудиторську діяльність", має вищий ступінь незалежності
Методи	Методи, які використовуються, мають дуже багато схожого, особливо щодо аналізу систем внутрішньою контролю та застосування вибіркового перевірок при аудиторському тестуванні. Відмінність — у детальності й точності перевірок	
Мета	Визначається керівництвом або планами внутрішніх аудиторів	Впливає із законоположень, інтерпретацій судових інстанцій, а також зовнішніх потреб
Об'єкт	Активи, пасиви, господарські процеси та їх відображення в обліку, звітності	Достовірність фінансової звітності при підтверджувальному аудиті
Суб'єкт	Працівники відділів внутрішнього аудиту, підлеглі керівництву підприємства	Незалежні аудитори, які мають сертифікат та свідоцтво про внесення до реєстру осіб, які мають право займатися аудиторською діяльністю
Постановка завдань	Визначається керівництвом, виходячи з потреб управління	Визначається договором між незалежними сторонами: суб'єктом господарювання й аудитором (аудиторською фірмою)
Інформаційна база аудиту	Фінансова та не фінансова інформація про реальні процеси підприємства	Фінансова звітність і дані поточного бухгалтерського обліку процесів господарювання
Організація роботи	Виконання конкретних завдань керівництва	Визначається аудитором самостійно, виходячи із загальноприйнятих норм і правил аудиту
Затвердження планів	Керівництвом підприємства	Керівництвом аудиторської фірми

Звітність	Перед керівництвом підприємства у формі звітів, аналітичного огляду, експертиз стосовно об'єктів, що перевірялися	Аудиторський звіт передається клієнту, аудиторський висновок може бути оприлюднений.
------------------	---	--

Потреба у внутрішньому аудиті дедалі частіше виникає в середніх і великих суб'єктів господарювання, що пов'язано з ускладненням законодавчих актів, які регулюють механізми економічних методів управління та економічні відносини суб'єктів підприємництва з їх сегментами й державою. Крім того, внутрішній аудит необхідний для попередження нераціональних витрат, втрат і розкрадань матеріальних і грошових цінностей організації, своєчасного попередження та своєчасної розробки рекомендацій щодо виходу з фінансової кризи. Іншими словами, внутрішній аудит — це постійний контроль за ефективністю управління діяльністю організації та її структурними підрозділами.

Співпрацюючи з внутрішніми аудиторями, зовнішні аудитори можуть значно підвищити ефективність своїх перевірок. Незалежні аудитори, або аудиторські фірми, котрі здійснюють перевірку, повинні мати уявлення про діяльність внутрішніх аудиторів даного підприємства. У процесі щорічної аудиторської перевірки внутрішні аудитори під контролем незалежних аудиторів можуть виконувати окремі роботи. Але відповідальність за висновки, зроблені за результатами перевірки, повністю лежить на незалежних аудиторах.

Висновки до розділу 2

Організація внутрішнього контролю виробничих запасів забезпечуватиме підприємство достовірною інформацією про їх оптимальну наявність, відсутність втрат, гарантуватиме належні умови використання та зберігання. На сонові методичних підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення надходження запасів встановлено взаємозв'язок етапів їх руху та методів оцінки. Достовірна оцінка оприбуткування запасів – важливий фактор об'єктивності результатів контролю їх використання. На сьогодні контроль є важлива функція менеджменту, який забезпечує управління об'єктом.

Програма аудиту запасів на досліджуваному підприємстві повинна базуватися на якісних аспектах подання фінансової звітності: існування та наявність; повнота; права і обов'язки; оцінка та вимірювання; подання та розкриття інформації, розкривати мету та завдання перевірки, визначати методи проведення аудиту, мати перелік аудиторських процедур, джерела інформації та інше.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Оцінка ефективності використання запасів

За умов нестабільності та загострення енергосировинних проблем запаси мають важливу роль в діяльності суб'єкта підприємницької діяльності. Відповідно своєчасність та об'єктивність облікових процедур та оперативність аналітичних дій значною мірою обумовлюють результати діяльності підприємства. Оптимальність розміру запасів певною мірою зумовлюють результативність діяльності господарюючих суб'єктів. Так, надлишки запасів свідчать про неефективне їх використання і відповідно мають негативний вплив на підприємство.

Нестача запасів, в свою чергу, може призвести до порушення виконання виробничої програми, недотримання ритмічності виробництва, невиконання договорів поставки також будуть мати негативні наслідки впливу на результативність та ефективність діяльності підприємства. Зростання собівартості та зменшення сум прибутку, з одного боку, невиконання договорів, відповідні штрафні санкції – з іншого, негативно вплинуть на ефективність та результативність діяльності господарюючих суб'єктів.

Важливо наголосити, що саме своєчасний облік запасів, оцінка динаміки і структури їх щодо відповідності виробничого процесу, розвинена система моніторингу та економічного аналізу на підприємстві дадуть змогу оперативно реагувати на потреби виробництва та відповідно забезпечать ефективність функціонування підприємства. Саме своєчасність та оперативність аналізу дадуть змогу підвищити рівень управління виробничими запасами та підвищити ефективність їх використання. Відповідно умови сьогодення вимагають нових сучасних підходів до

розробки системи показників (індикаторів) мінімізації ризиків зменшення ефективності використання запасів. Важливим є дослідження існуючих напрямів аналізу запасів та їх удосконалення відповідно до потреб економіки за умов ризику.

Оперативний та своєчасний аналіз показників динаміки і ефективності використання запасів дасть змогу ґрунтовно та всебічно охарактеризувати ефективність використання запасів у розрізі їх складових. Економічний аналіз дозволяє визначити сутність господарських операцій з руху виробничих запасів, реалізувати оцінку господарських ситуацій з використання матеріально-виробничих запасів, визначити резерви під зниження вартості матеріальних цінностей і, як наслідок цього, обґрунтувати рішення для прийняття управлінських рішень. Економічний аналіз узагальнює облікову інформацію про запаси, а також виступає сполучною ланкою між обліком і аудитом. Так метою аналізу запасів є виявлення внутрішньовиробничих резервів від зниження собівартості продукції і відповідно зростання прибутку.

Своєчасне забезпечення підприємства необхідною і якісною сировиною та матеріалами сприяє збільшенню обсягів виробництва готової продукції та зниження собівартості. Це, в свою чергу, призводить до збільшення прибутку організації. Різносторонність визначень розуміння запасів відповідно впливає на напрями їх дослідження та відповідно показники (індикатори) їх оцінювання.

Управління товарними запасами, як правило має на меті їх оптимізацію. Оптимальним при цьому вважається забезпечення торговельного підприємства таким обсягом та асортиментом товарів, які максимально задовольняють попиту споживачів.

Доцільно більш детально на методиках оцінки запасів, що формуються площинами їх досліджень. Розглянемо послідовність здійснення аналітичних процедур аналізу запасів, що пропонуються окремими науковцями (табл. 3.1)

Таблиця 3.1.

Послідовність дій аналізу запасів за окремими методиками їх дослідження

Автор	Послідовність дій (окремі етапи) у розрізі методик аналізу запасів
О. С. Роева [85]	оцінка якості планів матеріально-технічного постачання та аналіз їх виконання; оцінка потреби підприємства в матеріалах; оцінка ефективності використання матеріалів; факторний аналіз загальної матеріалоемності продукції; оцінка впливу вартості матеріалів на обсяг виробництва продукції
Г.В. Савицька [87]	аналіз забезпеченості підприємства матеріалами; аналіз використання матеріалів; аналіз прибутку на одну гривню матеріальних витрат
Р.В. Фещур [99]	аналіз складу і структури запасів; аналіз динаміки зміни запасів; аналіз тривалості знаходження запасів на складах; аналіз відповідності фактичної величини запасів їх оптимальному об'єму
Є.В. Мних [52]	аналіз складу, структури та динаміки зміни МПЗ; аналіз потреби в МПЗ; аналіз ефективності використання МПЗ
О.І. Шаманська [103]	аналіз забезпечення підприємства матеріалами і обґрунтування оптимальної потреби в них; оцінка і аналіз ефективності використання матеріалів
Ю.В. Гончаров, І.В. Кравченко [19]	аналіз забезпеченості організації матеріалами; аналіз ефективності використання матеріалів; аналіз ефективності управління запасами і витратами
М.В. Кіндій, Ю.І. Калужняк, О.М. Антоненко [36]	аналіз стану товарних запасів; аналіз ефективності товарних запасів; факторний аналіз товарних запасів; оперативний та порівняльний аналіз товарних запасів; імітаційний аналіз оперативного руху товарів. Визначення оптимальних закупівель; імітаційний аналіз управління комерційними процесами в умовах невизначеності

За даними таблиці доцільно виокремити такі напрями аналізу запасів, окремі з яких можуть слугувати показниками (індикаторами) оцінки стану та ефективності використання запасів у розрізі їх складових, а саме:

- оцінка якості планів матеріально-технічного постачання та аналіз їх виконання;
- оцінка потреби підприємства в запасах (у розрізі складових);
- оцінка поточного стану та руху запасів;
- аналіз структури та динаміки запасів (вертикальний і горизонтальний аналіз);
- аналіз оборотності запасів;
- аналіз ефективності використання запасів у розрізі складових і т. д.

В. М. Панасюк вважає, що для проведення аналітичних процедур необхідний істотний обсяг інформації, так як процес виявлення нетипової поведінки показників вимагає не лише ретельного вивчення стану справ на підприємстві, але й розуміння економічної ситуації в країні, в галузі, регіоні, на ринку [62, с.138].

Ефективне управління запасами допомагає знизити витрати на їх зберігання, а також вивільнити з поточного господарського обігу частину фінансових ресурсів, зменшуючи, таким чином, ризики банкрутства підприємства та підвищення ефективності використання виробничих ресурсів.

Забезпеченість виробничими запасами є необхідною умовою здійснення господарської діяльності підприємства, а ефективне використання виробничих запасів є передумовою його прибуткового функціонування.

У науковій літературі розглядаються різні варіанти етапів аналізу виробничих запасів. О.Е. Кузьмінською систематизовано основні види аналітичних робіт щодо виробничих запасів підприємств за уточненими напрямками аналізу (табл. 3.2) [44, с. 178].

Таблиця 3.2

Напрями аналізу виробничих запасів підприємства

Напрямок аналізу	Завдання напрямку
Вивчення забезпеченості підприємства виробничими запасами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальна оцінка у потребі виробничих запасів підприємством. 2. Перевірка обґрунтованості запасів, що замовляються. 3. Оцінка повноти та своєчасності надходження виробничих запасів від постачальників. 4. Аналіз щоденної забезпеченості підприємства групами запасів.
Загальний аналіз обсягу і структури виробничих запасів підприємства	<ol style="list-style-type: none"> 1. Горизонтальний аналіз виробничих запасів на складі. 2. Вертикальний аналіз структури виробничих запасів підприємства. 3. Аналіз стану та руху виробничих запасів на підприємстві коефіцієнтним способом.
Оцінка ефективності використання виробничих запасів	<ol style="list-style-type: none"> 1. Діагностика використання матеріальних ресурсів за різними показниками. 2. Аналіз ефективності використання запасів за узагальнюючими показниками.
Аналіз матеріаломісткості продукції	<ol style="list-style-type: none"> 1. Діагностичний аналіз матеріаломісткості та матеріаловіддачі продукції підприємства. 2. Факторний аналіз продукції.

Ефективність використання товарних запасів окремі автори трактують по-різному. Зокрема, Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній – пропонують вивчати для оцінки ефективності показники оборотності та рентабельності продажів [37, с.175]; група авторів М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток головним критерієм ефективності використання запасів вважають оборотність товарних запасів [12, с.108].

Важливо зауважити, що більша частина науковців для оцінки ефективності використання товарних запасів пропонують використовувати також показники оборотності і рентабельності. У ході дослідження нами

були розглянуті окремі методики аналізу запасів на підприємствах, що розрізняються між собою окремими етапами здійснення оцінки запасів на рівні підприємства.

На думку Г.В. Савицької, матеріаломісткість і матеріаловіддача є найважливішими показниками для аналізу запасів [87, с.172]. На її думку для того, щоб оцінити ефективність використання запасів, необхідно використовувати систему узагальнюючих і приватних показників. Узагальнюючі показники в аналізі запасів використовуються для розгорнутого уявлення про рівень ефективності використання запасів, а також резерви його підвищення. Приватні показники характеризують ефективність споживання окремих елементів матеріальних ресурсів, а саме основних і допоміжних матеріалів, газу, паливно-мастильних матеріалів, електроенергії та ін. Також приватні показники дозволяють знайти шляхи зниження матеріаломісткості окремих виробів [87, с.98].

На базі використання двох підходів, пропонує вивчати ефективність використання матеріальних ресурсів Т.А. Талах. Перший підхід заснований на визначенні результативності використання матеріальних ресурсів. Основними поняттями цього підходу є матеріаломісткість та матеріаловіддача. Матеріаломісткість – це відношення вартості матеріальних ресурсів до обсягу виробничої продукції. Матеріаловіддача – це показник, обернений до матеріаломісткості. Даний показник визначає, скільки продукції припадає на кожен гривню вкладених матеріальних ресурсів [94, с.101].

В цілому можна зауважити, що найбільш поширеними показниками (індикаторами) стану та рівня ефективності використання запасів є індикатори, що формуються за такими напрямками:

- оцінка показників динаміки, складу та структури запасів у розрізі їх складових;
- оцінка оборотності запасів (кількість оборотів, тривалість одного обороту);

- віддача запасів у розрізі їх складових.

Доцільно звернути увагу на третю групу показників – показники віддачі. Умови часу вимагають удосконалених підходів до розуміння показників віддачі запасів. Загальновідомі показники віддачі доцільно розширити стосовно потреб аналізу. Зазначені показники доцільно розглядати як індикатори зростання ризику зниження ефективності використання. Так, в якості показників (індикаторів) оцінки ефективності використання запасів доцільно використовувати показники, де чисельник, залежно від мети аналізу, може бути представлений такими показниками: повна собівартість (витрати), дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, кінцевий фінансовий результат (чистий прибуток (збиток)). В якості знаменника доцільно використовувати як загальну суму запасів, так і у розрізі складових, відповідно до їх структури. Зазначені показники втратовіддачі, доходовіддачі, прибутковості (збитковості) розраховуються відповідно як відношення повної собівартості, доходу (виручки) від реалізації продукції товарів (робіт, послуг) до середньорічної суми запасів у розрізі їх складових. Крім того доцільно в якості чисельника дробу, а саме показників віддачі запасів підприємства, у разі потреби, доцільно використовувати середньорічну суму власного та запозиченого капіталу.

Застосування певної методики аналізу на підприємстві залежить від виду діяльності та специфіки виробництва. Але при цьому методика аналізу не завжди враховує цілі та завдання суміжних підрозділів. Аналіз запасів має носити системний характер, тому як відхилення від системного підходу може призвести до похибок у прийнятті управлінських рішень відносно запасів.

На даному етапі розвитку економіки є важливим вибір оптимальних методів управління запасами. Економічна ситуація, що склалася в Україні, наголошує Г. Столярчук, свідчить що значна частина вітчизняних підприємств в найближчому майбутньому перейдуть до логістичних методів управління запасами. Крім того, на етапі впровадження логістичного методу

управління запасами потрібно застосовувати і нормативний метод управління [93, с.85].

Під нормативним методом розуміється ефективне управління запасами, тобто процесами постачання, виробництва, збуту і т.д. Даний метод сприяє підвищенню швидкості процесів та їх ефективності, що дає змогу оцінити надійність і продуктивність процесів. Нормування запасів є першим кроком до організації управління матеріальними потоками. Метою управління матеріальними потоками є зниження рівня запасів. Це досягається шляхом наведення порядку в організації виробництва, а також удосконалення системи матеріально-технічного постачання.

Ефективність поточного управління та обліку залежить від якості та своєчасності отриманої та обробленої інформації, яка в більшій своїй частині береться з даних бухгалтерського обліку. Тому підвищення ефективності управління товарними запасами необхідно розпочати з удосконалення процедур та форм отримання інформації, організації якісної звітності, яка надасть можливість спостерігати наступну інформацію:

– норматив товарних запасів за кожною товарною групою; – наявність понаднормативних товарних запасів, що не користуються попитом населення;

– обсяг товарних запасів за товарними групами та позиціями, які перевищили термін зберігання, не були реалізовані у період більше року (неліквідні), втратили товарний вид або споживчі властивості;

– роздрібний продаж, документовані втрати, надходження товарів за товарними групами.

Збір та обробка цієї інформації надасть можливість її оперативної обробки та висвітлить відхилення у структурі та асортименті товарних запасів на торговельному підприємстві від бажаної та ефективної.

На етапі аналізу стану та ефективності управління товарними запасами вивчаються специфічні риси, процесів формування та реалізації товарних запасів на певному підприємстві, аналізується ефективність використання

товарних запасів, виявляються основні тенденції їх формування, оцінюється концепція та ефективність поточного управління товарними запасами керівництвом підприємства.

Аналіз товарних запасів повинен бути орієнтований на виявлення резервів по певних напрямках, таких як прискорення оборотності товарів, раціоналізація запасів, підвищення ефективності їх використання. А

наліз динаміки товарних запасів дає можливість оцінити тенденції їх розвитку, виявити взаємозв'язок між зміною структури запасів та товарообігом, визначити забезпеченість товарообігу необхідними товарами. Важливою задачею управлінського обліку є вивчення впливу факторів, що впливають на показники стану, динаміки та оборотності товарних запасів. Така аналітична робота, як правило забезпечує раціональне формування та ефективне використання запасів.

3.2. Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Успішне функціонування підприємства безперечно базується на ефективному використанні фінансових, матеріальних, сировинних, технологічних, трудових ресурсів. Для уникнення ризиків та простоїв у виробничому процесі необхідне їх накопичення на підприємстві. Категорія «запаси» передбачає формування матеріальних ресурсів для подальшого використання на підприємстві та для забезпечення безперервності процесу його діяльності [83].

Для ефективної діяльності підприємства розмір виробничих запасів повинен бути оптимальним, адже накопичення їх значного обсягу призводить до замороження коштів на тривалий термін, погіршення їх ліквідності, зростання витрат на їх утримання, а нестача запасів – до простоїв у виробництві і реалізації продукції, незадоволення вимог споживачів, а отже і зниження конкурентних переваг самого підприємства. Від характеру,

обсягів, якості запасів і рівня управління ними залежить конкурентоспроможність підприємства, масштаби виробництва і ефективність його діяльності. Все це зумовлює необхідність пошуку якісно нових підходів до оцінки ефективності діяльності підприємства шляхом покращення ефективності використання матеріальних ресурсів. Діагностування дозволяє проаналізувати стан та ефективність використання матеріальних ресурсів підприємства, визначити резерви та здійснити моделювання і подальше прогнозування покращення ефективності використання його ресурсного потенціалу.

Розвиток вітчизняної економіки відбувається за умов значної нестачі у певних видах ресурсів, погіршення ефективності використання виробничого потенціалу, зниження конкурентоспроможності її підприємств. Тому, для оптимального використання наявних ресурсів, слід застосувати системний аналіз стану, структури та ефективності використання матеріальних ресурсів, за результатами якого варто розробити конкретні пропозиції щодо покращення ефективності використання ресурсного потенціалу. Ресурсне забезпечення стратегічної діяльності підприємства повинно здійснюватись на основі розроблення ресурсних стратегій, які сприяють вирішенню таких завдань: визначення перспективних потреб підприємства в усіх видах матеріальних ресурсів; встановлення оптимально допустимих ресурсних обмежень і формування прогресивних норм витрат різноманітних матеріальних ресурсів підприємства; визначення «зон стратегічних ресурсів», можливостей їх використання шляхом збалансування обсягів і складу, термінів постачання з динамікою використання матеріальних ресурсів; розроблення заходів щодо раціонального використання ресурсів підприємства; використання логістичних підходів в системі реалізації ресурсних стратегій [30].

Стратегічне управління виробничими запасами підприємства передбачає розробку стратегії логістичного управління запасами, яка є підсистемою логістичної стратегії, що спрямована на її підтримку та

представлена у вигляді довгострокового напрямку дій з розробки системи планування, використання, просування та зберігання запасів в логістичному ланцюгу для досягнення визначених цілей за оптимізації сукупних витрат.

В економічній літературі виділяють наступні стратегії управління запасами [91]:

– стратегії обачності, додаткового резерву та відсотку від попиту, які втілені у наступних системах управління матеріальними потоками: MRP, MRP II, DRP, ERP, LRP, CALS, до яких варто застосувати системи управління запасами, що побудовані за моделлю EOQ, як інтегрованої системи управління запасами;

– стратегія «точно в строк», яка реалізується за такими системами управління матеріальними потоками і запасами: KANBAN, ZIPS, MAN, DOPS, NOT, LP, OPT;

– стратегія «визначення обмежуючих факторів», до якої під час здійснення тактичних цілей управління варто застосовувати систему управління запасами, що побудована за моделлю EOQ.

Отже, стратегічне управління виробничими запасами вважається результативним, якщо досягнуто основну мету та цілі управління підприємством. При цьому, варто особливо координувати роботу на підприємстві щодо підвищення ефективності використання його запасів.

Вітчизняними та зарубіжними вченими для діагностування ефективності використання матеріальних ресурсів підприємства застосовуються такі показники: матеріаловіддача; матеріаломісткість; співвідношення темпів росту обсягу виробництва і матеріальних затрат; питома вага матеріальних затрат у собівартості продукції; ступінь (кількість) використання матеріалів, прибутку на одну гривню матеріальних витрат [14].

В процесі системного дослідження ефективності використання матеріальних ресурсів доцільно забезпечити всебічне оцінювання цілого комплексу показників, що сприяють ідентифікації факторів, які впливають на

виявлення резервів зростання ефективності та забезпечують формування можливостей моделювання розвитку її рівня на перспективу.

Особливо це твердження є справедливим в умовах низької достовірності інформації щодо оцінки виробничих запасів, зокрема що сприяє формуванню передумов для деформування репрезентативності окремих показників [14].

Діагностування вартості виробничих запасів та показників ефективності їх використання проведемо за даними підприємства ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» протягом 2015–2018 рр. Показники виробничих запасів подано у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Показники	Абсолютні значення за роками, тис. грн.				Темпи росту за роками, %		
	2015	2016	2017	2018	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017
Виробничі запаси	784	1245	1474	2014	158,80	118,39	136,64
Готова продукція	451	651	954	1541	144,35	146,54	161,53
Товари	99	24	14	0	24,24	58,33	0,00
Разом матеріальних ресурсів	1334	1920	2442	3555	143,93	127,19	145,58
Середньорічний залишок оборотних фондів	4290	5421	6586	8412	126,36	121,49	127,73

За результатами господарської діяльності протягом аналізованого періоду відбулося зростання за усіма як кількісними так і якісними показниками його роботи, окрім товарів. Таким чином протягом 2016 року відбувся приріст виробничих запасів на 58,8 %, готової продукції на 44,35%. Проте обсяг товарів зменшився на 75,76 %. Протягом 2017 року обсяг виробничих запасів зріс на 18,39 %, готової продукції зросла на 46,54 %, а товари стабільно зменшувались на 41,67 %. У 2018 році виробничі запаси зросли на 36,64 %, готова продукція на 61,53 %, а товари взагалі були

відсутні. У загальному підсумку по виробничих запасах найбільший їх приріст у порівнянні з попереднім роком відбувся у 2018 році на 45,58 %.

За даними таблиці 3.4 на підприємстві з року в рік відбувається зростання вартості матеріальних ресурсів. Впродовж усього досліджуваного періоду питома вага матеріальних витрат у операційних витратах підприємства має досить високе значення і майже не змінювалась.

Таблиця 3.4

Ефективність використання матеріальних ресурсів підприємства

Показники	абсолютні значення за роками				Темпи росту за роками, %		
	2015	2016	2017	2018	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017
Обсяг товарної продукції, тис. грн.	62984	84872	105112	131168	123,8	124,8	316,9
Матеріальні витрати, тис. грн.	65655	90188	104381	134975	115,7	129,3	328,8
Матеріаловіддача, грн.	0,959	0,941	1,007	0,972	107,0	96,5	96,4
Матеріаломісткість, грн.	1,042	1,063	0,993	1,029	93,5	103,6	103,8
Співвідношення темпів росту обсягу виробництва і матеріальних затрат, %	0,981	1,070	0,965	0,964	90,2	99,9	103,9
Питома вага матеріальних затрат у собівартості, %	87,07	89,16	89,16	91,38	100,0	102,5	102,3

Для оцінки системи управління матеріальними запасами підприємства промисловості та прогнозування його розвитку варто застосовувати методи кореляційно-регресійного аналізу. Проведений попередньо аналіз впливу часового фактору на зміну показників ефективності використання матеріальних запасів довів не суттєвість його впливу на матеріаловіддачу

(низьке значення коефіцієнта детермінації та неадекватність моделі за критерієм Фішера), тому методи трендового аналізу нами застосовуватись будуть лише для прогнозування зміни факторів на результативний показник. Зважаючи на результати проведеного аналізу діяльності підприємства харчової промисловості основний показник ефективності використання матеріальних ресурсів – матеріаловіддача – скорочується протягом аналізованого періоду, тому варто дослідити причини такого становища (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка матеріаловіддачі та факторів, які на неї впливають

Показник		Рік			
		2015	2016	2017	2018
Матеріаловіддача, грн.	Y	0,9593	0,9411	1,0070	0,9718
Фондовіддача, грн.	x1	7,9295	9,1074	10,6919	11,3842
Перевищення реалізованої над товарною продукцією, тис. грн.	x2	13334	19630	12747	20000

За даними таблиці 3.5, протягом аналізованого періоду матеріаловіддача скоротилась, зокрема у 2015 р. – на 5,1 %, у 2016 р. – на 1,9 %, у 2018 р. – на 3,5 % порівняно з попереднім роком. Зростання відбувалося лише у 2017 р. – на 7,0 %, що є позитивним моментом в управлінні ефективністю використання запасів на підприємстві. Фондовіддача в усі періоди спостерігається її зростання. Протягом досліджуваного періоду на підприємстві відбувається перевищення реалізованої над товарною продукцією, при цьому його розмір з року в рік зростає.

Для покращення ефективності використання матеріальних ресурсів на промислових підприємствах слід застосувати систему управління запасами, яка передбачає вирішення наступних завдань: оптимізація загального розміру і структури виробничих запасів; зменшення витрат на обслуговування матеріальних витрат; забезпечення ефективного контролю за рухом матеріальних запасів.

3.3. Інтегральна оцінка ефективності управління виробничими запасами

В умовах сьогоденні, проведення комплексної оцінки ефективності управління товарними запасами торговельних підприємств на основі одних традиційних економічних показників, які характеризують ефективність формування та використання товарних запасів недостатньо. Так як ефективність управління товарними запасами залежить від наступних параметрів: маркетингової активності підприємства в аспекті управління товарними запасами (тобто ефективності організації співпраці із постачальниками), ступеню задоволеності споживачів продукцією, яка реалізується торговельним підприємством, а також ефективності внутрішніх логістичних бізнес-процесів, ці параметри є ключовими в забезпеченні ефективності процесу управління товарними запасами.

Таким чином, інтегральну оцінку ефективності управління товарними запасами можна представити на основі поєднання трьох основних критеріїв (рис. 3.1).

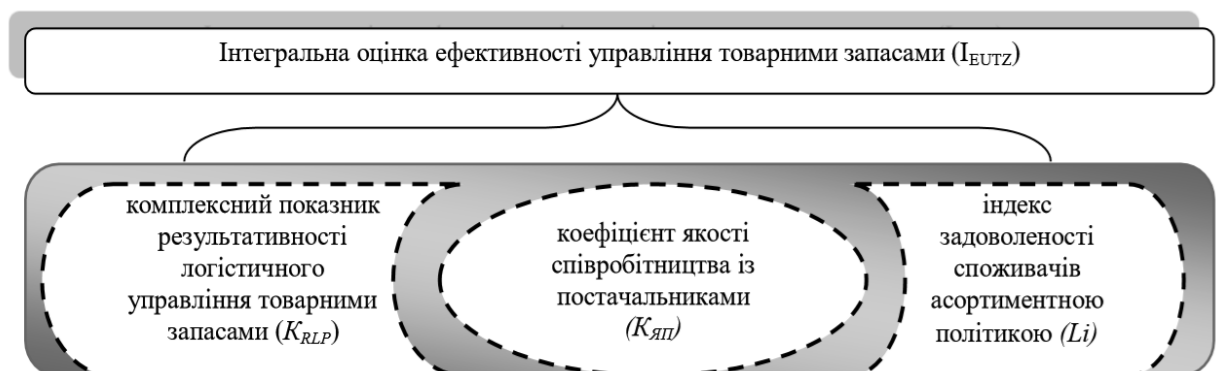


Рис. 3.1. Ключові розрахункові параметри інтегральної моделі комплексної оцінки ефективності управління товарними запасами

Відповідно наведеної вище інтегральної оцінки ефективності управління товарними запасами, можна стверджувати про її багатоаспектність, так як дана модель містить як кількісні показники (які розраховуються на основі даних бухгалтерської та статистичної звітності) так

і якісні показники, які отримуються експертним методом на основі узагальнення результатів анкетування. Відповідно наведеної вище інтегральної оцінки ефективності управління товарними запасами (IEUTZ), можна стверджувати про її багатоаспектність, так як дана модель містить як кількісні показники (які розраховуються на основі даних бухгалтерської та статистичної звітності) так і якісні показники, які отримуються експертним методом на основі узагальнення результатів анкетування. Комплексна оцінка результативності логістичного управління товарними запасами торговельного підприємства передусім передбачає визначення відповідних ключових індикаторів. Для оцінки ефективності управління виробничими запасами використовують спеціальне програмне забезпечення.

В системі MRP-1 виробляються обробка і коректування інформації про прихід, рух і витраті матеріалів (сировини, комплектуючих), облік запасів за місцем їх зберігання, вибір стратегій поповнення і контролю рівня запасів по кожній позиції номенклатур сировини і матеріалів, контроль швидкості оборотності запасів і т.д.

Для вирішення завдань управління закупівлями використовується файл замовлень, в який вводиться інформація про замовлення і їх виконання. За допомогою модуля MRP-1 спочатку визначають, скільки і в які терміни необхідно виготовити кінцевої продукції, потім визначається час і необхідна кількість матеріальних ресурсів для виконання виробничого графіку. Таким чином, як і для систем, заснованих на принципах концепції «точно в термін», в системі MRP -1 ключовим чинником є споживчий попит.

Метою впровадження MRP-1 є підвищення ефективності і якості планування матеріальних потоків, зниження рівня запасів матеріальних ресурсів, вдосконалення процедур контролю за рівнем запасів і зменшення витрат, пов'язаних з цими функціями.

Проте використання модуля MRP-1 має низку недоліків і обмежень, до основних з яких відносяться:

- значний обсяг обчислень, підготовки і попередньої обробки значного обсягу вихідної інформації, що збільшує тривалість виробничого періоду;
- зростання витрат на обробку замовлень і транспортування при намаганні фірми зменшити рівень запасів або перейти на випуск готової продукції в малих обсягах з високою періодичністю;
- нечутливість до короткочасних змін попиту, оскільки вони засновані на контролі і поповненні рівня запасів у фіксованих точках проходження замовлення, недостатньо строге відслідковування попиту з обов'язковою наявністю страхових запасів;
- значне число відмов в системі із-за її великої розмірності і перевантаженості.

Система MRP-2 представляє собою вдосконалену систему планування потреб в матеріалах і відрізняється від системи MRP-1 в першу чергу номенклатурою виконуваних функцій. У ній об'єднані виробниче, фінансове планування і логістичні операції. Важливе місце в підсистемі MRP-2 займають алгоритми прогнозування попиту, потреби в матеріальних ресурсах, рівня запасів, а також вирішення комплексу завдань контролю і регулювання рівня запасів матеріальних ресурсів, обсягу незавершеного виробництва і готової продукції. В основні завдання управління запасами входять: вибір стратегії поповнення запасів, розрахунок критичних крапок і точок замовлення, аналіз структури запасів по методу ABC, наднормативних запасів тощо.

Для ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» зазначені у табл. 2 ключові показники ефективності являються першочерговими за обраними функціональними сферами.

Отже, для побудови збалансованої системи показників, яка пов'яже стратегію підприємства та операційне управління, необхідне не лише визначення ключових факторів успіху, а і врахування зовнішнього середовища та його вимог до успішно функціонуючих підприємств.

Таблиця 3.6

Шкала оцінки інтегрального показника

Значення інтегральної оцінки	Характеристика
0,1 - 0,3	Стан підприємства незадовільний, існує загроза отримання великих збитків.
0,4 – 0,5	Стан підприємства задовільний, позиція слабка, ефективність діяльності дещо нижча за середню.
0,6 - 0,7	Середній рівень розвитку, доволі стійка позиція, існують можливості розвитку.
0,8 - 0,9	Ефективна фінансово-господарська діяльність, висока рентабельність, наявні тенденції розвитку.
> 0,9	Висока ефективність та результативність діяльності, прибутковість з тенденцією збільшення, вдала стратегія.

Отже, для побудови збалансованої системи показників, яка пов'яже стратегію підприємства та операційне управління, необхідне не лише визначення ключових факторів успіху, а і врахування зовнішнього середовища та його вимог до успішно функціонуючих підприємств.

Центральним етапом в побудові збалансованої системи показників є визначення ключових факторів успіху, побудова «дерева проблем» та стратегічної карти підприємства, бо саме на цьому формується система фінансових і нефінансових показників, які відображають кількісні та якісні зміни результатів порівняно зі стратегічною метою, тобто очікуваними результатами.

ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» належить до підприємств з чітким розподілом функціональних ознак системи управління, які вимагають індивідуального розгляду управління виробничими запасами підприємства. Тому управління виробничими запасами на фармацевтичних підприємствах доцільно розглядати в залежності від функціонального призначення: постачання та виробництво.

Слід також відмітити, що усі показники, що включаються в збалансовану систему, повинні бути кількісно вимірюваними; точно

відображати процес або ціль, які оцінюються; мати оптимальне поєднання між собою; бути доступними і достовірними; відображати минуле, сучасне й майбутнє; повинна існувати можливість порівнювати з еталонами – тобто підконтрольність.

Усі показники також повинні базуватися на об'єктивних даних та швидко реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, змінюватися із зміною стратегії. В якості нормативних (еталонних) значень показників, які включаються в збалансовану систему, були використані або планові їх значення на підприємстві, або аналогічні показники еталонного підприємства. На основі збалансованої системи показників важливе значення має інтегральна оцінка. За даною методикою визначається ефективність управління таким напрямком діяльності, як використання виробничих запасів.

Для визначення ступеня відповідності фактичних значень використовувалися рекомендовані значення за еталонним підприємством ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» планові показники підприємства (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Показники розвитку ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз»
у 2018 р.*

Показники	Фактичне значення	Нормативне значення
Ринкова частка підприємства (РЧп)	0,03	0,07
Коефіцієнт оновлення асортименту продукції (Кон)	0,17	0,2
Частка витрат на НДДКР у виручці (Чндкр)	0,15	0,15
Частка продукції на експорт у виручці (Екс)	0,37	0,3
Рентабельність власного капіталу (Рвк)	0,29	0,7
Коефіцієнт професійного розвитку працівників (Кпроф)	0,25	0,3
Коефіцієнт випередження темпів зміни продуктивності праці над темпами зміни заробітної плати (Квип)	1,4	1,5
Коефіцієнт оновлення основних фондів (Кон оф)	0,55	0,6

Коефіцієнт автоматизації та механізації виробництва (Кавт)	0,6	0,95
--	-----	------

*Дані скориговано на спотворюючий коефіцієнт

При розрахунку проміжних інтегральних показників блоки «Розвиток» та «Внутрішні процеси» мали найнижчі показники ефективності. Так як управління виробничими запасами ґрунтується на вдосконаленні внутрішніх процесів та здійснюється з метою збільшення ринкової частки підприємства, то підвищення ефективності блоків «Розвиток» та «Внутрішні процеси» є першочерговим для ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз».

Для графічного представлення основних значень системи інтегральної оцінки доцільно використати пелюсткову діаграму. Вихідні дані для її побудови наведені у табл. 3.7. Відповідно до графіку порівняння (рис. 3.2) ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» відстає від еталонного умовного підприємства майже за всіма показниками. Візуалізацію отриманих даних подано на рисунку 3.2.

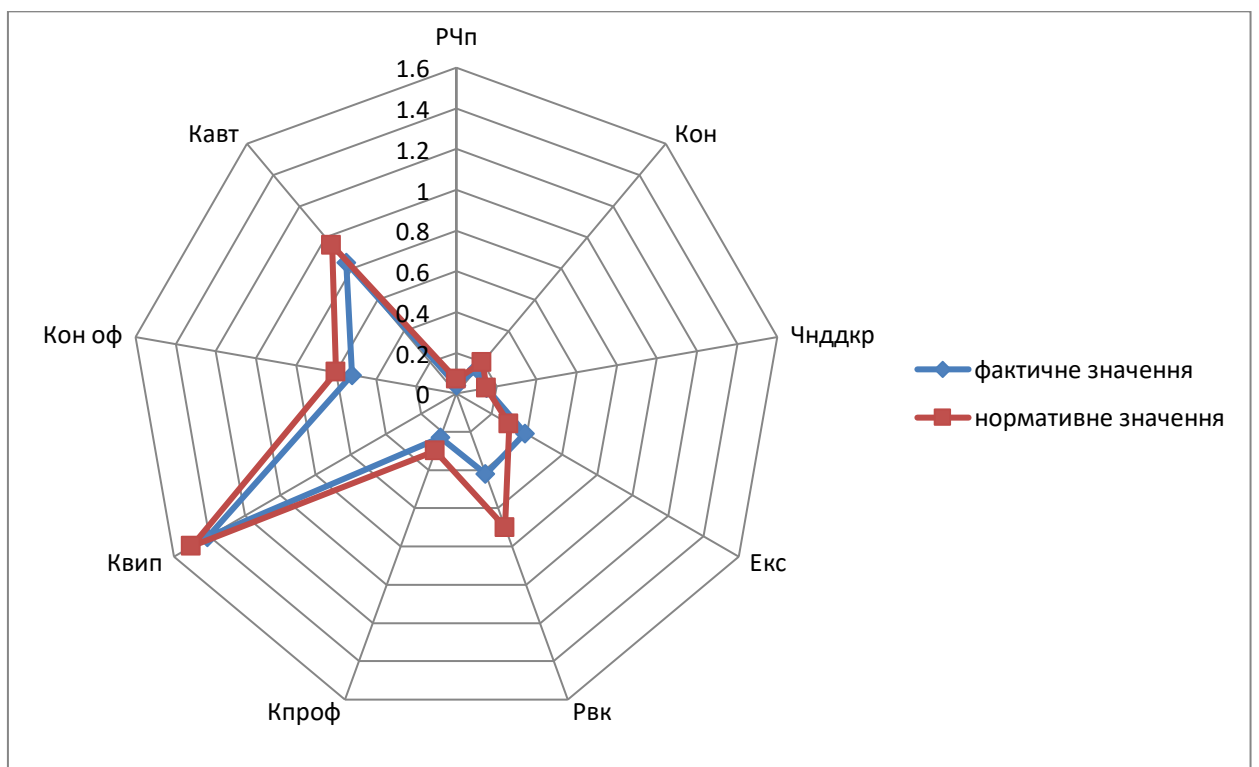


Рис. 3.2. Візуалізація показників розвитку ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» у порівнянні з еталонними значеннями
Розроблена система аналізу ефективності використання виробничих

запасів досліджуваного підприємства дозволяє зробити висновки про високий потенціал вдосконалення виробничих запасів. Але існуючі проблеми в управлінні виробничими запасами можуть стати на заваді стратегічним орієнтирам підприємства. Встановлена проблема управління виробничими запасами потребує вирішення і розробка стратегій управління виробничими запасами підприємства.

Для побудови системи управління показниками, яка пов'яже стратегію роботи підприємства та операційне управління, необхідно визначити ключові факторів успіху і врахувати зовнішнє середовища та його вимоги до успішно функціонуючих підприємств. Центральним етапом в побудові збалансованої системи показників є визначення ключових факторів успіху, побудова «дерева проблем» та стратегічної карти підприємства, бо саме на цьому формується система фінансових і нефінансових показників, які відображають кількісні та якісні зміни результатів порівняно зі стратегічною метою, тобто очікуваними результатами. Вітчизняні підприємства належать до підприємств з чітким розподілом функціональних ознак системи управління, які вимагають індивідуального розгляду управління виробничими запасами підприємства. Тому управління виробничими запасами на підприємствах доцільно розглядати в залежності від функціонального призначення: постачання та виробництво.

Управління підприємствами вимагає від менеджменту використання дієвих методів управління персоналом, завдяки яким здійснюються управлінські впливи. На даний час виділяють економічні, соціально-психологічні та адміністративні методи, що відрізняються способами впливу на людей. Тому враховуючи особливості покращення роботи ДП «Газпостач» ПрАТ «Тернопільміськгаз» угазальнено етапи покращення ефективності використання ресурсів шляхом мотиваційного стимулювання працівників. Такий підхід включатиме такі етапи.

Перший етап. Коло працівників, що отримують премію визначається на підставі посадових інструкцій, відповідальності за прийняття рішення щодо скорочення або збільшення суми ТМЗ.

Другий етап. Збільшення частки премії в загальній сумі заробітної плати є позитивною тенденцією. Втім, відношення премії до тарифного заробітку вище від визначеної межі має і свої негативні наслідки [45]: великий розмір премії може призвести до невиправданої диференціації заробітної плати по підприємству, порушення нормального соціально-психологічного клімату; високий вплив премії на заробітну плату призводить до того, що керівництво не завжди може позбавити премії робітників у разі невиконання показників. Як наслідок, дієвість преміальних положень втрачається, і вони перетворюються в гарантовану надбавку до заробітної плати. Відтак, збільшення частки премії в загальній заробітній платі не повинно перевищувати граничної величини.

Третій етап. Правильне впровадження системи показників і визначення їх кількісного значення має ґрунтуватися на глибокому економічному аналізі організаційно-технічних умов виробництва. Встановлення кількісного значення показника та відповідного розміру премії – одне з найбільш складних питань. Якщо величина показника відносно невелика, працівники швидко освоюють нові умови, та премію легко заробляє більшість працівників.

Четвертий етап. Не менш складним завданням для розробки преміального положення є правильне визначення розміру премії. Тут стикаються з кількома обмеженнями: по-перше, преміальна система має бути економічно доцільною, по-друге, необхідні кошти на преміювання, по-третє, мінімальний розмір має бути не нижче від рівня, що стимулює працівника на докладання додаткових зусиль для доведення залишків до оптимального рівня. Виходячи з цього, пропонується такий порядок встановлення розміру премії: визначення нормативу стимулювання, розрахунок мінімального та максимального розміру премії.

П'ятий етап. Мінімальний і максимальний розмір коштів, які можна виділити на преміювання працівників, напряму залежить від визначення джерел фінансування. При цьому витрати на забезпечення системи стимулювання включатимуть витрати на розрахунок норми та ймовірно-прогресивної величини, реєстрацію залишків запасів, статистичну обробку даних (розрахунок середньоквадратичного відхилення), навчання персоналу, управлінські та накладні витрати відділів, що відповідають за управління запасами.

Слід також відмітити, що усі показники, що включаються в збалансовану систему, повинні бути кількісно вимірюваними; точно відображати процес або ціль, які оцінюються; мати оптимальне поєднання між собою; бути доступними і достовірними; відображати минуле, сучасне й майбутнє; повинна існувати можливість порівнювати з еталонами – тобто підконтрольність. Для забезпечення ефективного та раціонального управління виробничими запасами показники також повинні базуватися на об'єктивних даних та швидко реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, тобто змінюватися із зміною стратегії.

Висновки до розділу 3

Наявність ресурсів на підприємстві зумовлює необхідність їх постійного аналізу на предмет ефективності використання. Адже запаси – це ресурси, які здебільшого мають обмежений термін придатності, що спричинює необхідність їх оптимального використання. Показники ефективності використання запасів, як індикатори оцінки ризику мають бути доречними та відповідати вимогам часу. Оперативний та своєчасний аналіз показників динаміки і ефективності використання запасів дасть змогу ґрунтовно та всебічно охарактеризувати ефективність використання запасів у розрізі їх складових.

Досліджено стан та ефективність використання матеріальних ресурсів, проведено факторний аналіз зміни вартості виробничих запасів та матеріаловіддачі на зміну обсягу товарної продукції. Побудовано трендові та економетричні моделі зміни матеріаловіддачі та факторів, що здійснюють на неї безпосередній вплив (фондовіддачі та перевищення реалізованої над товарною продукцією). В процесі моделювання ефективності використання матеріальних ресурсів побудована економетрична модель, яка дозволяє оцінити матеріаловіддачу та прийняти вірне рішення щодо подальшої політики їх використання на підприємстві. Запропонований апарат дослідження дозволяє оцінити вплив факторів на зміну досліджуваного показника, здійснити прогнозування ефективності використання запасів на підприємстві.

Дослідження підприємства шляхом інтегральної оцінки показників, які характеризують розвиток підприємства у напрямку ефективності використання запасів показав, що досліджуване підприємство за деякими показниками у незначній кількості відстає від еталонних. Таким чином запропоновано систему мотивування працівників, яка допоможе покращити якість використання виробничих запасів.

ВИСНОВКИ

Дослідження аудиту виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на вітчизняних підприємствах дозволило сформулювати такі висновки:

2. Узагальнюючи думки різних науковців та дані нормативних документів, вважаємо, що виробничі запаси доцільно розглядати як складову запасів підприємства, а сутність виробничих запасів як об'єкта обліку полягає в тому, що виробничі запаси – це елемент, який є активом та сукупністю предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які придбані зі сторони або самостійно виготовлені й призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі. Такий підхід трактування запасів в умовах обмеженості ресурсів визначає необхідність їх раціонального та ефективного використання. Проблематика ефективності та результативності у межах функціонування та розвитку системи може бути вирішена шляхом управлінських дій на основі обґрунтованої аудиторської та аналітичної інформації.
3. Аудит операцій із виробничими запасами – одна з найбільш складних ділянок облікової роботи, тому організація зовнішнього і внутрішнього контролю над рухом, збереженням і використанням виробничих запасів пов'язана з відповідними труднощами внаслідок великого обсягу та особливостей об'єктів дослідження. За результатами перевірки аудитор на підставі отриманих доказів підтверджує достовірність відображення інформації про виробничі запаси у звітності, а також надає керівництву підприємства проект рішень щодо причин виникнення порушень та запобігання їм у майбутньому. Діючий порядок аудиту операцій із

виробничими запасами на підприємствах повною мірою відповідає вимогам управління і забезпечує своєчасність одержання інформації про їх стан, надходження та рух, а рекомендації можуть покращити ефективність роботи всього господарюючого суб'єкта.

4. Управління запасами з метою підвищення ефективності роботи підприємства та його конкурентоспроможності повинен базуватися на підходах оптимізації та раціоналізації використання окреслених активів. А саме: логістичний підходу до управління запасами полягає в зміні пріоритетів між різними видами діяльності і підвищенні значущості діяльності із управління матеріальними потоками в господарсько-економічній діяльності підприємства; використання сучасних модулів в системі управління запасами робить вагомий вплив на ефективність виробництва і в даний час стає одним з визначальних чинників конкурентної переваги підприємства. Наслідком впровадження нових систем управління запасами можливе досягнення: інтеграції і кооперації постачань, виробництва і збуту продукції; орієнтації на споживчий попит; оптимізації потокових процесів і створення гнучкого виробництва; повного обліку логістичних витрат від постачальника до споживача; мінімізації витрат на виробництво продукції за рахунок зниження обсягу запасів сировини і транспортних витрат; підвищення якості виробництва, постачання і збуту продукції.
5. Результати внутрішнього контролю господарської діяльності, розкриті на приклад операцій із виробничими запасами, дозволяють забезпечити достовірною інформацією менеджерів різних рівнів управління на етапах прийняття ними виважених рішень оперативного управління. Більш деталізоване вивчення окремих операцій у процесі внутрішнього аудиту через обґрунтування фактичних та потенційних наслідків, виявлених за результатами контролю, уможливорює перспективність планування ресурсного забезпечення, що своєю чергою покращує не тільки показники раціонального використання ресурсів, зокрема

виробничих запасів, але й реалізації програм економічного розширення, соціальної відповідальності бізнесу та екологічної безпеки його ведення.

6. Узагальнена програма допоможе аудитору проаналізувати основні положення облікової політики суб'єкта господарювання щодо відображення виробничих запасів в обліку та звітності, виявити невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам та фактично звірити правильність застосування елементів, які зазначені в наказі з їх застосуванням у практичній діяльності підприємства, виявити шахрайства, махінації, знайти джерела невикористаних ресурсів. Такий підхід сприятиме роботі підприємства шляхом збільшення ефективності використання запасів.
7. Показники ефективності використання запасів, як індикатори оцінки ризику мають бути доречними та відповідати вимогам часу. Оперативний та своєчасний аналіз показників динаміки і ефективності використання запасів дасть змогу ґрунтовно та всебічно охарактеризувати ефективність використання запасів у розрізі їх складових. Використання запропонованих показників ефективності дасть змогу підняти рівень та якість показників (індикаторів) оцінки зростання рівня ризику зменшення ефективності використання запасів. Зазначена група показників віддачі дасть змогу підняти результативність аналізу запасів у розрізі їх складових; забезпечити оптимізацію стану запасів та прискорити оборотність запасів; розширити спектр використання показників фінансової звітності для оцінки рівня ризику використання запасів, сприяти розробці системи заходів для мінімізації рівня ризику.
8. Основним шляхами прискорення оборотності запасів за рахунок підвищення ефективності їх використання є наступні: поліпшення матеріально-технічного забезпечення; оптимізація перехідних залишків матеріалів на кінець кожного місяця; виявлення видів матеріалів які затримують оборотність коштів в запасах; удосконалення, впровадження

- і повне використання нових технологій та поліпшення організації виробництва.
9. Використання запропонованих показників ефективності дасть змогу створювати оптимальний резервний запас для безперервного функціонування підприємства у такому розрізі: розробка гнучкої політики формування запасів; опрацювання та використання оптимальних норм складських запасів; з'ясування та визначення причин утворення понаднормових запасів; підвищення ліквідності понаднормових запасів; створення оптимальних резервів грошових коштів на покриття випадкових матеріальних витрат.
 10. Досліджено стан та ефективність використання матеріальних ресурсів, проведено факторний аналіз зміни вартості виробничих запасів та матеріаловіддачі на зміну обсягу товарної продукції. Побудовано трендові та економетричні моделі зміни матеріаловіддачі та факторів, що здійснюють на неї безпосередній вплив (фондовіддачі та перевищення реалізованої над товарною продукцією). В процесі моделювання ефективності використання матеріальних ресурсів побудована економетрична модель, яка дозволяє оцінити матеріаловіддачу та прийняти вірне рішення щодо подальшої політики їх використання на підприємстві. Запропонований апарат дослідження дозволяє оцінити вплив факторів на зміну досліджуваного показника, здійснити прогнозування ефективності використання запасів на підприємстві.
 11. Для побудови системи управління показниками, яка пов'яже стратегію роботи підприємства та операційне управління, необхідно визначити ключові факторів успіху і врахувати зовнішнє середовища та його вимоги до успішно функціонуючих підприємств. Центральним етапом в побудові збалансованої системи показників є інтегральна оцінка якості використання виробничих запасів, розвитку підприємства у цьому напрямку та стратегічної карти підприємства, бо саме на цьому

формується система фінансових і нефінансових показників, які відображають кількісні та якісні зміни результатів порівняно зі стратегічною метою, тобто очікуваними результатами. Вітчизняні підприємства належать до підприємств з чітким розподілом функціональних ознак системи управління, які вимагають індивідуального розгляду управління виробничими запасами підприємства. Тому управління виробничими запасами на підприємствах доцільно розглядати в залежності від функціонального призначення: постачання та виробництво. Для мотивування працівників покращити ефективність використання запасів узагальнено методику мотивування працівників з використанням економічного стимулювання.

Список використаних джерел

1. Альбеков А.У. Коммерческая логистика / А.У. Альбеков, О.А. Митько – Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. 416 с.
2. Амоша А. Теоретические основы логистического управления / А. Амоша // Проблемы теории и практики управления. 2005. № 8. С. 93-95.
3. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий : учебник / Л.С. Васильева, Е.М. Штейн, М.В. Петровская ; под ред. Е. М. Штейн. – Москва : Экзамен, 2008. 319 с.
4. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: підручник / Андрійчук В.Г. К.: КНЕУ, 2002. 624 с.
5. Аудит : підручник / О.А. Петрик та ін. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.
6. 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.
7. Баканов М. И. Теория экономического анализа : учебник / Баканов М. И., Мельник М. В., Шеремет А. Д. ; под ред. М. И. Баканова. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2005. 536 с.
8. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. Москва : Бухгалтерский учет, 2002. 719 с.
9. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. Економічний простір. 2016. № 107. С. 161–168.
10. Білова Н. Надходження запасів: податковий та бухгалтерський облік. Податки та бухгалтерський облік (укр.). 2006. № 88. С. 14–46.
11. Большой экономический словарь / сост. А.Б. Борисов и др. Москва : Книжный мир, 2004. 895 с.
12. Болюх М. А. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін. ; за ред. М. Г. Чумаченка. Вид. 2-е,

- перероб. і доп. К. : КНЕУ, 2011. 556 с.
- 13.Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. № 4. С. 273–281.
 - 14.Бугай А. В. Аналіз запасів товарно-матеріальних цінностей на прикладі підприємств машинобудівної галузі. Вісник Запорізького національного університету. 2009. № 1(4). С. 24–27.
 - 15.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ЖІТІ, 2010. 618 с.
 - 16.Вайс К.Г. Оцінювання: методи дослідження програм та політики. К.: Основи, 2014. 671 с.
 - 17.Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент : навч. посібник. К. : ЦУЛ, 2007. 532 с.
 - 18.Веймер Д.Л. Аналіз політики: концепції і практика; пер. з англ. І. Дзюби, А. Олійника. К.: Основи, 1998. 654 с.
 - 19.Гончаров Ю.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Облік і фінанси АПК. 2013. № 1. С. 50–53.
 - 20.Гончарук А.Г. Формування механізму управління ефективністю підприємства (на прикладі харчової промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / А.Г. Гончарук. Одеса, 2010. 28 с.
 - 21.Горлачук В. В. Економіка підприємства : навчальний посібник. Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2010. 344 с.
 - 22.Гросул В.А. Концепція стейкхолдерів в системі оцінки ефективності функціонування підприємства. Вісник ЖДТУ. 2010. № 2 (52). С. 233–236.
 - 23.Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.

24. Давидов Г.М. Аудит : підручник. Київ : Знання, 2004. 511 с.
25. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк: Видавництво «Знання», 2005 206 с.
26. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття «виробничі запаси». Економіка і регіон. 2016. № 2. С. 149–152.
27. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. Економіка і регіон. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
28. Друкер П. Эффективное управление: пер. с англ. М. Котельниковой. М. : Изд-во «Астрель», 2004. 284 с.
29. Економічна енциклопедія : у 3 т. / за ред. С.В. Мочерного. Т. 1. Київ : видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
30. Єфіменко В. І. Виробничі запаси підприємства як складова ресурсного потенціалу та особливості їх обліку . Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2011. № 6. Т. 4. С. 219–222.
31. Живко З.Б. Словник сучасних економічних термінів. Львів : Край, 2007. 384 с.
32. Запаси (IAS 2. Inventories). Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. № 893/4186. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
34. Каїра З.С. Логістичні стратегії діяльності підприємств: [монографія]. Донецьк: ВІК, 2007. 311 с.
35. Карпенко О. А. Логістичний підхід до управління запасами підприємств. Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Upsal/2009_6/09koamse.pdf
36. Кіндій М.В. Запаси в організації: позитив чи негатив . Вісник НУ «Львівська політехніка». Львів : Національний університет «Львівська

- політехніка». 2012. № 649 С. 69–76.
37. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. Львів : Магнолія, 2007. 440 с.
38. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. Москва : Финансы и статистика, 1999. 768 с.
39. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 7. С. 93-105.
40. Козловский В.А. Логистический менеджмент. Киев : Политехника, 1999. 275 с.
41. Контроль . Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/контроль>.
42. Косянчук Т.Ф. Результативність діяльності підприємства та її діагностика. Вісник Хмельницького національного університету. 2009. № 3, Т.1. С. 121–124.
43. Крушельницька О.В. Управління матеріальними ресурсами : навч. посібник. К. : Кондор, 2011. 162 с.
44. Кузьмінська О.Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств. Вчені записки ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». 2014. № 16. С. 174–180.
45. Кулик. Р. Три дельты мотивации. Стратегии. 2013. № 5. С.13-18.
46. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів. Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «КиєвоМогилянська академія»]. Серія :Економіка. 2012. Т. 189, Вип. 177. С. 67-71. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdues_2012_189_177_15.
47. Макконелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю; пер. с англ. Е.С. Иванова [и др.]. М.: ИНФРА-М, 1999. 974 с.
48. Маркс К. Сочинения. Москва : Издательство политической литературы. Т. 24. XIV. 690 с.

- 49.Маценко А.А. Інтегральний коефіцієнт визначення ефективності системи матеріальнотехнічного забезпечення на промисловому підприємстві Режим доступу : <http://nauka.zinet.info/21/matsenko.php>
- 50.Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Державної казначейської служби України 28.03.2013 р. № 433. Режим доступу: [http:// http://search.ligazakon.ua/ l_doc2.nsf/link1/DKU1662.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1662.html).
- 51.Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1 та 2, видання 2012: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II, 2012 Edition ISBN: 978-1-60815-122-6.
- 52.Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник. К. : Знання, 2011. 630 с.
- 53.Момот О.І. Про сутність понять «ефективність» та «результативність» в економіці. Економічний вісник Донбасу. 2013. № 3 (33). С. 207–210.
- 54.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 / Міністерство фінансів України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- 55.Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
- 56.Огійчук М.Ф. Ефективність використання оборотних засобів, їх облік та оцінка: монографія; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2014. 338 с.
- 57.Омельченко И.Н. Логистическая система – основа создания эффективно действующих предприятий. Вестник машиностроения. 2015. № 6. С. 81-86.
- 58.Омелянвич М. Оцінка вибуття запасів: вивчаємо методи . Все про бухгалтерський облік. 2015. № 47. С. 36–39.

- 59.Осадча О. О. Внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів суб'єктів господарської діяльності в Україні. Сборник статей научно-информационного центра «Знание» по материалам заочной научно-практической конференции: «Развитие науки в XXI веке» 1 часть, г. Харьков: сборник со статьями (уровень стандарта, академический уровень). д. : научно-информационный центр «Знание», 2016. С. 156–161.
- 60.Основні положення та словник термінів (ISO 9000:2005, IDT) ДСТУ ISO 9000:2007. Системи управління якістю: видання офіційне. Національний стандарт України. Режим доступу: http://dbn.at.ua/_ld/11/1128_432_iso9000-1-.pdf
- 61.Панасюк В. М. Механізм оцінки ефективності реалізації програм розвитку соціальної інфраструктури. Науковий вісник Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка «Економіка та регіон», №8, 2018 – С.65-70.
- 62.Панасюк В. М. Соціальна інфраструктура регіону: сучасний формат та інформаційні інструменти розвитку: монографія. Міністерство освіти і науки України, Запорізький національний університет – Черкаси : Брама, видавець Вовчок О.Ю., 2018. 320 с.
- 63.Панасюк В. М., Саченко С. І., Черешнюк О. М. Організація праці облікових працівників в умовах сучасних інформаційних технологій. Напрями модернізації фінансово – економічної системи держави, регіонів, підприємств, організацій: зб. Матер.Всеукр. наук. – практ. Конф., м. Вінниця, 17 квітня 2019р.: у 2-х т. Т.1. Ч.1./ За заг. Ред. В.І. Мельник. Тернопіль: Крок, 2019.242с. С.183-186.
- 64.Парето В.Трансформация демократии; пер. с итал. М. Юсима. М.: Издательский дом «Территория будущего», 2011. 208 с.
- 65.Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. Економічний аналіз. 2013. Вип. 12. Ч. 3. С. 303-307.
- 66.Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI /

- Верховна Рада України. Режим доступу:
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
67. Подольчак Н.Ю. Соціально-економічна ефективність систем менеджменту машинобудівних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук.: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Львів, 2010. 45 с.
68. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 88-101.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
72. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
73. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879 / Міністерство фінансів України. URL:
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
74. Пономарьова Ю.В. Логістика: Навчальний посібник: Вид. 2-ге,

- перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. 328 с.
75. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>
76. Приходченко Л.Л. Щодо складності застосування показників оцінювання ефективності державного управління: теорія і практика. Державне будівництво. 2009. Вип. 1. Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2009-1/doc/1/07.pdf>
77. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258–VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
78. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
79. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за № 291. Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
80. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 за № 879. Пантелеймоненко А. Споживча кооперація України <http://www.academia.edu>.
81. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. Єдиний урядовий портал. Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/document/247806106/Program2.pdf>
82. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу К. : Центр учбової літератури, 2008. 430 с.
83. Радецька О. О. Управління витратами виробництва та проблеми ціноутворення. Розвиток соціально-економічних відносин в умовах

- трансформації економіки України. Хмельницький : Хмельницький національний університет, 2016. С. 174–176
84. Решетило В.П., Міщенко Н.С., Шубна О.В. Трудові ресурси регіонів: просторове розміщення та підвищення ефективності використання: монографія. Х.: ХНУМГ, 2014. 157 с.
85. Роєва О. С. Проблемні питання визначення економічної сутності виробничих запасів. Економічний аналіз. 2017. Т. 27(1). С. 224-229.
86. Рубан Л. О. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 34. С. 319-324.
87. Савицкая Г.В. Экономический анализ : учебник 14-е изд., перераб. и доп. М. : НИЦ ИНФРА-М, 2014. 649 с.
88. Савкович В.А. Модели управления. Харьков : Наука и техника, 1986. 319 с.
89. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2013. 688 с.
90. Самуельсон Пол А., Нордгауз Вільям Д. Мікроекономіка; пер. з англ. С. Панчишина. К.: Основи, 1998. 676 с.
91. Синиціна Ю. П. Напрями підвищення ефективності стратегічного управління запасами залізорудної сировини на металургійному підприємстві. Економічний вісник. 2013. № 3. С. 175–184.
92. Сич Є.М. Діагностика ефективності діяльності підприємства . Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: збірник наукових праць. 2012. Вип. 34. Режим доступу: <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/2531>
93. Столярчук Г. Методика аналізу показників ефективності реалізації товарних запасів на підприємствах роздрібною торгівлі . Наукові записки. 2016. № 15. С. 83–87.
94. Талах Т.А. Використання прийомів перспективного аналізу при оцінці рівня ефективності використання ресурсного потенціалу в умовах

- зміни кон'юнктури ринку . Бухгалтерський облік. 2015. № 11. С. 99–103.
95. Терещенко Н.В. Модель комплексной оценки результативности СМК / Н.В. Терещенко, Н.С. Яшин // Методы менеджмента качества. 2006. № 4. С. 12–17.
96. Тищенко А.Н. Экономическая результативность деятельности предприятия: монография . Харьков: ИНЖЭК, 2005. 144 с.
97. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Полтава : РВВ ПДАА, 2014. 358 с.
98. Федак Л.М. Запаси підприємства сутність та класифікація. Вісник Хмельницького національного університету. 2012. № 1. С. 157-162.
99. Фещур Р.В. Групи показників (індикаторів) оцінювання рівня розвитку підприємств. Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/10053/1/36.pdf>
100. Чаюн І.О. Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємства: навч. посібник. К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2002. 111 с.
101. Чейз Р.Б. Производственный и операционный менеджмент / пер. с англ. Москва : Вильямс, 2001. 704 с.
102. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз : навчальний посібник К. : КНЕУ, 2013. 540 с.
103. Шаманська О. І. Сучасні підходи до оцінювання ефективності управління ресурсним потенціалом підприємства. Ефективна економіка : електронне наукове фахове видання. 2013 № 3. Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1860>
104. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2006. 525 с.
105. Шум М. А. Економічна сутність виробничих запасів в економіці України на сучасному. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 6(3). С. 26-28.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

БАЛАБАН Роман Васильович

**АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ
ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
Випускна кваліфікаційна робота за ступенем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль-2019

Додаток А
Визначення поняття «запаси» різними авторами

Автори	Визначення
З.Б. Живко, М.О. Живко, І.Ю. Живко [4, с. 121]	Запаси – це ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи під час надання послуг, а також для управління підприємством (сировина й матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо).
Е.А. Зінь [5, с. 105]	Запаси – це будь-які ресурси підприємства, що призначені для використання, але тимчасово не використовуються (сировина, матеріали, паливо, обладнання, машини, товари, електроенергія тощо).
В.А. Козловський [6, с. 95]	Запасом є будь-який ресурс, який використовується для того, щоби задовольнити поточну або майбутню потребу (заготовки та вихідні матеріали, напівфабрикати, що перебувають у виробничому процесі, готові вироби).
В.А. Савкович [7, с. 8]	Запаси – це все те, на що є попит, але все, що сьогодні виключено з виробничого або особистого споживання; всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які нині не використовуються.
Г.В. Нашкерська [8, с. 208]	Запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року.
К. Маркс [9, с. 156]	Під запасами розуміються матеріальні цінності, які перебувають на складах постачальників у вигляді готової продукції, на проміжних складах та складах споживачів.
Економічна енциклопедія [10, с. 583]	Запаси – наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення і ще не використовуються.
Д. Уотерс [11, с. 362]	Запаси – товари та матеріали, що постачаються та зберігаються на підприємстві. Вони утворюються кожного разу, коли ресурси, що

	надходять чи виходять з підприємства, не використовуються, хоч і доступні.
Л. Каніщенко [12, с. 583]	Запаси – наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, що ще не використовуються.

