

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

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

**ВИСОЦЬКА Наталія Йосипівна**

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ, АУДИТ І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

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

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Серединська В. М.

**Тернопіль-2019**

## **ЗМІСТ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1. ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

- 1.1 Економічна сутність виробничих запасів
- 1.2 Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів
- 1.3 Типологія факторів впливу на виробничі запаси

Висновки до розділу 1

### **РОЗДІЛ 2. АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ**

- 2.1 Інформаційно-облікове забезпечення аудиту виробничих запасів
- 2.2 Порядок проведення та основна мета аудиту використання виробничих запасів
- 2.3 Програма аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства

Висновки до розділу 2

### **РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

- 3.1 Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства
- 3.2 Етапи аналізу виробничих запасів вітчизняних підприємств
- 3.3 Факторний аналіз виробничих запасів

Висновки до розділу 3

### **ВИСНОВКИ**

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

### **ДОДАТКИ**

## РОЗДІЛ 1

### ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 1.1. Економічна сутність виробничих запасів

Ефективне функціонування підприємств у ринкових умовах господарювання значною мірою залежить від раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, які в сукупності з основними фондами становлять виробничі ресурси. Необхідною умовою здійснення виробничої діяльності підприємств майже усіх галузей економіки є забезпеченість ресурсами.

У політекономічній літературі визначення поняття «виробничі ресурси» з'явилося наприкінці сімдесятих років двадцятого століття. Зарубіжні вчені К. Макконелл та С. Брю до категорії ресурсів зараховують «всі природні і вироблені ресурси, які використовуються при виготовленні товарів та послуг». При цьому вчені визначають дві основні категорії ресурсів: – матеріальні – до складу яких відноситься земля, або сировинні матеріали, і капітал; – людські ресурси – це праця і підприємницькі здібності людини [37, с. 7].

А. М. Румянцев, Є. Г. Яковенко, С. І. Янаєв зазначають, що виробничі ресурси – це сукупність трудових і матеріальних ресурсів, а також основних фондів, які залучені у процес виробництва для створення споживчих вартостей [66, с. 121]. Невід'ємною складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, які, як зазначає В. Д. Новодворський, є комплексом речових елементів, призначених для обробки в процесі виробництва за допомогою знарядь праці. В економічній літературі ресурси поділяють на: трудові, матеріальні та інші ресурси. К. Макконелл, С. Брю до матеріальних ресурсів відносять земельні ресурси, сировину, матеріали та капітал [37, с. 37].

У економічному словнику зазначається, що до матеріальних і сировинних ресурсів належать наявні руди, нафта, газ тощо терміальних ресурсів земельні, водні та інші природні ресурси. В. М. Панасюк дотримується думки, що до складу матеріальних ресурсів не слід відносити природні ресурси, оскільки вони лише під впливом людської праці стають матеріальними ресурсами [53, с. 179].

Деякі науковці вважають, що до матеріальних ресурсів, які піддаються нормуванню по кількісній величині у виробництвах переробки багатокomпонентної сировини і напівфабрикатів складного речового (хімічного) складу, слід відносити: сировину, основні матеріали, напівфабрикати власного виробництва, паливо й електроенергію всіх видів для технологічних потреб, каталізатори та сорбенти, різного роду допоміжні матеріали виробничого призначення й ін.

Підсумовуючи вищезазначене, вважаємо, що матеріальні ресурси складаються із засобів праці і предметів праці, тобто є засобами здійснення виробничого процесу. Засобами праці є виробничі фонди: машини, обладнання, споруди і т. ін. Предметами праці є запаси, тобто елементи виробництва, що підлягають обробці: сировина, матеріали, покупні напівфабрикати та інші.

Розкриваючи сутність виробничих запасів, науковці по різному трактують дане визначення, а на законодавчому рівні, як вже зазначалось, тлумачення відсутнє. Слушно зауважують науковці на тому, що в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Критична оцінка існуючих визначень поняття “виробничі запаси” дає підстави науковцям виокремити такі основні підходи: переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9; окремі вчені ототожнюють поняття “виробничі запаси” і “матеріальні ресурси”; ототожнюються також такі поняття, як “запаси” й

“виробничі запаси”; в окремих джерелах застосовується термін “товарно-матеріальні цінності”; ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво [Лопатіна, с. 70].

Аналіз наукової літератури свідчить про те, що більшість науковців під терміном «запаси» розуміють певний обсяг матеріальних ресурсів, їх резерв, що знаходяться у місцях зберігання на випадок необхідності та призначені для забезпечення безперервності виробничого процесу.

Розглянемо детальніше поняття «матеріальні ресурси» та «виробничі запаси». Серединська В. М. зазначає, що важливою передумовою успішного здійснення виробничого процесу є наявність та використання трудових і матеріальних ресурсів, які в сукупності з основними фондами становлять виробничі ресурси [69, с. 140]. Матеріальні ресурси є засобами виробництва, які включають засоби праці і предмети праці Прокопович Л.Б., Стойкова І.М. стверджують, що поняття виробничих запасів слід відокремити від поняття матеріальних ресурсів, яке є більш загальним, ніж матеріальні або виробничі запаси [65] (рис. 1.1).

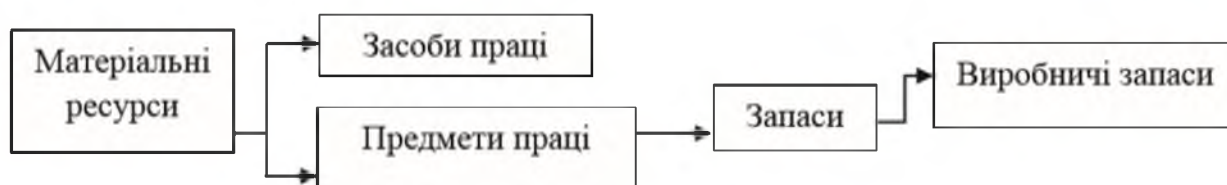


Рис. 1.1. Виробничі запаси у складі ресурсів

Залежно від того, з логістичної точки зору розглядати виробничі запаси чи з економічної (облікової), вони можуть бути визначені як матеріальні ресурси або як предмети праці. Л. А. Балабанов вважає, що до матеріально-виробничих запасів відносяться засоби виробництва, які надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі, їх обсяг створюється у таких розмірах, які б забезпечували рівномірну, безперебійну роботу підприємства [6].

Схожої думки дотримується О. В. Гамова і вважає, що виробничі запаси – це засоби виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання та потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу. Це лише ті предмети праці, які ще не беруть участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [19, с. 78]. Практично орієнтованим є визначення виробничих запасів, яке надає Ф. Ф. Бутинець: «Виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством».

М. А. Шум дотримується думки, що виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного операційного циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції [78, с. 169].

Запасами називаються сировина, матеріали, комплектуючі вироби, паливо тощо, з яких або за допомогою котрих виготовляється продукція, виконуються роботи, надаються послуги, тобто предмети праці, необхідні для здійснення процесу виробництва та іншої господарської діяльності, як вважають сучасні науковці [5, с. 55].

Проаналізуємо чинну нормативно-правову базу України стосовно визначення поняття «виробничі запаси» «запаси», «матеріальні ресурси». У нормативно – законодавчих документах зазначається наступне. Відповідно до Податкового кодексу, запаси – це активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником – суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням. Згідно з п. 14. 1.128 Податкового кодексу України, запаси складаються з: сировини,

призначеної для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси», запаси – це активи, призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності для споживання при наданні послуг [44].

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [57].

Проте слід зауважити, що чинна нормативна база не містить чіткого визначення поняття «виробничі запаси». Підсумовуючи результати проведеного дослідження законодавчої бази, зазначимо, що запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Окремі науковці стверджують, що операційний цикл діяльності, який визначає поділ активів, — це проміжок часу між придбанням запасів для здійснення відповідної діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або наданих послуг [52, с. 180]. Як відомо, у виробництві операційним циклом діяльності називають середній проміжок часу між придбанням матеріальних запасів для виробництва та отриманням грошових коштів за продану (реалізовану) продукцію (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Місце запасів у операційному циклі

Наведене означає, що операційний цикл – це час, потрібний для здійснення загальновідомої формули:

$$\Gamma - \text{З} - \text{В} - \text{ГП} - \Gamma' \quad (1)$$

де  $\Gamma$  — грошові кошти,

$\text{З}$  — запаси;

$\text{В}$  — виробництво,

$\text{ГП}$  — готова продукція,

$\Gamma'$  — грошові кошти з прибутком.

Тобто отримання грошових коштів з прибутком є економічною вигодою для підприємства. Розглянемо докладніше, що містить у собі поняття «економічна вигода» та «активи». Відповідно до чинного законодавства України, активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Вирішальне значення при визнанні ресурсів активами має рух грошових коштів у готівковій та безготівковій формах, зумовлений використанням ресурсів підприємством.

Критерієм визнання виробничих запасів активом, як зазначають чинні нормативні документи, є отримання економічної вигоди від їх використання. Виробничі запаси можуть бути використані не лише у виробництво, а й у погашення заборгованостей, розподілені між власниками, в обмін на подібні та неподібні запаси, а таке вибуття не призводить до отримання грошових



коштів, тобто вигода полягає у задоволенні господарських потреб та зменшенні заборгованостей.

Враховуючи, що для виробничих підприємств операційний цикл — це середній проміжок часу, необхідний для перетворення грошових коштів у продукт, а потім вже перетворення готової продукції в гроші, можна зробити висновок, що отримання грошових коштів слід вважати економічною вигодою.

Важливу роль у системі обліку виробничих запасів займає обґрунтування їх класифікації, виокремлення певних ознак, адже це впливає на організацію аналітичного обліку будь-якого господарюючого суб'єкта та систему управління ними. Так Янчук В.І. та Кипоренко О.В. представили найбільш розповсюджену класифікацію виробничих запасів за наступними ознаками: за функціями (поточні, резервні, автономні); за місцем розміщення (складські, перехідні); за способом використання (основні, допоміжні) [80, с. 252].

Більш детальну класифікацію виробничих запасів дає Чабанюк О.А. Вона виокремлює наступні класифікаційні ознаки: за призначенням і причинами утворення (постійні, сезонні); за місцем знаходження (складські, у виробництві); за рівнем наявності на підприємстві (нормативні, понаднормові); відносно до балансу (балансові, позабалансові); за походженням (первинні, вторинні); за складом і структурою (виробничі запаси, запаси незавершеного виробництва, запаси готової продукції, товарні запаси) [76].

Уточнену класифікацію виробничих запасів для цілей обліку та управління обґрунтувала Стецюк Н.Є., яка визначила наступні ознаки: за участю у процесі виробництва (матеріальна складова готової продукції та незавершеного виробництва: матеріали, напівфабрикати, що купуються, та комплектуючі вироби, паливо та мастильні матеріали, тара і тарні матеріали, запасні частини та агрегати, будівельні матеріали та матеріали, що передані в переробку, сільськогосподарські матеріали та матеріали іншого призначення);

за організаційно-номенклатурною належністю (групи, підгрупи (за найменуванням, типами, гатунками, розмірами); за участю у технологічному процесі (виробничі запаси, які входять до складу готової продукції (сировина й матеріали, напівфабрикати, інші матеріали), виробничі запаси, які забезпечують процес виробництва (допоміжні матеріали, паливо та енергія, тара, запчастини), виробничі запаси, призначені для обслуговування діяльності підприємства (будівельні матеріали, паливо та енергія); за участю у господарських процесах (запаси, які використовуються у процесі створення підприємства, у процесі діяльності (постачання, виробництві та його обслуговуванні, збуті, обслуговуючих господарствах, капітальному інвестуванні) та у процесі припинення діяльності підприємства); за об'єктами управління (запаси як об'єкти внутрішньогосподарського обліку, фінансового обліку, податкових розрахунків, аналізу, контролю та планування); за вимірниками (вартісні, натуральні) [71, с. с. 8].

Зазвичай до складу виробничих запасів відносять малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), про це свідчать напрацювання корифеїв української облікової науки [73, с. 502]. До МШП належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів по однорідних групах, які встановлюються, виходячи з потреб підприємства [63].

У момент передачі в експлуатацію вартість МШП списується на витрати звітного періоду з подальшим веденням оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами впродовж терміну їх фактичного використання [57]. Проте своєрідною особливістю МШП є те, що вони експлуатуються, беруть багаторазову участь у виробничому процесі та зберігають натуральну (речову) форму.

Але, враховуючи методику відображення в обліку повернення на склад МШП (виникає інший операційний дохід), підтверджується їх сутність як

виробничих запасів. Аналіз літературних джерел свідчить, що в дослідженнях науковців відсутня єдина думка щодо змісту виробничих запасів. Однак, насамперед, визначаючи сутність виробничих запасів, необхідно враховувати зміст нормативно правового регулювання обліку досліджуваного об'єкта. Узагальнено, 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.

## **1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів**

Запаси промислових підприємств становлять значну частку в активах балансу, тому від їх правильної оцінки та обліку залежать показники фінансового стану, на підставі яких приймаються управлінські рішення. Сьогодні реформування підприємства потребують суттєвого реформування структури управління господарською діяльністю. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини виробничих запасів на підприємствах, оскільки матеріальні витрати на цих підприємствах займають найбільшу питому вагу.

Діяльність підприємства завжди починається з матеріальних основ майбутньої продукції. Під час функціонування підприємство розширює власні матеріальні фонди, налагоджує їх кругообіг та використання. Важливе місце на більшості промислових підприємств займають виробничі запаси, де вони виконують роль предметів праці та становлять матеріальну основу продукції.

Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів на промислових підприємствах є:

1. раціональна організація складського господарства;
2. розробка номенклатури запасів;
3. наявність інструкції з обліку виробничих запасів;

4. правильне групування (класифікація) запасів;
5. розробка норм витрачання запасів.
6. Основними завданнями організації обліку запасів на промислових підприємствах є:
7. контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням матеріальних цінностей та їх збереженням за місцями зберігання і на всіх стадіях їх обробки;
8. відповідність складських запасів нормативам;
9. раціональна оцінка виробничих запасів;
10. розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків за місцями зберігання і статтями балансу;
11. виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням або встановленням запасів та визначення первісної вартості;
12. контроль за правильністю використання МШП під час їх експлуатації;
13. встановлення методології обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції протягом року;
14. регламентування складу собівартості продукції;
15. своєчасне оприбуткування і списання готової продукції, а також оформлення документів по її руху;
16. забезпечення своєчасного документального оформлення руху продукції – надходження її на склади (випуску з виробництва) і відвантаження покупцям;
17. відображення операцій випуску, відвантаження і реалізації продукції в регістрах поточного обліку у системі бухгалтерських рахунків;
18. контроль за виконанням плану з обсягу реалізації готової продукції, номенклатури, асортименту і якості, а також визначення результатів від її реалізації;
19. визначення стану розрахунків з покупцями за відвантажену продукцію, отримання точних даних про кількість і якість випущеної продукції і даних про кількість і вартість відвантаженої продукції, а також довідок

про залишок готової продукції на складах і контроль за відповідністю фактичних залишків обліковим даним.

Таким чином, необхідною умовою сталого розвитку підприємств є подальше удосконалення та правильна організація обліку взагалі, та зокрема обліку виробничих запасів.

Прагнення України до інтеграції у європейську спільноту дали поштовх до удосконалення П(С)БО 9 та виявлення необхідність приведення його у відповідність до міжнародних стандартів.

Провідним нормативно-правовим актом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, необхідно звернути увагу на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Порівняльна характеристика ідентифікації, оцінки та списання запасів за двома нормативними документами подано у таблиці 1.1.

Аналогічне трактування терміну «Запаси» викладено у МСБО 2, проте П(С)БО 9 до запасів відносять також активи, які утримуються для споживання у процесі управління підприємством. Таке доповнення є доречним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика ідентифікації, оцінки та списання запасів

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Сфера застосування	

Норми цього стандарту не розповсюджуються на: незавершене виробництво, поточні біологічні активи та фінансові активи.	Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком: а) незавершене виробництво; б) фінансових інструментів; в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
До складу запасів включають: а) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва; б) продукцію, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністрації; в) незавершене виробництво; г) готова продукція, МШП.	До складу запасів включають: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для продажу. в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
Оцінка запасів при надходженні	
Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартістю запасів	Запаси оцінюються за меншою з двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації
Оцінка запасів при вибутті	
Ідентифікованої собівартості і відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу	Метод стандартних витрат; Метод роздрібних цін.
Оцінка запасів на дату балансу	
Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.	Чиста вартість реалізації.
Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності	
Балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу.	Сума будь-якого сторнування, часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту

виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Ефективне управління запасами дає змогу прискорити оборотність капіталу і підвищити його дохідність, зменшити поточні витрати на зберігання їх, вивільнити з поточного господарського обороту частину капіталу, реінвестуючи його в інші активи. Для розв'язання управлінських завдань аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів розробляють відповідні алгоритми. У галузі, в якій працює досліджуване підприємство важливим є економія сировини та матеріалів через високу матеріалоемність продукції.

Для цілей бухгалтерського обліку нормативними документами передбачена деталізація складових запасів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Склад запасів, визначених нормативними документами обліку

П(С)БО 9 “Запаси”	Інструкція з застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку
Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;	Виробничі запаси – належні підприємству запаси сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара й тарні матеріали, відходи основного виробництва;
незавершене виробництво у вигляді незавершених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;	витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним	готова продукція підприємства;

характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;	
товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством (установою) з метою подальшого продажу;	товарно-матеріальні цінності, що надійшли на підприємство з метою продажу;
малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;	малоцінні та швидкозношувані предмети, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів;
поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.	поточні біологічні активи – поточні біологічні активи тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, а також худоба, вибракувана з основного стада й реалізована без ставлення на відгодівлю, тварини, прийняті від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури; втрати від браку у виробництві; напівфабрикати власного виробництва; сільськогосподарська продукція.

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 “Запаси” наведено загальну класифікацію запасів, зокрема: до них включаються товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція [44].

Таким чином, можна стверджувати, що більш детальний перелік складових запасів надають національні стандарти бухгалтерського обліку на відміну від міжнародних. Це можна пояснити тим, що міжнародні стандарти обліку не враховують специфіки обліку окремо взятої країни.



Узагальнюючи вищевикладений матеріал, можна дійти висновку, що для цілей обліку запасами є активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці.

### **1.3. Типологія факторів впливу на виробничі запаси**

Важливе значення на підприємстві відіграють запаси, що є як чинником ефективного функціонування, так і елементом мобілізації фінансових ресурсів. Раціональне управління запасами дозволяє оптимально використовувати та не заморожувати фінансові ресурси, забезпечувати безперебійність та надійність діяльності. Вагомішого значення для виробничих підприємств набуває ефективне управління матеріалами, деталями, сировиною та іншими видами виробничих запасів. Проте для досягнення оптимальності при управлінні виробничими запасами слід врахувати багатфункціональність середовища функціонування, що впливає через низку факторів. Визначення та згрупування таких факторів забезпечує уникнення негативних наслідків їх дії. З огляду на зазначене постає проблема визначення комплексної сукупності факторів впливу на управління виробничими запасами та їх типологізування за окремими ознаками. «Фактор» у перекладі з латинської мови – той, що здійснює, виробляє [79]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови фактор трактують як умову та рушійну силу будь-якого процесу, явища, іншими словами, – чинник [13, с. 188].

З управлінської позиції фактор є елементом управління, врахування або регулювання якого є необхідною умовою прийняття ефективного управлінського рішення [35, с. 68]. З економічної точки зору поняття фактор має подвійне трактування. По-перше, це умова, яка забезпечує здійснення операції. По-друге, це потенційна сила, що є причиною зміни результату

діяльності. З організаційного погляду фактор розглядають як рушійну силу, що здійснює вплив на виробничо-господарську діяльність організації та стимулює отримання певного рівня результату [51, с. 427]. Фактори впливу на виробничі запаси – це певні сили або умови, що здійснюють вплив позитивного або негативного характеру із зовнішнього або внутрішнього середовища на процес формування, утримання та використання виробничих запасів.

Макаренко А.П. ідентифікував фактори впливу на розмір і швидкість товарообороту запасів, поділивши їх на зовнішні (співвідношення попиту та пропозиції, ритмічність і стійкість споживання деяких товарів, ритмічність виробництва окремих товарів) та внутрішні фактори (розташування підприємства, спеціалізація підприємства, обсяг і структура товарообороту, площа торгівельного приміщення, форма обслуговування покупців, організування завезення товарів та їх частка, організація комерційної роботи, стан складського господарства, стан фінансового забезпечення підприємства) [36, с. 29].

Такі фактори, як попит і пропозиція, виробництво, спеціалізація діяльності, стан складського господарства та фінансового забезпечення чинять вплив на процес управління запасами. Важливим елементом управління запасами є складське господарство. До ключових чинників, що впливають на логістичні процеси, відносять якість складського сервісу та задоволення споживачів, інвестиції, логістичні витрати, тривалість логістичних циклів, продуктивність.

І. Білик, М. Василевський, О. Дейнега, М. Довба, О. Костюк, Є. Крикавський, С. Кубів, С. Леонова, П. Малолепші, О. Мних, С. Нікшич, І. Петецький, О. Попко, І. Рикованова, Н. Савіна, Л. Сопільник, Н. Чернописька, Л. Юрченко, Л. Якимишин, Л. Янковська виокремлюють чинники, що зумовлюють нагромадження запасів, до яких відносять: економію під час закупівлі та виробництва, економію під час транспортування, страхування

відхилень від плану (прогнозу), спекулятивні причини, обсяги сезонного попиту та пропозиції, підтримування закупівлі і виробництва [22, с. 56–57].

Вказані чинники впливають на формування запасів та є стимулами їх створення, вони чинять значний вплив під час планування запасів. Вважається, що організаційно-економічні умови ефективного управління матеріальними ресурсами та їх запасами, поділяючи такі умови на державні (нормативно-правова база, розробка комплексних програм із ресурсозбереження, матеріальний сировинний баланс, пряма та непряма фінансова підтримка, імідж управління), ринкові (привабливість ринку, інтенсивність конкуренції, форми матеріально-технічного забезпечення, ступінь насиченості, канали просування, закономірні ризики, торгові бар'єри), внутрішньогосподарські умови (правова форма, організаційна структура управління, стан нормативного господарства, організаційна структура виробництва та споживання, обсяг виробництва, маркетингова стратегія, технічний, технологічний рівень і якість, зниження витрат виробництва й обігу, організація обліку, аналізу, регулювання та контролювання витрат, стимулювання ресурсозбереження, вибір форм постачання, складське господарство, оптимізація запасів, конкурентоспроможність, планування та прогнозування ресурсозбереження, використання відходів виробництва і вторинних ресурсів).

Фактор трактується як умова та рушійна сила, що в окремих випадках є тотожними поняттями, тому низка виділених умов є факторами впливу на управління запасами, а саме: державні, ринкові умови (конкуренти, постачальники та динаміка попиту і пропозиції) та внутрішньогосподарські умови (обсяги виробництва, зменшення витрат, пов'язаних із запасами, облікова система запасів та ін.).

Основні фактори, що впливають на політику формування запасів (характеристика товарного асортименту, кількість покупців, робота транспорту, стан виробництва, дії конкурентів. Перелічені фактори значною

мірою стосуються товарних запасів та не відображають усього спектра впливів на управління запасами загалом.

Кон'юнктуру споживчого ринку, стан конкуренції на ринку товарних ресурсів, стан дисципліни постачань, рівень інфляції М.І. Скрипник зараховує до факторів зовнішнього середовища, що впливають на запаси товарів і сировини.

До внутрішніх факторів впливу науковець відніс: організацію комерційної роботи, спеціалізацію підприємства, рівень організації та частоту поповнення товарів і сировини, розташування підприємства, фізико-хімічні властивості товарів та сировини, рівень організації складського господарства, площі торгівельних приміщень, форму обслуговування, особливість і сезонність виробництва та споживання підприємствами галузі продукції, стан фінансового забезпечення підприємства, обсяг і структуру загального товарообороту і товарообороту власної продукції [70].

До перелічених факторів зовнішнього середовища обов'язково слід віднести постачальників, конкурентів тощо, а серед внутрішніх факторів виокремити цілі формування запасів, інші види ресурсів (матеріальні, сировинні, трудові ресурси), структуру запасів, номенклатуру та асортимент продукції та ін. Загалом в науковій літературі виокремили два основні чинники ефективності управління запасами: раціональне ведення складського господарства та систематичний і всебічний облік запасів.

Поняття «фактор» і «чинник» мають синонімічне значення, проте на управління запасами, окрім названих авторами факторів, впливає ціла низка інших. Багато науковців типологізують фактори за різноманітними ознаками, проте низка авторів поділяють їх за середовищем виникнення на зовнішні та внутрішні.

На основі проаналізованого матеріалу слід відзначити, що на сьогодні немає розробленого комплексного переліку факторів впливу на виробничі запаси, що зумовлює загрозу неефективного управління ними. Урахування домінуючих факторів при управлінні запасами забезпечує визначення

оптимального рівня запасів на підприємстві, зниження витрат на управління ними, раціональний розподіл та економію фінансових ресурсів тощо.

Виокремлюючи фактори впливу на виробничі запаси, слід їх типологізувати за певними ознаками: напрямом впливу, характером впливу, періодом дії, відношенням до функцій управління виробничими запасами тощо. Типологію факторів впливу на виробничі запаси підприємства наведено на рис. 1.3. Отже, до факторів впливу на виробничі запаси за напрямом впливу слід віднести фактори внутрішнього та зовнішнього середовища (прямої та непрямой дії).

Внутрішніми факторами впливу прямої дії на виробничі запаси є:

- цілі формування виробничих запасів;
- особливості побудови складського господарства та місткість складських площ;
- працівники, пов'язані із виробничими запасами;
- доступні кошти;
- виробничий цикл і програма;
- особливості виробничого процесу;
- номенклатура та асортимент продукції;
- вартість формування та утримання виробничих запасів.

До внутрішніх факторів впливу непрямой дії на виробничі запаси відносимо цілі, технологію, завдання, працівників, структуру та ресурси, що прямо впливають на підприємство та опосередковано чинять вплив на виробничі запаси. Факторами впливу на виробничі запаси зовнішнього середовища прямої дії є:

- постачальники виробничих запасів;
- організації-сусіди;
- інфраструктура.



Рис. 1.3. Типологія факторів впливу на виробничі запаси

До факторів зовнішнього середовища непрямой дії належать: споживачі, конкуренти, законодавство, науково-технічний прогрес та рівень техніки і технології, стан економіки, політичні обставини, міжнародні події,

міжнародне оточення, особливості міжнародних економічних відносин та економічних відносин всередині країни.

За змістом фактори впливу на виробничі запаси поділено на: виробничі (виробнича програма, час виробничого циклу, середня потреба в запасах, тип виробництва, структура запасів та особливості їх зберігання), фінансові (наявність фінансових ресурсів, витрати на формування та утримання виробничих запасів), кадрові (плинність працівників складського господарства, вмотивованість працівників складського господарства, кваліфікація працівників складського господарства), інфраструктурні (транспортне забезпечення, розвиток логістично-сервісного супроводу в регіоні), інформаційно-комунікаційні (комунікації складського господарства, виробничих підрозділів та керівництва, постачальники, попит на виготовлену продукцію) та управлінські фактори (цілі формування виробничих запасів, структура складського господарства, система контролювання виробничих запасів, система видачі та обліку виробничих запасів, засоби та методи регулювання виробничих запасів).

Фактори внутрішнього середовища прямої дії можна виокремити:

1. Цілі формування виробничих запасів (цілями формування виробничих запасів на підприємстві можуть бути: страхування ризиків відсутності або невчасності постачання виробничих запасів, підвищення цін на матеріальні ресурси, коливання пропозиції виробничих запасів тощо). У такому випадку створюють страхові, спекулятивні, тактичні виробничі запаси тощо.

2. Особливість побудови складського господарства та місткість складів. Якщо на підприємстві є власні місткі склади виробничих запасів, це сприяє формуванню виробничих запасів, якщо немає – це ускладнює їх формування. Також розглядається наявність орендних складів та підприємств, що надають такі послуги. Правильно сформована структура складського господарства (розміщення складів, місткість приміщень, підпорядкування, взаємозв'язки із відділами) забезпечить швидке реагування на потребу підприємства у

виробничих ресурсах, їх надходження на підприємство та безпосередньо у процес виробництва.

3. Діяльність працівників, пов'язаних із виробничими запасами, передбачає формування виробничих запасів на підприємстві, їх складування, облік та передавання у виробничий процес. Належне виконання працівниками своїх обов'язків забезпечить наявність необхідних матеріальних ресурсів для виробництва в потрібний момент у необхідній кількості.

4. Доступні підприємству кошти. Наявність доступних коштів надасть підприємству можливість формувати виробничі запаси в необхідному обсязі. Їх відсутність зумовлює пошук шляхів фінансування замовлень виробничих запасів, зменшення обсягів придбання тощо.

5. Виробничий цикл. Характеризується тривалістю та структурою, впливає на час перебування виробничих запасів на підприємстві та їхнє місце в процесі переробки.

6. Особливості виробничого процесу. Для забезпечення безперервності та безперебійності виробничого процесу потрібна наявність виробничих ресурсів. Їх відсутність зумовлює простої, що призводить до значних втрат для підприємства, які пов'язані із відновленням виробничого процесу та можливістю випуску продукції протягом часу простоювання.

7. Виробнича програма визначає планові обсяги виробництва продукції, необхідну кількість матеріальних ресурсів, що впливає на обсяги замовлень виробничих запасів, їх структуру, час зберігання тощо.

8. Номенклатура і асортимент продукції. Чим більші номенклатура та асортимент виготовлення продукції підприємствами, тим різноманітніша структура виробничих запасів підприємств.

9. Вартість формування та утримання виробничих запасів.

При формуванні виробничих запасів підприємство враховує витрати їх зберігання (вартість утримання складських приміщень, витрати на заробітну плату обслуговуючого персоналу тощо), порівнює такі витрати із витратами на замовлення та доставку виробничих запасів точно згідно із виробництвом.



Фактори внутрішнього середовища непрямої дії:

1. Цілі підприємства. Якщо цілями підприємства є збільшення обсягу виробництва, реорганізація підприємства, диверсифікація діяльності тощо, то, відповідно, це впливає на збільшення чи зменшення обсягу виробничих запасів та на зміну їх структури.

2. Завдання. Збільшення обсягу продукції, виготовлення продукції в обумовлений термін або позапланове виробництво, диверсифікація діяльності тощо зумовлюють формування відповідних видів виробничих запасів та коригування їх обсягу.

3. Технологія. Має значний вплив на формування виробничих запасів підприємства, адже масово-потоківі технології потребують застосування інших систем управління виробничими запасами та інших обсягів формування виробничих запасів порівняно із дрібносерійною або індивідуальною технологіями виробництва.

4. Працівники. Якісне виконання професійних обов'язків працівниками забезпечить цільове використання ресурсів, у тому числі й виробничих запасів, їх оптимальне формування, надходження, ефективне використання (уникнення браку), контролювання, регулювання недоліків тощо.

5. Організаційна структура управління підприємства відображає рівні управління, підпорядкування, визначає види робіт підрозділів, служб і складського господарства зокрема.

6. Ресурси. Наявність ресурсів забезпечує належне функціонування підприємства. Відсутність будь-якого із видів ресурсів зумовлює пошук шляхів поповнення ресурсної бази. Виробничі запаси є частиною матеріальних ресурсів. Фактори зовнішнього середовища прямої дії:

1. Постачальники. Рівень виробничої діяльності підприємства значною мірою залежить від своєчасності постачання виробничих запасів, їх належної якості тощо. Тому чималу роль у процесі управління запасами відіграють постачальники.

2. Інфраструктура. Наявність в інфраструктурі якісного сполучення, розвиненого складського господарства, надійних постачальників виробничих запасів, близькість із сировиною забезпечує оперативне постачання виробничих запасів, їх належне зберігання та необхідну кількість.

3. Організації-сусіди. Ефективна співпраця з організаціями, що знаходяться поблизу підприємства та використовують ті ж самі ресурси, склади, або наявність поблизу постачальників створює сприятливі умови в процесі управління запасами (поповнення запасів, їх зберігання), знижує витрати на утримання запасів, зменшує обсяги їх поповнення.

Фактори зовнішнього середовища непрямої дії:

1. Споживачі. При виробництві товарів враховуються смаки споживачів, очікуваний попит, що впливає на виробничу програму та, відповідно, на формування відповідних виробничих запасів.

2. Конкуренти. Здійснюють тиск на підприємство шляхом переманювання постачальників, перешкоджання постачанню запасів, змушують вибирати оптимальну систему управління виробничими запасами (таку систему, при якій фінансові ресурси акумулювались би не лише в запаси, але й розподілялись за всіма напрямками діяльності та підтримували конкурентоспроможність підприємства на належному рівні) тощо.

3. Законодавство. Законодавство може як стимулювати накопичення виробничих запасів, так і зумовлювати їх зменшення або впливати опосередковано на формування виробничих запасів. Наприклад, заборона імпорту матеріальних ресурсів, що використовує підприємство при виготовленні продукції, стимулює їх накопичення підприємством.

4. Науково-технічний прогрес та рівень техніки і технології. Науково-технічний прогрес стимулює розвиток новітніх технологій, вдосконалює організацію виробництва (пришвидшує потік інформаційного забезпечення, оборотність засобів виробництва, ресурсів тощо), зумовлює розроблення новітніх моделей технічного забезпечення, що вдосконалює систему управління, у тому числі й виробничих запасів (зменшуються витрати на їх

утримання, вдосконалюються системи поповнення, використання та зберігання виробничих запасів).

5. Міжнародні події та міжнародне оточення. Якщо постачання виробничих запасів здійснюється з-за кордону, то цей фактор має вагомое значення в контексті можливості постачання виробничих запасів з іноземних держав, часу доставки тощо. Міжнародні події та особливості міжнародних економічних відносин формують клімат для діяльності підприємств. Якщо виникають бар'єри між країнами, тоді ці процеси ускладнюються та здійснюється негативний вплив на діяльність підприємства, у тому числі й на управління запасами. Міжнародне оточення впливає на процеси діяльності підприємства опосередковано, через низку факторів макро- та мікрорівня.

6. Стан економіки. Стабільність економіки позитивно впливає на діяльність підприємства, тоді як дестабілізація породжує кризи різних масштабів, що чинить вплив на підприємства шляхом призупинення їх діяльності та банкрутства, що також впливає і на формування та накопичення виробничих запасів. Політичні обставини в країні можуть дестабілізувати економіку, що негативно впливатиме на розвиток підприємства та його процеси.

За характером і періодом впливу будь-який із факторів може мати як позитивний або негативний вплив, так і коротко-, середньо- або довгостроковий вплив. Це зумовлено особливістю функціонування кожного із підприємств, результативністю фактора тощо. До виробничих факторів впливу відносимо: виробничу програму, час виробничого циклу, середню потребу в запасах, тип виробництва, структуру запасів та особливості їх зберігання.

Цілі формування виробничих запасів, структура складського господарства, система контролювання виробничих запасів, система видачі та обліку виробничих запасів, засоби та методи регулювання виробничих запасів слід зарахувати до управлінських факторів впливу на виробничі запаси. Фінансовими факторами впливу на виробничі запаси є наявність фінансових

ресурсів, витрати на формування та утримання виробничих запасів. До інфраструктурних факторів впливу відносимо транспортне забезпечення, розвиток логістично-сервісного супроводу в регіоні.

Комунікації складського господарства, виробничих підрозділів та керівництва, постачальники, плинність працівників складського господарства, вмотивованість працівників складського господарства зараховуємо до інформаційно-комунікаційних факторів впливу на виробничі запаси.

Виробнича програма надає кількісні орієнтири при плануванні обсягу запасів відповідно до виробничого процесу протягом періоду виробництва. Середня потреба у виробничих запасах коригує формування обсягів виробничих запасів відповідно до їх використання в базовому періоді. Час виробничого циклу встановлює часові орієнтири при формуванні поточних виробничих запасів.

Скорочення або сповільнення циклу зумовлює нераціональне накопичення виробничих запасів. Масовий тип виробництва передбачає накопичення виробничих запасів та їх постійне перебування на підприємстві. При серійному типі виробництва обсяги виробничих запасів можуть періодично накопичуватися на підприємстві. Одиначний тип виробництва надасть можливість накопичувати виробничі запаси під конкретне виробництво продукції. Структура виробничих запасів та терміни їх зберігання визначають період зберігання виробничих запасів, якщо термін придатності є тривалим, а склад згрупованим – це полегшує складування, зберігання виробничих запасів тощо.

Нетривалі терміни зберігання зумовлюють псування виробничих запасів, вимагають спеціальних умов для їх зберігання та ускладнюють процес планування. Цілі формування виробничих запасів забезпечують цільове накопичення виробничих запасів. Неправильно поставлені цілі зумовлюють формування нераціональних обсягів запасів. Структура складського господарства чинить вплив на процес складування продукції, створюючи

певні перешкоди (відсутність відповідних приміщень, нераціональність розташування тощо) або, навпаки, покращуючи процес складування.

Система видачі та обліку запасів надає інформацію про наявність запасів, необхідну для їх контролювання (фіксує усі надходження, видатки запасів, витрати на їх придбання тощо).

Існує дві системи обліку запасів – системи періодичного та постійного обліку запасів. Система постійного обліку надає інформацію стосовно запасів у будь-який момент на основі розрахунків, тоді як система періодичного обліку запасів відображає обсяг запасів у кінці та на початку періоду на основі проведення інвентаризації залишків.

Система контролювання виробничих запасів передбачає визначення недоліків при формуванні, зберіганні та використанні виробничих запасів. Якщо ця система передбачає грамотне встановлення норм, критеріїв, інструментів, рівня централізації, то в результаті отримаємо ідентифікування недоліків у цій сфері. Засоби та методи усунення таких недоліків служать інструментарієм при регулюванні запасів. Наявність фінансових ресурсів забезпечує можливість формування виробничих запасів у повному обсязі відповідно до потреб або обмежує заплановане поповнення запасів, зумовлює їх відсутність та затримання замовлення.

Витрати на формування та утримання виробничих запасів визначають обсяги необхідних коштів при здійсненні замовлення виробничих запасів та їх утриманні. Транспортне забезпечення пришвидшує період доставки запасів, надає можливість регулювати їх обсяги та частоту поповнення. Наявність альтернативних видів транспорту дозволяє вибирати між часом та вартістю постачання, їх відсутність створює залежність від наявного. Розвиток логістично-сервісного супроводу в регіоні надасть можливість використовувати послуги логістичних компаній, орендувати склади, здійснювати спільне постачання тощо.

При високому рівні розвитку логістично-транспортного забезпечення підприємство може використовувати метод формування, поповнення та

використання виробничих запасів «точно своєчасно». Нерозвинене логістично-сервісне обслуговування передбачає, що всіма питаннями постачання та зберігання виробничих запасів підприємство буде займатися самостійно. Попит на виготовлену продукцію коригує обсяги виготовлення продукції та формування виробничих запасів відповідно до ринкового споживання.

Значні коливання попиту дисфункціонально впливають на процеси виробництва та накопичення виробничих запасів. Постачальники узалежнюють підприємства своєчасністю поставок запасів, їх належною якістю, доступністю цін тощо. Високий рівень комунікацій складського господарства, виробничих підрозділів та керівництва надасть можливість здійснювати обмін інформацією, що передбачає ефективне та оперативне реагування на ситуацію.

Вмотивованість працівників складського господарства покращує виконання працівниками своєї роботи. Тоді як плинність працівників складського господарства негативно впливає на його роботу, адже зумовлює необхідність навчання нового персоналу та період його адаптування на займаній посаді, що доволі часто супроводжується виробничими помилками. Кваліфіковані працівники виконують свою роботу якісно та без помилок, що позитивно відображається на роботі складського господарства.

## Висновки до розділу 1

Досліджено сутність виробничих запасів з логістичної та економічної точки зору. Дослідження теоретичних засад та критеріїв визнання виробничих запасів в операційному циклі з метою їх ідентифікації та майбутнього дослідження.

Обґрунтовано необхідність дослідження економічної сутності виробничих запасів на підставі систематизації економічних джерел та

нормативно-правових актів. Теоретично обґрунтовано значимість виробничих запасів для функціонування суб'єкта господарювання. Здійснено огляд законодавчих актів і нормативних документів, які регламентують облік, оподаткування й аудит операцій із виробничими запасами.

Враховуючи напрацювання науковців та досвід діяльності виробничих підприємств, сформовано типологію та змістове наповнення факторів впливу на виробничі запаси, яка охоплює фактори за такими типологічними ознаками: напрям впливу (зовнішнього та внутрішнього (прямої та непрямой дії) середовища); характер впливу (позитивного та негативного впливу); період дії (коротко-, середньо- та довгострокового впливу); зміст (виробничі (виробнича програма, час виробничого циклу, середня потреба в запасах, тип виробництва, структура запасів та особливості їх зберігання); фінансові (наявність фінансових ресурсів, витрати на формування та утримання виробничих запасів); кадрові (плинність працівників складського господарства, вмотивованість працівників складського господарства, кваліфікація працівників складського господарства); інфраструктурні (транспортне забезпечення, розвиток логістично-сервісного супроводу в регіоні); інформаційно-комунікаційні (комунікації складського господарства, виробничих підрозділів та керівництва, постачальники, попит на виготовлену продукцію); управлінські (цілі формування виробничих запасів, структура складського господарства, система контролювання виробничих запасів, система видачі та обліку виробничих запасів, засоби та методи регулювання виробничих запасів).

## РОЗДІЛ 2

### АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 2.1. Інформаційно-облікове забезпечення аудиту виробничих запасів

Оборотні активи на більшості вітчизняних підприємств є великою часткою всіх його активів і є важливим елементом економічної діяльності суб'єкта господарювання, впливаючи на кількісні та якісні параметри виробництва тощо. При цьому безперервність виробничого циклу, якість виробництва досягається завдяки наявності на підприємстві високоякісних виробничих потужностей.

Для ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства повинні належним чином організувати та вести облік виробничих запасів. Дотримання чіткої методології та визначених правил організації бухгалтерського обліку, контроль за їх переміщенням, зберіганням та використанням значно підвищить надійність операцій у цій ділянці обліку та зменшить фактичні витрати підприємства на виробництво готової продукції, робіт і надання послуг.

Здійснюючи облік операцій із виробничими запасами, підприємство повинно дотримуватися вимог П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого Наказом МФУ від 27.04.2000 № 192 [57]. Цим нормативним документом визначаються методологічні принципи визначення у бухгалтерському обліку інформації про запаси і відображення її у фінансовій звітності. У П(С)БО зазначено визначення та методи оцінки запасів, наведено перелік витрат, які формують первісну вартість запасів.

Інформаційна база аудиту виробничих запасів є предметною сферою дослідження, яка вміщує законодавчо-нормативні документи, облікову політику підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що



характеризує процеси кругообігу виробничих 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 від 07.02.2013 № 73, визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Відповідно до НП(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 у випадку, якщо стаття відповідає окремим 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 [55]. Цей законодавчий документ визначає основні методологічні засади створення в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства, а також її розкриття у фінансовій звітності.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [56]. Вказаний нормативний документ формулює методологічні принципи визначення в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її відображення у фінансовій звітності. Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності. Проте банки, бюджетні установи та окремі підприємства 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 формування достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства [59].

Згідно з Положенням № 879, інвентаризація запасів повинна проводитися за місцем зберігання та за визначеними матеріально відповідальними особами. Під час інвентаризації матеріальні запаси фіксуються в інвентарному описи за найменуванням з вказівкою на номенклатурний номер (при його наявності), вид, групу, сорт, одиницю виміру, ціну, суму та кількість (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, встановлює порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденцію рахунків [63].

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

Під час організації аудиторського процесу потрібно керуватися: Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [61]. 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. Вважаємо, 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.

Мета дослідження інформаційних джерел про виробничі запаси – підтвердити правочинність здійснених господарських операцій щодо запасів та достовірність 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.

Діючими нормативними актами з питань бухгалтерського обліку запасів в Україні передбачено, що транспортно-заготівельні витрати відразу ж включають або до собівартості одержаних запасів, або загальною сумою акумулюються на окремому субрахунку до синтетичного рахунка обліку запасів. Право вибору методу обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат надається підприємству, що доцільно зафіксувати у Наказі про облікову політику. При обранні того чи іншого варіанту обліку транспортно-заготівельних витрат, доцільно проаналізувати кожен із них з точки зору ефективності його використання на конкретному підприємстві.

Визначення груп, видів запасів при виборі одиниці обліку залежить від специфіки запасів та особливостей підприємства. Отже, при визначенні положень облікової політики слід враховувати: по-перше, спеціалізацію підприємства, по-друге, асортимент та номенклатуру запасів підприємства; по-третє, важливість окремого виду запасів та його дефіцитність.

Отже, при визначенні положень облікової політики слід враховувати: по-перше, спеціалізацію підприємства, по-друге, асортимент та номенклатуру запасів підприємства; по-третє, важливість окремого виду запасів та його дефіцитність. Запаси визнаються активом лише за умови, що підприємство отримає у майбутньому від їх використання економічні вигоди і вартість запасів може бути достовірно визначена [57].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, окрім зазначених критеріїв, передбачають використання таких додаткових критеріїв, як: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління), на

придбані (отримані) запаси; підприємство здійснює управління і контроль за запасами. Таким чином, підприємствам при врегулюванні питання щодо відображення інформації про визнання запасів активом, доцільно відображати всі чотири критерії визнання запасів активами.

Для правильної організації обліку виробничих запасів перш за все необхідно дати відповідь на низку запитань: звідки, коли, скільки і на яку суму надійшли запаси, як виконуються програми постачання; кому, коли і скільки відпущено запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок за окремими видами запасів і як дотримуються ліміти тощо.

Найбільш проблемним аспектом облікової політики виробничих запасів є вибір їх оцінки, що обумовлено наявністю варіативних підходів. Як відомо, оцінка запасів здійснюється за трьома напрямками: первісна оцінка запасів; оцінка вибуття запасів; оцінка запасів на дату балансу.

Питання щодо оцінки виробничих запасів постійно є об'єктом дискусії як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Так автор Н.В. Павлова рекомендує «відокремити витрати з придбанням виробничих запасів за видами для здійснення їх аналізу» [50].

З цією метою автор радить «змінити назву рахунка 93 «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» із введенням двох субрахунків». Крім вищевказаних пропозицій Н.В. Павлова також пропонує самостійно суб'єктам господарювання обирати методика розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат, це може бути «включення до собівартості запасів; до витрат виробництва; або до витрат звітного періоду» [50].

Узагальнено джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів подано на рисунку 2.1.

Вид джерела інформації	Найменування
------------------------	--------------

Законодавчі документи з обліку виробничих запасів, Наказ про облікову політику	→	Закон України « Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»; Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 та інші
Планово-розрахункові документи зі зберігання та використання запасів, договірні та розпорядчі документація	→	Кошториси та бюджети виробничих запасів, Розрахунок загальної потреби в оборотних коштах та виробничих запасах підприємства, калькуляції, договори про матеріальну відповідальність, договори з контрагентами тощо
Інформація за рахунками бухгалтерського обліку	→	Рахунок 20 «Виробничі запаси» та відповідні субрахунки
Первинні документи з обліку запасів	→	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти, довіреності та інші
Регістри аналітичного та синтетичного обліку	→	Відомості аналітичного обліку виробничих запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб, головна книга, відомості руху запасів, Журнал 5 або 5А та Відомість 5.1
Узагальнююча документація за результатами інвентаризації виробничих запасів	→	Інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, акт інвентаризації
Фінансова, податкова та внутрішня звітність підприємства	→	Баланс ( звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), примітки до фінансової звітності , форми внутрішньої звітності, що містять показники про надходження та рух виробничих запасів
Інші джерела інформації	→	Висновки за результатами попередньої аудиторської перевірки, інші документи, що містять результати контролю використання виробничих запасів

Рис.2.1. Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів

Як свідчить практика, існує ряд підприємств, які при придбанні виробничих запасів несуть транспортно-заготівельні витрати у незначних обсягах. У таких випадках дані витрати доцільно відразу ж включати

безпосередньо у первісну вартість придбаних виробничих запасів. Однак придбання лише одного виду виробничих запасів відбувається вкрай рідко. Як правило, на підставі одного транспортного документу придбаваються виробничі запаси різні за найменуваннями, одиницями виміру, купівельною вартістю, гатунком, вагою, тощо. У такому випадку розподіл невеликої за обсягом суми транспортно-заготівельних витрат між певними видами придбаних виробничих запасів є досить трудомістким і невиправданим процесом, так як потребує калькулювання собівартості кожного найменування запасу.

Інколи розподіл транспортно-заготівельних витрат неможливий внаслідок несвоєчасного надходження транспортних та розрахункових документів на підприємство. Тому включення транспортно-заготівельних витрат в склад витрат звичайної діяльності звітного періоду не вирішить проблему правильної організації обліку виробничих запасів на підприємстві. Для тих суб'єктів господарювання, де частка транспортно-заготівельних витрат у складі вартості придбаних виробничих запасів є значною, облік таких витрат доцільно вести не лише на окремо субрахунку, а й в розрізі видів таких витрат. Такий спосіб обліку транспортно-заготівельних витрат зможе забезпечити наявність інформації, необхідної для подальшого аналізу та контролю за складом, структурою та динамікою таких витрат.

На сьогоднішній день всі витрати, що виникли при придбанні виробничих запасів асоціюються з транспортно-заготівельними витратами. до складу транспортно-заготівельних витрат відносять не лише витрати безпосередньо пов'язані із заготівлею та транспортуванням запасів, а й витрати, що виникають під час навантаження та розвантаження, витрати, пов'язані з відрядженнями, мета яких укладання угоди на придбання виробничих запасів, вартість юридичних послуг тощо. Враховуючи вище наведене доцільно такі витрати називати не транспортно-заготівельними, а витратами, які пов'язані з придбанням виробничих запасів, і тому необхідно

чітко розмежовувати дві складові: транспортно-заготівельні витрати та інші витрати.

Варто зазначити, що облік виробничих запасів здійснюється за законодавчо визначеною методикою. Для організації синтетичного обліку наявності і руху виробничих запасів призначено рахунки 20 «Виробничі запаси» і, відповідно, рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Рахунок 20 «Виробничі запаси» використовують для узагальнення інформації про рух і наявність запасів сировини і матеріалів, які належать підприємству (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають в дорозі та переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. Відповідно, аналітичний облік ведеться за видами виробничих запасів, їх місцями зберігання і може узагальнюватись за спорідненими групами.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» визначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух МШП, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів. Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства [62]. Рахунки є активними: за дебетом відображаються надходження певних об'єктів, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо (рис. 2.2) [52].

	Дт	Кт
Сальдо на початок		
Надходження		Вибуття
Сальдо на кінець		

Рис. 2.2. Характеристика рахунків 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

Досліджуване підприємство до рахунку 20 можуть відкривати наступні субрахунки [52]:

– 201 «Сировина й матеріали» – відображає наявність та рух сировини та основних матеріалів, що входять до складу продукції, яка виготовляється, або необхідні компоненти для її виготовлення, а також допоміжні матеріали, які використовують для виготовлення продукції або господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі; «

– 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» – для обліку наявності та руху напівфабрикатів, які купляють, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для комплектації продукції, яка виготовляється, або потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;

– 203 «Паливо» – для обліку палива (нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів);

– 204 «Тара й тарні матеріали» – для обліку руху і наявності всіх видів тари, крім тієї, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків);

– 205 «Будівельні матеріали» – призначений для відображення руху будівельних матеріалів, деталей і конструкцій, обладнання та комплектуючих виробів, які необхідно монтувати, а також інших матеріальних цінностей потрібних для виконання будівельно-монтажних робіт, створення будівельних конструкцій і деталей;

– 206 «Матеріали, передані в переробку» – використовується для обліку матеріалів, переданих в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів;

– 207 «Запасні частини» – для обліку виготовлених або придбаних запасних частин, вузлів або готових деталей, а також агрегатів, які використовуються при проведенні ремонтів, зміни зношених частин машин,



транспортних засобів, обладнання, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті;

– 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – для узагальнення інформації про мінеральні добрива, отрутохімікати для протидії шкідникам та хворобам сільськогосподарських вирощувань, біопрепарати, спеціальні медикаменти, отрутохімікати, які використовують для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин;

– 209 «Інші матеріали» – використовується для обліку бланків суворого обліку (за вартістю придбання), відходів виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, отримані від ліквідації основних засобів, які не можуть використовувати як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Облік запасів не вважається складним, виняток може становити тільки облік витрат на виробництво і визначення собівартості продукції, робіт, послуг і т. д. Однак він є одним з найбільш трудомістких розділів діяльності бухгалтерів, оскільки оперує десятками, сотнями, а іноді і тисячами найменувань запасів і досить часто його значення недооцінюється. Як при ручному, так і при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку (за допомогою комп'ютерних програм, наприклад, таких як «1С: Підприємство», «Парус», «Бест», «Парус — Підприємство», «Акцент», «Інфо-бухгалтер») облік виробничих запасів ведуть за допомогою проведення на субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси».

На великих і середніх підприємствах, для яких використовується чимала номенклатура матеріальних цінностей, з метою раціонального обліку, якісного контролю за наявністю і використанням матеріальних цінностей і з метою уникнення помилок в обліку виробничих запасів, попередження фактів пересортиці, усі виробничі запаси деталізують на більш докладні угруповання на відповідних аналітичних рахунках першого і другого порядків [66]. На сьогодні ведення бізнесової діяльності на підприємствах в Україні

характеризується тим, що чинна методика обліку запасів не відповідає сучасним інформаційним вимогам через що система управління виробничими запасами є недостатньо ефективна. Саме тому в умовах реформування національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів суб'єкти господарювання отримали більше самостійності в організації і методиці обліку шляхом розробки облікової політики підприємства.

## **2.2. Порядок проведення та основна мета аудиту використання виробничих запасів**

Аудит запасів будь-якого суб'єкта господарювання є чи не найскладнішою частиною аудиторської перевірки. А якщо йдеться про перевірку діяльності підприємств виробничої сфери, то рівень складності значно підвищується. Питання аудиту виробничих запасів набувають особливої актуальності у зв'язку з необхідністю забезпечення керівництва оперативною і достовірною інформацією для здійснення управління підприємством, а також процесами, які в ньому відбуваються. Окрім того, достовірна інформація у фінансовій звітності клієнта представляє інтерес і для інших груп як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, кожна із яких має різні інформаційні потреби та може висувати нові вимоги (критерії) до інформації, що надається аудитором. Усе зазначене визначає необхідність дослідження методичних аспектів аудиту виробничих запасів, зокрема в частині тверджень та критеріїв оцінки достовірності інформації щодо запасів.

Алгоритм перевірки залежатиме від різних факторів та умов, серед яких форма власності, організаційно-правова форма господарюючого суб'єкта, внутрішні і зовнішні умови функціонування, а також рівня розвитку конкретного економічного суб'єкта, його видів та обсягів діяльності, системи оподаткування; організації діяльності бухгалтерської служби

(використовувані форми та методи обліку; програмне забезпечення; рівні кваліфікації та вимоги до працівників бухгалтерської служби), наявність і ефективність існування системи внутрішнього контролю тощо.

Разом з тим не менш визначальними чинниками є професійна майстерність, компетентність і досвід самого аудитора. Загалом, визначаючи напрями перевірки, аудитор має орієнтуватись на завдання та запити, які сформовано клієнтом і погоджено з ним у договорі, та із їх врахуванням чітко сформулювати основну мету і процедури аудиту. У загальному вигляді метою аудиту є встановлення істини (достовірності) про об'єкт, що вивчається. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з їх надходженням, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за їх межами [76].

Необхідною умовою діяльності та розвитку підприємства є забезпечення його достатньою кількістю товарно-матеріальних запасів, насамперед виробничих запасів. Цей фактор сприятиме безперебійному та ефективному функціонуванню суб'єкта господарювання. Водночас аудит – це доволі трудомісткий і складний процес перевірки, він містить дослідження правильності проведення інвентаризації та оцінки запасів, їх передачі та використання у виробництві, норм використання, зберігання та дослідження складського обліку.

Метою аудиту виробничих запасів є отримання впорядкованого та достовірного аудиторського звіту, висловлення незалежної думки аудитора щодо їх бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності. З метою надання повної, достовірної та неупередженої інформації щодо користувачів про запаси, аудит спрямований на виконання наступних завдань:

- перевірити наявність запасів на складах та умови їх зберігання;
- проведення операцій із виробничими запасами, які повинні здійснюватися відповідно до чинного законодавства;
- правильне визнання запасів як активів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»;

- дотримання правил відображених в обліковій політиці щодо облікового відображення запасів та їх ідентифікація у звітності;
- вивчення належного стану складів для запасів;
- своєчасність та точність інтерпретації операцій руху запасів, а саме надходження, їх продаж або внутрішнє переміщення;
- перевірка правильності та порядку проведення переоцінки й уцінки здійснення індексації;
- дотримання встановлених норм списання запасів та їх використання на виробництві;
- встановлення незаконних дій щодо руху, купівлі виробничих запасів та помилок в обліку та звітності.

Об'єктами аудиту виробничих запасів виступають матеріальні цінності. Їх аудит виконується на підставі перевірки первинних документів, які впливають на відображення у бухгалтерському обліку; облікових регістрах, що використовуються для відображення переміщення та узагальнення у фінансовій звітності. Під час здійснення аудиту виробничих запасів застосовують певні прийоми та методи, а саме здійснюються контрольне зіставлення та порівняння документальних даних, проводиться інвентаризація, здійснюється перевірка правильності розрахунків норм природних втрат тощо).

Перед початком аудиту доцільно скласти план, згідно якого він буде проводитися. Узагальнено він складається з таких етапів:

- дослідження організації складського господарства;
- визначення організації складського обліку;
- проведення інвентаризація;
- визначення правильності оцінки і переоцінки;
- аналіз первинних облікових документів;
- дослідження правильності оприбуткування;
- вивчення правильності та обґрунтованості списання;
- дослідження регістрів синтетичного та аналітичного обліку;

- дослідження головної книги;
- вивчення звітності підприємства;
- узагальнення інформації про результати аудиту виробничих запасів.

Під час аудиторського дослідження проводиться збір інформаційних доказів за такими критеріями.

1) Існування, а саме кількість фізично наявних запасів має відповідати облікового відображеній кількості.

2) Права та зобов'язання. Аудитору необхідно удостоверитися в тому, що права організації на виробничі запаси, що відображені у фінансовій звітності, мають документальне підтвердження та не обмежені правами третіх осіб (користувачів).

3) Виникнення. Потрібно переконатися в тому, що відображені в бухгалтерському обліку операції з придбання та вибуття виробничих запасів виникли протягом звітного періоду.

4) Повнота. Варто переконатися, що відсутні виробничі запаси, які повинні були бути відображені в облікових документах та звітності, але не були в ньому відображені.

5) Вартісна оцінка. Потрібно переконатися в тому, що виробничі запаси відображені в обліку та звітності за правильною оцінкою, а саме за фактичною собівартістю або за ринковою вартістю, якщо вона нижче за фактичну собівартість. Також потрібно удостоверитися в тому, що вся суттєва інформація про виробничі запаси розкрита у звітності.

Головне призначення аудиту полягає у формулюванні порушень та недоліків обліку та відображення у фінансовій звітності, можливих шляхів їх усунення та подальшого виникнення, що приведе до покращення фінансового стану підприємства.

З цього випливає, що основною метою проведення аудиту виробничих запасів є виявлення причин та пошук методів уникнення зменшення їх внаслідок неефективних витрат. Оскільки причинами виникнення такої ситуації можуть бути випадкові втрати або крадіжки, нераціональне їх

використання, неналежне зберігання тощо. Адже запобігти таким проблемам можна шляхом дотримання налагодженого внутрішнього контролю: відповідати за відпущення виробничих запасів повинен персонал певної кваліфікації; підприємство повинно забезпечувати достатню технічну базу, яка дасть можливість контролювати витрати і надходження запасів; доцільно впроваджуватися інші способи використання виробничих запасів. Щоб передбачити та попередити псування та випадкові втрати підприємства використовують методи внутрішнього аудиту: встановлення протипожежної системи; дотримання встановлених норм зберігання запасів; дотримання термінів придатності запасів, за умови, що він обмежений; систематична ревізія з метою виявлення застарілих або непридатних для використання запасів.

Досягнення мети вчасно і в повному обсязі, та ще й з пониженим аудиторським ризиком можливе завдяки здійсненню належним чином планування. Л. Б. Прокопович зазначає щодо ролі планування, яке дозволяє «... своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми, належно організовувати і управляти завданням з аудиту...; обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності. щоб діяти у відповідь на очікувані ризики...» [64, с. 1015].

Під час планування аудиторю необхідно оцінити ризик існування суттєвих відхилень у фінансовій звітності, які можуть виникати внаслідок звичайних помилок або в результаті шахрайства [32]. На рис. 2.3 узагальнено наведено можливі ризики помилок і шахрайства в обліку запасів, які повинен передбачити аудитор, зміст яких визначатиме перелік аудиторських процедур у програмі аудиту. У ній описується характер, час і обсяг запланованих процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень [Сухарева].

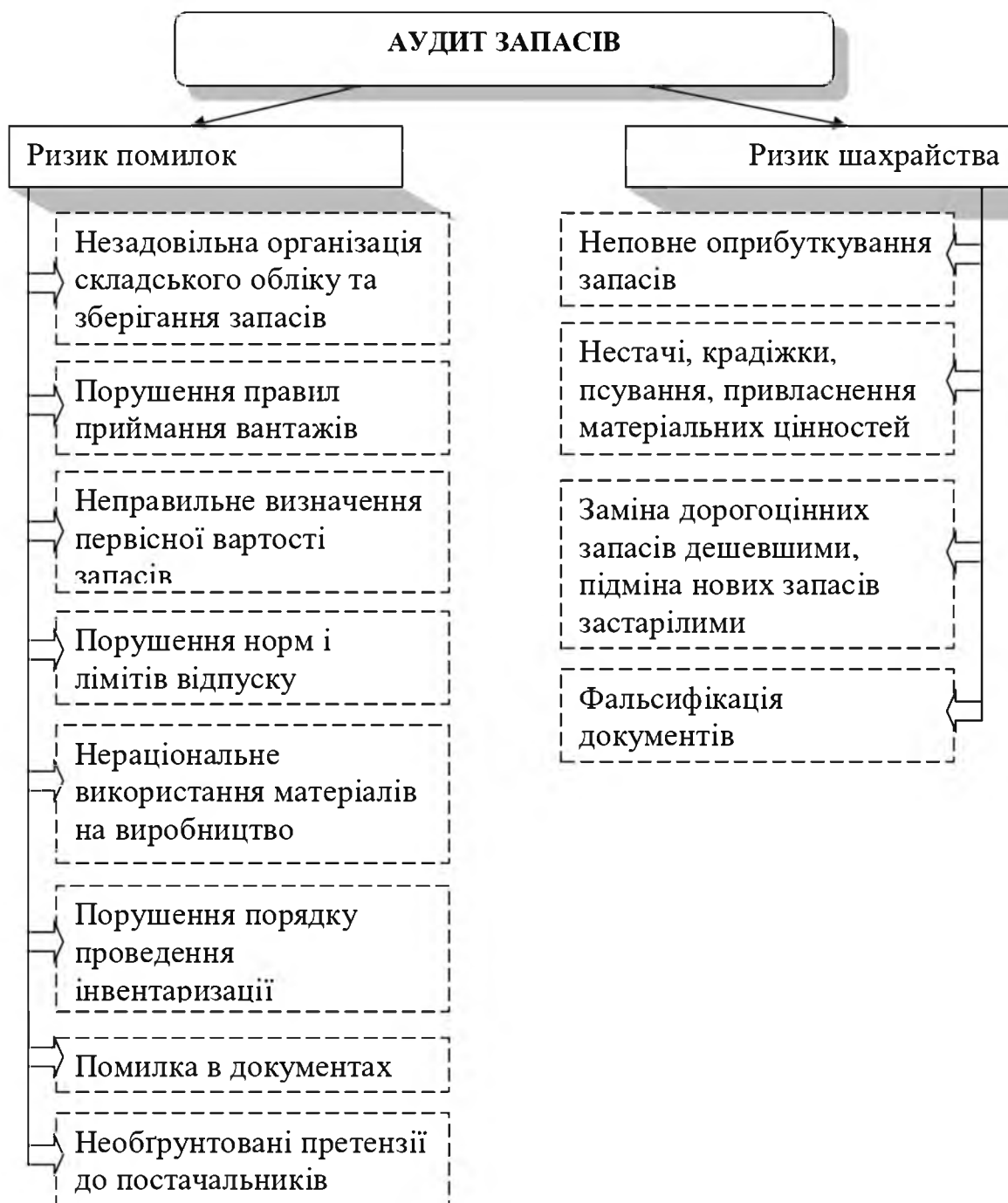


Рис 2.3. Ризики помилок та шахрайства в обліку операцій із запасами

Щодо тверджень, які раніше в аудиторській практиці здебільшого трактувались як «критерії» оцінки фінансової звітності, які використовує аудитор під час формування основи для аудиторського висновку, то відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [Павлова], їх слід розглядати за трьома категоріями:

1) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду (існування, права і зобов'язання, повнота, оцінка вартості та розподіл) – головним чином, це твердження, що містять показники Балансу (Звіту про фінансовий стан);

2) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється (настання, повнота, точність, закриття реєстрів, класифікація) – це твердження, що містять показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);

3) твердження про розкриття і подання інформації (настання та права і зобов'язання, повнота, класифікація і зрозумілість, точність та оцінка) – це твердження, що містять показники приміток до фінансової звітності [71].

Аудитору необхідно визначити зміст тверджень для кожної статті фінансової звітності і після цього спланувати перелік та обсяг процедур для кожного ідентифікованого твердження. Якщо конкретизувати зміст тверджень відповідно до завдань аудиту запасів, рекомендованих до застосування МСА 315, то такими твердженнями, щодо яких аудитор має зібрати докази, є наступні: існування, права і зобов'язання, оцінка вартості і розподіл, повнота.

Критерій «існування» вимагає зібрати докази з тим, щоб переконатись, запаси, відображені в обліку і звітності клієнта, дійсно існують на певну дату. Основним застосовуваним методичним прийомом для збору аудиторських доказів за цим критерієм є інвентаризація. Такий простий і механічний методичний прийом фактичного контролю, однак питання присутності аудитора під час її проведення породжує чимало дискусій. Так, наприклад, як стверджує Павлова Н.В., присутність аудитора при проведенні інвентаризації цілком обґрунтована, тому що результатом є не тільки виявлення помилок та викривлень, а й можливість правильно оцінити систему бухгалтерського обліку та надійність внутрішнього контролю на підприємстві [50].

Якщо ж оцінка інвентаризаційної роботи на підприємстві підтверджує дотримання визначених строків проведення інвентаризації за відповідними об'єктами і, окрім планових, проводяться ще й позапланові інвентаризації або перманентні інвентаризації, результати проведення яких знайшли належне



документальне й облікове відображення, а також відповідне управлінське рішення, то виникає питання, чи доцільно аудитору витратити чимало часу на таку трудомістку процедуру, та й ще такого об'єкту як запаси, які в складі активів підприємств, зазвичай, займають значну питому вагу, а особливо, коли йдеться про великі підприємства виробничої сфери, для яких характерним є наявність найрізноманітніших їх видів, і де відбувається їх постійний рух. А також при аудиті річної фінансової звітності, затвердженої клієнтом, то результати проведеної інвентаризації з участю аудитора після дати складання вимагатимуть їх коригування із врахуванням операцій з нахождення і вибуття запасів (збільшення на вартість чи кількість запасів, що вибули або зменшення на вартість чи кількість запасів, що надійшли) за період між датою складання звітності та датою проведення інвентаризації. А відтак, знову процес аудиту призводить до збільшення обсягу аудиторських процедур, затрат часу, додаткового залучення асистентів-помічників, тощо.

Якщо проаналізувати зміст наведених критеріїв оцінки фінансової звітності для статей виробничих запасів, то спостерігається тісний взаємозв'язок між ними. Прямим доказом цього є також і те, що методичні прийоми і фактичного, і документального контролю, які застосовує за необхідності аудитор, можуть забезпечити аудиторськими доказами щодо відповідності кільком твердженням (критеріям). Так, наприклад, перевірка операцій з оприбуткування запасів може надати аудиторські докази і щодо їх існування, і повноти, прав та зобов'язань, а також щодо оцінки їх вартості. Разом з тим, цілком слушною є думка Каменської Т.О., яка стверджує, що «...докази стосовно одного твердження (наприклад, щодо існування запасів) не можуть компенсувати відсутність аудиторських доказів щодо іншого твердження (наприклад, оцінки вартості)» [26].

Також у Примітках до фінансової звітності щодо запасів за міжнародними стандартами розкривається інформація, а саме інформацію з облікової політики прийняту для оцінки запасів, а також метод для визначення собівартості; загальна балансова і класифікована вартість запасів; справедлива

вартість (балансова вартість за чистою вартістю реалізації) за мінусом витрат на продаж; запаси, списані на витрати; суми будь-яких уцінок, величина повернення будь-якого списання (уцінки); обставини або події, які призвели до відновлення списання запасів. Тому аудитор має перевірити твердження клієнта що містяться в інформації приміток, зокрема і щодо запасів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Твердження керівництва щодо запасів, представлені у Примітках до річної фінансової звітності

Твердження	Зміст
Настання та права і зобов'язання	події, операції із запасами та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання
Повнота	передбачене розкриття всієї інформації щодо запасів, яка повинна бути включена до фінансових звітів
Класифікація і зрозумілість	інформація щодо запасів представлена і визначена відповідним чином, розкриття інформації чітко сформульовано
Точність та оцінка	фінансова та інша інформація за операціями із запасами розкрита достовірно у відповідних сумах

Аудит запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо запасів, представлених у фінансовій звітності шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази, джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта в цілому, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності.

### 2.3. Програма аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства

Господарська діяльність підприємства неодмінно пов'язана із рухом виробничих запасів. Важливою умовою для забезпечення їх збереження та правильності здійснення обліку є вчасне та правильне документальне оформлення операцій з надходження, вибуття та зберігання на підприємстві виробничих запасів. Тому актуальною проблемою на сьогодні стає перевірка правильності, своєчасності та законності ведення обліку виробничих запасів.

Основні завдання проведення аудиту виробничих запасів: оцінити стан аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів, які здійснювало підприємство за період, що перевіряється; виконати перевірку своєчасності та правильності відображення в обліку виробничих запасів; здійснити перевірку додержання підприємством вимог нормативних документів, які регламентують порядок ведення обліку виробничих запасів. Анкету перевірки виробничих запасів подано в додатку А. А результату проведеного тестування на досліджуваному підприємстві виявлено результати перевірки десяти працівників та отримано інформацію про ведення обліку та зберігання виробничих запасів. Цю інформацію узагальнено та систематизовано з метою виявлення найбільш-типових помилок і визначення імовірності виявлення порушень щодо зберігання, переміщення, отримання, обліку та аналізу виробничих запасів та подано в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

#### Анкета перевірки виробничих запасів

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Можливо

1.	Скільки років ви працюєте на підприємстві?				
	0-1		1		
	1-5		6		
	5 і більше		3		
2.	Який метод вибуття запасів використовується на підприємстві				
	FIFO		9		
	Середньозваженої собівартості		1		
	Інший				
3.	Надходження виробничих запасів оформлюють	1			
	Накладна		7		
	Товаро-транспортна накладана				
	Прибутковий ордер		2		
	Акт про приймання матеріалів				
4.	Відпуск у виробництво оформлюються				
	Лімітно-забірна картка		9		
	Накладна вимога на відпуск		1		
	Матеріальний звіт				
5.	Чи можна відпускати виробничі запаси без довіреності?			10	
6.	Чи використовується для обліку виробничих запасів на складі Картка складського обліку матеріалів?		10		
7.	Чи використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку Відомість обліку залишку матеріалів на складі?		10		
8.	На якому рахунку обліковуються виробничі запаси?				
	20		8		1
	23		1		
	26				
	28				
9.	Чи є на підприємстві наказ про облікову політику?		10		
10.	Як відображається в обліку отримання виробничих запасів від постачальника на умовах наступної оплати:				
	Дт 201 Кт 311		1		1
	Дт 201 Кт 631		6		1
	Дт 201 Кт 361		1		
11.	Як відображається в обліку відпуск матеріалів у виробництво:				
	Дт 23 Кт 201		9		
	Дт 201 Кт 23		1		
	Дт 26 Кт 201				

12.	Як відображається в обліку отримання запасів від підзвітних осіб			
	Дт 201 Кт 372		9	
	Дт 372 Кт 301			
	Дт 372 Кт 201		1	
13.	Як відображається в обліку внесення виробничих запасів до статутного капіталу підприємства			
	Дт 201 Кт 46			1
	Дт 201 Кт 40		8	1
	Дт 201 Кт 631			
14.	Яка періодичність проведення інвентаризації виробничих запасів?			
	Раз на рік		10	
	Двічі на рік			
	Не проводиться			
15.	Як ведеться облік виробничих запасів:			
	Вручну			
	Автоматизовано		1	
	Комбіновано		9	
16.	Хто приймає рішення про закупівлю та відпуск у виробництво запасів			
	Керівник		4	
	Головний бухгалтер		3	
	Начальник виробництва		3	

У програмі аудиту виробничих запасів відображає основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки. План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт на основних етапах аудиту і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації. Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту виробничих запасів, який складатиметься з таких етапів:

1. Підготовчий. Відбувається ознайомлення з бізнесом клієнта, визначення аудиторських ризиків, планування аудиту виробничих запасів. Для отримання достовірної інформації розглядається статут, звіти попередніх перевірок та накази.

2. Основний. Цей етап передбачає перевірку правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду, віднесення до виробних витрат, оформлення первинних документів, рознесення виробничих

запасів на субрахунках, оцінки запасів при надходженні, використанні, достовірність кореспонденції рахунків, відображення вартості у Балансі, залишок на кінець періоду. Для підтвердження інформації аудитор вивчає накладні, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів, лімітно-забірні картки, накладні вимоги на відпуск або внутрішнє переміщення матеріалів, матеріальний звіт, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, доручення, журнали, головну книгу, Баланс.

3. Завершальний етап передбачає складання аудиторського звіту і висновку. При первинному аудиті процедури аудиту будуть залежить від рівня довіри до результатів попереднього аудиту. Якщо аудит буде базуватися на даних попереднього аудиту, то необхідно уважно вивчити його робочі документи або детально організацію обліку виробничих запасів, чи адекватним був підхід попереднього аудитора. Програму аудиту виробничих запасів наведено в таблиці 2.3.

Питання оцінки якості аудиторських завдань з метою попередження ризиків невиявлення потребують подальшої уваги та більш досконалого опрацювання шляхом дослідження процесу виконання завдання та застосування робочих документів. Аудитор, який здійснює аудит виробничих запасів протягом усієї перевірки, формує робочу документацію, необхідну для:

- складання планів;
- аргументу виконання плану перевірки;
- систематизації інформації;
- формування основи для визначення ефективності виконаної роботи аудитором.

Таблиця 2.3

Координація завдань, переліку аудиторських процедур і методів перевірки

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Критерії якості	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Впевнитись у відповідності залишку на початок виробничих запасів	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на початок періоду	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	ВЗ-1			
2	Впевнитись у правильності віднесення до виробничих запасів	Перевірити правильності віднесення до виробничих запасів	А, Б, В, Г	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-2			
3	Впевнитись у правильності і повності оформлення первинних документів	Перевірити правильність оформлення первинних документів	А, Б, В, Г, Д	Документальний формальний, по суті, вибірковий	ВЗ-3			
4	Впевнитись у правильності віднесення виробничих запасів до відповідних субрахунків	Перевірити правильність віднесення виробничих запасів до субрахунків	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-4			
5	Впевнитись у правильності оцінки запасів при надходженні	Перевірити правильність оцінки запасів при надходженні	А, Б, В, Г, Е	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-5			
6	Впевнитись у правильності оцінки запасів при їх використанні	Перевірити правильність оцінки запасів при їх використанні	А, Б, В, Г, Е	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий <i>продовження табл. 2.3</i>	ВЗ-6			
7	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з виробничих запасів	Перевірити правильність кореспонденції рахунків з виробничих запасів	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-7			

8	Впевнитись у правильності відображення вартості у Балансі	Перевірити правильність відображення вартості у Балансі	А, Б, В, Г, Е	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	ВЗ-8			
9	Впевнитись у правильності визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	ВЗ-9			
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є								

Для вирішення поставлених завдань аудиту виробничих запасів узагальнено рекомендації вітчизняних науковців і запропоновано робочі документи аудитора (додатки Б-Г), які, стануть обґрунтованими доказами якісного проведення аудиту виробничих запасів. Приклади окремих перевірок для досліджуваного підприємства у 2019 році подано в таблиці 2.4.

Проаналізувавши дані перевірки залишку виробничих запасів на початок періоду можна стверджувати що за більшістю рахунків облік введеться вірно і не містить відхилень. Виникнення таких результатів зіставлення можуть бути трьох варіантів:

- фактична кількість списаної сировини та матеріалів відповідає нормам;
- фактична кількість списаної сировини більша від норми;
- фактична кількість списаної сировини менша від норми.

Таблиця 2.4

Перевірка правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду, тис грн.

Рахунок	Баланс на кінець	Баланс на		Відхилення
---------	------------------	-----------	--	------------



	попереднього періоду	початок звітного періоду	Головна книга	балансу на початок звітного періоду від балансу на кінець попереднього періоду	Балансу на початок звітного періоду від головної книги
201	258 369	258369	264125	0	5756
202	12356	12356	12356	0	0
203	64890	60489	604489	-4401	0
204	32101	32101	32101	0	0
205	249651	254873	245870	-3781	-9003

Аудитором в ході перевірки виявлено незначні відхилення у субрахунку «Сировина і матеріали», що може бути пов'язано із відпуском сировини у виробництво та не оприбуткуванням отриманих запасів вчасно. Сформувавши інформацію за попередній період виявлено відхилення за субрахунком «Паливо» на 4401 тис. грн. Значні відхилення згідно перевірки звітності і визначення арифметичних сум даних Головної книги виявлено за субрахунком «Будівельні матеріали». Це пов'язано з виявлень помилок та шахрайств при придбанні будівельних матеріалів.

Якщо списано більше, ніж передбачено нормами, то необхідно визначити причини, отримавши пояснення від технолога, матеріально-відповідальної особи або начальника цеху.

Причинами перевитрат можуть бути:

неякісна сировина (тоді необхідно встановити, від кого вона надійшла, хто укладав договір від клієнта, за якою ціною була закуплена сировина, визначити, чи можна закупити подібну сировину в іншого постачальника і за якою ціною. Запропонувати заходи щодо покращання стану клієнта); велика кількість сировини потрапляє у відходи через недосконалість технології та обладнання.

В обох ситуаціях документальний контроль доцільно підтвердити результатами фактичної перевірки експертною оцінкою сировини, якщо така є в наявності; контрольним запуском сировини у виробництво (за участю спеціалістів, експертів, технологів).

Таким чином для досліджуваного підприємства розроблено програму аудиту виробничих запасів, яка на відміну від існуючих включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора з метою для підвищення фінансової безпеки підприємства. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку виробничих запасів на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку виробничих запасів, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства.

## Висновки до розділу 2

Матеріальні затрати становлять значну частку собівартості продукції. Від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність, показники прибутковості акцій тощо). Тобто від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов'язаних із рухом виробничих запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників, що стає об'єктивною необхідністю проведення аудиту окресленого активу.

Метою аудиту виробничих запасів є отримання впорядкованого та достовірного аудиторського звіту, висловлення незалежної думки аудитора щодо бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства і відображення у фінансовій звітності. З метою надання повної, достовірної та неупередженої інформації щодо користувачів про запаси, аудит спрямований перевірити наявність запасів на складах та умови їх зберігання; проведення операцій із виробничими запасами, які повинні здійснюватися відповідно до чинного

законодавства; правильне визнання запасів як активів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»; дотримання правил відображених в обліковій політиці щодо облікового відображення запасів та їх ідентифікація у звітності; вивчення належного стану складів для запасів; своєчасність та точність інтерпретації операцій руху запасів, а саме надходження, їх продаж або внутрішнє переміщення; перевірка правильності та порядку проведення переоцінки й уцінки здійснення індексації; дотримання встановлених норм списання запасів та їх використання на виробництві; встановлення незаконних дій щодо руху, купівлі виробничих запасів та помилок в обліку та звітності.

В результаті проведеного дослідження, узагальнення, систематизації та оптимізації для досліджуваного підприємства запропоновано програму аудиту виробничих запасів, яка включає: анкету, загальний план аудиту, програму аудиту, робочі документи аудитора з метою для підвищення фінансової безпеки підприємства. Запропонована методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку виробничих запасів на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку виробничих запасів, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства.

### РОЗДІЛ 3

## АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

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

Необхідною умовою фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємства є наявність ресурсного потенціалу. При цьому надзвичайно важливе значення в структурі ресурсів та складі майна підприємства посідають виробничі запаси, які забезпечують стабільність, безперервність та ритмічність господарської діяльності суб'єкта і гарантуватимуть його економічну безпеку. Окрім цього аналіз стану та ефективності використання виробничих запасів є важливим завданням та необхідним інструментом діяльності підприємства.

Обов'язковою умовою досягнення високих прикінцевих результатів від виробничої діяльності підприємства й підвищення її ефективності є постійне та продумане укомплектовування запасів і майстерне керування ними. Прийняття рішень щодо управління матеріальними ресурсами впливає на всю господарську діяльність суб'єкта господарювання: обсяг реалізації (виробництва), величину витрат, прибуток і рентабельність. Тому, для вітчизняного суб'єкта господарювання однією з найважливіших функцій стає аналіз забезпечення підприємства матеріальними ресурсами та оцінка ефективності їх витрачання.

На основі дослідження літературних джерел можна стверджувати про існування спорідненого підходу до ролі та значення аналізу виробничих запасів підприємства, їх функціональності, необхідності дослідження та формування перспектив використання, адже саме запаси становлять основу господарської діяльності підприємства загалом та отримання в результаті економічних економічних вигод (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

## Основні підходи до ролі та значення аналізу виробничих запасів

№ з/п	Автор	Визначення
1	Атамас П. Й. [3, с. 7]	Одним з головних інструментів дослідження внутрішньовиробничих резервів економії та раціонального використання виробничих запасів на підприємстві є економічний аналіз
2	Багрій К.Л. [5, с. 51]	Важливе місце у вдосконаленні економічної системи управління та покращення рівня роботи посідає аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління
3	Білик М.С., Кіндрацька Г.І., Кобиліух О.Я. [8, с. 254]	Аналіз запасів як філософія обґрунтування відповідних рішень з урахуванням минулих тенденцій, поточного стану та можливостей прогнозування напрямів розвитку підприємства набуває особливого значення
4	Герасимчук З.В. [17, с. 57]	Аналіз діяльності підприємства потрібно виконувати, оскільки неможливо успішно вести господарську діяльність без ощадливого використання виробничих запасів
5	Кашена Н.Б., Цуканова О.В. [28, с. 128]	Вирішення проблем ефективного управління виробничими запасами підприємства неможливо без всебічної оцінки їх наявності та ефективності використання, а це в свою чергу, потребує дієвих методик аналізу
6	Федченко Т.В., Махов М.С [74]	В структурі собівартості продукції виробничого підприємства найбільшу питому вагу займають витрати виробничих запасів, тобто матеріальні витрати. Тому аналіз використання виробничих ресурсів має дуже важливе значення. Він дозволяє виявити тенденції зміни обсягів витрачання виробничих запасів і показників ефективності їх використання, оцінити реальність встановлених на підприємстві норм і нормативів витрачання матеріалів на одиницю виробу
7	Юшко Т.І., Одажіу Т.Г. [78]	Аналіз матеріальних запасів має велике значення як у виробничому, так і у фінансовому аспектах. Використання запасів підпорядковане єдиній меті – забезпеченню безперебійного процесу виробництва та реалізації продукції. Ефективне управління запасами на основі аналізу дозволяє знизити тривалість виробничого та всього операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх збереження, визволити з поточного господарського обороту частину фінансових засобів, реінвестуючи їх в інші активи

Проаналізувавши вищезазначені підходи авторів, очевидно, що аналіз запасів підприємства відіграє важливу роль в оцінці ефективності господарської діяльності суб'єкта господарювання, оскільки він служить джерелом інформації для формування своєчасного, ефективного та раціонального управлінського рішення. Важливо, що цей інструмент не тільки розраховує можливі відхилення (заощадження чи перевищення витрат) фактично витрачених ресурсів від запланованих показників, але і визначає причини цих відхилень, тобто вплив певного набору факторів на величину витрат. Також аналіз матеріальних ресурсів дозволяє виявити резерви для зменшення матеріаломісткості продукції підприємства та розробити оптимальні економічно обґрунтовані управлінські рішення з метою подальшого розвитку виробництва.

Аналіз виробничих запасів підприємства має на меті забезпечити ефективне виконання виробничої програми шляхом мінімізації матеріальних витрат, скорочення запасів, зменшення витрат ресурсів та підвищення їх якості. Виходячи з окресленої мети, основними завданнями економічного аналізу безпеки та використання виробничих запасів є наступне: оцінка реальності логістичних планів, ступеня реалізації, впливу на обсяг виробництва, його собівартість та інші показники господарська діяльність; оцінка інтенсивності та ефективності матеріальних ресурсів; визначення характеру товарних запасів, оцінка руху та структури споживання матеріальних ресурсів; систематизація факторів, що призвели до відхилення фактичних показників використання товарних запасів від планових (прогнозованих); моделювання взаємозв'язку між виробництвом та витратою матеріалу, матеріальною продукцією, іншими чинниками виявлення внутрішніх резервів накопичень запасів та оцінка їх впливу на діяльність.

Ліпчанська О.В. і Тринка Л.Я. зазначають, що аналіз виробничих запасів сучасного суб'єкта господарювання повинен проводитися в контексті трьох ключових напрямків: аналіз забезпечення матеріальними ресурсами

підприємства, аналіз використання виробничих запасів та впливу матеріальних ресурсів на результати виробництва підприємства (рис. 3.1).

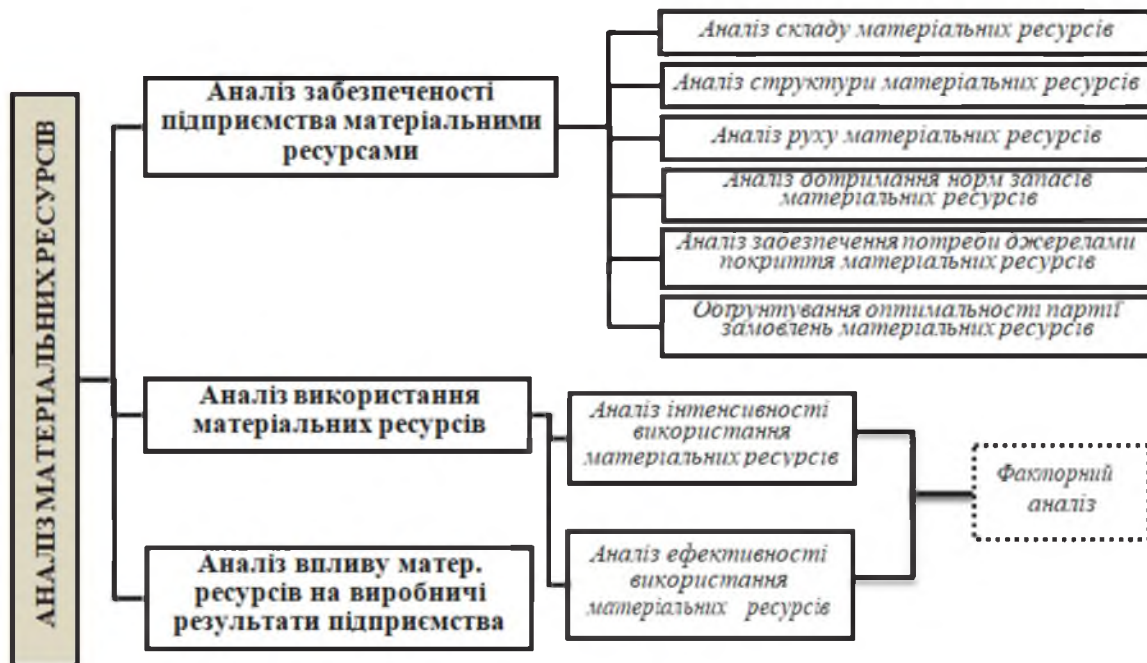


Рис. 3.1. Основні напрями аналізу виробничих запасів запропоновані Тринькою Л.Я. та Липчанською (Іванчук) О.В.

Важливе місце в організації аналітичної роботи посідає визначення змісту та послідовності окремих етапів, адже ефективність аналізу господарської діяльності у значній мірі залежить від її правильної організації. Тобто забезпечення ефективності аналітичної роботи повинно чітко продумуватись, плануватись та організовуватись. Тому доцільно представити аналітичний процес у вигляді певної послідовності однорідних робіт, що допоможе систематизувати та оптимізувати методику, зменшити складність аналітичних процедур та підсилити отриманий ефект.

Варто зазначити, що сьогодні в економічній літературі представлені різні підходи до кількості та деталізації етапів та напрямків аналізу виробничих запасів підприємства, що свідчить про неоднозначність думок вчених. А саме, Барнгольц С.Б., і Тація Г.М. виділяють декілька основних напрямків аналізу запасів: аналіз виконання сформованого плану постачання матеріалів, аналіз стану наявних та потенційно здобутих матеріалів і аналіз використання матеріалів.

Доцільно зазначити, що окреслений підхід є доволі узагальненим і потребує деталізації. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбаток М.І., Чумаченко М.Г. [9] теж виокремлюють три етапи аналізу запасів, а саме: аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля договорів на поставку матеріальних ресурсів; аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів; аналіз перспектив мобілізації виявлених резервів підняття ефективності використання матеріальних ресурсів підприємства. Мовчан В.В стверджує, що аналіз матеріальних ресурсів повинен включати дещо інші аспекти, такі як аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами; обґрунтування оптимальної потреби в матеріальних ресурсах; оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів та оцінку впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних витрат та обсяги діяльності [49, с. 100].

На відмінно від вище зазначених підходів Мних Є.В., пропонував іншу модель економічного аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами і визначення ефективності їх використання, ґрунтуючись з дослідження місця та ролі, цілей і напрямів комплексного економічного аналізу, використання матеріалів у виробництві, оцінки зовнішніх та внутрішніх зв'язків аналізу в управлінні системами виробництва загалом в умовах товарно-сировинного ринку.

Приміром, на думку автора, загальна модель економічного аналізу забезпеченості підприємством матеріальними ресурсами та ефективності їх використання містить вісім блоків: аналіз матеріального потоку; аналіз ринку матеріальних ресурсів; аналіз стандартів регулювання ринку матеріальних ресурсів; аналіз орієнтовного плану; загальний аналіз обсягу та структури матеріальних ресурсів підприємства; аналіз матеріаломісткості виробництва; аналіз матеріальних витрат виробництва; аналіз виробничих та фінансових результатів, досягнутих за рахунок раціонального використання матеріальних ресурсів [47, с. 257]



Слід зазначити, що на основі загальної моделі економічного аналізу матеріальних ресурсів підприємства та ефективності їх використання, запропонованої Мних Є. В., сукупність завдань кожного аналітичного блоку може змінюватися зі зміною цілей управління та появою нестандартної ситуації в діяльності суб'єктів господарювання. Таким чином, із сказаного очевидно, що перелік етапів економічного аналізу забезпеченості підприємством матеріальними ресурсами та ефективністю їх використання становить від трьох до восьми.

Варто зазначити, що специфіка суб'єкта господарювання в цілому та особливості досліджуваного об'єкта аналітичної оцінки, зокрема, приводять до відмінностей на окремих етапах аналізу матеріальних оборотних активів підприємства. Слід також зазначити, що в умовах розвитку ринкових відносин із виникненням конкуренції, нестабільності середовища, інфляції на підприємствах виникає потреба в ефективному управлінні, що залежить від рівня його інформаційного забезпечення, що забезпечується обліковою системою.

Підприємствам доречно оперативна інформація, яка дозволить мінімізувати витрати виробництва й реалізації продукції, налагоджувати виробничу діяльність. Тому, роль інформаційного забезпечення є важливою в процесі управління та визначає підвищену увагу до облікової фінансової звітності як головного джерела інформації про майновий та фінансовий стан підприємства, а також результати виробничо-господарської діяльності за звітний період. З цього приводу Атамас П.Й. стверджує, що наявність інформації про виробничі запаси має важливе значення для управління запасами у фінансовому і технологічному аспектах. З позицій управління фінансами підприємства запаси виступають іммобілізованими засобами, тобто коштами, в певному розумінні вилученими з обороту.

Без такої мимовільної іммобілізації не можливо обійтись, проте цілком природним є бажання зменшити зумовлені таким процесом непрямі втрати, з певною мірою умовності, що кількісно дорівнюють доходу, який можна було

б отримати, інвестувавши відповідну суму в будь-який альтернативний проект, наприклад, поклавши гроші в банк під відсотки. Тому з допомогою облікової інформації про виробничі запаси управлінський апарат має змогу віднайти «золоту середину». Таким чином при ефективному управлінні не повинно бути надлишків запасів, щоб не вилучати грошові кошти з обігу чи нестач, з метою попередження зупинки виробництва [3 с. 194]. Зважаючи на вище наведену позицію очевидно, для будь-якого суб'єкта господарювання небажаним подією є з однієї сторони наявність зайвих виробничих запасів, а з іншої – їх нестача. Зокрема, можливі наслідки для підприємства за умови наявності надлишкових виробничих запасів та їх нестачі представлено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Наслідки надлишку та нестачі виробничих запасів

З цього слідує, що ефективне управління запасами матеріалів та сировини опирається на єдиний принцип, а саме підтримувати їх на мінімально безпечному рівні, тобто такому, який враховує надійність поставок і дозволяє уникнути зайвих витрат, які пов'язані з зберіганням та їх ефективним використанням. Водночас в організації аналізу забезпеченості

виробничими запасами підприємства та ефективності їх використання вагоме місце посідають інформаційні ресурси.

Усі джерела інформації з метою аналізу матеріальних ресурсів можна розподілити на три основні групи, а саме:

- планові (з метою аналізу забезпечення потреб підприємства матеріальними ресурсами; міститься в перспективних і поточних планах матеріально-технічного забезпечення, їх специфікаціях, планових калькуляціях виробів і бізнес-планах);
- обліково-звітні (шляхом проведення ретроспективного аналізу матеріальних ресурсів; використовуються первинні та звітні документи)
- позаоблікові (дані, які не передбачені встановленими формами обліку і звітності: договори на постачання сировини та матеріалів, нормативи і норми витрачання матеріальних ресурсів, наслідки досліджень ринку сировини, нормативних документів, а саме П (С)БО 9 «Запаси»).

Тобто інформаційне забезпечення аналізу запасів підприємства – це система даних та методів їх обробки, які дозволяють розкрити реальну діяльність об'єкта, що вивчається, дію факторів, що його визначають, а також можливість реалізації необхідні управлінські дії. Слід зазначити, що ефективність результатів економічного аналізу багато в чому визначається обсягом, повнотою та достовірністю економічної інформації. Тому для аналізу наявності матеріальних ресурсів та ефективності їх використання використовуються не лише бухгалтерські та економічні дані, а й технічна, технологічна та інша інформація. Таким чином, з урахуванням наведеного матеріалу місце аналізу виробничих запасів у системі управління ресурсним потенціалом підприємства представлено на рис. 3.

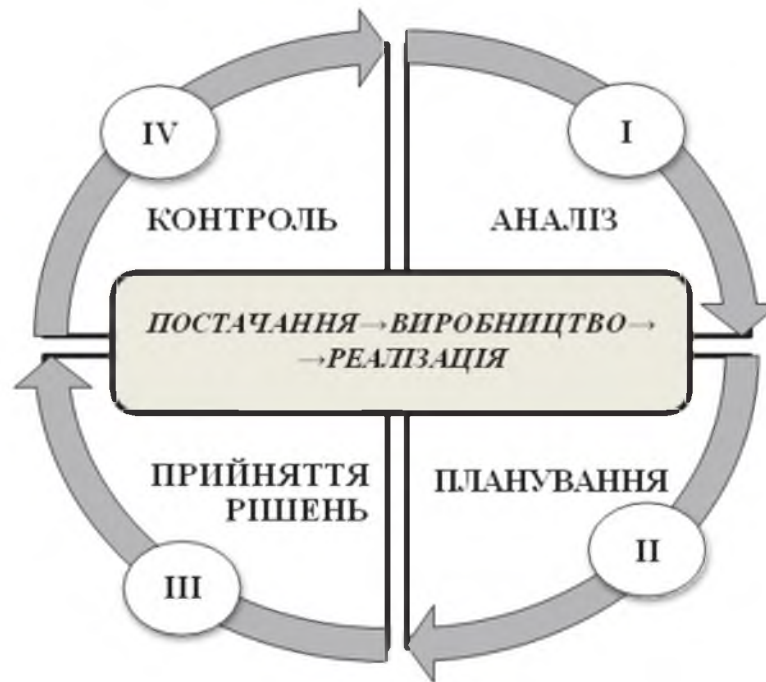


Рис. 3.3. Місце економічного аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства

Отже, аналіз постачання виробничих запасів підприємства та ефективності їх використання є важливим інструментом системи управління ресурсами суб'єкта господарювання, який допомагає досягти високих кінцевих результатів. В управлінні ресурсами підприємства аналіз використовують на перших і на завершальних етапах роботи. Тому всі суб'єкти господарювання повинні враховувати важливість та вплив аналізу на перебіг внутрішніх виробничих процесів підприємства і підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності.

### 3.2. Етапи аналізу виробничих запасів вітчизняних підприємств

Складні економічні умови українського господарювання зумовлюють проведення детального аналізу результативних показників діяльності. Тому в основу управління підприємством покладено ефективні рішення, які дозволяють оптимізувати показники і процеси, які в кінцевому підсумку позитивно позначаються на загальній діяльності суб'єкта господарювання і примножать його економічні вигоди. У основі зазначених рішень лежить аналіз, результати якого варіюються від низки факторів. Самі це фактори важливо враховувати на різних етапах його організації.

Аналіз потребує значних заходів організаційного характеру, які повинні враховувати можливості підприємства, його очікуваний кінцевий результат з допомогою проведеного аналізу та ряд галузевих аспектів, які впливатимуть на методику його проведення. Саме тому, на думку Т.А. Довгої [21], саме аналітичний процес потрібно уявити у вигляді чіткої послідовності споріднених за змістом робіт, а саме таких які дадуть можливість оптимізувати та систематизувати методику, зменшити трудомісткість аналітичних процедур, покращити отримуваний ефект. Доцільно зауважити, що у сьогоденні економічна література репрезентує різні підходи щодо кількості та деталізації етапів аналізу, їх напрямів щодо виробничих запасів підприємства, цим вказуючи на неоднозначність думок науковців.

Використання інструментів для аналізу ефективності виробничих підрозділів у системі управлінського обліку дозволяє оцінити рівень та динаміку більш широкого кола процесів на підприємстві, порівняно з вертикальним та горизонтальним аналізом звітної документації. Система показників та інструменти їх наступного аналізу розглядають структурний підрозділ як закриту систему, у якій здійснюються процеси закупівлі, переробки, виготовлення та реалізації продукції за рахунок власних чи позикових коштів, фінансові операції, виникають невиробничі витрати та доходи тощо [49, с. 99-101; 48, с. 1148].

Оскільки система є закритою, кожна одиниця ресурсів, яка потрапляє в систему, має своє подальше використання, а система показників і коефіцієнтів дозволяє відобразити процеси перетворення таких ресурсів в економічну ефективність їх використання всередині системи. Для аналізу показників фахівцями використовують виключно відомості офіційної бухгалтерської звітності, яка відповідно до чинного законодавства та внутрішніх нормативних документів складається кожним підприємством. Тобто, система аналізу показників діяльності може бути запроваджена для кожного підприємства від найменшого до підприємств-гігантів. Необхідними джерелами є бухгалтерська звітність та калькуляція собівартості, без необхідності їх коригування. Щодо калькуляції собівартості доцільно наголосити, що наявність непридатної для аналітичного дослідження калькуляції знижує об'єктивність і практичну користь визначення та розгляду окремих показників. Загалом, аналіз головних показників виробничо-господарської діяльності можна провести використавши основні чотирьох форм звітності:

- 1) Балансу на початок та кінець періоду;
- 2) Звіту про фінансові результати;
- 3) Звіту про рух грошових коштів;
- 4) Калькуляції собівартості продукції філії (робіт, послуг) [9].

Якщо окреслені звіти формуються автоматизованою системою обліку, то це сприятиме уникненню помилок під час формуванні звітності через людський фактор та гарантуватиме уніфікацію підходів щодо їх складання.

Зважаючи на першочерговість дослідження аспектів виробничо-господарської діяльності основні показники роботи підприємства доцільно розділити на чотири групи [80]:

1. Показники операційної ефективності. Для цього дослідження ресурси компанії оцінюються сумою активів, а результати діяльності – сумою прибутку. Найважливішим показником ефективності є:

а) прибутковість сукупних активів ROA (обчислюється як відношення прибутку до суми активів). Такий показник є основним критерієм ефективності, у відповідності якому підприємство розподіляє свої ресурси та обчислює інвестиції у підприємство. Тому висока рентабельність продаж і висока оборотність сукупних активів – це найкращий варіант, в той час як низька рентабельність продажів разом із низькою оборотністю активів призведе для підприємства справи про банкрутство;

б) прибутковість власного капіталу ROE (відношення чистого прибутку до розміру власного капіталу). ROE надається велике значення, оскільки цей критерій показує, наскільки ефективно підприємство використовує власний капітал. По суті це універсальна міра прибутку на 1 гривню інвестованого капіталу, або процентний вираз прибутку, який інвестори отримують від своїх інвестицій.

Зазначені показники ілюструють ефективність використання активів філій, можуть бути безпосередньо використані для їх порівняння, динаміка показників ілюструє результати запровадження оптимізаційних заходів та ефективність використання залученого капіталу. Факторний аналіз дозволяє відокремити вплив на значення показника динаміки прибутковості реалізації продукції (робіт, послуг) філії, ефективності використання активів (обсяг реалізації на одиницю активів, або наскільки успішно керівництво управляє активами) та структури фінансування (або який об'єм власного капіталу необхідний для фінансування активів), і кожна із зазначених складових також є об'єктом аналізу як за розміром, так і за динамікою в часі.

2. Показники обіговості. В процесі діяльності філій відбувається циклічне накопичення і витрачання кредиторської, дебіторської заборгованості та запасів. Абсолютне значення показників дозволяє оцінити ефективність управління заборгованостями, а динаміка – ефективність запровадження оптимізаційних заходів. Показники обіговості запасів ілюструють ефективність управління запасами без додаткових досліджень. Обіговість поточних активів, період обігу робочого капіталу, тривалість

операційного циклу в сукупності також ілюструють різноманітні аспекти діяльності підприємства.

Зокрема, показник обіговості поточних активів ілюструє масштаби можливого збільшення інвестицій в обігові активи у разі затримки оплати за продукцію.

3. Показники ліквідності. Ілюструють успішність роботи підприємства і потребують найчастішого контролю, адже відсутність прибутку або наявність збитків деякий час компенсується власним капіталом, тоді як відсутність вільних коштів дає про себе знати одразу. Показники стійкості та структури капіталу ілюструють, з яких джерел відбувається фінансування, чи порушується правило відповідності і т. ін.

4. Коефіцієнти покриття. За умов залучення позикового капіталу актуальним стає контроль здатності підприємства обслуговувати фінансові позики. Оскільки у разі перевищення ставки по кредитах над ставкою податку на прибуток залучення кредитних коштів перестає бути прибутковим заходом, контроль коефіцієнтів покриття процентів та покриття боргу дозволить заздалегідь оцінити ефективність обраної фінансової політики та майбутні негативні перспективи.

5. Показники для прогнозування. До цієї групи можна віднести показники середньої норми прибутковості, значення грошового потоку, а також інструменти цільового планування прибутку. Використання зазначених інструментів дозволяє прогнозувати ефективність конкретних оптимізаційних заходів порівняно із досягнутими значеннями ефективності використання активів, встановити пріоритетність оптимізаційних заходів в умовах дефіциту ресурсів, прогнозувати ефективність збільшення обсягів виробництва і т. ін. З позиції інформаційного забезпечення розрахунку показників та глибини аналізу виділяють показники експрес-аналізу та фундаментального аналізу діяльності підприємства [11].

Експрес-аналіз фінансово-господарського стану являє собою аналіз оціночних показників діяльності підприємства, які розраховуються на основі



затверджених форм фінансової та статистичної звітності. Фундаментальний аналіз включає поєднання інформації форм фінансової та статистичної звітності з матеріалами оперативного та управлінського обліку підприємств. Експрес-аналіз квартальної (річної) фінансової та статистичної звітності підприємства, як правило, проводиться: а) працівниками бухгалтерії підприємства для складання аналітичної записки керівництву за підсумками діяльності фірми за звітний період; б) зовнішніми користувачами інформації (потенційними кредиторами, акціонерами, державними контрольними органами та ін.) з метою визначення рівня фінансової стабільності фірми при розгляді питань щодо можливого вкладення засобів або, навпаки, згортання діяльності [80, с. 104].

Для повноцінного використання інструментів аналізу виробничо-господарської діяльності необхідною умовою є оцінка доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) структурних підрозділів, що за сучасної системи взаємовідносин досліджуване підприємство потребуватиме запровадження окремих припущень, зокрема віртуальних показників.

В першу чергу, підхід до визначення віртуальних доходів таких філій повинен будуватися на єдиному принципі – в іншому разі при порівняльному аналізі окремі філії отримуватимуть переваги з причин, не пов'язаних з ефективністю їх виробничо-господарською діяльністю. Роботи, що виконуються підрозділами, характеризуються значними пооб'єктними відмінностями по вартості, трудомісткості, етапах і т. ін. Оцінка вартості таких робіт на підставі аналогів потребує забезпечення певної відповідності з аналогом, що не завжди можливо, тоді як коригування вартості аналогу відповідно складу робіт, що оцінюються, бачиться трудомістким процесом, результати якого є актуальними до найближчого подорожчання будь-якої складової.

Встановлення нормативної рентабельності також не сприятиме об'єктивності аналізу – виходячи з загальноприйнятої формули визначення рентабельності, використання нормативної рентабельності знищить

можливість оцінки результатів запровадження заходів, спрямованих саме на зменшення експлуатаційних витрат. Отже, визначення умовних доходів від діяльності окремих філій потребує індивідуального підходу. Таким чином, за наявності різнопрофільних територіально відокремлених структурних підрозділів в складі виробничого комплексу запровадження оригінальної системи управлінського аналізу і прогнозування дозволить оцінити ефективність виробничо-господарської діяльності кожного підрозділу навіть за умов різноманітності видів продукції (робіт, послуг) та сучасної системи взаємовідносин.

Запровадження системи управління ресурсами підприємства, орієнтованої на використання в тому числі для цілей управлінського обліку, вагомо підвищить об'єктивність аналізу, дозволить орієнтувати технологічні дослідження на оптимізацію пріоритетних етапів виробничо-господарської діяльності та забезпечить уніфікований облік операційних і капітальних витрат [11].

Висновки і напрямки подальших досліджень. Існуючі методики аналізу виробничо-господарської діяльності дозволяють на підставі типових документів бухгалтерського обліку та звітності визначати ефективність виробничо-господарської діяльності та управління активами підприємств. В умовах консолідації діяльності структурних підрозділів багатoproфільного виробничого комплексу використання сучасних інструментів управлінського аналізу потребує розробки оригінальних методик обчислення прибутковості діяльності сервісних служб, продукція (роботи, послуги) яких не є однотипними. За умов дотримання вимог щодо системи обліку операційних витрат запровадження комплексного управлінського аналізу безумовно сприятиме економічному розвитку підприємств.

Зростання обсягів виробництва продукції та покращення її якості значною мірою залежить від забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання. Своєчасне надходження та ефективне використання матеріальних ресурсів забезпечує ритмічну роботу,

виконання бізнес-плану та збільшення прибутку. Необґрунтований надлишок матеріальних ресурсів може призвести до уповільнення оборотності запасів, що призведе до накопичення оборотних коштів у виробничих запасах, які тимчасово не потрібні, що в свою чергу вплине на погіршення фінансового стану підприємства. Забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами залежить від договірних відносин з постачальниками. Визначають планову потребу у матеріальних ресурсах на основі норм витрат матеріалів для кожного виду продукції із урахуванням плану випуску продукції. Процес планування потреби у матеріальних ресурсах здійснюється у такій послідовності (рис. 3.4)



Рис. 3.4. Процес планування потреби у матеріальних ресурсах

Основна потреба у матеріальних ресурсах визначається для виробництва продукції (по нормам на кожний вид продукції), а додаткова пов'язана із утриманням та ремонтом будівель, споруд, обладнання (ремонтно-експлуатаційні потреби), або із необхідністю поповнення запасів матеріалів. Планову потребу визначають працівники відділу матеріально-технічного постачання, а також відстежується фактичне надходження матеріалів. Методика розрахунку потреби підприємства в матеріальних ресурсах передбачає застосування норм витрат матеріалів (у натуральних вимірниках), а також розрахунку мінімального рівня запасу. За умов централізованого

планування й управління підприємством скрізь панували єдині норми і нормативи, а планування виробництва «від досягнутого» не стимулювало підприємство до пошуку й виявлення резервів збільшення виробництва, зниження витрат. Наслідком цього ставали норми й нормативи, які не відображали реальних виробничих можливостей підприємства, і дискредитували позитивну ідею нормативного методу обліку витрат. Нормативні витрати на одиницю продукції, послугу та на визначений обсяг випуску продукції є ключовим елементом у системі управління й аналізу матеріальних запасів. Вони встановлюються з метою визначення умов діяльності і служать основою для порівняння фактичних витрат. Загальна потреба підприємства в матеріальних ресурсах розраховується в натуральних показниках у розрізі їх n-видів, необхідних для виготовлення i-видів продукції та у розрізі k-видів діяльності.

### **3.3. Факторний аналіз виробничих запасів**

Формування оптимальної кількості виробничих запасів вітчизняних підприємств залежить від багатьох факторів, які безпосередньо і опосередковано впливають на здатність господарюючого суб'єкта формувати основу своєї виробничої діяльності. Найбільшим чином на діяльність вітчизняних підприємств впливають зовнішні фактори, а саме нестабільність вітчизняної економіки, яка проявляється шляхом нестабільності курсу, відсутністю чіткого державного регулювання, наявності тіньової економіки.

Водночас внутрішні фактори чинять теж значний вплив. Проте внаслідок їх керованості управлінським персоналом можна зменшити дестабілізуючий вплив та створити ефективне виробництво. Для забезпечення гармонійної системи управління та виробництва необхідна точна та детальна аналітична інформація про досліджуваний суб'єкт господарювання.

Як зазначає П. М. Герасим [16], існує багато варіантів різноманітних методик проведення аналітичного дослідження використання виробничих запасів, які пропонують різноманітні показники і фактори, що впливають на них. Тому, на думку автора, необхідно проводити два види аналізу – експрес-аналіз діяльності підприємства загалом та ґрунтовний аналіз його виробничих запасів, який проводиться поступово, за декількома блоками (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Концептуальна схема факторного аналізу виробничих запасів

На підставі результатів аналізу за показниками першого блоку, доцільно застосувати методи математичного моделювання, які дозволять спрогнозувати діяльність підприємства у частині використання виробничих запасів та побудувати декілька альтернатив. Реалізація заходів, запропонованих у перших двох блоках, в цілому є достатньою у сучасних умовах господарювання і дозволяє підвищити ефективність використання виробничих запасів.

Дана методика має деякі переваги над іншими, оскільки є універсальною й всебічно охоплює аналіз формування виробничих запасів на підприємстві.

– розглядаючи необхідність етапізації аналізу виробничих запасів, в основному науковці відокремлюють шість основних етапів:

– аналіз загального обсягу запасів та їх відповідності потребам виробництва;

– аналіз запасів у днях середньодобового споживання;

– аналіз обіговості виробничих запасів;

– аналіз факторів, що впливають на обсяг та структуру запасів;

– аналіз фінансування запасів та аналіз ефективності управління запасами.

Вивчення змістовного наповнення кожного з окреслених етапів уможливорює зробити висновок, що відмінність їх від представлених вище є несуттєвою, оскільки показники, які розраховуються на кожному етапі – повторюються. Зважаючи на це, можна стверджувати, що перелік етапів економічного аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами та ефективності їх використання коливається в певних межах, які зазвичай становлять від трьох до восьми.

На кількість цих показників впливає специфіка діяльності суб'єкта господарювання загалом та особливості об'єкта аналітичного дослідження. Для досліджуваного підприємства, що останнім часом активно розвивається та бореться за позиції на виробів країни та регіону, аналіз виробничих запасів пропонуємо провести за такими етапами (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

## Етапи аналізу виробничих запасів

Етап	Інструментарій	Отримані результати
Аналіз структури виробничих запасів	Вертикального та горизонтального аналізу	Визначення обґрунтованості та ефективності формування замовлень на виробничі запаси
Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами	Метод горизонтального порівняльного аналізу	Оцінка потреби підприємства у виробничих запасах
Аналіз матеріальних витрат на виробництво	Коефіцієнтний метод	Рівень матеріальних витрат на виробництво продукції
Аналіз ефективності використання виробничих запасів підприємства	Коефіцієнтний метод, метод відносних різниць	Аналіз величини факторів, які впливають на ефективність використання виробничих запасів
Оцінка рівня ефективності використання виробничих запасів	Коефіцієнтний метод, метод відносних різниць	Рівень понесених витрат або внаслідок зміни матеріаломісткості
Виявлення внутрішньовиробничих резервів економії виробничих запасів та оцінка їх впливу на обсяг виробництва	Метод базисних підстановок, коефіцієнтний метод	Оцінка впливу ефективності використання виробничих запасів на величину матеріальних затрат

Для покращення фінансового стану досліджуваному підприємству необхідно в першу чергу дослідити забезпеченість підприємства виробничими запасами, тобто з'ясувати їх загальний обсяг за звітний період, для чого застосовуються натуральні, вартісні та якісні показники) і ефективність їх використання (такий аналіз доцільно проводити двома напрямками: традиційного аналізу абсолютних і відносних показників; якісного, кількісного факторного аналізу). Послідовність розрахунку представлених показників наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Систематизація показників для аналізу ефективності використання  
виробничих запасів

Показник	Формула для розрахунку	Умовні позначення	Характеристика
Тривалість обороту виробничих запасів (Тоб)	$T_{об} = \frac{\Phi_{об} * Д}{ЧД}$	Ф об – середньорічна вартість виробничих запасів; Д – число днів в аналізованому періоді; ЧД – чистий дохід від реалізації продукції	Характеризує тривалість одного обороту запасів у днях
Коефіцієнт оборотності (Коб)	$K_{об} = \frac{ЧД}{\Phi_{об}}$		Характеризує кількість оборотів виробничих запасів за певний період
Коефіцієнт завантаження запасів в обороті (Кз)	$K_z = \frac{\Phi_{об}}{ЧД}$		Обернений до коефіцієнту обіговості і характеризує обсяг виробничих запасів, що припадає на 1 грн. реалізованої продукції
Коефіцієнт обіговості (інтенсивності використання) (Коз)	$K_{оз} = \frac{С}{З}$	С – собівартість реалізованої продукції; З – виробничі запаси за звітний період	Вказує скільки разів у середньому поповнювалися виробничі запаси протягом звітного періоду
Коефіцієнт готової продукції (Кгп)	$K_{гп} = \frac{ЧД}{ГП}$	ГП – готова продукція	Характеризує обсяг доходу, що припадає на 1 грн. готової продукції
Вивільнення запасів (В)	$V = \frac{ЧД(T_{об1} - T_{об2})}{Д}$	—	Характеризує величину запасів що вивільнилася (або додаткового залучалася)
Прибуток на гривню матеріальних витрат (Под)	$P_{од} = \frac{П}{МВ}$	МВ – матеріальні витрати; П – прибуток від основної діяльності	Характеризує величину прибутку на 1 гривню матеріальних витрат підприємства
Частка матеріальних витрат собівартості продукції (Ч) у	$\chi = \frac{МВ}{Св}$	Св – собівартість виробленої продукції	Характеризує величину матеріальних витрат на 1 грн. собівартості виробленої продукції
Матеріаловіддача (Мв)	$M_v = \frac{\sum(K * Ц_{п})}{\sum(K * Ц_{п} * Н_{п})}$	К – обсяг випуску продукції; Цп – ціна одиниці п-виду матеріалу за період, що аналізується на одиницю продукції; Нп – норма витрачання п-виду матеріалу на одиницю продукції; Цт – відпускна ціна одиниці продукції	Характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів
Матеріаломісткість (Мм)	$M_m = \frac{\sum(K * Ц_{п} * Н_{п})}{\sum(K * Ц_{т})}$		Відображає рівень матеріальних витрат на кожну гривню товарної продукції



Використовуючи зазначені показники, можна провести оцінку ефективності використання виробничих запасів досліджуваного підприємства. Для дослідження використовують дані протягом 2017-2018 років виробничого підприємства. (табл. 3.4)

Таблиця 3.4

Відносні показники оцінки ефективності використання виробничих запасів за 2017-2018 рр., тис. грн.

Показник	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп рос- ту, %
Середньорічна вартість виробничих запасів, тис. грн.	610,7	521,7	-89	85,43
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	21890	25896	4006	118,30
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	18645	19674	1029	105,52
Виробничі запаси за звітний період, тис. грн.	450	510	60	113,33
Тривалість обороту виробничих запасів (Тоб), дні	11	7	-4	63,64
Коефіцієнт оборотності (Коб), раз	35,14	42,36	7,22	120,55
Коефіцієнт завантаження запасів в обороті (Кз), коп.	4,65	2,48	-2,17	53,33
Коефіцієнт обіговості (Коз), раз	32,45	65,14	32,69	200,74

Окрім вдосконалення роботи підприємства та його основних виробничих підрозділів з боку технологічного оснащення відбулась оптимізація середньорічної вартості виробничих запасів на 89 тис. грн. Розширення виробництва та пошук нових ринків дало ефективні результати, що підтверджує собівартість реалізованої продукції, яка збільшилася на 1029 тис. грн. Виробничі запаси за звітний період на збільшились на 13,33 %.

Водночас чистий дохід від реалізації збільшився на 118,30 %, що свідчить про ефективну маркетингову діяльність.

Розраховані відносні показники оцінки ефективності використання виробничих запасів за 2017-2018 рр. демонструють, що один оборот виробничих запасів у 2018 р. тривав 7 днів, що свідчить про зменшення тривалості обороту на 4 дні (або 30,77%). На 1 грн. реалізованої продукції у 2018 р. припадало 2,48 коп. виробничих запасів, що є меншим на 2,17 коп. порівняно з 2017 р. Позаяк коефіцієнт завантаження запасів в обороті у 2015 р. зменшився на 2,17 коп., загальна сума економії виробничих запасів склала 200,74 тис. грн. Пришвидшення оборотності виробничих запасів з обороту вивільняються матеріальні ресурси й джерела їх утворення, а при уповільненні в обороті залишаються додаткові кошти.

Оскільки оборотність виробничих запасів у 2018 р. порівняно з 2017 р. зросла на 44,71% і склала близько 42 раз – можна говорити про вивільнення певної кількості матеріальних ресурсів, що показує ефективне використання виробничих запасів. Проте, розрахунок поданих показників не дозволяє об'єктивно зробити висновок про повну доцільність використання запасів на підприємстві. Тому варто провести оцінку рівня ефективності використання виробничих запасів. Обчислені показники наведені в таблиці 3.5.

Як видно з таблиці, прибуток на 1 грн. матеріальних витрат збільшився на 0,1 грн. (33,33 %), що говорить про суттєве покращення результатів діяльності підприємства. Також збільшилась матеріаловіддача на 3,26 %, проте – зросла частка матеріальних витрат у собівартості продукції. Виходячи з інформаційних даних розрахунку, можна стверджувати, що частка матеріальних витрат у собівартості виробленої продукції є доволі значною. Отже, це пояснюється тим, що підприємству доцільно дотримуватися інтенсивного шляху розвитку, скорочуючи витрати матеріалів для виробництва і раціональніше їх використовувати. Завершальним етапом аналізу виробничих запасів повинна стати розробка пропозицій щодо

підвищення ефективності використання виробничих запасів, заходів щодо прискорення періоду їх оборотності та оптимізація розмірів на підприємстві.

Таблиця 3.5

Узагальнюючі показники використання виробничих запасів  
за 2017-2018 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	Абсолютне відхил., тис. грн.	Темп росту, %	2018 р.	Абсолютне відхил., тис. грн.	Темп росту, %
Прибуток (збиток) на гривню матеріальних витрат, грн.	0,14	0,3	0,16	214,29	0,4	0,1	33,33
Загальна собівартість виробленої продукції, тис. грн.	16470	18645	2175	113,21	19674	1029	5,52
Частка матеріальних витрат у собівартості продукції, %	0,63	0,63	0	100,00	0,65	0,02	3,17
Матеріаловіддача, грн.	1,59	1,84	0,25	115,72	1,9	0,06	3,26
Матеріаломісткість, грн.	0,65	0,53	-0,12	81,54	0,5	-0,03	-5,66

Наступним етапом проведення аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів є моделювання причинно-наслідкових зв'язків показників матеріальних витрат та вартістю виготовленої продукції з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних та факторів, що впливають на величину цих відхилень.

Також зміна обсягу виробництва впливає на кінцевий ефект отримання економічних вигод. У процесі моделювання факторних систем досліджують ті фактори, які показують причинно-наслідкові зв'язки показників та є необхідними елементами математичної формули (рис. 3.6). На основі взаємозалежного формування прикінцевої інформації отримується результат аналізу. Перевагою окресленого методу є те, що для прикінцевого результату використовують не взаємозалежність двох показників, а їх великої кількості, що в загальному підсумку ширше описуватиме роботу підприємства.

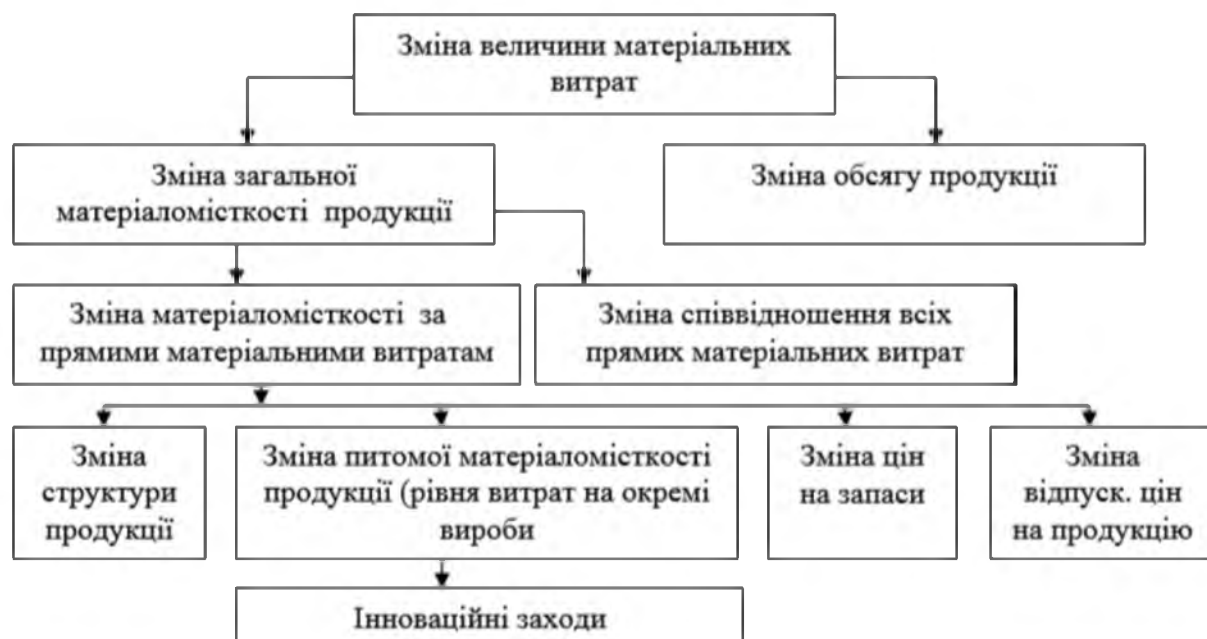


Рис. 3.6. Структурно-логічна модель зміни матеріальних витрат під впливом різних факторів

Одним з показників ефективності використання матеріальних ресурсів є прибуток на гривню матеріальних витрат. Його підвищення позитивно характеризує обороту підприємства. В процесі аналізу необхідно вивчити динаміку даного показника, виконання плану по його рівню, провести міжгосподарські порівняння і встановити причини зміни величини прибутку.

### Висновки до розділу 3

Для аналізу виробничих запасів доцільно вибрати вектор дослідження, а саме дослідження забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, використання матеріальних ресурсів або їх вплив на виробничі результати. відповідно до обраного вектору варіюються методи застосованого аналізу. Для ефективного функціонування підприємства важливим є оптимальний розмір виробничих запасів, адже їх надлишок призводить до збільшення витрат на зберігання, псування, крадіжок, неефективного використання, збільшення страхових платежів, проблем з ліквідацією. Проте їх недостатня кількість

приведе до простоїв виробництва, втрат клієнтів, погіршення іміджу підприємства, виникнення додаткових витрат, чутливостей від зростання цін або зміни валютного курсу. Тому для ефективного функціонування підприємства необхідно за допомогою методів аналізу виявити оптимальний розмір виробничих запасів.

Використання інструментів для аналізу ефективності виробничих підрозділів у системі управлінського обліку дозволяє оцінити рівень та динаміку більш широкого кола процесів на підприємстві, порівняно з вертикальним та горизонтальним аналізом звітної документації. Система показників та інструменти їх наступного аналізу розглядають структурний підрозділ як закриту систему, у якій здійснюються процеси закупівлі, переробки, виготовлення та реалізації продукції за рахунок власних чи позикових коштів, фінансові операції, виникають невиробничі витрати та доходи тощо.

Для досліджуваного підприємства важливим є економія сировини та матеріалів. В результаті аналізу було виявлено недопостачання основних матеріальних ресурсів для діяльності підприємства та перевитрату другорядних. На основі цього було запропоновано вдосконалити систему постачання та використати модель економічно обґрунтованого розміру замовлення, яка б допомогла оптимізувати витрати на постачання запасів. Також в результаті аналізу ефективності використання виробничих запасів було встановлено, що за аналізований період значно знизилась швидкість обороту матеріальних запасів.

## Список використаних джерел

1. Adelt B. Controlling im Volkswagen-Konzern. Controlling, Heft 11, November 2002. S. 643–650.
2. Horvath P. Controlling. / P. Horvath. 9., überarb. Aufl. München: Vahlen, 2003. 943 S.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навч. посіб.: вид. 2-ге. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
4. Аудит: підручник / [О.А. Петрик, В. о. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.]. К. : КНЕУ, 2015. 498 с.
5. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Вип. 7(25): Ч. 1. Луцьк, 2015. С. 50–58.
6. Балабанов Л. А. Финансовый менеджмент [Текст] / Л. А. Балабанов. – Москва: Финансы и статистика, 1998. 224 с
7. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами: порівняльний аспект. Облік і фінанси. 2014. № 2. С. 8-13.
8. Білик М. С., Кіндрацька Г. І., Кобилюх О. Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2010. № 669. С. 254–261.
9. Болюх М. А. Економічний аналіз: Навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк; за ред. М.Г. Чумаченька. К.: КНЕУ, 2014. 540 с.
10. Бондаренко О. М. Порядок проведення аудиту використання виробничих запасів. Бізнес-навігатор. 2018. Вип. 6. С. 209-211.
11. Бороненкова С. А. Управленческий анализ: [учеб. пособие]. М.: Финансы и статистика, 2014. 384 с.
12. Бурдейна Л.В. Теоретичні основи аналізу забезпечення та ефективного

- використання виробничих запасів на підприємствах. Молодий вчений. 2015. № 3(1). С. 39-43
13. Великий тлумачний словник. Сучасна українська мова / за ред. А. П. Загнітко, І. А. Щукіна. Донецьк : ТОВ ВКФ «БАО», 2008. 704 с.
14. Виноградова, М.О. Аудит: навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 654 с.
15. Гамова О. В. Оцінка фінансового стану та розробка програми аудиту запасів на ПАТ ПВП "Кривбасвибхпром". Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 5. С. 42-50.
16. Гарасим П. М. Виробничі запаси як технологічний фактор і форма хедж-інвестування (аналітичний аспект). Збірник наукових праць Подільського державного аграрнотехнічного університету. Сільськогосподарські науки. 2014. Вип. 22 (2). С. 75-80.
17. Герасимчук З. В. Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник / З .В. Герасимчук, І. М. Вахович. Луцьк: Надстир'я, 2014. 520 с.
18. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник . К.: Лібра, 2015. 704 с.
19. Гомова О.В. Облік та аналіз ефективності використання виробничих запасів на підприємствах Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. 2011. С. 76-81.
20. Гончар Л. А., М'ячин В. Г., Мазур В. М., титарен- ко Л. Д. Комерційна логістика: аспекти теорії та практики : монографія. Дніпропетровськ : Вид-во ДУЕП, 2014. 188 с.
21. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. Молодий вчений. 2015. № 5 (20). Частина 1. С. 130-134.
22. Економіка логістичних систем : кол. монографія / М. Василевський, І. Білик, О. Дейнега та ін. ; за наук. ред. Є. Крикавського та С. Кубіва. Львів : Видавництво НУ «Львівська політехніка», 2008. 596 с.
23. Єрмоленко Г.С. Організація обліку виробничих запа- сів, недоліки обліку та шляхи його удосконалення Проблеми економіки транспорту.

2012. № 3. С. 29-33
24. Жаворонок А. В. Особливості аналізу виробничих запасів на підприємстві. Молодий вчений. 2017. № 6. С. 422-426
25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №29. Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
26. Каменська Т. О. Методи збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту. Вісник Житомирського технол. ун-ту. Житомир, 2010. Ч. 1. № 12 (154). С. 61– 63.
27. Карабаза І. А. Облік і аналіз виробничих запасів (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2009. 22 с.
28. Кащена Н. Б., Цуконова О. В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2011. № 2. С. 128–135.
29. Кісь С. Я. Особливості процесів управління капіталізацією підприємств нафтогазового комплексу. Збірник наукових праць «Стратегія економічного розвитку», 2014. С. 70-75.
30. Кісь С. Я. Щодо стратегічної доцільності та умов трансформування НАК «Нафтогаз України» в сучасну інтелектуальну компанію. Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць (Дніпропетровський національний університет). Дніпропетровськ, 2008. Вип. 240. С. 1298-1309.
31. Крижанівський Є. І. Науково-організаційні засади нарощування видобутку вітчизняних нафти і газу та диверсифікація постачання енергетичних ресурсів для підвищення енергетичної безпеки України. Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія «Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості», 2015. №2 (12). С. 7-14.



32. Кришевич, О. В. Аудит: помилки чи шахрайство. Вісник університету «Україна». 2010. №1. С. 122–127.
33. Курочкін К. С. Вплив характеристик системи обліку витрат на можливості управлінського аналізу і прогнозування. Нафтогазова галузь України. 2018. №2. С. 11–13.
34. Лапко О. О. Капіталізація нафтогазових підприємств: науково-методологічні підходи та практична оцінка. Вісник Донецького університету економіки та права. 2011. №2. С. 141–144.
35. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В. В. Лопатіна // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. 2012. Т. 189, Вип. 177. С. 67-71. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>.
36. Макаренко А. П. Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління пат "Запоріжсталь". Економіка та держава. 2019. № 1. С. 27-34
37. Макконелл, К. Р. Економикс: принципи, проблеми и политика / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю: в 2 т.: Пер. с англ. Т. 1. 400 с
38. Меліхова Т. О. Аналіз операцій для підвищення ефективності діяльності підприємства. Регіональна бізнес-економіка та управління. 2013. №2. С. 97-106.
39. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. Економічний аналіз. 2012. Вип. 11. Ч. 4. С. 257-264.
40. Меліхова Т.О. Удосконалення документального забезпечення аудиту розрахунків з підзвітними особами з метою якісного проведення перевірки. Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. 2012. Вип. 36. С. 108-116.
41. Мельничук І. І. Етапи аналізу виробничих запасів у сучасних умовах. Молодий вчений. 2017. № 1. С. 657-661.
42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені

- Наказом Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р. (зі змінами та доповненнями). Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
43. Михайленко О. В. Дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу, аудиту і управління товарно-матеріальними запасами. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 21. С. 98-101
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
45. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. 431 с. Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>.
46. Мних Є. В. До питання методики аналізу виробничих ресурсів підприємства. Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць: Економіка. Частина 3. Реформування обліку, аналізу і аудиту економічних ресурсів в контексті євроінтеграції. Випуск 4 (36). Рівне: Редакційно-видавничий центр НУВГП, 2006. С. 297-301.
47. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.
48. Мовчан В.В. Взаємозв'язок контролінгу та управлінського обліку в системі управління підприємством // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 258: В 4 т. Том IV. Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. с. 1144-1151.
49. Мовчан В.В. Обґрунтування методики факторного аналізу витрат на магістральний транспорт газу // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: економічні науки [Текст]: Випуск 25: У трьох частинах / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технолог. ун-т. Черкаси: ЧДТУ, 2010. Частина II. С. 98-105.
50. Павлова Н. В. Інвентаризація як інструмент аудиту основних засобів на

- підприємстві. Режим доступу до ресурсу:  
[http://www.rusnauka.com/10\\_NPE\\_2010/Economics/62488.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62488.doc.htm).
51. Панасюк В. М. Механізми та інструменти удосконалення і модернізації соціальної інфраструктури регіону. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 45. С. 95-100
52. Панасюк В. М. Обліково-аналітичний інструментарій управління оборотними активами підприємства в частині витрат майбутніх періодів. Проблеми системного підходу в економіці. 2019. Вип. 4(2). С. 178-184
53. Панасюк В. М. Персонал фінансової установи як об'єкт аналізу і управління. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2019. Вип. 27(2). С. 24-28
54. 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>
55. 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>
56. 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>.
57. 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>.
58. 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>
59. Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А. М. Поплюйко. Київ, 2003. 17 с.
60. 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>
61. 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>
62. 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>.
63. 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>.
64. Прокопович Л. Б. Аналіз виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. Молодий вчений. 2017. № 10. С. 1014-1017
65. Румянцев, А. М. Инструментарий экономической науки и практики / А. М. Румянцев, Е. Г. Яковенко, С. И Янаев. Москва: Знание, 1985. 304 с.
66. Садовська І.Б. Класифікація виробничих запасів. Режим доступу: <http://westudents.com.ua>.
67. Самко М. С. Розробка комплексної методики аналізу виробничих запасів підприємства / М. С. Самко // Управління розвитком. 2013. №

- 12 (152). С. 59-61
68. Серединська В. М. Аналіз системи нормування праці на підприємстві. Економічний аналіз. 2015. Т. 19(2). С. 136-147
69. Скрипник М.І. Сучасний підхід до організації обліку запасів на підприємстві. Ефективна економіка. 2015. № 11.
70. Стецюк Н.Є. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості України: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)". Київ, 2015. 22 с.
71. Сухарева, Л. О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект. Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. 2013. №3 (59). С. 147–153.
72. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. / Ткаченко Н.М. К.: Алерта, 2015. 1080 с.
73. Тринька Л. Я., Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз: навчально-методичний посібник. К.: Алерта, 2013. 568 с.
74. Федченко Т. В. Теоретичні аспекти аналізу виробничих запасів підприємства. Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2011. Сборник научных трудов SWorld. Материалы международной научно-практической интернет конференции. Выпуск 2. Том 19. Одесса: КУПРИЕНКО, 2012. 107 с. Режим доступу: <http://sworld.com.ua/konfer27/100.pdf>
75. Чабанюк О. А. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств цукрової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Київ, 2013. 23 с.
76. Череп О. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, 2010. № 3

- (53). С. 197-200.
77. Шум М. А. Особливості обліку та аналізу виробничих запасів на підприємствах України в сучасних умовах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 15(2). С. 166-169
78. Юшко Т. І. Одажіу Т. Г. Особливості аналізу матеріальних запасів на підприємствах промисловості. Матеріали конференції «Научный прогресс на рубеже тысячелетий». Экономические науки. Режим доступу:  
[http://www.rusnauka.com/16\\_NPRT\\_2009/Economics/46422.doc.htm](http://www.rusnauka.com/16_NPRT_2009/Economics/46422.doc.htm)
79. Янчук В.І. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2012. №3 (69). Т. 2. С. 250-255.
80. Яцюк О. С. Експрес-аналіз фінансового стану підприємства як засіб виявлення “вузьких місць” в його діяльності. Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу (серія «Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості»). Вип. 1 (11). Івано-Франківськ: ІФНТУНГ. 2015. С. 142-148.