

УДК 658.153:338.244

Купріна Н.М.

докторка економічних наук, професорка
кафедра обліку та аудиту
E-mail: k.natali_@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-4645-545X

Ступницька Т.М.

кандидат економічних наук, доцентка
кафедра обліку та аудиту
E-mail: t.stupnitska@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2517-2795

Сарієва Г.І.

здобувачка 1 курсу СВО «Магістр»
факультету економіки, бізнесу і контролю
E-mail: sarievaanya2@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-5623-2167

Мельник Ю.М.

доктор економічних наук, професор
кафедра обліку та аудиту
E-mail: 9701080@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-2307-1592

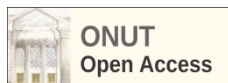
Корчаковська К.В.

здобувачка 2 скор. курсу СВО «Бакалавр»
факультету економіки, бізнесу і контролю
Одеський національний технологічний університет
вул. Канатна 112, м. Одеса, Україна, 65039
E-mail: katekorchakovskaya@gmail.com
ORCID ID: 0009-0004-0147-4731

СУЧАСНИЙ АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Метою даного дослідження є визначення сутності, структури та аспектів застосування аудиту спеціального призначення (аудиту ефективності) в системі управління ефективністю діяльності підприємства, та напрямів проведення аналізу оборотних активів та їх елементів, як першого етапу здійснення внутрішнього та зовнішнього такого аудиту. Проведено дослідження зарубіжного досвіду проведення аудиту спеціального призначення – аудиту ефективності та структурування видів такого аудиту в залежності від об'єкту. Обґрунтовано та доведено, що аудит ефективності (спеціального призначення) діяльності підприємства, розпочинається з етапу економічного аналізу об'єкта дослідження – або діяльності та окремих її видів, ресурсів або окремого виду ресурсів, або капіталу або його окремого виду капіталу тощо. А в контексті проведеного дослідження, аудит ефективності оборотного капіталу, який вкладено в його оборотні активи, з метою їх ефективного використання та управління, розпочинається з етапу їх економічного аналізу, який сформовано на підставі комплексного підходу.

Ключові слова: оборотні активи, оборотний капітал, підприємство, ефективність діяльності, аудит спеціального призначення, аудит ефективності, структура видів аудиту ефективності.



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Ефективність діяльності підприємства не можлива без достатньої кількості ресурсів для її здійснення та ефективним управлінням використання ними. Будь-яке підприємство утворюється для здійснення їм окремого виду або напряму діяльності – основної операційної та його розвитку, спрямованого на отримання позитивного фінансового результату та результативності такої діяльності. Для забезпечення фінансування та здійснення основної діяльності підприємства необхідним є достатня сума оборотного капіталу, який вкладено в его оборотні активи, та постійне управління таким капіталом та важливими елементами оборотних активів для забезпечення ефективності їх

використання.

В системі управління ефективністю діяльності будь-якого підприємства, першим етапом є саме її економічний аналіз. В контексті нашого дослідження, що підтверджується й нашими попередніми дослідженнями [1-3], для формування політики управління оборотним капіталом підприємства, який вкладено в його оборотні активи, необхідно застосування комплексного підходу до аналізу оборотних активів підприємства в системі управління ефективністю діяльності підприємства. Такий підхід дозволяє не тільки розробити ефективну політику управління оборотними активами, а й постійно відстежувати зміни абсолютних і відносних показників, що характеризують стан і використання їх елементів в управлінні підприємст-

вом, а також сформувати систему забезпечення її ефективного функціонування підприємства, розвитку діяльності, підвищення інвестиційної привабливості та фінансової стабільності та конкурентоспроможності.

В останні роки в публікаціях українських вчених на підставі досвіду функціонування іноземних підприємств та відображення в дослідженнях зарубіжних вчених, має місце застосування аудиту спеціального призначення (аудиту ефективності) на підприємствах України в системі зовнішнього або внутрішнього аудиту ефективності їх функціонування та конкурентоспроможності. Застосування такого аудиту є актуальним для управління оборотними активами і їх елементами в системі управління підприємством в сучасних умовах, та підтверджує необхідність об'єктивного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Особливостям методики аналізу оборотних активів та їх елементів, в які вкладено оборотний капітал підприємства; аспектам управління та ефективності використання оборотного капіталу підприємства; пошуком джерел фінансування оборотного капіталу підприємства та його рентабельності; забезпечення ліквідності та оборотності елементів оборотного капіталу, досліджувались в наукових та практичних публікаціях іноземних і українських вчених та фахівців практичної діяльності, таких як, Антонюк О., Баумоль У., Білик М., Бланк І., Боллох М., Брігхейм Ю., Буркинський Б., Бурчевський В., Бутенко А., Горювий Д., Грабовецький Б., Золотарьов А., Коновалова О., Крамаренко Г., Литвін Б., Майерс С., Мартін Д., Мертон Р., Міллер М., Мец В., Мних Є., Нашкерська Г.В., Невмержицька Н., Орт Д., Осипов П., Павловська О., Поддерегін А, Притуляк Н., Савченко А., Стельмах М., Стоянова О., Тарасенко О., Терещенко О., Томкінс Д., Шварц І., Шеремет В., Фролов В., Цал-Цалко Ю. та ін.

Інші вчені – Балахонова О., Білухв М., Бодюк А., Бутинець Ф., Вороніна О., Голов С., Гончарук Я., Давидов Г., Дікань Л, Дефлиз Ф., Закалінська К, Захарченко В., Кулаковська Л., Лучко М., Меркулов М., Немченко В., Олійник С., Піча Ю., Петрик О., Робертсон Дж., Рудницький В., Терещенко О., Ткачук Г., Хирш М., Фостер І., Чалий І., Шкіря Н., досліджували аспекти сутності і класифікації, видів та особливостей здійснення аудиторських послуг, застосування аудиту для оцінки ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства. Але дані питання є й на сьогодні дискусійними в частині управління оборотними активами та їх елементами в системі управління ефективністю діяльності підприємства, що потребує подальших досліджень.

Формулювання цілей дослідження. Для проведення якісного дослідження необхідно визначити:

- об'єктом дослідження – оборотні активи підприємства та їх елементи, в який вкладено оборотний капітал підприємства;
- предметом дослідження – аспекти проведення аналізу оборотних активів в процесі застосу-

вання аудиту спеціального призначення в системі управління ефективністю діяльності підприємства;

- методи дослідження – графічний метод, абсолютних і відносних величин, порівняльний аналіз, групування: для проведення аналізу оборотних активів та наведення його результатів; метод структурно-логічного аналізу: для побудови структури і логіки проведення дослідження; методи порівняльного аналізу і теоретичного узагальнення – для дослідження аспектів застосування аудиту спеціального призначення (аудиту ефективності) на підприємствах.

Таким чином, метою даної статті є дослідження сутності, структури та аспектів застосування аудиту спеціального призначення (аудиту ефективності) в системі управління ефективністю діяльності підприємства, та напрямів проведення аналізу оборотних активів та їх елементів, як першого етапу здійснення внутрішнього та зовнішнього такого аудиту.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. Як показало наше дослідження, питанням у наукових та спеціальних практичних публікаціях достатньо велика кількість вчених та фахівців досліджували питання сутності і класифікації, видів і особливостей здійснення аудиторських послуг для забезпечення ефективності функціонування підприємств різних галузей та видів діяльності. Дійсно, в Україні, як правило, застосовується тільки обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, але сучасні вимоги забезпечення конкурентоспроможності та ефективності їх діяльності потребують застосування аудиторських послуг, які отримали широке розповсюдження в країнах з ринковою економікою.

Наше дослідження підтвердило [3, с. 235-239; 4, с. 48-50], що існує велика кількість різноманітних підходів щодо визначення сутності категорії «аудиторські послуги» в сучасній теорії та практиці проведення аудиторських перевірок на підприємствах не тільки з боку дослідження вчених, але й в трактуванні нормативних і законодавчих актів.

Дослідження показало, що в наукових працях вчені виокремлюють декілька визначення понять [3, с. 238-240]:

- «аудиторські послуги, як здійснення аудиту», «супутні послуги (інші аудиторські послуги), окрім аудиторських перевірок» [5-7 та ін.];

- «аудиторські послуги, що надаються клієнтам, як здійснення аудиторських перевірок (аудиту) та супутніх аудиту послуг» [8, с. 9].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність №2258-VIII від 21.12.2017 р. (зі змінами) визначає аудиторські послуги, як «аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки, та з урахуванням вимог цього Закону» [9].

Аудиторські послуги, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджуються рі-

шенням Аудиторської Палати України [10, с. 201-204], де в складі таких послуг окремо виділяються наступні: завдання з надання впевненості; організаційне та методичне забезпечення аудиту; супутні послуги, які визначенні Міжнародними стандартами супутніх послуг; інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм).

Не можна не погодитись з Л. Кулаковською і Ю. Піча [8, с. 9], що «безпосередньо самостійна, систематична, на власний ризик підприємницька діяльність щодо надання аудиторських послуг із метою отримання прибутку...» є аудиторською діяльністю. Тоді, відповідно, аудиторськими послугами для забезпечення ефективності діяльності підприємства будуть не тільки проведення аудиту фінансової звітності, але такі аудиторських послуг, крім аудиту фінансової звітності, які необхідні в системі управління діяльністю та конкурентоспроможністю та відповідають вимогам сьогодення: аудит перевірки «оцінки вартості активів, оцінки відповідності діяльності вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.), оцінка фінансового стану та платоспроможності підприємства, оцінка ефективності системи управління та його організаційного забезпечення (структуризація, реструктуризація, розробка системи внутрішнього аудиту тощо) та ін., що є дуже актуальними на сучасний час (консалтинг та управлінський аудит)». Тому, за допомогою надання таких професійних аудиторських послуг можна забезпечити для вітчизняних промислових підприємств надійну і ефективну, сталу і конкурентоспроможну діяльність, що приведе до стабільного та надійного тривалого їх існування внутрішньому і зовнішньому ринках [3, с. 239-241]. Зарубіжна практика застосування аудиторських послуг в діяльності підприємств та їх об'єднань це підтверджує [3, с. 239-241; 8, с. 9-12; 11, с. 316-320].

Як показало дослідження, «аудиторські послуги, які не пов'язані з проведенням аудиту фінансової звітності і веденням бухгалтерського обліку, консалтинг та аудит спеціального призначення, потребують оформлення аудиторського висновку відповідно до вимог замовника, але направлені на експертизу та оцінку ефекту окремих видів на напрямів діяльності промислових підприємств, повинні бути проведені аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань із аудиту спеціального призначення» [12, с. 1152-1153]. Але в Україні, окрім проведення обов'язкового аудиту, відповідно вимог діючого законодавства всі види аудиторських послуг, які надають підприємствам-замовникам аудиторськими фірмами та аудиторами оформлюються аудиторським висновком або звітом (проводяться та атестуються), що пов'язано з вимогами замовника.

Крім того, надання багатьох видів аудиторських послуг, які пов'язані з забезпеченням конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємств, вимагає від аудиторів-виконавців професійної компетентності, що підтверджують наші дослідження [4]. Так, забезпеченню ефективності діяльності та

конкурентоспроможності функціонування підприємства й його розвитку сприяє консалтинг та аудит спеціального призначення, що потребує їх сучасна діяльність. Тобто, для промислових підприємств правильно організований внутрішній аудит для прийняття відповідних управлінських рішень проводиться висококваліфікованим спеціалістом – робітником даного підприємства.

Як показало наше попереднє дослідження [4; 3, с. 240-242], О. Балахонова, З. Білень, Ф. Бутинця, Т. Демків, В. Захарченка, А. Мамишева, М. Меркулова, В. Мешкова, Т. Одинцової, Л. Полякової, С. Стефанова, Г. Ткачук, А. Чуєнкова в своїх працях розглядали необхідність застосування актуального напрямку аудиту – аудиту ефективності (аудиту спеціального призначення), що підтверджується зарубіжним досвідом виконання на підприємствах аудиту ефективності та практичної необхідності їх діяльності. Ефективний аудит – це «системний, цілеспрямований і організований процес отримання експертно-аналітичної оцінки об'єктивних даних про результативність, економічність і продуктивність економічної діяльності аудированої одиниці з метою встановлення рівня відповідальності цих даних певним критеріям і на підставі цього обґрунтування твердження про ефективність (результативність, економічність, продуктивність) [13, с. 195], з чим не можна не погодитись з вченими.

На нашу думку, зарубіжний досвід проведення аудиту та практична необхідність діяльності підтверджує необхідність застосування аудиту спеціального призначення – аудиту ефективності, які в країнах з ринковою економікою широко застосовується. Структурування видів аудиту ефективності наведена на рис. 1 та в залежності від об'єкту аудиту аудит спеціального призначення може бути спрямований на дослідження: економічної ефективності діяльності, технологічних процесів та технології, основних засобів підприємства, екологічних аспектів діяльності, персоналу та об'єднаної діяльності підприємств, маркетингової діяльності та реклами, конкурентоспроможності тощо.

Найбільш розповсюдженими видами аудиту ефективності в світовій практиці аудиторської діяльності є [13, с. 201-202]: операційний (експлуатаційний) аудит (operation audit); аудит співвідношення ціни і якості (VFM audit); аудит управління (management audit); аудит виконання (performance audit); ефективний аудит використання державних засобів.

Застосування аудиту ефективності в Україні, в основному, охоплює напрями використання державних коштів та державного сектору економіки [10, с. 134-175; 4, с. 232-234]: державний сектор економіки; виконання державних програм; використання державних коштів; виконання місцевих бюджетів тощо.

Дослідження показало, що аудит виконання спрямований на підвищення ефективності і якості послуг, які надаються державою (державних фінансів, громадського сектора), оцінку ефективності бюджетних витрат та фінансування різних програм.



Рис. 1. Структура аудиту ефективності (спеціального призначення)*
*складено авторами

В Україні такий вид аудиту є найбільш розповсюдженим та спрямований на оцінку результативності, продуктивності і економічності державного управління – є основних з напрямів діяльності Рахункової палати України. У Великій Британії, Канаді та й в Україні, аудит ефективності спрямований на дослідження тільки видаткової частини державного бюджету, але є інші країни з ринковою економікою, де він спрямований й на контроль формування доходів державного бюджету [3, с. 241- 242].

У країнах-учасниках Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів та інших стандартів – Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), існують різні трактування сутності і та визначення змісту аудиту ефективності. Так, відповідно до Лімській декларації аудит ефективності – це «performance audit», але в Україні його визначають як «аудит ефективності», але в інших зарубіжних країнах він трактується, як «аудит дій», «аудит діяльності», «аудит продуктивності», «аудит адміністративної діяльності» тощо [14].

Дослідження Полякової Л. та Білень З. [15], показали, що визначення поняття «аудит ефективності», як що його розглядати з точки зору оцінки ефективності використання державних програм і ресурсів, значно звужує його значення, на відміну від українського – окремого виду контролю. Дослідження показали, що й в Україні, й в іноземних країнах з розвинутою ринковою економікою більшого поширення набуває операційний та управлінський аудит, як вид аудиту ефективності в сучасній практиці діяльності промислових підприємств. Такий аудит спрямований на пошук напрямів підвищення ефективності діяльності підприємства, аналіз ефективності управління, використання всіх видів його ресурсів. Тому, Л. Полякова та З. Білень [15], виокремлюють два напрями (об'єкти дослідження) при класифікації видів аудиту ефективності: «дослідження ефективності самої організації і самої системи управління підприємством; проведення перевірки ефективності або результативності саме процесу господарсько-фінансової діяльності підприємства або його практичної діяльності».

Аудит ефективності (спеціального призначення) діяльності підприємства, на нашу думку, розпочинається з етапу економічного аналізу об'єкта дослідження – або діяльності та окремих її видів, ресурсів або окремого виду ресурсів, або капіталу або його окремого виду капіталу тощо. В контексті проведеного дослідження, аудит ефективності оборотного капіталу, який вкладено в його оборотні активи, з метою

їх ефективного використання та управління, розпочинається з етапу їх аналізу (рис. 2).

Проведене дослідження, дозволило провести опробацію запропонованого комплексного методичного підходу аналізу оборотних активів на прикладі підприємства харчової промисловості Одеської області (рис. 3-11).

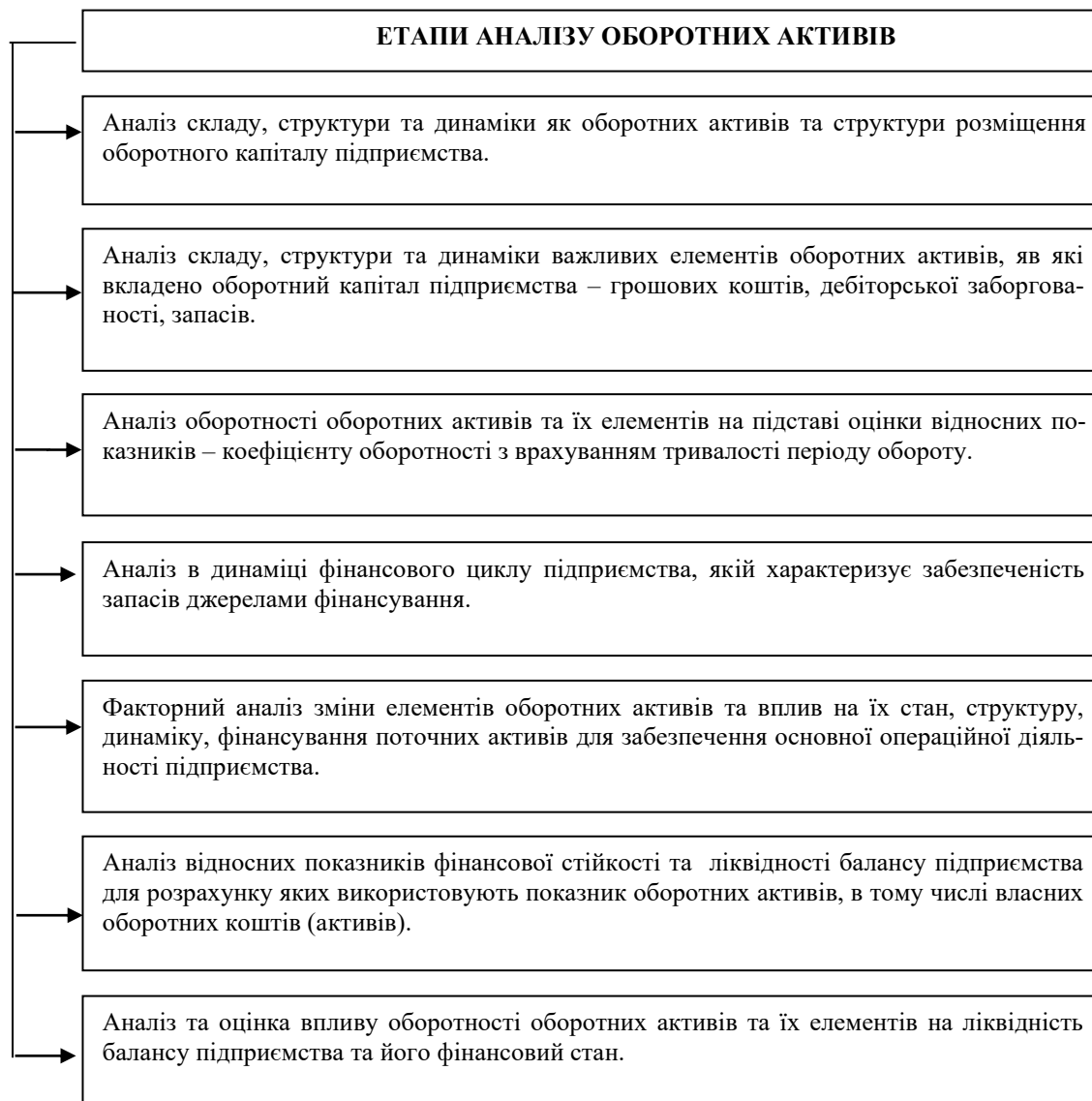


Рис. 2. Етапи аналізу оборотних активів підприємства в системі застосування аудиту спеціального призначення*
*сформовано авторами [1]

Як свідчать дані рис. 3, у 2020 році в порівнянні з 2019, активи підприємства зменшились на 6959 тис.грн. або на 22,2 %. Це відбулось за рахунок зменшення: необоротних активів на 3407 тис. грн або на 20,04%; оборотних активів на 3552 тис.грн. або на 24,8% (за рахунок зменшення запасів на 309 тис.грн.,

або на 10,7%; коштів у розрахунках – на 1258 тис.грн., або на 13,3% та грошових коштів та їх еквівалентів – на 1985 тис.грн., або на 99,5%). В структурі активів підприємства 2019 року найбільшу питому вагу займали необоротні активи – 54,3%, питома вага оборотних активів склала 45,7%.



Рис. 3 – Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства*
*розраховано та сформовано авторами

У 2020 році відбулись наступні зміни структури активів підприємства: збільшилась питома вага необоротних активів та відповідно зменшилась питома вага оборотних активів на 1,5 % пункти. В продовж досліджуваного періоду інших оборотних активів та необоротних активів утримуваних для продажу та груп вибуття підприємство не мало.

У 2021 році порівняно з 2020 роком збільшення активів підприємства на 2472 тис.грн. або на 10,1% мало місце за рахунок збільшення необоротних активів на 1921 тис.грн. або на 14,1% та оборотних активів на 551 тис.грн. або на 5,1% (за рахунок зби-

льшення грошових коштів та їх еквівалентів – на 4848 тис.грн., або в 485р.; при цьому кошти у розрахунках зменшились на 2245 тис.грн або на 27,4 %, запаси – на 2052 тис.грн. або на 79,5 %). На початок 2021 року найбільшу питому вагу у складі активів підприємства займали необоротні активи – 55,8%, питома вага оборотних активів склала 44,2%. Наприкінці 2021 року відбулись такі зміни в структурі активів підприємства: збільшилась питома вага необоротних активів і, відповідно зменшилась питома вага оборотних активів на 2,0 % пункти.

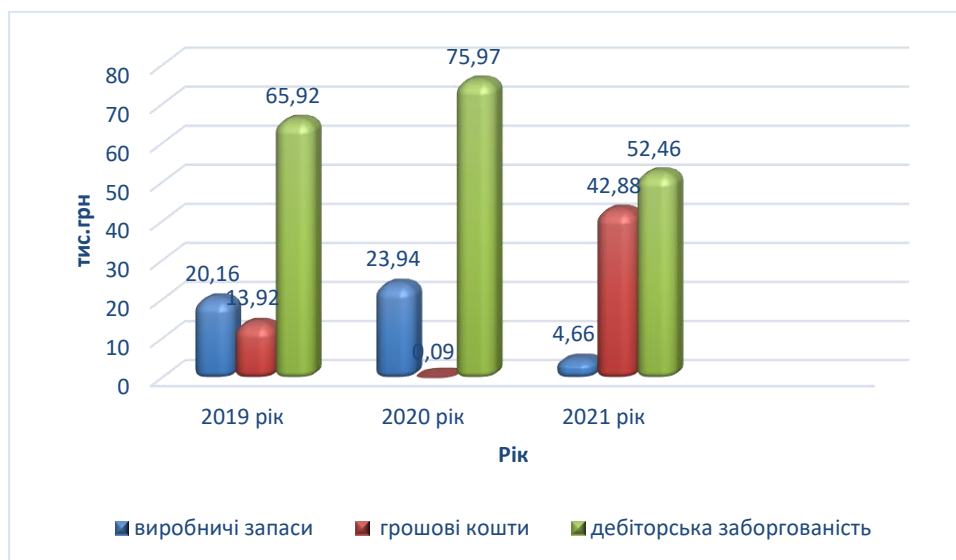


Рис. 4. Аналіз структури розміщення оборотних активів*
*розраховано та сформовано авторами

З рис. 4 видно, що в 2020 році в порівнянні з 2019 загальна величина оборотного капіталу підприємства зменшилась на 3552 тис. грн., або на 24,8%, що відбулось за рахунок зменшення капіталу, розміщеного у сфері виробництва, на 309 тис. грн., або на 10,7%, і капіталу, розміщеного у сфері обігу на 3243 тис.

грн., або на 28,3 %. В структурі оборотного капіталу 2019 року найбільшу питому вагу займає капітал, розміщений у сфері обігу – 79,84 %, а питома вага, розміщеного в сфері виробництва – 20,16 %. У 2020 році в порівнянні з 2019 роком, відбулися зміни в структурі оборотного капіталу: збільшилась питома вага капі-

талу, розміщеного у сфері виробництва та, відповідно, зменшилась питома вага капіталу, розміщеного у сфері обігу на 3,78 % пункти.

У 2021 році в порівнянні з 2020 роком спостерігались наступні зміни:

– загальна величина оборотного капіталу збільшилась на 551 тис. грн., або на 5,1 %. Цьому сприяло зменшення капіталу, розміщеного у сфері виробництва на 2052 тис. грн., або на 79,5 %, збільшення капіталу, розміщеного у сфері обігу на 2603 тис. грн., або на 31,8 %.

– в структурі оборотного капіталу 2021 року, найбільша питома вага займає капітал, розміщений у сфері обігу – 95,34 %, а питома вага капіталу, розміщеного у сфері виробництва – 4,66%. У 2021 році в порівнянні з 2020 роком, відбулися зміни в структурі оборотного капіталу: збільшилась питома вага капіталу, розміщеного в сфері обігу, та, відповідно, зменшилась питома вага капіталу в сфері виробництва – на 19,28 % пункти.

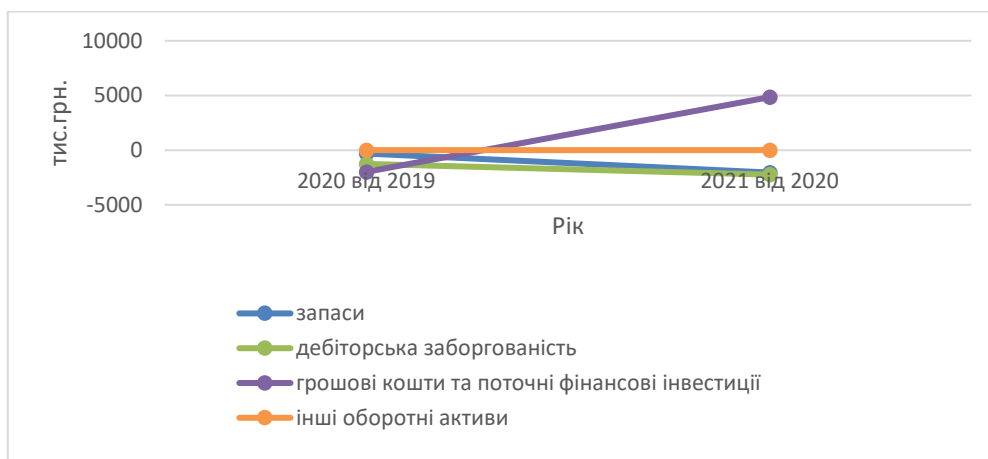


Рис. 5. Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів за 2019-2021рр.*

*розраховано та сформовано авторами

З рис.5 видно, що в 2020 році порівняно з 2019 оборотні активи підприємства зменшились на 3552 тис. грн., або на 24,8%. Це відбулось за рахунок зменшення запасів на 309 тис. грн., або на 10,7%, дебіторської заборгованості на 1258 тис. грн., або на 13,3% та грошових коштів та інших фінансових інвестицій на 1985 тис. грн., або 99,5 %.

В структурі оборотних активів на кінець 2019 року найбільшу питому вагу займала дебіторська заборгованість – 65,92%, питома вага запасів склала 20,16%, грошових коштів та поточних фінансових інвестицій – 13,92%. На кінець 2020 року відбулись наступні зміни в структурі оборотних активів: збільшилась частка дебіторської заборгованості до 75,97%,

запасів до 23,94%, а частка грошових коштів зменшилась до 0,09%.

На кінець 2021 року порівняно з 2020 роком спостерігались наступні зміни:

– оборотні активи на кінець 2021 року збільшились на 551 тис. грн., або на 5,1 %, за рахунок збільшення грошових коштів та інших фінансових інвестицій на 4848 тис. грн., або у 485 р., також відбулось зменшення запасів на 2052 тис. грн., або на 79,5% та дебіторської заборгованості на 2242 тис. грн., або на 27,4 %;

– в структурі оборотних активів на кінець 2021 року: найбільшу питому вагу займала дебіторська заборгованість – 52,46%, питома вага грошових коштів склала – 42,88 %, запасів – 4,66%.

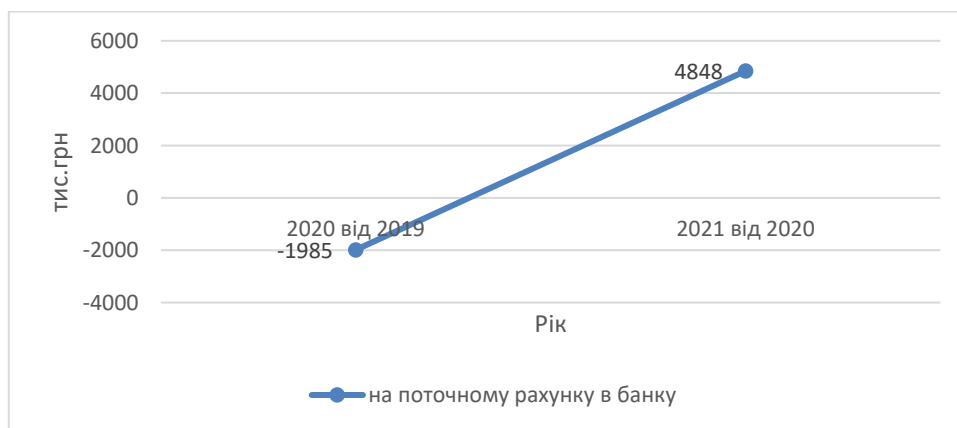


Рис. 6. Аналіз складу, структури та динаміки грошових коштів за 2019-2021 рр.*

*розраховано та сформовано авторами

Результати розрахунків у рис.6 свідчать, що грошові кошти на кінець 2020 року в порівнянні з 2019 роком зменшилися на 1985 тис. грн., або на 99,49%. Це відбулося за рахунок зменшення коштів на поточному рахунку в банку. За досліджений період грошові кошти підприємства формувались лише за рахунок коштів на поточному рахунку в банку. На кінець 2021 року в порівнянні з 2020 роком відбулись такі зміни:

– обсяг грошових коштів збільшився на 4848 тис. грн., або майже в 485 разів, це відбулося за раху-

нок збільшення коштів на поточному рахунку в банку.
– структура грошових коштів на кінець 2021 року не змінилась.

Рис. 7 показує, що запаси на кінець 2020 року в порівнянні з 2019 роком зменшилися на 309 тис.грн., або на 10,70 %. Це відбулось за рахунок зменшення виробничих запасів (за рахунок зменшення купівельних напівфабрикатів – на 201 тис. грн., або на 7,9%, палива – на 89 тис. грн., або на 41,8 %, запасних частин – на 18 тис.грн, або 16,5 %)

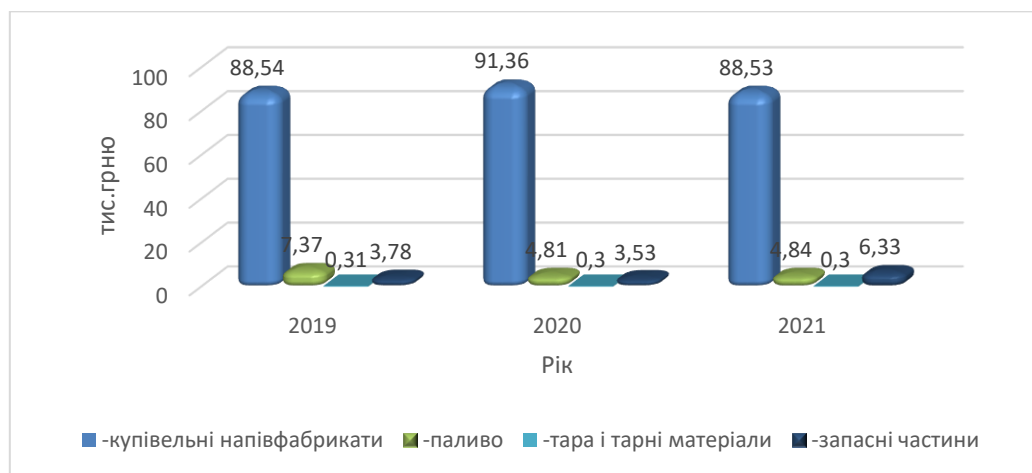


Рис. 7. Аналіз складу, структури та динаміки запасів*

*розраховано та сформовано авторами

Запаси на кінець 2019 року формувались лише за рахунок виробничих запасів, а саме купівельних напівфабрикатів, які склали – 88,54%, палива – 7,37%, запасних частин – 3,78%, тари і тарних матеріалів – 0,31%. У 2021 році в порівнянні з 2020 роком запаси збільшилися на 44 тис. грн., або на 1,7%. Це відбулось за рахунок збільшення виробничих запасів (за рахунок збільшення: палива – на 3 тис.грн., або на 2,4%, запасних частин – на 75 тис.грн. або на 82,4%, але відбулось зменшення купівельних напівфабрикатів-на 34 тис. грн. або на 1,4%).

Запаси на кінець 2020 року формувались лише за рахунок виробничих запасів, а саме: купівель-

них напівфабрикатів- 91,36%, палива- 4,81 % та запасних частин-3,53%. Структура запасів на кінець 2021 року не змінилась.

З рис. 8 видно, що дебіторська заборгованість на кінець 2020 року в порівнянні з 2019 роком зменшилась на 1258 тис. грн., або на 13,3%. Це відбулось за рахунок зменшення: дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 1176 тис. грн. або на 30,6% та іншої поточної дебіторської заборгованості – на 107 тис.грн або на 83 %, а також відбулось збільшення дебіторської заборгованість за товари, роботи, послуги на 25 тис. грн. або на 0,5 %.



Рис 8. Аналіз складу, структури та динаміки дебіторської заборгованості підприємства*

*розраховано та сформовано авторами

В структурі дебіторської заборгованості на кінець 2019 року (рис. 8) найбільшу питому вагу займала заборгованість за товари, роботи, послуги – 57,88 %, питома вага заборгованості за розрахунками склала 40,75 %, іншої заборгованості – 1,37 %; на кінець 2020 року відбулись наступні зміни в структурі дебіторської заборгованості: збільшилась питома вага заборгованості за товари, роботи послуги на 9,2 % пункти; зменшилась питома вага заборгованості за розрахунками на 8,1% пункти та іншої заборгованості – на 1,1% пункти відповідно.

На кінець 2021 року в порівнянні з 2020 роком дебіторська заборгованість зменшилась на 2245

тис. грн., або на 23,8%. Це відбулось за рахунок збільшення іншої поточної дебіторської заборгованості на 4244 тис.грн або майже у 194 рази, а також відбулось зменшення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 5134 тис. грн. або на 93,5% та дебіторської заборгованості за розрахунками- на 1355 тис.грн., або на 50,7 %. На кінець 2021 року відбулись наступні зміни в структурі дебіторської заборгованості: зменшилась питома вага заборгованості за товари, роботи послуги на 61,04 %пункти та заборгованості за розрахунками на 10,46 %пункти відповідно; збільшилась питома вага іншої заборгованості – на 71,5% пункти.

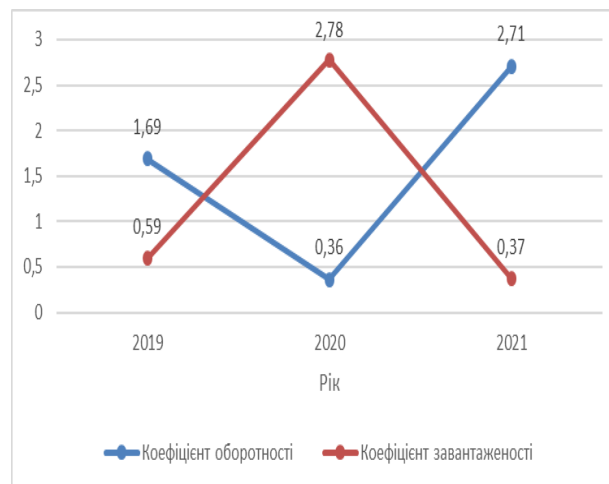
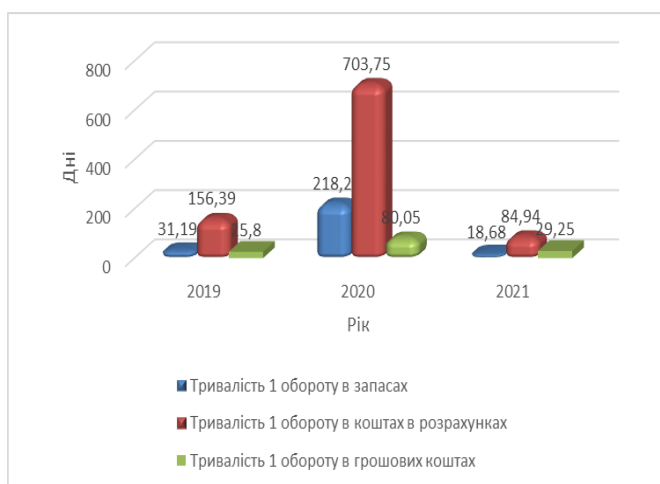


Рис. 9. Аналіз використання оборотного капіталу*

*розраховано та сформовано авторами

З рис. 9 видно, що ефективність використання оборотного капіталу підприємства в 2020 році порівняно з 2019 погіршилась, про що свідчить зменшення коефіцієнту оборотності на 1,33 обороти, збільшення коефіцієнту завантаженості на 2,19 обороти та тривалості одного обороту оборотних коштів на 788,62 днів (за рахунок збільшення: часу перебування коштів в грошових коштах – на 54,24 днів, часу перебування коштів в запасах – на 187,01 днів, коштів в розрахунках – на 547,36 днів). Коефіцієнт завантаженості зріс на 2,19 обороти). Це призвело до залучення додаткової суми грошових коштів у розмірі 27507,1 тис. грн.

У 2021 році ефективність використання обо-

ротних активів підприємства покращилась, про що свідчить збільшення коефіцієнту оборотності на 2,35 обороти, зменшення коефіцієнту завантаженості на 2,41 та зменшення тривалості одного обороту оборотних коштів на 869,13 днів (за рахунок зменшення: часу перебування коштів в запасах – на 199,52 днів, коштів в розрахунках – на 618,81 дня, але відбулось збільшення часу перебування коштів в грошових коштах – на 50,8 днів). Це призвело до вивільнення з обігу (економії) суми грошових коштів у розмірі 26691 тис. грн. Таким чином, можна зробити висновок про покращення ефективності використання оборотних коштів в 2021 році порівняно з 2020 та 2019 рр.



Рис. 10. Аналіз фінансової стійкості підприємства за показниками використання оборотних активів*

*розраховано та сформовано авторами

Дані розрахунків, які наведені в рис. 10, показують, що фінансова ситуація на підприємстві впродовж 2019-2021 роках є кризовою, тому що підприємство не має власних оборотних коштів, а джерел,

що послаблюють фінансову напругу недостатньо для покриття запасів, це негативно характеризує діяльність підприємства за досліджуваний період.

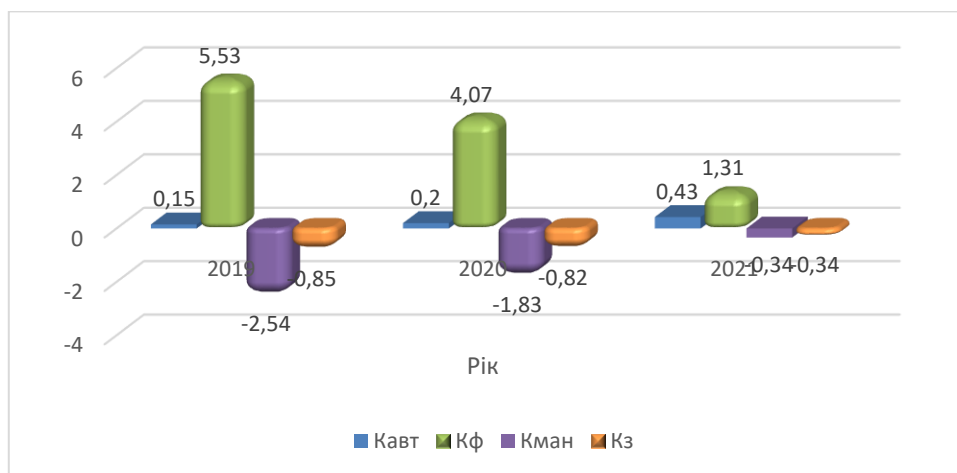


Рис. 11. Аналіз фінансової стійкості підприємства за показниками використання оборотних активів за 2019-2021 рр.*

*розраховано та сформовано авторами

Як видно з рис. 11, коефіцієнт автономії впродовж трьох років знаходиться не в межах норми, що свідчить про нестабільність та фінансову залежність підприємства від зовнішніх кредиторів. Коефіцієнт співвідношення залучених та власних коштів впродовж 2019-2021 років знаходиться поза межами норми та показує, що підприємство на кінець 2019

року на 1 грн. власного капіталу залучало 5,53 грн. залучених коштів, на кінець 2020 року – 4,07 грн та на кінець 2021 р. – 1,31 грн залучених коштів. Незважаючи на значне зменшення значення даного показника, його величина знаходиться не в межах норми, що є негативним.

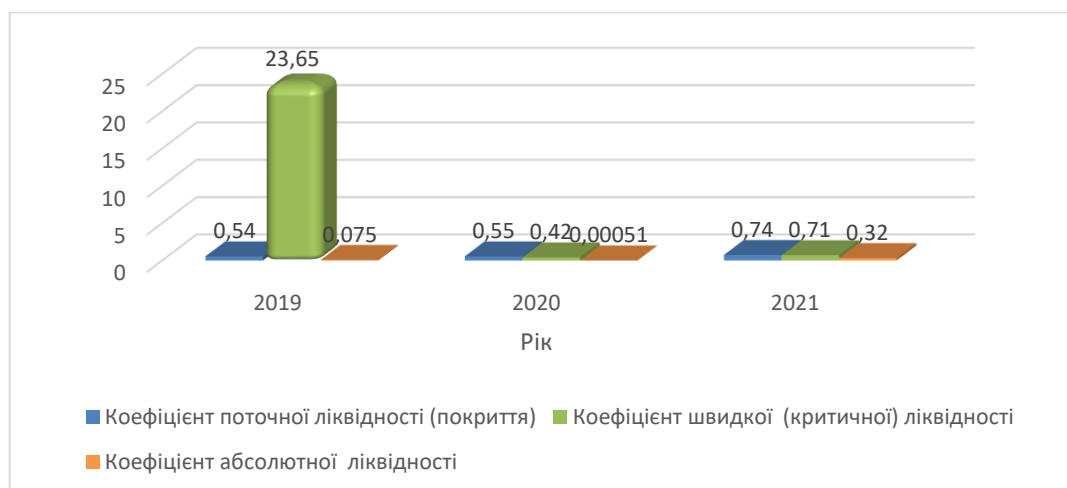


Рис. 12. Аналіз ліквідності підприємства за відносними показниками*

*розраховано та сформовано авторами

З рис. 12 видно, що коефіцієнти поточної і швидкої ліквідності впродовж 2019-2021рр. знаходяться не в межах норми, що негативно характеризує діяльність підприємства та свідчить про не змогу покриття його термінових зобов'язань. Коефіцієнт абсолютної ліквідності не відповідає нормативним значенням упродовж 2019-2020 років, що свідчить про неможливість погашення підприємством його термінових зобов'язань абсолютно ліквідними активами,

але на кінець 2021 року значення даного показника відповідає нормативному, що є позитивною тенденцією в діяльності підприємства.

Найбільш ліквідні активи – важливий елемент оборотних активів підприємства, який впливає на фінансовий стан, фінансування та ефективність діяльності підприємства [16]. На кінцевому етапі аналізу проводиться оцінка впливу оборотності оборот-

них активів та їх елементів на ліквідність балансу підприємства та його фінансовий стан.

Проведений аналіз дозволяє розробити політику управління елементами оборотних активів і покращення ефективності використання всього оборотного капіталу в системі управління підприємства, на підставі проведення аудиту ефективності (спеціального призначення).

Висновки та перспективи подальших досліджень. В статті проведено дослідження теоретичних та практичних аспектів застосування аудиту ефективності (аудиту спеціального призначення) на підприємстві в системі його управління ефективністю діяльності, а також аналізу оборотних активів та їх елементів, які вкладено його оборотний капітал підприємства, як першого етапу аудиту їх ефективності, що дозволило сформулювати наступні висновки:

- проведено дослідження підходів щодо визначення сутності категорії «аудиторські послуги» в сучасній теорії та практиці проведення аудиторських перевірок на підприємствах, що дозволило обґрунтувати необхідність професійних аудиторських послуг, які дозволять забезпечити для вітчизняних промислових підприємств надійну і ефективну, сталу і конкурентоспроможну діяльність, що приведе до стабільного та надійного тривалого їх існування внутрішньому і зовнішньому ринках, що підтверджується зарубіжна практика їх застосування;

- доведено, що такі аудиторські послуги, які не пов'язані з проведенням аудиту фінансової звітності і веденням бухгалтерського обліку, як консалтинг та аудит спеціального призначення, потребують оформлення аудиторського висновку відповідно до вимог замовника, але направлені на експертизу та оцінку ефекту окремих видів на напрямів діяльності промислових підприємств, повинні бути проведені аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань із аудиту спеціального призначення»;

- обґрунтовано, що надання багатьох видів аудиторських послуг, які пов'язані з забезпеченням конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємств, вимагає від фахівців аудиторських фірм аудиторів-виконавців

професійної компетентності (зовнішній аудит), а для промислових підприємств правильно організований внутрішній аудит для прийняття відповідних управлінських рішень проводиться висококваліфікованим спеціалістом – робітником даного підприємства;

- проведено дослідження зарубіжного досвіду проведення аудиту спеціального призначення – аудиту ефективності та структурування видів такого аудиту в залежності від об'єкту: економічної ефективності діяльності, технологічних процесів та технології, основних засобів підприємства, екологічних аспектів діяльності, персоналу та об'єднаної діяльності підприємств, маркетингової діяльності та реклами, конкурентоспроможності тощо. Доведено, що найбільш розповсюдженим видом аудиту ефективності в світовій практиці аудиторської діяльності та діяльності промислових підприємств є операційний аудит і управлінський аудит;

- обґрунтовано та доведено, що аудит ефективності (спеціального призначення) діяльності підприємства, розпочинається з етапу економічного аналізу об'єкта дослідження – або діяльності та окремих її видів, ресурсів або окремого виду ресурсів, або капіталу або його окремого виду капіталу тощо. А в контексті проведеного дослідження, аудит ефективності оборотного капіталу, який вкладено в його оборотні активи, з метою їх ефективного використання та управління, розпочинається з етапу їх економічного аналізу, який сформовано на підставі комплексного підходу;

- проведено дослідження, дозволило провести опробацію запропонованого комплексного методичного підходу економічного аналізу оборотних активів на прикладі підприємства харчової промисловості Одеської області в системі аудиту їх ефективності.

На нашу думку, аудит ефективності (аудит спеціального призначення) має охоплювати не лише ефективність діяльності та управління підприємством, а й оцінку його конкурентоспроможності, пошук напрямів її забезпечення і підвищення, що потребує подальших досліджень і інструментів здійснення та методичних розробок їх забезпечення.

Література

1. Купріна Н.М., Величко О.М. Фінансовий аналіз оборотних активів підприємства: теоретичний та практичний аспект // Економічні та соціальні аспекти розвитку України на початку XXI століття. Матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції 19-20 жовтня 2021 р. Одеса: Одеська національна академія харчових технологій, 2021. С. 56-58. URL: <https://www.onaft.edu.ua/download/konfi/2021/Collection-of-abstracts-ekonom-19-20-21.pdf> (дата звернення 15.12.2022).
2. 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. doi: 10.15673/fie.v13i2.2040
3. Купріна Н.М. Забезпечення конкурентоспроможності харчової промисловості України: теорія і практика: монографія / НАН України, Ін-т проблем ринку та економіко-екологічних досліджень; . Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2019. 304с.
4. Купріна Н.М., Дойчева К.С. Аудит ефективності: актуальний напрям контролю діяльності підприємств харчової промисловості та проведення їх реструктуризації // Управління фінансово-економічною безпекою підприємств харчової промисловості України: аналіз і синтез методів: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф.

В.В. Немченко. Одеса: Фенікс, 2013. С. 224-238.

5. Аудит: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Дікань Л.В., Чететова Н.Ф., Голуб Ю.О., О.О. Вороніна О.О.; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. Харків: ВД «Інжек», 2009. 186 с.

6. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та до). Київ: Т-во «Знання», КОО, 2001. 363 с.

7. Основи аудиту: навч. посіб. / Дерев'янка С.І., Олійник С.О., Кузик Н.П., Ганяйло О.М. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 328 с.

8. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. 2-ге вид. Київ: Каравела, 2008. 560 с.

9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України №2258-VIII від 21.12.2017 р.: за станом на 20.09.2022 р. / Верховна Рада України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.12.2022 р.)

10. Аудит в Україні. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: підручник / за ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 536 с.

11. Ткачук Г.О. Контроль оренди цілісних майнових комплексів // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». 2012. №7(26). С. 316-320.

12. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик та ін. Київ: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006, 1152 с.

13. Захарченко В.І., Меркулов М.М., Балахонова О.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006», 2012. 352 с.

14. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика / пер. з англ. В. Шульга. Київ: Основи, 2000. 190 с.

15. Полякова Л.М., Білень З.В. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2012. № 722. С. 211-215.

16. Бланк І.О. Основи фінансового менеджменту. Том 1. Сер. Бібліотека фінансового менеджера. К.: Ніка-Центр, Ельга, 2001. 621 с.

Стаття надійшла 10.01.2023
Стаття прийнята до друку 24.01.2023
Доступно в мережі Internet 17.03.2023

Kuprina N.

Doctor of Economics, Professor
Department of Accounting and Auditing
E-mail: k.natali_@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-4645-545X

Sariieva H.

1st year applicant for Master's degree
of Economy, Business and Control Faculty
E-mail: sariievaanya2@gmail.com
ORCID ID: 0000-0001-5623-2167

Stupnyska T.

Ph.D., Associate Professor
Department of Accounting and Auditing
E-mail: t.stupnyska@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-2517-2795

Melnyk Yu.

Doctor of Economics, Professor
Department of Accounting and Auditing
E-mail: 9701080@ukr.net
ORCID ID: 0000-0003-2307-1592

Korchakovska K.

2nd year (shortened course) applicant for Bachelor's degree
of Economy, Business and Control Faculty
Odesa National University of Technology
Kanatna str., 112 Odesa, Ukraine, 65039
E-mail: katekorchakovskaya@gmail.com
ORCID ID: 0009-0004-0147-4731

MODERN ANALYSIS OF CURRENT ASSETS OF THE ENTERPRISE IN THE SYSTEM OF SPECIAL PURPOSE AUDIT APPLICATION

In the article, a study of approaches to defining the essence of the "auditing services" category in the modern theory and practice of conducting audits at enterprises was carried out, which made it possible to substantiate the need for professional auditing services, which will ensure reliable and efficient, sustainable and competitive activity for domestic industrial enterprises, which will lead to their stable and reliable long-term existence in the domestic and foreign markets, which is confirmed by the foreign practice of their application. It has been proven that such audit services, which are not related to the audit of financial statements and accounting, such as consulting and special purpose audits, require the preparation of an audit opinion in accordance with the requirements of the customer, but are directed to the examination and assessment of the effect of certain types on areas of activity of industrial enterprises, should be conducted by audit firms and auditors in accordance with ISA 800 "Auditor's opinion when performing special purpose audit tasks". A

study of the foreign experience of conducting a special purpose audit - an efficiency audit and the structuring of types of such audits depending on the object has been carried out. It has been proven that the most widespread type of performance audit in the world practice of auditing activities and activities of industrial enterprises is operational audit and management audit. It has been substantiated and proven that the audit of the efficiency (special purpose) of the enterprise's activity begins with the stage of economic analysis of the object of the research - or activity and its individual types, resources or an individual type of resources, or capital or its individual type of capital, etc. And in the context of the conducted research, the audit of the effectiveness of working capital, which is invested in its current assets, with the aim of their effective use and management, begins with the stage of their economic analysis, which is formed on the basis of an integrated approach. The conducted research made it possible to test the proposed complex methodical approach to the economic analysis of current assets on the example of a food industry enterprise of the Odesa region in the system of auditing their efficiency.

Key words: current assets, working capital, enterprise, activity efficiency, special purpose audit, efficiency audit, structure of types of efficiency audit.

References

1. Kuprina, N. M., & Velychko, O. M. (2021). Finansovyi analiz oborotnykh aktiviv pidpriemstva: teoretychnyi ta praktychnyi aspekt. In *Materialy IX Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Ekonomichni ta sotsialni aspekty rozvytku Ukrainy na pochatku XXI stolittia»* (pp. 56–58). Odesa.
2. Kuprina, N., Stupnytska, T., Baraniuk, Kh., & Velychko, O. (2021). Current assets in the enterprise management system: modern aspects of accounting, analysis and audit. *Food Industry Economics*, 13(2), 50-57. doi: 10.15673/fie.v13i2.2040.
3. Kuprina, N. M. (2019). *Zabezpechennia konkurentospromozhnosti kharchovoi promyslovosti Ukrainy: teoriia i praktyka*. Vydavnychiy dim «Helvetyka».
4. Kuprina, N. M., & Doicheva, K. S. (2013). Audyty efektyvnosti: aktualnii napriam kontroliu diialnosti pidpriemstv kharchovoi promyslovosti ta provedennia yikh restrukturyzatsii. In V. V. Nemchenko (Ed.), *Upravlinnia finansovo-ekonomichnoi bezpekoiu pidpriemstv kharchovoi promyslovosti Ukrainy: analiz i syntezy metodiv* (pp. 24–238). Feniks.
5. Dikan, L. V., Chechetova, N. F., Holub, Yu. O., & Voronina, O. O. (2009). *Audyty*. (Dikan, L. V., Ed.). VD «Inzhek».
6. Davydov, H. M. (2001). *Audyty*. T-vo «Znannia», KOO.
7. Derev'ianko, S. I., Oliinyk, S. O., Kuzyk, N. P., & Haniailo, O. M. (2008). *Osnovy audytu*. Tsentr uchbovoi literatury.
8. Kulakovska, L. P., & Picha, Yu. V. (2008). *Orhanizatsiia i metodyka audytu*. Karavela.
9. *Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy №2258-VIII vid 21.12.2017 r.: za stanom na 20.09.2022 r.* Verkhovna Rada Ukrainy. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Retrieved January 15, 2023).
10. Nemchenko, V. V., & Redko, O. Yu. (Eds.). (2012). *Audyty v Ukraini. Osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo profesiinoho ta vnutrishnoho audytu*. Tsentr uchbovoi literatury.
11. Tkachuk, H. O. (2012). Kontrol orendy tsilisykh mainovykh kompleksiv. *Vseukrainskyi naukovy-vyrobnychiy zhurnal «Innovatsiina ekonomika»*, 7(26), 316-320.
12. *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnosti ta etyky* (O. V. Seleznov, O. L. Olkhovikova, & O. V. Hyk, Trans.). (2006). TOV «IAMTs AU «STATUS».
13. Zakharchenko, V. I., Merkulov, M. M., & Balakhonova, O. V. (2012). *Modeli i metody pryiniattia rishen v analizi ta audyiti*. «Mahnoliia 2006».
14. *Audyty administratyvnoi diialnosti: Teoriia ta praktyka*. (V. Shulha, Trans.). (2000). Osnovy.
15. Poliakova, L. M., & Bylen, Z. V. (2012). Audyt efektyvnosti upravlinskykh system i praktychnoi diialnosti. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnikha»*, (722), 211-215.
16. Blank, I. A. (2001). *Osnovy finansovogo menedzhmenta* (Vol. 1, Ser. Biblioteka finansovogo menedzhera). Nika-Tsentr, Elga.

Received 10 January 2023

Approved 24 January 2023

Available in Internet 17.03.2023

Цитування згідно ДСТУ 8302:2015

Куприна Н.М., Сарієва Г.І., Ступницька Т.М., Мельник Ю.М., Корчаківська К.В. Сучасний аналіз оборотних активів підприємства в системі застосування аудиту спеціального призначення // Економіка харчової промисловості. 2023. Т.15, вип. 1. С. 31-43.

Cite as APA style citation

Kuprina, N., Sariieva, H., Stupnytska, T., Melnyk, Yu., & Korchakovska, K. (2023). Modern analysis of current assets of the enterprise in the system of special purpose audit application. *Food Industry Economics*, 15(1), 31-43.