МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Організація та методика аудиту і аналізу оборотних активів виробничого підприємства» (за матеріалами Підприємства з іноземними інвестиціями «Вайтерра Україна»)

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня
ІІ курсу, групи ОМФз-23-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»

підпис здобувача вищої освіти

Ігонін Руслан Владиславович

Науковий керівник

підпис

Панасюк О.В., к.е.н., доцент

Гарант освітньо-професійної програми

підпис

Лісовий А.В., д.е.н., професор

Допущено до захисту рішенням кафедри
протокол від «28» 01 2025 № 2

Завідувач кафедри

підпис

Лісовий А.В., д.е.н., професор

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 10 28.01.2025 (підпис відповідальної особи)
(дата)

Результати перевірки до захисту 28.01.25
(до захисту, на доопрацювання) (дата)

Результат захисту 93/A/5 11.02.25 (підпис)
(оцінка) (дата)

Голова комісії: (підпис) Лавренкова Ю.М.
(ініціали, ПІБ)

Члени комісії: (підпис) Лісовецький А.В.
(ініціали, ПІБ)

(підпис) Савченко А.М.
(ініціали, ПІБ)

(підпис) Панасюк О.В.
(ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	27		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	8		
3. Ставлення здобувача до виконуваної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційі зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 10	8		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	43		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	10		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	25		
4. Апробація (участь у конференціях, публікація статті)	від 0 до 10	10		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	50		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	93		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
93	A	5	11.02	Лавренкова І.Ю. Лісовий А.В. Панасюк В. Савченко А.І.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Д	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	ЄХ	2 (незадовільно)

ЗМІСТ

Стор.

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретична база аудиту і аналізу оборотних активів виробничого підприємства

1.1. Характеристика оборотних активів, огляд законодавчих та літературних джерел з аудиту і аналізу оборотних активів

1.2. Характеристика діяльності ПІІ «Вайтерра Україна»

РОЗДІЛ 2. Методика аудиту та аналізу оборотних активів виробничого підприємства

2.1. Огляд суттєвих положень облікової політики ПІІ «Вайтерра Україна» стосовно оборотних активів

2.2. Методика аналізу оборотних активів виробничого підприємства

2.3. Методика аудиту оборотних активів виробничого підприємства і оформлення її результатів

РОЗДІЛ 3. Пропозиції стосовно удосконалення аудиту та аналізу оборотних активів виробничого підприємства

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Важливим елементом діяльності будь-кого виробничого підприємства є оборотні активи, оскільки саме вони забезпечують ритмічність виробництва, за їх участі досягається необхідний рівень ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства. Варто зважати на те, що оборотні активи, внаслідок своєї мобільності, зазвичай першими свідомо вилучаються з обігу внаслідок шахрайства або доведення підприємства до банкрутства. Саме тому формування адекватної політики управління оборотними активами виробничого підприємства (для менеджменту підприємства) та висвітлення достовірної інформації про даний вид активів (здебільшого для зовнішніх користувачів інформації) потребує дослідження проблем аудиту та аналізу оборотних активів виробничого підприємства та зумовлює актуальність вибраної теми.

Написання роботи базувалося на інформаційній основі, закладеній в працях науковців: Водоріз Я., Дробишева О., Єгоров Б., Зардова Я., Коновалова О., Купріна Н., Лошакова С., Манаєнко Т., Немченко В., Рудницький В., Скрипник М., Тітаренко Г., Чайка Т. та ін.

Метою роботи є дослідження теоретичних та організаційно-методичних положень аудиту і аналізу оборотних активів виробничого підприємства.

Завданнями роботи є:

надати характеристику оборотним активам;

здійснити огляд інформаційної бази (законодавчих та літературних джерел) з аудиту та аналізу оборотних активів;

проаналізувати діяльність бази дослідження;

розкрити суттєві положення облікової політики бази дослідження стосовно оборотних активів;

розглянути методику аналізу оборотних активів виробничого підприємства;

висвітлити методику аудиту оборотних активів виробничого підприємства;

дати рекомендації з удосконалення аудиту та аналізу оборотних активів виробничого підприємства.

Об’єктом дослідження є процеси аудиту та аналізу оборотних активів.

Базою дослідження є підприємство з іноземними інвестиціями «Вайтерра Україна».

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-методичні проблеми аудиту та аналізу оборотних активів виробничого підприємства.

Методи дослідження включають прийоми динамічного, структурного, коефіцієнтного, детермінованого аналізу, порівняння, групування, інші способи систематизації та аналітичного опрацювання економічної інформації.

Джерелами інформації є нормативно-правові акти з аудиту та аналізу оборотних активів, статистичні дані, річна фінансова звітність, звіт керівництва підприємства, довідкова література, результати наукових досліджень.

Наукова новизна роботи полягає у вирішенні важливих теоретико- та організаційно-методичних проблем аудиту та аналізу оборотних активів виробничих підприємств, які мають суттєве значення для розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення управління оборотними активами.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості застосування основних положень дипломної роботи в діяльності як виробничих підприємств, так і незалежних/внутрішніх аудиторських служб.

Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНА БАЗА АУДИТУ І АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Характеристика оборотних активів, огляд законодавчих та літературних джерел з аудиту і аналізу оборотних активів

Процес виробництва продукції можна охарактеризувати як взаємодію праці людини з певними засобами виробництва. Останні, в свою чергу, можуть поділятися на основні виробничі активи та оборотні активи. На противагу основним виробничим активам, оборотні активи беруть участь лише в одному виробничому циклі і їх вартість повністю включається до створеного продукту.

Існують різні визначення оборотних активів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Тлумачення поняття «оборотні активи» в економічній літературі

№з/п	Автор	Тлумачення
1	2	3
1	Савченко А., Матвіюк А.	Оборотні активи – це сукупність фінансових і матеріальних активів, не обмежених у використанні, які обслуговують господарський процес, і призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або одного року з дати складання балансу та забезпечення безперервності виробничо-комерційного циклу [32].
2	Омельченко О., Янковий А.	Оборотні активи – це частина активів підприємства у формі грошових та матеріальних цінностей, які використовуються один раз у виробничому циклі, протягом якого повністю споживаються та переносять свою вартість на вартість готової продукції [23, с.44].

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
3	Терещенко С.І., Федай В.В.	«…споживаються в одному виробничому циклі і їхня вартість повністю переноситься на вартість виготовленої продукції» [35, с.67].
4	Зардова Я.В.	Оборотні активи – це контрольовані суб'єктом господарювання ресурси, котрі перебувають в постійному кругообігу з ціллю забезпечення безперервності виробничого циклу та досягнення ліквідності підприємства, що можуть істотно змінювати свою матеріальну форму та переносити вартість на вартість готової продукції в повному обсязі чи можуть бути перетворені на грошові кошти впродовж одного операційного циклу [8]
5	Гринюк І.	«…сукупність матеріальних активів і грошових коштів, які забезпечують безперервність виробничого процесу й ліквідність підприємства, та змінюють свою матеріальну форму впродовж операційного циклу» [5, с.71].

З наведених визначень можемо виокремити дві суттєві ознаки оборотних активів:

1) вони беруть безпосередню одноразову участь у виробничому (операційному) процесі;

2) в процесі використання їх вартість повністю переноситься на вартість виготовленої продукції.

Окремі науковці [5; 8] вважають, що оборотні активи забезпечують ліквідність підприємства і це є їх необхідною ознакою. Не піддаючи сумніву тезу про те, що оборотні активи беруть участь у забезпеченні ліквідності підприємства, вважаємо, що даний момент не є визначальним для дефініції «оборотні активи», оскільки при розрахунку показників ліквідності застосовується показник оборотних активів як в цілому, так і окремих його складових. В той же час величина поточних зобов'язань (знаменник формул ліквідності) завжди є постійною. Тобто, у забезпеченні

ліквідності підприємства значення мають не лише оборотні активи, а й поточні зобов'язання підприємства.

Якщо ж брати до уваги визначення з точки зору бухгалтерського обліку, то до оборотних активів відносяться «…гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [30]. Дане визначення є таким, що враховує найістотніші ознаки оборотних активів і буде слугувати за вихідне.

Як вже зазначалося, оборотні активи беруть участь у поточній виробничій діяльності підприємств, а тому мають важливе практичне значення. Останнє можна дослідити з використанням статистичної інформації щодо обсягів та структури активів в Україні з розподілом на великі, середні та малі підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Обсяги активів в Україні з розподілом на великі, середні та малі підприємства за 2021-2023 рр.

тис. грн.

Підприємства	2021 р.		2022 р.		2023 р.	
	Необоротні активи	Оборотні активи	Необоротні активи	Оборотні активи	Необоротні активи	Оборотні активи
Великі	2806574339,3	2460565792,2	2637524825,0	2472629457,4	3025266163,6	2766594266,8
Середні	1594416606,0	3287422820,3	1594494381,7	3361368609,8	1797862527,4	3904954383,4
Малі, у т.ч.:	1249759307,9	2663913862,5	1390217675,7	3190339897,8	1418141606,4	3521852309,1
мікропідприємства	606073195,0	1399785747,8	711619627,4	1683531924,1	762556629,2	1894563148,3
Всього	5650750253,2	8411902475,0	5622236882,4	9024337965,0	6241270297,4	10193400959,3

Джерело: [7]

Дані таблиці свідчать про значні обсяги активів як оборотних, так і необоротних, які мають зростаючий характер в абсолютному значенні (оборотні активи зросли з 8411902475,0 тис грн в 2021 р. до 10193400959,3 тис.грн в 2023 р., необоротні активи – з 5650750253,2 тис.грн. до 6241270297,4 тис.грн.), проте не дають уявлення про їх структуру. Побудуємо аналітичну таблицю структури активів з розподілом на великі, середні, малі підприємства за 2020-2022 рр. на основі таблиці 1.2 (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Структура активів в Україні з розподілом на великі, середні та малі підприємства за 2021-2023 рр.

%

Підприємства	2021 р.		2022 р.			
	Необоротні активи	Оборотні активи	Необоротні активи	Оборотні активи	Необоротні активи	Оборотні активи
Великі	49,67	29,25	46,91	27,40	48,47	27,14
Середні	28,22	39,08	28,36	37,25	28,81	38,31
Малі, у т.ч.:	22,12	31,67	24,73	35,35	22,72	34,55
Мікро- (по відношенню до малих)	48,50	52,55	51,19	52,77	53,77	53,79
Всього	100,0	100,0	100,0	100,0	100,00	100,00

Джерело: [7]

Структурний аналіз активів з розподілом по величині підприємств показав, що оборотні активи займають більше, ніж четверту частину активів підприємств. Заслуговує на увагу той факт, що найменшу частку оборотних активів мають великі підприємства (від 27,14% до 29,25%). Більшу частку оборотних активів мають середні (до 39,08%) та малі підприємства (до 35,35%). Вважаємо, що дана обставина зумовлена тим, що великі підприємства можуть собі дозволити наявність великої

матеріально-технічної бази та оптимізацію оборотних активів задля зменшення операційних витрат, тоді як середні та малі підприємства зазвичай здійснюють свою діяльність у таких сферах, котрі не потребують значної матеріально- технічної бази, проте залежать від оборотних активів. До таких можемо віднести роздрібну торгівлю, надання послуг чи виконання робіт тощо.

Зважаючи на широке використання оборотних активів, як керівництву підприємства, так і іншим користувачам фінансової звітності важливо знати про реальний стан оборотних активів та правдивість, достовірність відображення їх у звітності.

Важливими інструментами пізнання реального стану справ з оборотними активами є аудит та аналіз.

Насьогодні існує низка нормативно-довідкових документів, котрі прямо чи опосередковано забезпечують аудит, аналіз та облік (як джерело інформаційного забезпечення) оборотних активів підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Нормативно-довідкові документи з аудиту та обліку оборотних активів підприємства

№з/п	Джерело інформації	Використання інформації
1.	2.	3.
1	Міжнародні стандарти аудиту	Висловлення незалежної думки щодо достовірності відображення інформації про оборотні активи у складі фінансової звітності
2	П(С)БО 9 «Запаси»	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов’язаних із рухом запасів та їх розкриттям у фінансовій звітності [27]
3	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов’язаних із дебіторською заборгованістю та її розкриттям у фінансовій звітності [25]

Продовження таблиці 1.4

1.	2.	3.
4	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов'язаних із доходами підприємства та їх розкриттям у фінансовій звітності [26]

Крім названих, існує низка методичних рекомендацій з аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, котрі в своєму складі містять вказівки щодо аналізу оборотних активів. Серед них варто згадати:

1) Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій, затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1997 р. за №81 [14];

2) Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, затверджені Міністерством економіки України від 19.01.2006 р. за №14 [15];

3) Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, затверджено Міністерством фінансів України, Фондом державного майна України від 26.01.2001 р. за №49/121 [28];

4) Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затверджена Міністерством фінансів України від 14.02.2006 за №170 [13].

Не зважаючи на наявність методичних розробок та законодавства з аудиту та аналізу оборотних активів як в цілому, так і їх окремих елементів зокрема, дане питання залишається в центрі уваги науковців та практиків, як вітчизняних, так і закордонних.

В своєму дослідженні Роєва О. здійснює обґрунтування теоретичних положень і методичних підходів до обліку та аудиту запасів, як складових оборотних активів, в управлінні інноваційною діяльністю підприємства. В

роботі запропоновано авторське визначення запасів, запропоновано їх класифікаційні ознаки. За результатами проведеного дослідження науковцем запропоновано методику аудиту запасів, в якій знайшли відображення такі аспекти як: адекватність застосування тих чи інших аудиторських послуг відповідно до потреб користувачів інформації, напрями розвитку організаційно-методичного підґрунтя для виконання завдань з аудиту. Також автором обгрунтовано потенціал виконання аудиту спеціального призначення стосовно запасів [31].

Інший науковець – Піскульова І. – в своєму дослідженні з управління оборотними активами промислових підприємств розглядає також питання аналізу. В роботі обгрунтовано методи, моделі та принципи управління оборотними активами з використанням системи збалансованих показників в кількості 24-х штук, розподілених на одинадцять етапів. Також запропоновано модель управління операційним циклом, яка має на меті покращення фінансової стійкості підприємств та полегшення управління рухом оборотних активів [24].

На інтернет-ресурсі однієї з закордонних прогресивних аутсорсингових фірм досліджено і обгрунтовано актуальність аудиту оборотних активів (це - здатність відстежувати потенційні помилки або небезпеки, пов’язані з фінансовою звітністю організації/фірми; посилення дотримання стандартів бухгалтерського обліку та вимог законодавства; забезпечення достовірності і надійності фінансових даних, наданих зацікавленим сторонам; прийняття бізнес-рішень на основі інформації, яку можна перевірити) та викладено розробку з основних процедур аудиту оборотних активів. В ній фахівцями з обліку, аудиту та оподаткування досліджуються ключові процедури, пов’язані з аудитом поточних активів, що мають допомагати організації/фірмі забезпечити її фінанси. В методичну основу аудиту оборотних активів авторами закладено три методи, які забезпечують формування процесів з достовірності представлення облікових записів оборотних активів організації/фірми: підтвердження, спостереження та аналітичний огляд. В розробці окреслено фактори впливу на підходи аудиторів до аудиту оборотних активів: характер бізнесу, розмір

організації/фірми, характер транзакції та рівень функціонування внутрішнього контролю [1].

Вказані дослідження охоплюють широке коло актуальних питань, пов'язаних з проблематикою здійснення аудиту та аналізу оборотних активів підприємств, проте так і не дають остаточних та вичерпних відповідей на виникаючі питання. Таким чином, удосконалення аудиту та аналізу оборотних активів залишається одним із найважливіших факторів зростання загальної економічної ефективності виробництва та фінансової стійкості виробничих підприємств в сучасних умовах.

1.2. Характеристика діяльності ПІІ «Вайтерра Україна»

ПІІ «Вайтерра Україна» (далі – Компанія) була створена в Україні в 1995 році як підприємство з іноземними інвестиціями. Компанія є частиною глобальної групи компаній «Вайтерра». Діяльність групи представлена в 38 країнах світу та налічує понад 16 тисяч працівників. Безпосереднім власником Компанії є Приватне товариство з обмеженою відповідальністю «Ренеско Б.В.», що володіє 100% акцій Компанії.

Бізнес Компанії - це виробництво, заготівля та маркетинг, побудований на мережі високоякісних активів, що складається з двох лінійних елеваторів, олійно-екстракційного заводу, глибоководного портового зернового та найкращого у своєму класі олійного терміналів.

Компанія є одним із найбільших українських експортерів сільськогосподарської продукції, а саме: пшениці, ячменю, кукурудзи, ріпаку, олії соняшникової тощо.

В Україні Компанія управляє власним олійно-екстракційним заводом, розташованим у Харківській області, який виробляє соняшникову олію та шрот. Також Компанія здійснює переробку насіння соняшнику, сої та ріпаку.

На кінець 2023 року Компанія складалась з наступних структурних підрозділів:

Вінницьке відділення;

Одеське відділення;

Харківське відділення;

Чернігівське відділення;

Головний офіс у м. Києві.

Детально з основними економічними показниками діяльності ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр. можна ознайомитися за даними аналітичної таблиці 1.5.

На перший погляд, діяльність ПІІ «Вайтерра Україна» є досить успішною, адже на протязі 2021-2023 рр. Компанія мала прибуток (найменше значення – 552863 тис.грн. в 2021 році, найбільше – 1052519 тис.грн. в 2023 році). В 2023 році прибуток склав 841972 тис.грн., що на 52,29 % більше за значення 2021 року і на 20% менше значення 2022 року.

Таблиця 1.5

Основні економічні показники діяльності ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр.

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміни в абсолютних величинах 2023р. порівняно з:		Темпи зростання (зниження) 2023 р. у % до:	
				2021р.	2022р.	2021р.	2022р.
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
Капітал (станом на кінець періоду)							
Валюта балансу, тис.грн.	7095069	4296101	3122491	-3972578	-1173610	44,01	72,68
Власний капітал, тис.грн.	584959	1637478	2479450	1894491	841972	423,87	151,42
нерозподілений прибуток (непокриті збитки),тис.грн	552863	1605382	2447354	1894491	841972	442,67	152,45
Позиковий капітал, тис.грн.	6510110	2658623	643041	-5867069	-2015582	9,88	24,19
Поточні зобов’язання і забезпечення, тис. грн.	6484112	2642244	643041	-5841071	-1999203	9,92	24,34
Необоротні активи,тис.грн	258933	283501	262813	3880	-20688	101,50	92,70
Нематер. активи, тис.грн.	111	246	198	87	-48	178,38	80,49
Основні засоби, тис. грн.	241264	224709	234372	-6892	9663	97,14	104,30
Інвестиційна нерухомість, тис. грн.	-	-	-	-	-	-	-

Довгострокові фінансові інвестиції, тис. грн.	-	-	-	-	-	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість, тис. грн.	-	-	-	-	-	-	-
Оборотні активи, тис. грн.	6836136	4012600	2859678	-3976458	-1152922	41,83	71,27

Продовження таблиці 1.5

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
у тому числі запаси, тис.грн.	4146095	2496196	1566213	-2579882	-929983	37,78	62,74
Економічні показники							
Чистий дохід від реалізації товарів, тис. грн.	18802532	13744349	10356068	-8446464	-3388281	55,08	75,35
Собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	17695956	11479521	8901831	-8794125	-2577690	50,30	77,55
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	1106576	2264828	1454237	347661	-810591	131,42	64,21
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток), тис. грн.	552863	1052519	841972	289109	-210547	152,29	80,00

Проте аналіз інших показників вказав на зниження їх значень (окрім показників власного капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) та залишкової вартості основних засобів).

В 2023 році було продано 1 091 тис. тон сільськогосподарської продукції, що на 87 тис. тон (7%) менше ніж у 2022 р. та на 661 тис.тон (28,5%) менше ніж у 2021 р. Відповідно темп росту чистого доходу від реалізації продукції Компанії в 2023 р. по відношенню до: 2021 р. склав 55,08%, 2022 р. – 75,35%.

Валовий прибуток за 2023 рік становив 1 454 237 тис. грн., що на 810591 тис. грн. (-35,79%) менше за аналогічний показник минулого року, проте на 347661 тис.грн. (+31,42%) більше за показник 2021 р. Зменшення валового прибутку у 2023 році обумовлене зменшенням обсягів реалізованої продукції та зниженням валової рентабельності.

Нерозподілений прибуток Компанії з 2021 року збільшився на 1894491 тис. грн. (+342,67%) та на кінець 2023 року становив 2 447 354 тис. грн.

Для кращого розуміння сильних та слабких сторін доцільно провести SWOT аналіз агрохарчової промисловості України, до якої належить діяльність

ПІІ «Вайтерра Україна. SWOT-аналіз є інструментом стратегічного аналізу, який допомагає оцінити внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на певну галузь або компанію.

SWOT-аналіз агрохарчової промисловості України допомагає виділити ключові позитивні та негативні аспекти галузі (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

SWOT-аналіз агрохарчової промисловості України

Strengths (Сильні сторони)	**Weaknesses (Слабкі сторони)**
Природні ресурси Аграрний потенціал Експорт сільськогосподарської продукції Зростаючий попит	Низька ефективність виробництва Застаріла інфраструктура Залежність від погодних умов Низький рівень технологічної інтеграції
Opportunities (Можливості)	**Threats (Загрози)**
Зростання експорту Розвиток органічного виробництва Технологічний розвиток Диверсифікація продукції	Світова конкуренція Погодні ризики Зміни в законодавстві Екологічні проблеми

Для розвитку та зміцнення індустрії важливо:

використовувати сильні сторони;

відповідно реагувати на слабкі сторони;

використовувати можливості та знаходити способи зменшення загроз.

Проаналізувавши інформацію можна представити наступні стратегії, які необхідно впроваджувати як Україні в агрохарчовій промисловості в цілому, так і ПІІ «Вайтерра Україна» зокрема, для покращення власної зовнішньоекономічної діяльності:

1) «Сильні сторони + можливості»:

використання природніх ресурсів та збільшення експортної агрохарчової продукції через великий світовий попит на неї;

розвиток та нарощування об’ємів органічного виробництва через зростаючий попит на здорову та екологічно чисту продукцію;

діджиталізація та автоматизація агрохарчових процесів виробництва задля збільшення експортних об’ємів продукції.

2) «Слабкі сторони + можливості»:

покращення рівня технологічної інтеграції в переробній галузі агрохарчової індустрії з метою можливості збільшення присутності на іноземних ринках задля задоволення світового попиту на продукцію;

брак інвестицій у застарілу інфраструктуру сільського господарства можна компенсувати опануванням органічного виробництва, що привабить інвесторів через популяризацію цього напрямку на світовому ринку агрохарчових продуктів;

сільськогосподарські роботи та штучний інтелект можуть покращити ефективність виробництва та покращать рівень технологічної інтеграції.

3) «Сильні сторони проти загроз»:

потужний аграрний потенціал має бути захищеним на законодавчому рівні з боку держави від ризиків змін норм законодавства задля успішного та стрімкого розвитку та сприятливого клімату для інвестування;

задля подальшого забезпечення світового попиту на агрохарчову продукцію мають бути розроблені антиризикові механізми стосовно несприятливих погодних умов. Наприклад: для подолання посухи можуть впроваджуватися системи поливу агропродукції;

для того, щоб подолати ризики високої конкуренції на ринках експорту агрохарчової продукції потрібно налагоджувати нові співдружні відносини з країнами, які є потенційними імпортерами нашої продукції.

4) «Слабкі сторони + загрози», «кризове поле»:

проведення підвищення рівня розвитку учасників агрохарчового ринку на регулярній основі на законодавчому рівні для того, щоб агровиробники та переробні галузі відповідали міжнародним зразкам якості, що зменшить вплив

законодавчого ризику та підвищить технологічну складову виробництва, що мінімізує вплив ризику кліматичних умов;

підвищення технологічного та інноваційного рівня агровиробництва та переробної сфери для того, щоб відповідати рівням якості іноземних конкурентів та мати рівні умови для участі в конкуренції на міжнародних ринках [4, с. 167-169].

Основні операційні ризики, які можуть мати вплив на діяльність ПІІ «Вайтерра Україна», є наступними:

некоректний розрахунок ціни закупівлі по відношенню до ринкової ціни продажу, що може призвести до збитків;

ризик втрат від коливання курсу та здорожчання ціни придбання;

формування проблемної заборгованості через надання передплати або відвантаження продукції ненадійному контрагенту;

невідшкодування податку на додану вартість по закупкам внаслідок співпраці з ненадійними постачальниками і без належного документального підтвердження походження товару;

ризик крадіжки або часткової втрати товару через роботу із ненадійними елеваторами;

псування товару пов’язане із довготривалим зберіганням та/або недотриманням санітарних умов зберігання;

понаднормові втрати товару при перевезенні та перевалці через зношення парку транспортних засобів та роботу із ненадійними експедиторами.

Задля зменшення операційних ризиків в Компанії було розроблено ряд процедур по акредитації та погодженню співпраці із контрагентами, алгоритми розрахунку планової ціни продажу та закупівлі товару, політики по здійсненню передплат та моніторингу строків заборгованості тощо.

Попри всі ризики та виклики, що виникли через повномасштабне вторгнення росії, ПІІ «Вайтерра Україна» продовжує свою діяльність, хоча її обсяги менші, ніж в довоєнний час. Зберегти бізнес та продовжити роботу Компанії дозволив своєчасно впроваджений План безперервності бізнесу. Він гарантує два

пріоритети: безпеку співробітників Компанії та підтримання всіх ключових бізнес-операцій, незважаючи на будь-які можливі перебої в роботі. До чинників, котрі безпосередньо впливатимуть на подальший розвиток Компанії, можна віднести наступні:

тривалість та інтенсивність військових дій на території України;

наявність чи відсутність атак на енергетичну систему;

збереження можливості експорту продовольства через новий морський маршрут, що було відкрито в серпні 2023 року;

припинення блокування кордонів з деякими країнами ЄС для вантажних перевезень;

зменшення обсягу ринку через скорочення посівних площ;

можливість зібрати врожай на засіяних територіях та відсутність заборон з боку держави на експорт сільськогосподарської продукції [9].

Вищевказані чинники знаходяться поза межами впливу ПІІ «Вайтерра Україна» та є джерелом суттєвої невизначеності, проте керівництво Компанії вживає всіх можливих заходів щодо продовження безперервної діяльності та адаптації бізнес-процесів до наявних на ринку умов.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Огляд суттєвих положень облікової політики ПІІ «Вайтерра Україна» стосовно оборотних активів

Умови ринкової економіки вимагають досконалих, конкретних і стабільних правил ведення бухгалтерського обліку оборотних активів та складання звітності на підприємстві. Все це безпосередньо вимагає від підприємства індивідуального підходу до формування власної облікової політики. Тому ПІІ «Вайтерра Україна» повинне самостійно встановити відповідний спосіб ведення обліку оборотних активів як на підставі чинних положень нормативно-правових документів, так і з урахуванням специфічних технологій особливостей діяльності Компанії. Виключно на основі поєднання основних методологічних вимог з конкретною методикою відображення господарських операцій в Компанії, враховуючи принцип суттєвості облікової інформації, можна розраховувати на розробку обґрунтованої облікової політики у частині оборотних активів.

Фінансова звітність ПІІ «Вайтерра Україна» підготовлена у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності та тлумачень в редакції, затвердженій Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та вимог законодавства України стосовно фінансового звітування.

Фінансова звітність ПІІ «Вайтерра Україна» складається на основі дотримання принципу первісної собівартості. Ця фінансова звітність представлена в тисячах українських гривень («тис. грн.»), а всі суми заокруглюються до цілих тисяч, крім випадків, де вказано інше.

Облікова політика ПІІ «Вайтерра Україна» у частині оборотних активів включає такі елементи:

первісне визнання фінансових інструментів;

класифікація з подальшою оцінкою фінансових активів;

класифікація з подальшою оцінкою фінансових зобов’язань;

припинення визнання фінансових зобов’язань;

податок на прибуток;

витрати майбутніх періодів;

запаси;

дебіторська заборгованість із основної діяльності і інша дебіторська заборгованість;

передплати;

векселі;

грошові кошти та їх еквіваленти.

Первісне визнання фінансових інструментів. При первісному визнанні Компанія оцінює фінансові активи або фінансові зобов'язання за справедливою вартістю. Якщо активи або зобов'язання обліковуються не за справедливою вартістю через прибуток чи збиток, дана справедлива вартість збільшується або зменшується на суму витрат, пов’язаних з укладанням угоди та які мають безпосереднє відношення до придбання чи випуску фінансового активу або фінансового зобов'язання. Якщо активи чи зобов'язання обліковуються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, такі витрати відображаються у складі прибутку або збитку.

При первісному визнанні ціна угоди/операції максимально повно ідентифікує справедливу вартість. Прибуток чи збиток при первісному визнанні відображається лише у тому випадку, коли існує різниця між ціною угоди і справедливою вартістю, яка підтверджується даними з відкритих для спостережень ринків.

Класифікація та подальша оцінка фінансових активів. ПІІ «Вайтерра Україна» класифікує свої фінансові активи за наступними категоріями, які:

в подальшому оцінюються за справедливою вартістю (або через інший сукупний дохід, або через прибуток або збиток);

оцінюються за амортизованою вартістю.

Класифікація фінансових активів залежить від бізнес-моделі Компанії щодо управління ними та договірних умов грошових потоків.

Зміни у справедливій вартості фінансових активів ПІІ «Вайтерра Україна» за справедливою вартістю через прибуток або збиток визнаються в обліку інших операційних доходів / (витрат) у Звіті про сукупний дохід. Збитки від обезцінення (та сторнування збитків від обезцінення) по інвестиціях в капітал, які оцінені за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, не відображаються в обліку окремо від інших змін справедливої вартості.

Фінансові активи зараховуються до складу оборотних активів, за винятком тих, строк погашення яких більше 12 місяців після дати балансу. Останні класифікуються як необоротні активи.

Класифікація та подальша оцінка фінансових зобов'язань. Обезцінення фінансових активів – це очікуваний кредитний збиток. Після первісного визнання фінансового активу ПІІ «Вайтерра Україна» розраховує і визнає очікуваний кредитний збиток щодо тих фінансових активів, які оцінюються за вартістю амортизації і за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, що призводить до негайних збитків у звітному році.

Оцінка очікуваних кредитних збитків Компанії відображає:

об'єктивну та відкориговану на ймовірність суму, розраховану шляхом оцінки певного діапазону можливих результатів;

часову вартість грошей;

усю необхідну і доказову інформацію, яка є доступною на звітну дату без надмірних витрат чи зусиль, у т.ч. інформацію щодо минулих подій, поточних умов та прогнозів майбутніх економічних умов.

Фінансові інструменти, які оцінюються за вартістю амортизації, та контрактні активи відображаються у балансі за вирахуванням резерву на очікувані кредитні збитки.

Станом на звітну дату ПІІ «Вайтерра Україна» має 3 види фінансових активів, які підпадають під розрахунок очікуваних кредитних збитків:

дебіторська заборгованість від реалізації товарів (робіт і послуг);

заборгованість за виданими позиками;

інша фінансова дебіторська заборгованість.

ПІІ «Вайтерра Україна» використовує різні підходи до аналізу очікуваних кредитних збитків, які пов'язані з фінансовими активами від пов'язаних сторін, суттєвих клієнтів, інших клієнтів.

Для всіх суттєвих/значних боржників і пов'язаних сторін розрахунок очікуваних кредитних збитків відбувається на індивідуальній основі із урахуванням умов договору, очікуваного періоду погашення, їх фінансових результатів.

Для індивідуально не суттєвих/незначних боржників Компанія розраховує очікувані кредитні збитки за допомогою матриці резервування, групуючи клієнтів за країною розташування. Дана матриця базується на історичних оціночних показниках дефолту боржників протягом очікуваного періоду погашення фінансової дебіторської заборгованості та коригується на прогнозну оцінку.

Компанія не здійснює визнання очікуваних кредитних збитків за грошовими коштами та їх еквівалентами, якщо було визнано несуттєвість на звітну дату ефекту від визнання таких збитків.

Припинення визнання фінансових активів. Бухгалтерія ПІІ «Вайтерра Україна» припиняє визнання фінансового активу у випадку настання однієї з подій:

закінчується строк дії договірних прав щодо грошових потоків від такого фінансового активу;

Компанія здебільшого передає усі ризики і вигоди від володіння фінансовим активом;

Компанія здебільшого не передає та не зберігає за собою усіх ризиків і вигод від володіння фінансовим активом, але й не залишає за собою контроль над ними. Контроль залишається лише у випадку, якщо отримувач не має практичної здатності продати актив.

Списання фінансового активу також відноситься до подій, які призводять до припинення визнання. Фінансові активи можуть бути списані повністю чи частково, якщо Компанія не має обгрунтованих очікувань щодо повернення таких активів.

Класифікація та подальша оцінка фінансових зобов'язань. Усі фінансові зобов'язання надалі оцінюються за амортизованою вартістю, виняток складають:

похідні інструменти, фінансові зобов'язання, якіутримуються для торгівлі, умовної компенсації, визнаної набувачем під час об'єднання бізнесу і інших фінансових зобов'язань, визначених як таких при первісному визнанні, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток чи збиток;

договори фінансової гарантії і зобов'язань з надання позики за ставкою відсотку, нижчою від ринкової.

Припинення визнання фінансових зобов'язань. Компанія припиняє визнання фінансових зобов'язань лише у випадку його погашення: тобто у ввипадку, коли зобов'язання, яке передбачене договором, виконано чи анульовано, чи коли закінчився термін його виконання.

Податок на прибуток. Витрати по податку на прибуток поділяються на: поточний податок і відстрочений податок. Поточний податок на прибуток у фінансовій звітності ПІІ «Вайтерра Україна» відображається відповідно до українського законодавства, яке діє на звітну дату.

Витрати із податку на прибуток Компанії визнаються у складі прибутків або збитків періоду, окрім випадків, коли вони визнаються у Звіті про сукупний дохід чи безпосередньо у складі капіталу, так як вони відносяться до операцій, які враховані у поточному чи інших періодах у Звіті про сукупний дохід чи безпосередньо у складі капіталу.

До поточного податку відноситься сума, яку, як очікується, доведеться сплатити чи відшкодувати у органів податкової служби щодо оподатковуваного прибутку або збитків поточного і попередніх періодів. Інші податки, окрім податку на прибуток, відображаються як компонента операційних витрат.

Відстрочений податок на прибуток визначається методом балансових зобов'язань щодо перенесених із минулих періодів податкових збитків і тимчасових різниць, які виникають між податковою базою активів та зобов'язань і їх балансовою вартістю для цілей фінансової звітності. Відповідно до встановленого спрощення початкового визнання, відстрочені податки не визнаються у відношенні до тимчасових різниць при початковому визнанні активу чи зобов'язання у разі операції, яка не є об'єднанням компаній, і коли така операція при її початковому обліку не здійснює впливу ні на фінансовий, ні на податковий прибуток. Відстрочений податок підлягає оцінці за ставками податку, які діють чи плануються до введення у дію на звітну дату та які, як очікується, будуть застосовуватися у періодах, в яких буде сторнована тимчасова різниця чи використаний перенесений податковий збиток.

Відстрочені податкові активи, які віднімаються для оподаткування, та перенесені із попередніх періодів податкові збитки визнаються лише у тій мірі, у якій існує імовірність отримання оподатковуваного прибутку, і відносно якого будуть реалізуватися тимчасові різниці.

Витрати майбутніх періодів. Витрати майбутніх періодів обліковуються за їх первісною вартістю. Списання витрат майбутніх періодів на витрати конкретного періоду здійснюється рівномірно на протязі періоду, у якому планується отримання пов'язаних із ними економічних вигод.

Запаси. Оцінка товарно-матеріальних запасів здійснюється за меншою із двох величин: собівартістю та чистою вартістю реалізації. Вартість запасів розраховується за середньозваженим методом. До вартості готової продукції і незавершеного виробництва включається вартість сировини, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та відповідні виробничі накладні витрати, які розподілені на базі нормальної виробничої потужності, але не включаються витрати за позиковими коштами. Чиста вартість реалізації представляє собою розрахункову ціну реалізації у ході нормального здійснення бізнесу з вирахуванням розрахункових витрат на закінчення роботи над активом і відповідних витрат на збут.

Дебіторська заборгованість із основної діяльності і інша дебіторська заборгованість. Дебіторську заборгованість із основної діяльності і інша дебіторська заборгованість на початку обліковують за справедливою вартістю, а вже далі оцінюють за амортизованою вартістю із використанням методу ефективної відсоткової ставки з вирахуванням резерву на очікувані кредитні збитки.

Передплати. Передплати обліковують за первісною вартістю з вирахуванням резерву на знецінення. Якщо є підтвердження того, що активи, товари чи послуги, до складу яких відноситься передплата, не будуть отримані, то балансова вартість передплати зменшується, а відповідний збиток від знецінення визнається у Звіті про сукупний дохід.

Векселі. Розрахунок за деякими продажами та закупівлями здійснюється за допомогою векселів, які представляють собою договірні боргові інструменти.

Продажі і закупівлі, розрахунок по яким планується провести векселями, обліковують за розрахованою керівництвом ПІІ «Вайтерра Україна» справедливою вартістю, яка буде отримана чи передана при негрошових розрахунках. Така справедлива вартість встановлюється на підставі наявних ринкових даних.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Грошові кошти і їх еквіваленти включають до свого складу: гроші у касі, грошові кошти на банківських рахунках до вимоги і інші короткострокові високоліквідні інвестиції із початковим строком розміщення до 3-х місяців. Суми, використання яких обмежене, виключаються із складу грошових коштів і їх еквівалентів. Суми, обмеження до яких не дозволяють обміняти їх чи використовувати для розрахунку за зобов'язаннями протягом, як мінімум, 12-ти місяців після звітної дати, включаються до складу інших необоротних активів.

Виходячи з вищевказаного в даному параграфі, приходимо до висновку, що облікова політика ПІІ «Вайтерра Україна» є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного

регулювання і власної ініціативи Компанії у питаннях організації і ведення бухгалтерського обліку оборотних активів.

2.2. Методика аналізу оборотних активів виробничого підприємства

Механізм ефективного управління оборотними активами виробничого підприємства неможливий без попереднього і детального аналізу стану, динаміки, структури, ефективності використання як окремих елементів оборотних активів, так і їх в цілому, а також оцінки впливу їх оборотності на ліквідність підприємства [12, с. 39].

Першим етапом такого управління є проведення їх якісного економічного аналізу, а саме аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів.

Для аналізу складу та динаміки складається аналітична таблиця наступного вигляду (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Аналіз складу та динаміки оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр.

Показник оборотних активів	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміни в абсолютних величинах 2023 р. порівняно з:		Темпи зростання (зниження) 2023 р. у % до:	
				2021 р.	2022 р.	2021 р.	2022 р.
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
Запаси, тис.грн.	4146095	2496196	1566213	-2579882	-929983	37,78	62,74
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, тис.грн.	982213	388798	277105	-705108	-111693	28,21	71,27
Дебіторська заборгованість за	1025617	748605	493229	-532388	-255376	48,09	65,89

Продовження таблиця 2.1

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
розрахунками, тис.грн.							
Інша поточна дебіторська заборгованість, тис.грн.	-	746	239700	239700	238954	-	32131,37
Гроші та їх еквіваленти, тис.грн.	659414	363668	296232	-363182	-67436	44,92	81,46
Витрати майбутніх періодів, тис.грн.	22 797	14562	7818	-14979	-6744	34,29	53,69
Всього, тис.грн.	6836136	4012575	2859678	-3976458	-1152897	41,83	71,27

Джерело: за даними звіту керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» [9]

Як показує аналітична таблиця, зниження темпів росту відбулося майже по всім показникам оборотних активів, за винятком іншої поточної дебіторської заборгованості. Остання в 2023 році зросла у порівнянні з 2022 роком більш ніж в 321 раз і склала 239700 тис.грн. В 2021 році інша поточна дебіторська заборгованість була відсутня. В цілому обсяг оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна» в 2023 році зменшився у порівнянні з : 2021 роком – на 58,17%, 2022 роком – на 28,73%. Більш детальний аналіз окремих складових оборотних активів та їх зміни буде здійснено після розгляду структури активів ПІІ «Вайтерра Україна», що дозволить отримати уявлення про частку як оборотних активів в цілому, так і їх окремих складових в загальній сумі активів

Структура активів ПІІ «Вайтерра Україна» представлена наступним чином (табл. 2.2).

В структурі активів ПІІ «Вайтерра Україна» переважають поточні запаси, що на 31 грудня 2023 року становили 50,2% (2022 р. – 58,1%; 2021 р. – 58,4%). Також в структурі значну частку займають:

торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість – значення відповідно становили 16,6%, 9,1%, 15,5%;

поточні податкові активи - значення відповідно становили 15,0%, 17,4%, 12,8%.

Таблиця 2.2

Структура активів ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр.

%

Актив	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміни у відсоткових пунктах 2023 р. порівняно з:	
				2021 р.	2022 р.
Витрати майбутніх періодів	0,3	0,3	0,3	0	0
Грошові кошти та їх еквіваленти	9,3	8,5	9,5	+0,2	+1
Поточні податкові активи	12,8	17,4	15,0	+2,2	-2,4
Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість	15,5	9,1	16,6	+1,1	+7,5
Поточні запаси	58,4	58,1	50,2	-8,2	-7,9
Відстрочені податкові активи	0,2	1,4	0,9	+0,7	-0,5
Основні засоби та нематеріальні активи	3,4	5,2	7,5	+4,1	+2,3

Джерело: розраховано автором за даними звіту керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» [9]

Дані оборотні активи значною мірою впливають на ліквідність будь-якого підприємства і ПІІ «Вайтерра Україна» не становить виключення. У зв'язку з цим доцільним буде розрахувати коефіцієнти покриття, швидкої та абсолютної ліквідності (табл. 2.3) для визначення ризику ліквідності.

Ризик ліквідності – це ризик того, що Компанія не в змозі буде виконати свої фінансові зобов'язання, розрахунки по яких здійснюються шляхом передачі грошових коштів чи іншого оборотного активу. Підхід Компанії до управління ліквідністю полягає в забезпеченні, наскільки це можливо, постійної наявності у Компанії ліквідних коштів, які були б достатніми для

погашення своїх зобов'язань в строк як в звичайних, так і у стресових умовах, не допускаючи при цьому виникнення неприйнятних збитків та не піддаючи ризику репутацію Компанії.

Таблиця 2.3

Показники ліквідності ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр.

Показник	2021р.	2022 р.	2023 р.	Зміни (+/-) 2023 р. до	
				2021 р.	2022 р.
Коефіцієнт покриття	1,05	1,52	4,45	+3,4	+2,93
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,41	0,57	2,01	+1,6	+1,44
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,10	0,14	0,46	+0,36	+0,32

Джерело: розраховано автором за даними звітності ПІІ «Вайтерра Україна» [38]

Коефіцієнт абсолютної ліквідності ПІІ «Вайтерра Україна» в 2021-2022 роках нижчий нормативного значення. Це пов’язано з тим, що Компанія підтримує мінімальний рівень грошових коштів та інших високоліквідних інструментів. Коефіцієнт покриття відповідає нормативному показнику. Це свідчить, що вартість поточних активів перевищує суму поточних зобов’язань і ПІІ «Вайтерра Україна» володіє достатнім обсягом ресурсів, щоб погасити власні короткострокові зобов’язання.

В 2023 році ПІІ «Вайтерра Україна» збільшила свою ліквідність по всім показникам навіть понад оптимальні значення: коефіцієнт покриття становив 4,45 (оптимальне – більше 1), коефіцієнт швидкої ліквідності – 2,01 (0,36-0,99), коефіцієнт абсолютної ліквідності – 0,46 (0,2-0,35). Оскільки в спеціалізованій літературі не існує загальноприйнятої думки щодо оптимальних інтервалів коефіцієнтів ліквідності і вони дуже сильно залежать від погляду користувачів фінансової інформації (кредиторів або менеджерів тощо) [39, с. 904], оптимальні значення коефіцієнтів були взяті з Методики, затвердженої Міністерством фінансів України [13]. Варто зважати на те, що значне перевищення показників ліквідності над нормативними значеннями не завжди є позитивним, оскільки потребує від

підприємства додаткових витрат на утримання надлишкових оборотних активів. На нашу думку, в умовах війни України з росією таке перевищення є виправданим і доцільним, оскільки забезпечує безперервність виробничого процесу в складних умовах воєнного стану.

Інший показник, безпосередньо пов'язаний з оборотними активами, - це робочий капітал. Визначається за даними балансу як різниця між оборотними активами та поточними пасивами підприємства. Станом на 31 грудня 2023 року робочий капітал ПІІ «Вайтерра Україна» становив 2216637 тис. грн. порівняно з 1370356 тис. грн. станом на 31 грудня 2022 року та 352024 тис. грн. станом на 31 грудня 2021 року. Підвищення показника робочого капіталу відбулось здебільшого за рахунок зменшення інших поточних нефінансових зобов’язань.

Проаналізуємо формування показників окремих оборотних активів та їх зміни (табл. 2.4, 2.5, 2.6).

Таблиця 2.4

Аналіз обсягів та динаміки запасів ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр.

тис.грн.

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-	
				2022/2021	2023/2022
Товари	3255634	1491387	1564837	-1764247	+73450
Готова продукція	890099	1003730	77	+113631	-1003653
Сировина і матеріали	319	973	999	+654	+26
Паливо	43	106	60	+63	-46
Інші поточні запаси	-	–	240	х	+240
Всього	4146095	2496196	1566213	-1649899	-929983

Джерело: розраховано автором за даними звіту керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» [9]

Протягом 2022 року вартість часткового списання запасів склала 294 808 тис. грн. (2021: 4 994 тис. грн.). Із них 197 451 тис. грн. відносяться до 100% резерву під товари, що знаходяться на окупованих російськими військами територіях або на територіях близьких до активних бойових дій.

Внаслідок російського ракетного удару по терміналу було пошкоджено цистерни із соняшниковою олією Компанії, в результаті чого стався витік олії, який призвів до збитків на суму 54 626 тис. грн.

Крім того, Компанія визнала уцінку запасів до чистої вартості реалізації на суму 45 735 тис. грн.

Сторнування часткових списань у 2022 році становило 3 004 тис. грн.

Вартість запасів, визнаних як витрати протягом 2022 року становила 10 629 477 тис. грн. (2021 рік: 17 121 363 тис. грн.).

Протягом 2023 року Компанії вдалося вивезти та реалізувати 10 тис. т. запасів з деокупованих територій, під котрі станом на 31 грудня 2022 року було нараховано 100% резерв уцінки. Сторно часткового списання вищезгаданих запасів становило 127 167 тис. грн. Вартість часткового списання запасів в 2022 році склала 294 808 тис. грн. (в тому числі уцінка запасів до чистої вартості реалізації 45 743 тис. грн.). В 2023 році Компанія визнала уцінку запасів до чистої вартості реалізації на суму 25 743 тис. грн.

Внаслідок російського ракетного удару по терміналу , що стався в червні 2022 року, було пошкоджено цистерни із соняшниковою олією Компанії, в результаті чого стався витік олії, який призвів до збитків на суму 54 626 тис. грн. В 2023 році не було ушкоджень та руйнувань складів, де зберігались товари Компанії.

Вартість запасів, визнаних як витрати протягом 2023 року становила 8 317 977 тис. грн. (2022 рік: 10 629 477 тис. грн.).

Компанія застосовує спрощений підхід до оцінки очікуваних кредитних збитків, при якому використовується очікуваний резерв під кредитні збитки за весь термін для всієї торгової та іншої дебіторської заборгованості.

Таблиця 2.5

Торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр.

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-	
				2022/2021	2023/2022
Торговельна дебіторська заборгованість	982 213	388798	277105	+982 213	+388798
Інша дебіторська заборгованість	1061	1479	239932	+1061	+1479
Поточні аванси постачальникам	113022	990	2545	+113022	+990
Всього	1096296	391267	519582	+1096296	+391267

Джерело: розраховано автором за даними звіту керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» [9]

Таблиця 2.6

Дебіторська заборгованість ПІІ «Вайтерра Україна» за 2021-2023 рр. по податках

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-	
				2022/2021	2023/2022
Дебіторська заборгованість за податком на додану вартість	911194	741154	449130	-170040	-292024
Дебіторська заборгованість з податку на прибуток	-	-	20619	х	+20619
Передоплата з інших податків	340	5728	84	+5388	-5644
Всього	911534	746882	469833	-164652	-277049

Джерело: розраховано автором за даними звіту керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» [9]

Податок на додану вартість до відшкодування формується за рахунок податкового кредиту, що виникає при закупівлі сільськогосподарської продукції на внутрішньому ринку. Менеджмент ПІІ «Вайтерра Україна» очікує, що дані податкові активи будуть відшкодовані грошовими коштами або за рахунок зарахування проти податкових зобов'язань протягом наступних 12 місяців після звітної дати. За 2023 рік сума відшкодованого податку на додану вартість становила 1 447 429 тис. грн. (2022 рік: 1 652 425 тис. грн.; 2021 рік: 2 615 449 тис. грн.).

2.3. Методика аудиту оборотних активів виробничого підприємства і оформлення її результатів

Згідно статті 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» метою аудиту фінансової звітності, ПІІ «Вайтерра Україна» зокрема, є «…висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [29]. Обравши дану мету за вихідну, можемо сформулювати мету аудиту оборотних активів виробничого підприємства ПІІ «Вайтерра Україна» - висловлення аудитором незалежної думки щодо відповідності інформації про оборотні активи ПІІ «Вайтерра Україна», відображеної у його фінансовій звітності, у всіх суттєвих аспектах, вимогам П(С)БО, МСФЗ та/бо іншим вимогам.

Відповідно до сформульованої мети окреслимо завдання, які необхідно вирішити під час аудиту оборотних активів в цілому:

перевірка структурного складу оборотних активів;

дослідження упорядкованості дотримання вимог, які забезпечують збереження та схоронність оборотних активів підприємства у належному стані;

перевірка дотримання упорядкованості інвентаризації оборотних активів;

перевірка дотримання упорядкованості оформлення регістрів первинного, аналітичного та синтетичного обліку;

перевірка упорядкованості оприбуткування оборотних активів;

перевірка вірності формування первісної вартості оборотних активів;

перевірка вірності формування величини транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із оборотними активами;

перевірка вірності показу в обліку внутрішнього переміщення оборотних активів;

перевірка вірності оформлення та показу в обліку операцій з вибуття оборотних активів;

перевірка вірності складеної кореспонденції рахунків;

перевірка вірності показу у фінансовій звітності інформації про залишки та операції із оборотними активами;

перевірка вірності визнання та показу в обліку витрат майбутніх періодів;

перевірка упорядкованості показу в обліку інших оборотних активів тощо [21, с. 545].

Варто зазначити, що аудит оборотних активів може здійснюватися як внутрішніми аудиторами, так і зовнішніми. В першому випадку внутрішні аудитори є працівниками підприємства, в другому - залучені ззовні на договірних засадах незалежні аудитори. Найбільш розповсюдженою формою оформлення договірних відносин між підприємством та незалежним аудитором (аудиторською фірмою) є документальна. Основним документом, що підтверджує факт встановлення договірних відносин між замовником та незалежним аудитором (аудиторською фірмою) стосовно проведення аудиту, є аудиторський договір.

31 серпня 2023 р. між ПІІ «Вайтерра Україна» та ПрАТ «КПМГ Аудит» було укладено договір аудиту фінансової звітності ПІІ «Вайтерра Україна» станом на 31 грудня 2023 р. (стосується балансу) та за рік, що закінчився зазначеною датою (інші форми фінансової звітності). Зі сторони ПІІ «Вайтерра Україна» договір було підписано директором Москальчуком О.О., зі сторони ПрАТ «КПМГ Аудит» - заступником директора Гаврилюком О.О. Згідно договору аудит мав проводитися з 1 по 28 травня 2024 р. Оплату аудиторської перевірки було встановлено в сумі 360 000 грн., у т.ч. 60 000 грн. ПДВ (додаток Д).

Укладенню аудиторського договору може передувати процедура попередньої домовленості між сторонами про наміри проведення аудиту. В такому випадку, ПІІ «Вайтерра Україна» заздалегідь має надіслати ПрАТ «КПМГ Аудит» листа з пропозицією проведення аудиту (як приклад, це може бути лист-пропозиція, лист-замовлення тощо) (додаток Е). Залежно від результатів розгляду такої пропозиції ПрАТ «КПМГ Аудит» надсилає листа, в якому дає свою згоду або відмову на проведення аудиту (додаток Ж).

Для якісного проведення аудиту та отримання достовірної інформації, яка буде використана при складанні висновку, аудиторам необхідно ретельно спланувати перевірку, визначившись із питаннями перевірки, строками проведення, виконавцями, аудиторськими процедурами та ін. Відповідно до МСА 300 основними документами з планування аудиту є стратегія та план аудиту [17]. Для кращої деталізації плану та розподілу кола питань між виконавцями на практиці часто складають програму аудиту. І якщо план аудиту часто складається по підприємству в цілому у розрізі аудиторських процедур (наприклад, аудит активів та пасивів балансу та даних інших форм звітності), то програма аудиту може складатися по кожній окремій статті/групі статей балансу та/або інших форм звітності більш поглиблено. Так, в плані аудиту ПІІ «Вайтерра Україна» аудиторами ПрАТ «КПМГ Аудит» було передбачено проведення аудиту:

основних засобів;

нематеріальних активів;

відстрочених податкових активів;

поточних запасів;

дебіторської заборгованості;

касових операцій;

безготівкових операцій;

власного капіталу;

кредитів банку;

кредиторської заборгованості;

доходів;

витрат;

розрахунків з оплати праці;

розрахунків з підзвітними особами;

фінансової звітності.

По кожному розділу перевірки було вказано дату перевірки та виконавців (додаток З).

По кожному з розділів плану аудиту було складено програму аудиту, в якій визначено перелік аудиторських процедур, виконавець підрозділу розділу та індекс робочого документа, в якому задокументовано процес проведення аудиту та отримані результати (додаток К).

Наступним етапом аудиту після планування є дослідний (проведення перевірки), основною метою якого є збір аудиторських доказів (рис. 2.1).



Особливістю даного етапу, на думку автора, є те, що великої ваги набувають методичні прийоми та доцільність їх застосування при перевірці тих чи інших об’єктів аудиту. На підтвердження цього наведемо думку, що методичні прийоми не можуть існувати без цілеспрямованої дії аудитора, а тому до елементів процесу аудиту мають відноситися як методичні прийоми та об’єкти аудиту, так і дії аудитора [3]. Саме аудитор самостійно визначає які саме з точки зору доцільності та ефективності аудиторські процедури у вигляді окремих методичних прийомів або їх сукупності застосовувати до об’єкту перевірки.

Традиційно, методичні прийоми аудиту оборотних активів розглядають в складі як загальнонаукових методів дослідження, так і спеціальних методів аудиту.

Загальнонаукові методи відповідно до своєї назви є універсальними та можуть використовуватися у всіх галузях науки. Найчастіше до них відносять аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, класифікація тощо. Вказане застосовується в багатьох дослідженнях і вони є, по суті, універсальними. З точки зору їх застосування в аудиті, то вони використовуються на будь-якому з етапів аудиту активів, оборотних зокрема.

Група спеціальних методів аудиту складається з трьох підгруп, кожна з яких має містить сукупність об’єднаних за спільною ознакою методичних прийомів (рис. 2.2).

Перші три підгрупи методичних прийомів аудиту оборотних активів можна віднести до дослідної стадії аудиту, тоді як четверта підгрупа застосовується на останній стадії аудиту - завершальній. Окремі науковці небезпідставно виокремлюють також методичні прийоми, котрі застосовуються на початковій стадії аудиту: тестування, опитування, спостереження,

попередній аналітичний огляд та оцінка [3]. Варто зауважити, що використання якогось одного методичного прийому буде недостатньо для отримання аудиторських доказів, аудиторські процедури залежно від їх характеру передбачають використання від одного до кількох прийомів [18; 19].

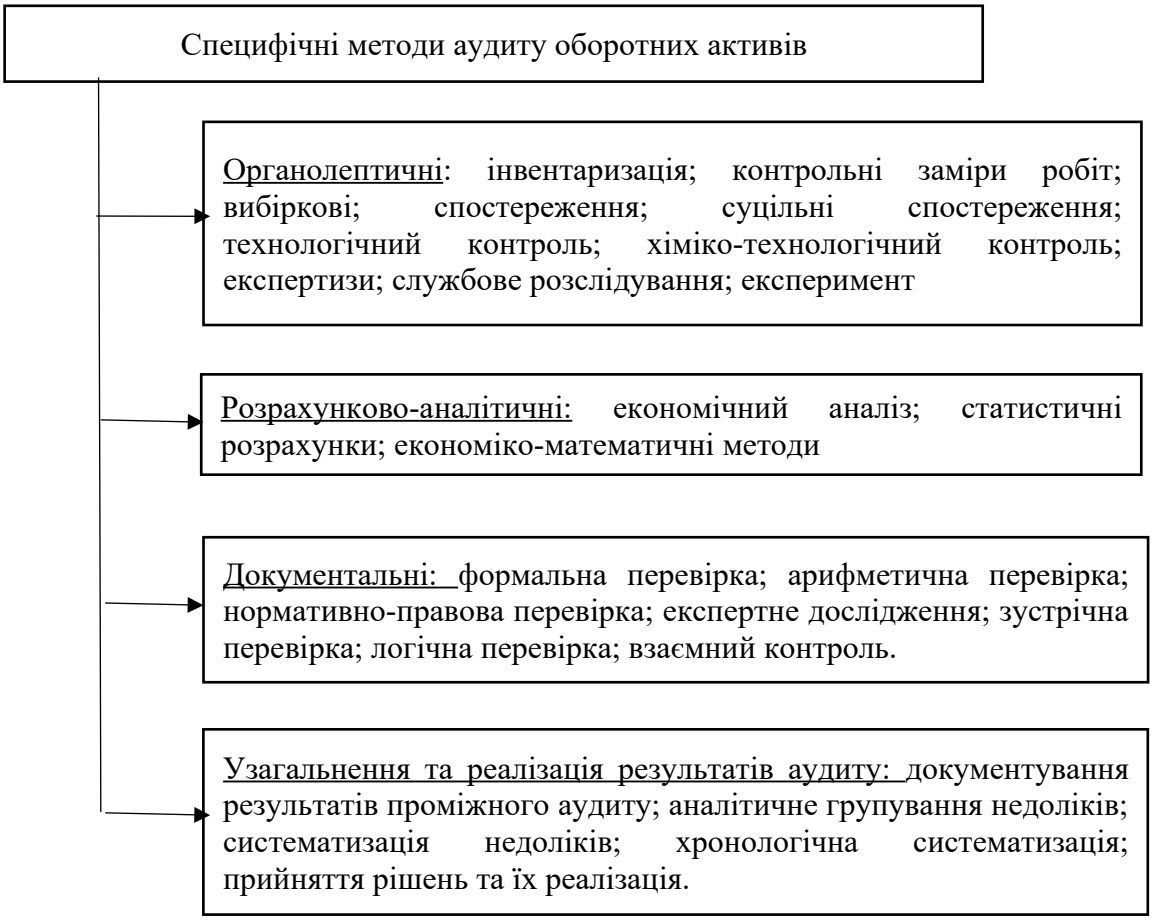


Рис. 2.2. Специфічні методи аудиту оборотних активів [40, с. 551]

Розглянемо основні моменти методики аудиту оборотних активів на прикладі аудиту запасів, оскільки саме цей елемент має найбільшу питому вагу в структурі оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна».

На початку ознайомлення з ПІІ «Вайтерра Україна» аудитори ПрАТ «КПМГ Аудит» шляхом тестування попередньо досліджують функціонування системи обліку та контролю запасів, здійснюють її оцінку на предмет сильних і слабких сторін. Результати тестування та оцінки слугують основою для складання програми аудиту поточних запасів, визначення кількості аудиторських процедур, рішення про

обраний спосіб аудиторських процедур (суцільний, вибірковий чи комбінований). Оскільки обсяг поточних запасів на ПІІ «Вайтерра Україна» є значним, вирішено було використати вибірковий спосіб. Як практики, так і науковці обгрунтовано вважають, що вибіркова перевірка у порівнянні з суцільною при умові дотримання репрезентативності потребує значно менших затрат матеріальних і трудових ресурсів [2; 34, с. 380].

Ефективною та дієвою вбачається послідовність аудиторських процедур, яка може бути використана для аудиту поточних запасів:

перевірка положень облікової політики ПІІ «Вайтерра Україна» та їх відповідність нормативним вимогам;

перевірка належності організації ведення складського господарства і складського обліку;

перевірка правильності оцінки/переоцінки поточних запасів;

перевірка операцій з руху (надходження та вибуття) поточних запасів;

перевірка взаємовідповідності даних аналітичного, синтетичного обліку та показників звітності, що містять інформацію про поточні запаси;

узагальнення результатів аудиту поточних запасів [33; 37].

Наведений перелік аудиторських процедур є умовним, оскільки вони можуть бути використані як окремо, так і в будь-якій комбінації (на розсуд аудитора). Це стосується не лише аудиту поточних запасів, а й інших активів – як оборотних, так і необоротних.

Оборотні активи відносяться до групи активів, щодо яких може бути підвищений ризик невиявлення помилок.

На думку Гуцало [6, с. 222], у великих виробничих структурах, до яких ми можемо віднести ПІІ «Вайтерра Україна», внаслідок корупції, шахрайства зі звітністю та привласнення активів облікові помилки й інші спотворення фінансової інформації часто носять навмисний характер. Тому в напрямі перевірки шахрайства використовується МСА 240 [16], що вказує на важливість отримання аудитором розумної впевненості в тому, що фінансова звітність не містить істотних викривлень в результаті недобросовісних дій та/або помилок.

І останнім етапом аудиту оборотних активів є узагальнення та реалізація отриманих результатів.

Результати проведеного аудиту фіксуються в аудиторському висновку, який повинен бути складений відповідно до вимог МСА 700, 705, 706, 710, 720 та 250.

Аудитор має 2 варіанти висловлення своєї думки: у вигляді модифікованої або немодифікованої думки.

Аудитори ПрАТ «КПМГ Аудит», по закінченню перевірки, надали керівництву ПІІ «Вайтерра Україна» Звіт незалежних аудиторів (фінансовий стан на 31 грудня 2023 року, фінансові результати та грошові потоки за 2023 рік). Аудиторами ПрАТ «КПМГ Аудит» було висловлено немодифіковану думку про фінансову звітність ПІІ «Вайтерра Україна» за 2023 рік (додаток Л), тобто що вона містить достовірну та справедливу інформацію в усіх суттєвих аспектах.

РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ СТОСОВНО УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

В наукових колах питанню аудиту та аналізу оборотних активів приділяється достатньо уваги. Проте отримані наукові здобутки з даного питання часто стосуються лише одного з аспектів: або аналіз, або аудит оборотних активів. Поєднання обох аспектів розглядається здебільшого з точки зору аналітичних процедур в аудиті, котрі регулюються МСА 520 [20].

Однак останнім часом в науці та практиці звертається увага на поняття аудиту ефективності через призму аудиту спеціального призначення (аудит окремого фінансового звіту або його складових). Вважаємо, що здійснення аудиту ефективності, як одного з проявів аудиту спеціального призначення, неможливе без застосування прийомів аналізу.

Проведення аудиту оборотних активів може здійснюватися з різною метою, наприклад:

підтвердження достовірності фінансової звітності у частині оборотних активів;

з’ясування економічності, ефективності, результативності оборотних активів;

оцінка впливу ефективності використання оборотних активів на інші показники діяльності підприємства (ліквідність, платоспроможність, фінансовий стан в цілому тощо).

Відповідно до поставленої мети і буде визначатися методика аудиту оборотних активів.

В роботі (в параграфі 2.2) вже було проведено аналіз окремих показників стану, динаміки та структури оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна» як в цілому, так і по елементах. В подальшому отримані результати можуть бути використані в аудиті оборотних активів. Однак аудит оборотних активів не обмежується інформацією лише про стан, динаміку та структуру активів.

Про ефективність використання оборотних активів можуть також свідчити такі показники, як:

оборотність оборотних активів та їх складових;

динаміка фінансового циклу ПІІ «Вайтерра Україна»;

факторний аналіз формування оборотних активів;

фінансова стійкість та ліквідність ПІІ «Вайтерра Україна», а саме – як на них впливає оборотність оборотних коштів.

Проаналізуємо вищевказані показники.

Таблиця 3.1

Оцінка оборотності оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна» в 2021-2023 рр.

Показники оборотності	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-	
				2022/2021	2023/2022
Запасів	4,53	5,51	6,61	0,97	1,11
Дебіторської заборгованості за: - продукцію, товари, роботи, послуги	19,14	35,35	37,37	16,21	2,02
- розрахунками	18,33	18,36	21,00	0,03	2,64
Іншої поточної дебіторської заборгованості	---	18424,06	43,20	---	-18380,86
Грошей та їх еквівалентів	28,51	37,79	34,96	9,28	-2,83
Витрат майбутніх періодів	824,78	943,85	1324,64	119,07	380,79
Оборотних активів	2,75	3,43	3,62	0,67	0,20

Джерело: розраховано автором за даними звіту керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» [9]

Коефіцієнти оборотності визначаються відношенням чистого доходу до показника, оборотність якого розраховується. Аналіз даних таблиці 3.1 свідчить про збільшення коефіцієнта оборотності майже всіх елементів оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна». А це вказує на покращення ефективності використання оборотних активів. Адже чим швидше оборотні активи обертаються,

тим менше матеріальних та фінансових ресурсів потрібно підприємству для обігу. В результаті прискорення оборотності оборотних активів на складах підприємства залишається лише операційний запас оборотних активів (якщо він передбачений), що здешевлює процеси зберігання оборотних активів (потрібно менше складів для їх зберігання, зменшуються витрати на оплату праці матеріально-відповідальних осіб та охорони складів, на утримання складів тощо).

В таблиці 3.2 наведено дані аналітичних розрахунків фінансової стійкості ПІІ «Вайтерра Україна» в 2021-2023 рр. з використанням показників оборотних активів, згідно формул (додаток М).

Таблиця 3.2

Оцінка фінансової стійкості ПІІ «Вайтерра Україна» в 2021-2023 рр.

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Зміна, +/-	
				2022/2021	2023/2022
Власні обігові кошти, тис.грн.	352024,00	1370356,00	2216637,00	1018332,00	846281,00
Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними обіговими коштами (далі - КзОА)	0,05	0,34	0,78	0,29	0,43
Маневреність власного капіталу (далі - КмВК)	0,60	0,84	0,89	0,24	0,06
Маневреність власних обігових коштів (далі - КмВОК)	1,87	0,27	0,13	-1,61	-0,13
Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів (далі - КзВОКЗ)	0,08	0,55	1,42	0,46	0,87

Джерело: розраховано автором за даними балансу ПІІ «Вайтерра Україна» (див. додаток А, Б)

Отримані результати вказують на наявність в ПІІ «Вайтерра Україна» власних обігових коштів на суму 2 216 637,00 тис.грн. в 2023 році. За період 2021-2023 рр. величина власних обігових коштів стабільно збільшувалася з року в рік: з 2021 по 2022 роки зростання відбулося на 1 018 332,00 тис.грн., з 2022 по 2023 роки – на 846 281,00 тис.грн. Проте дані величини і зміни є абсолютними показниками і не показують ефективності використання активів за рахунок власного оборотного капіталу. Останнє можна дізнатися з інших показників аналітичної таблиці 3.2.

КзОА вказує на здатність ПІІ «Вайтерра Україна» самостійно фінансувати власну поточну діяльність і повинен бути не менше 0,5. Тенденція зміни даного показника вказує на покращення самофінансування підприємством ПІІ «Вайтерра Україна» поточної діяльності: в 2021 році показник становив 0,05 або 5%, тоді як в 2023 році рівень самофінансування зріс на 73 відсоткових пункти та склав 0,78 або 78%.

КмВК показує яка частина оборотних активів сформована за рахунок власного капіталу. Даний показник в ПІІ «Вайтерра Україна» зріс з 0,6 в 2021 р. до 0,89 в 2023 р.. що означає зменшення залежності поточної діяльності від зовнішнього фінансування та зростання фінансової стійкості.

КмВОК показує частку грошових коштів у складі власного оборотного капіталу і повинен бути якомога більшим. З 2021 по 2023 рік відбулося зменшення даного показника з 1,87 до 0,13, що вказує на зменшення частки високоліквідних активів у власному оборотному капіталі.

КзВОКЗ характеризує рівень формування запасів за рахунок власних оборотних коштів. Якщо в 2021 році даний рівень був недостатнім, то з 2022 р. він зростав і в 2023 р. склав 1,42.

Таким чином, в цілому можемо зробити висновок про покращення ефективності використання оборотних активів та зростання у зв’язку з цим фінансової стійкості та ліквідності (див. табл. 2.3) ПІІ «Вайтерра Україна» за період 2021-2023 рр.

Для з’ясування окремих передумов, які вплинули на ефективність оборотних активів, проведено факторний аналіз їх формування.

Факторний аналіз може бути проведений як ланцюгово (2022 р. по відношенню до 2021 р.; 2023 р. – до 2022 р.), так і базово (2022 р. по відношенню до 2021 р.; 2023 р. – до 2021 р.). Проведемо аналіз з використанням «крайніх» точок аналізованого періоду (2021 та 2023 роки) та прийому ланцюгових підстановок (оскільки величина оборотних активів є алгебраїчною сумою її складових та являє собою адитивну модель) (додаток Н).

Таблиця 3.3

Аналіз факторів формування оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна» в 2021-2023 рр.

Взаємодіючі часткові показники					Узагальнюючий показник (оборотні активи)	Вплив на узагальнюючий показник зміни часткових факторів	
а	б	в	г	д		назва часткового показника	розрахунок впливу
4146095	1096296	911534	659414	22797	6836136	---	---
1566213	1096296	911534	659414	22797	4256254	а	-2579882
1566213	519582	911534	659414	22797	3679540	б	-576714
1566213	519582	469833	659414	22797	3237839	в	-441701
1566213	519582	469833	296232	22797	2874657	г	-363182
1566213	519582	469833	296232	7818	2859678	д	-14979

Примітка: а – поточні запаси; б – торговельна та інша поточна дебіторська заборгованість; в – дебіторська заборгованість по податках; г – грошові кошти та їх еквіваленти; д – витрати майбутніх періодів.

Джерело: розраховано автором за даними балансу ПІІ «Вайтерра Україна» (див. додаток А, Б)

З отриманих джерел (табл. 3.3) бачимо прямий зв'язок між окремими складовими оборотних активів та їх загальною сумою. По всім показникам

відбулося зменшення залишків, що прямо, на суму змін, вплинуло на зменшення оборотних активів ПІІ «Вайтерра Україна».

Отримані результати з аналітичних розрахунків дають змогу удосконалити політику управління керівництва ПІІ «Вайтерра Україна» чи задовольнити інтереси інших користувачів подібної інформації щодо оборотних активів та покращити ефективність використання оборотних активів на підставі отриманих результатів з аудиту ефективності оборотних активів.

З точки зору удосконалення аудиту оборотних активів в цілому варто запропонувати:

1) розробку чітких інструкцій з аудиту оборотних активів, особливо запасів, дебіторської заборгованості та грошових коштів як таких, що мають традиційно найбільшу значимість для формування оборотних активів;

2) використання найбільш сучасних програмних продуктів ERP-систем або спеціалізованого аудиторського софту;

3) застосування технологій ШІ для аналізу великих масивів даних;

4) з метою підвищення ефективності аудиту ідентифікація ключових ризиків для оборотних активів (наприклад, - знецінення запасів та грошових коштів, неплатоспроможність дебіторів);

5) вдосконалення процедур збору аудиторських доказів з використанням сучасних методів інвентаризації (наприклад, - сканери штрих-кодів або RFID-технології);

6) розробка плану дій для усунення виявлених недоліків та моніторинг виконання рекомендацій аудиту.

Впровадження даних рекомендацій з аудиту оборотних активів сприятиме підвищенню якості фінансової звітності, зниженню ризиків шахрайства/корупції та оптимізації використання оборотних активів.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження було отримано висновки, орієнтовані на вирішення проблем теоретичного та науково-практичного характеру з аудиту та аналізу оборотних активів виробничих підприємств, зокрема:

1) узагальнення підходів до визначення оборотних активів дозволило виокремити дві їх суттєві ознаки: безпосередня разова участь у виробничому процесі та повне перенесення вартості на виготовлену продукцію, що сприяє в подальшому удосконаленню понятійного апарату;

2) аналіз статистичних даних приналежності оборотних активів різним за величиною підприємствам вказав на більшу залежність від оборотних активів середніх та малих підприємств, що може впливати на процеси управління як активами в цілому, так і оборотними зокрема;

3) встановлено, що важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи виробничого підприємства у питаннях організації і ведення бухгалтерського обліку оборотних активів, є облікова політика;

4) з метою ефективного управління оборотними активами виробничого підприємства запропоновано алгоритм їх якісного економічного аналізу, що доповнює наявні методичні розробки аналітичного опрацювання інформації про оборотні активи;

5) розгляд законодавчого визначення аудиту фінансової звітності дозволив сформулювати мету аудиту оборотних активів як висловлення аудитором незалежної думки щодо відповідності інформації про оборотні активи ПІІ «Вайтерра Україна», відображеної у його фінансовій звітності, у всіх суттєвих аспектах, вимогам П(С)БО, МСФЗ та/бо іншим вимогам. Останнє сприятиме як покращенню методики перевірки оборотних активів, так і поглибленню наукових розробок у сфері аудиту;

6) встановлено, що отримані наукові здобутки з питань аудиту та аналізу оборотних активів часто стосуються лише одного з аспектів: або аналіз, або аудит. У зв'язку з цим обгрунтовано, що здійснення аудиту ефективності оборотних активів, як одного з проявів аудиту спеціального призначення, неможливе без застосування прийомів аналізу;

7) окреслено варіанти мети підтвердження достовірності фінансової звітності у частині оборотних активів, а саме: з'ясування економічності, ефективності, результативності оборотних активів; оцінка впливу ефективності використання оборотних активів на інші показники діяльності підприємства (ліквідність, платоспроможність, фінансовий стан в цілому тощо). Відповідно до поставленої мети і буде визначатися методика аудиту оборотних активів.

8) запропоновано перелік аналітичних показників використання оборотних активів, що можуть свідчити про їх ефективність та бути використаними при здійсненні аудиту ефективності (аудиту спеціального призначення).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Key Procedures for Auditing Current Assets: A Comprehensive Guide. *Jitendra Chartered Accountants.* December 30, 2024 URL: https://jcauaeaudit.com/key-procedures-for-auditing-current-assets-in-uae-a-comprehensive-guide/

2. Nazarenko I. M., Misyurov O. V. Audit of production reserves: features, key aspects, and sequence of audit. Economy and Society. 2018. No. 19. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-195

3. Атрибутивні ознаки отримання аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів та основних засобів за результатами зовнішніх перевірок. *Аудиторська палата України.* URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/10/1_2023-%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4-%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80-%D0%9C%D0%A1%D0%90-501.pdf (дата звернення: 12.12.2024)

4. Гейко, Олександр Леонідович. Екстерналізація міжнародного виробництва в агрохарчовій індустрії [Текст] : дис. ... д.філософ : 292 / Олександр Леонідович Гейко ; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. - Київ, 2023. – 248 с.

5. Гринюк І. Економічна сутність оборотних активів та їх типологія. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal.* 2016. Т. 2, № 4. С. 64–74. URL: https://doi.org/10.51599/are.2016.02.04.06 (дата звернення: 01.02.2024).

6. Гуцало Н.В. Організаційно-методичні аспекти аудиту операцій з оборотними активами виробничого підприємства. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2018. Вип.55. С. 218-226

7. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua (дата звернення: 02.02.2024)

8. Зардова Я. В. Дослідження ефективності використання оборотних активів підприємств. *Ефективна економіка*. 2023. № 4. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.4.48 (дата звернення: 01.02.2024).

9. Звіти та документи. *Підприємство з іноземними інвестиціями «Вайтерра Україна».* URL: https://www.viterraukraine.com.ua/uk/downloads

10. Купріна Н.М., Сарієва Г.І., Ступницька Т.М., Мельник Ю.М., Корчаковська К.В. Сучасний аналіз оборотних активів підприємства в системі застосування аудиту спеціального призначення. *Економіка харчової промисловості.* 2023. Т.15, вип. 1. URL: https://doi.org/10.15673/fie.v15i1.2667 (дата звернення: 12.12.2024)

11. Купріна Н.М., Ступницька Т.М., Баранюк Х.О., Величко О.М. Оборотні активи в системі управління підприємства: сучасні аспекти обліку, аналізу та аудиту. *Економіка харчової промисловості*. 2021. Т. 13, вип. 2. С. 50-57.

12. Купріна, Н., Тофаніло, О., Котобан, І., & Скіпор, Р. Особливості аналізу оборотних активів підприємства в сучасних умовах. *Food Industry Economics*. 2018. 10(4). С. 39-47 URL: https://doi.org/10.15673/fie.v10i4.1131

13. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затверджена Міністерством фінансів України від 14.02.2006 за №170 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text (дата звернення: 02.02.2024)

14. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій, затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1997 р. за №81 URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97 (дата звернення: 02.02.2024)

15. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства

чи доведення до банкрутства, затверджені Міністерством економіки України від 19.01.2006 р. за №14 URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06#Text (дата звернення: 02.02.2024)

16. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 12.12.2024)

17. МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 12.12.2024)

18. МСА 500 «Аудиторські докази». *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 12.12.2024)

19. МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів». *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 12.12.2024)

20. МСА 520 «Аналітичні процедури». *Міністерство фінансів України.* URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення: 12.12.2024)

21. Мусієнко, О., Манаєнко, Т., Коява Д. Завдання внутрішнього контролю операцій з оборотними активами: *Актуальні питання вдосконалення*

судово-експертної та правоохоронної діяльності : збірник матеріалів засідання № 5 постійно діючої міжнар. наук.-практ. конф., (24 берез. 2023 р., м. Кропивницький). Кропивницький, Центрально-Українське видавництво, 2023. С. 542-546.

22. Нагаєва Г. О. Обгрунтування показників ефективності політики фінансування оборотних активів. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. Економічні науки.* 2017. Вип. 185. С. 283–290.

23. Омельченко О., Янковий А. Сучасні підходи до трактування поняття «оборотні активи». *Подільський науковий вісник*. 2022. Т. 3. С. 40–44. URL: https://doi.org/10.58521/2521-1390-2022-23-24-6 (дата звернення: 21.01.2025).

24. Піскульова І. В. Методологічні підходи до управління оборотними активами промислових підприємств. – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет» Міністерства освіти і науки України, Маріуполь, 2021.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: затверджено наказом Мінфіну України від 08.10.99 р № 237. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text (дата звернення: 02.02.2024)

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: затверджено наказом Мінфіну України від 09.08.13 р № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text (дата звернення: 02.02.2024)

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення: 02.02.2024)

28. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, затверджено Міністерством фінансів

України, Фондом державного майна України від 26.01.2001 р. за №49/121 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01#Text (дата звернення: 02.02.2024)

29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII : станом на 20 черв. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (дата звернення: 11.09.2024)

30. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 : станом на 3 січ. 2024 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення: 02.02.2024)

31. Роєва О.С. Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Державний університет «Житомирська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2021. URL: https://old.ztu.edu.ua/ua/science/files/onelife/diser_Roeva.pdf (дата звернення: 22.12.2024)

32. Савченко А., Матвіюк А. Оборотні активи виробничого підприємства в сучасних умовах: обліково-аналітичний аспект. *Eastern Europe: economy, business and management.* 2019. №6(23). URL: https://doi.org/10.32782/easterneurope.23-103 (дата звернення: 21.01.2025).

33. Скаско О. І., Костецька Ю. Р. Методика аудиту виробничих запасів підприємства. *Herald of Lviv University of Trade and Economics Economic sciences.* 2023. № 70. URL: https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-70-13 (дата звернення: 12.12.2024).

34. Скрипник М. І., Григоревська О. О., Радіонова Н. Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3 (35). С. 378–398.

35. Терещенко, С., Федай, В. Ефективне використання оборотних активів підприємством. *Bulletin of Sumy National Agrarian University*. 2019. 2(80), С. 67-71. URL: https://doi.org/10.32845/bsnau.2019.2.13

36. Утенкова К. О. Методологічні засади формування моделі аудиту економічної безпеки. *Облік і фінанси*. 2019. № 2 (84). С. 144–153

37. Фабіянська В. Ю., Пацар О. Г. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: http://www.economy.nayka. com.ua/ ?op=1&z=5546 (дата звернення: 12.12.2024).

38. Фінансова звітність ПІІ Вайтерра Україна за 2023 рік. URL: https://www.viterraukraine.com.ua/uk/downloads

39. Чайка Т.Ю., Лошакова С. Є., Водоріз Я. С. Розрахунок коефіцієнтів ліквідності за балансом, урахування фінансових і виробничих особливостей підприємства під час здійснення коефіцієнтного аналізу ліквідності. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 15. С. 900-908. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/15_ukr/139.pdf

40. Шкуропацький В.В. Методи, способи та процедури аудиту оборотних активів підприємства: *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2023. Вип.169. С. 549-556