

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені В.Н.КАРАЗІНА

Економічний факультет  
Кафедра статистики, обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ЗАПАСІВ  
НА ПІДПРИЄМСТВІ»**

Виконала:

студент 2 курсу

спеціальності

071 «Облік і оподаткування»



Олена ЛИТВИН

Керівник: к.е.н., доцент



Тетяна ПОНОМАРЬОВА

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики, обліку та аудиту від «б» грудня 2022 р., протокол №5

Завідувач кафедри

статистики, обліку та аудиту,

д.е.н., професор



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2022

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЗАПАСІВ.....	7
1.1 Поняття, оцінка та класифікація запасів.....	7
1.2 Державне регулювання обліку запасів .....	16
1.3 Макроекономічний аналіз запасів підприємств України.....	22
1.4 Економічна характеристика підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» .....	28
Висновки за розділом 1 .....	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «ОХТИРСЬКИЙ ПИВОВАРНИЙ ЗАВОД» .....	37
2.1 Організація документального забезпечення обліку запасів .....	37
2.2 Організація та методика обліку надходження запасів .....	44
2.3 Організація та методика обліку вибуття запасів .....	50
2.4 Автоматизація обліку запасів на підприємстві .....	54
Висновки за розділом 2 .....	62
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «ОХТИРСЬКИЙ ПИВОВАРНИЙ ЗАВОД».....	64
3.1 Організація та методика аналізу запасів.....	64
3.2 Організація аудиту запасів.....	71
3.3 Методика аудиту запасів .....	77
3.4 Шляхи вдосконалення обліку та аудиту запасів на підприємстві .....	88
Висновки за розділом 3 .....	93
ВИСНОВКИ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98
ДОДАТКИ.....	107

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах стрімких політичних та економічних змін кожне підприємство України зазнає несприятливого впливу таких змін на своє фінансове становище. Для збереження іміджу та рівня результатів діяльності керівництво підприємства має оперативно реагувати на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища. Виробничі підприємства особливу увагу повинні зосереджувати на одному з основних активів для функціонування виробництва – запасах.

Головним джерелом інформації про запаси для підприємства є бухгалтерський облік. Саме правильна організація та методика обліку запасів дозволяє забезпечити достовірність відображуваних даних про них в звітності підприємства. Їх вартість значно впливає на фінансовий стан та результати діяльності, в особливості це стосується виробничих підприємств. Проблеми організації та методики обліку запасів, їх економічного змісту та класифікації досліджували такі науковці, як Іщенко Я.П. [22], Подолянчук О.А. [22; 54], Коваль Н.І. [22], Кононенко В.А. [30], Кашай Я.Ш. [24], Цупаленко Ж.П. [30], Рябоконт Ю.С. [65], Роєва О.С. [70], Яковенко Т.І. [72], Рубан Л.О. [72], Федак Л.М. [83], Шендригоренко М.Т. [85; 86] та інші. Підходи вчених до розкриття питань організації та методики обліку майже не відрізняються, що обумовлено законодавчим регулюванням основних організаційних та методичних аспектів щодо запасів. Натомість вченими не розглядаються особливості обліку саме на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві пива. Також різняться підходи щодо тлумачення змісту поняття «запаси» та їх класифікації.

Не менш важливим є проведення аудиту та аналізу запасів. Аудиторські перевірки стану запасів та відображення даних про них в обліку допоможуть віднайти та усунути помилки та недоліки в системі обліку запасів. Процедури аналізу дозволяють виявити негативні тенденції розвитку підприємства та встановити причини погіршення значень певних показників, що характеризують забезпеченість та використання запасів. Питання проведення аналізу та аудиту

отримали відображення в роботах науковців, до яких належать Артеменко Н.В. [1], Гордієнко Н.І. [2], Бондарчук Н.В. [6], Бурлан С.А. [7], Руденко Н.О. [7], Горлачук В.В. [13], Коваленко О.Ю. [13], Белінська С.М. [13], Волкова Н.А. [17], Кваско А.В. [25], Передерієнко Н.І. [25], Кузик Н. [32], Мажуліна М.О. [39], Рогова Д.О. [69], Рязанова Н.О. [73], Скрипник М.І. [75], Шкроміда В.В. [87] та інші. Положення наукових праць щодо організації та методики проведення аудиту запасів не мають суттєвих відмінностей. Але, як і в питаннях обліку, відсутнє висвітлення особливостей аудиторської перевірки запасів на пивоварних підприємствах. Також не визначено єдиного підходу щодо аналізу запасів. Думки науковців різняться щодо кількості можливих напрямів аналізу та методики його проведення.

Наявність неузгоджених питань вказує на необхідність поглибленого дослідження процесів обліку, аналізу та аудиту запасів, що визначає актуальність теми кваліфікаційної роботи магістра.

**Мета** дослідження - вивчити діючу систему обліку, методику аналізу та аудиту запасів на Приватному акціонерному товаристві «Охтирський пивоварний завод», а також розробити рекомендації щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети в роботі будуть вирішені наступні **завдання**:

- вивчити суть поняття «запаси», методи їх оцінки та варіанти класифікації;
- визначити особливості державного регулювання обліку, аудиту та аналізу запасів;
- провести макроекономічний аналіз запасів підприємств України;
- описати стан економічного становища та особливості видів діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- визначити особливості організації документального забезпечення обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- вивчити організаційні та методичні особливості обліку надходження запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;

- вивчити організацію та методику обліку вибуття запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- встановити особливості ведення обліку запасів в умовах автоматизації на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- визначити порядок організації та методики проведення аналізу запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- вивчити організаційні особливості проведення аудиту запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- описати методику проведення аудиторської перевірки запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»;
- встановити можливості щодо удосконалення ведення обліку та проведення аудиту запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження є процес здійснення організації та методики обліку, аналізу і аудиту запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних питань обліку, аналізу і аудиту запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

**Методи дослідження.** Дослідження проводилося з використанням наукових методів. За допомогою опису та порівняння було характеризовано поняття «запаси», особливості державного регулювання та здійснення обліку запасів на аналізованому підприємстві. Метод угруповання та об'єднання було використано для класифікування запасів. Оцінка рівня організації бухгалтерського обліку запасів проводилася методом спостереження. Індукцію та дедукцію застосовано для розробки методики проведення аудиту запасів. Розрахунково-аналітичний метод було застосовано для розрахунків показників та коефіцієнтів. За допомогою графічного методу відбувалось відображення отриманих результатів дослідження. Метод узагальнення та систематизації використовувався для формування висновків та розробки рекомендацій щодо удосконалення обліку, аудиту та аналізу запасів.

**Інформаційна база дослідження.** Проведення дослідження відбувалось на основі інформації, викладеної у законах та інших нормативно-правових актах України, статтях та публікаціях вітчизняних науковців, матеріалах наукових конференцій, статистичних даних Державної служби статистики України та у фінансовій звітності і бухгалтерських документах ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

**Апробація результатів роботи.** Результати кваліфікаційної роботи доповідались і апробовані на Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Осінні наукові читання – 2022» (м. Луцьк, 5 вересня 2022 року), Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку» (м. Орхус (Данія), 7 вересня 2022 року), Міжнародній науковій конференції «Міжгалузеві диспути: динаміка та розвиток сучасних наукових досліджень» (м. Рівне, 9 вересня 2022 року), що відображено у публікаціях [36; 35; 37].

Запропоновані рекомендації з вдосконалення допоможуть покращити організаційні аспекти обліку запасів, а також вдосконалити ефективність управління та функціонування ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за допомогою створення відділу внутрішнього аудиту та перегляду політики управління запасами на основі отриманих результатів проведеного аналізу, що визначає практичну значущість кваліфікаційної роботи магістра.

**Структура та обсяг кваліфікаційної роботи магістра.** Кваліфікаційна робота магістра складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує вісімдесят дев'ять позицій, та шістнадцятьох додатків. Кількість сторінок основного тексту становить дев'яносто п'ять сторінок.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЗАПАСІВ

#### 1.1. Поняття, оцінка та класифікація запасів

Для достовірного відображення результатів господарської діяльності потрібно правильно визначити, які з ресурсів відносити до складу запасів. Вірна їх оцінка та класифікація дає можливість проводити якісний аналіз діяльності та формувати фінансові та управлінські звіти без спотворення реальних показників.

До того, як в Україні з'явилися Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), поняття «запаси» майже не використовувалось. Цінності, які наразі називаються запасами, раніше визначалися як товарно-матеріальні цінності, матеріальні або виробничі ресурси тощо. До того ж, в науковому середовищі і до тепер по різному трактують зміст цього поняття. Вивченням економічного змісту поняття «запаси» займалися такі сучасні дослідники, як Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А., Бондаренко Н.М., Яресько А.М., Гудзенко Н.М., Гибало Ю.В., Дмитренко А.В., Балабась І.В., Подолянчук О.А., Рубан Л.О., Яковенко Т.І., Гадзевич О.І., Шпатиковська Т.А. та інші. Вони дослідили економічну сутність запасів та навели свої варіанти цього терміну, що наведені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Трактування поняття «запаси» науковими дослідниками

Автор	Сутність поняття «запаси»
1	2
<p>Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А.</p>	<p>Частина матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.</p>

Продовження табл. 1.1

1	2
Бондаренко Н.М., Яресько А.М.	Активи, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
Гудзенко Н.М., Гибало Ю.В.	Складова частина групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси підприємства, становлять основу продукції, що виготовляється, та сприяють процесу її виготовлення або поліпшують властивості готової продукції.
Дмитренко А.В., Балабась І.В.	Сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
Подоланчук О.А.	Матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства.
Рубан Л.О., Яковенко Т.І.	Предмети праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, а свою вартість повністю переносять на готову продукцію.
Гадзевич О.І., Шпатиковська Т.А.	Складова частина предметів праці, які беруть участь у виготовленні продукції, але, які безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту.

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [3;4;14;10;15;54;72]*

Як можна побачити, науковці в своїх працях називають запаси матеріальними ресурсами, матеріальними активами, предметами праці тощо. Але ці поняття не можна ототожнювати, тому що під матеріальними ресурсами не завжди розуміють лише запаси, до них можна віднести також і інші активи підприємства. Так само можна стверджувати і щодо предметів праці. Не всі

предмети праці можна включити до складу запасів, оскільки вони можуть не відповідати вартісним критеріям або мати занадто великий для запасів строк експлуатації.

На відміну від наукового середовища, в державній сфері регулювання обліку поняття «запаси» визначено більш точно. Основне визначення цієї економічної категорії наведено в НП(С)БО 9 «Запаси». Натомість це не єдиний документ, в якому присутнє трактування запасів. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 2 «Запаси» також наводить своє визначення. На рис. 1.1 зображено порівняння терміну «запаси» в обох стандартах. Майже ідентичне тлумачення запасів обумовлене тим, що міжнародні стандарти лягли в основу національних. Але національні стандарти, на відміну від міжнародних, зазначають, що утримання запасів відбувається не тільки для їх продажу, користування у виробництві, наданні послуг тощо, але і для здійснення управлінських функцій.

Проаналізувавши погляди наукових дослідників і положення національних та міжнародних стандартів в частині поняття економічної категорії «запаси», можна сказати, що запаси це складова оборотних активів підприємства, яка використовується для забезпечення безперервного виробництва продукції, товарів та послуг, а також слугує засобом підтримки інших процесів господарської діяльності, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом, але необхідних для виконання управлінських функцій.

Запропоноване визначення запасів може відрізнятися від викладених іншими економічними дослідниками, але, дослідивши різні тлумачення науковців, можна сказати, що всі терміни запасів різняться з причини використання різних цілей та підходів до їх аналізу [15].

Для побудови чіткої системи бухгалтерського та управлінського обліку важливо не тільки розуміти сутність запасів, але і правильно їх класифікувати [65]. У міжнародних та національних стандартах окрім розшифровки поняття наводиться також і класифікація запасів, яка наведена в табл. 1.2.



Рисунок 1.1 – Порівняння визначення поняття «запаси» в НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [45;61;62]*

У наведеній класифікації (див. табл. 1.2) спостерігається певна ідентичність, однак у міжнародних стандартах не виділяються біологічні активи, пов'язані з сільським та лісовим господарством, оскільки їх облік регламентується окремим стандартом, а також малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП).

До того ж, національні стандарти, порівняно з міжнародними, надають більш деталізоване класифікування та наводять розгорнуту характеристику кожної категорії запасів.

Таблиця 1.2 – Класифікація запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

Документ	Класифікація
<p>Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;</li> <li>– незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;</li> <li>– готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;</li> <li>– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;</li> <li>– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;</li> <li>– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.</li> </ul>
<p>Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва;</li> <li>– незавершене виробництво;</li> <li>– готова вироблена продукція;</li> <li>– товари, придбані та утримувані для перепродажу.</li> </ul>

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [45; 61]*

Для виконання завдань обліку та контролю, класифікації, наведеної в стандартах, може бути недостатньо. Тож в табл. 1.3 представлена класифікація з точки зору управління запасами. Розглянута класифікація дозволить якісно організувати облік та контроль за запасами на складах, проводити управлінський аналіз та аудит для отримання інформації про запаси, що допоможе керівникам побудувати вдалу стратегію, щодо вдосконалення їх обліку.

Таблиця 1.3 – Класифікація видів запасів

Класифікаційна ознака	Вид запасів	Характеристика
1	2	3
За причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками.
	Сезонні	Виробничі запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи під час сезонного транспортування.
За функціональним призначенням	Дистрибуційні	Запаси, до яких належить готова продукція, що призначена для реалізації та знаходиться на складах з метою швидкого реагування на динамічність попиту.
	Виробничі	Сукупність матеріалів, сировини, деталей, комплектування, напівфабрикатів, незавершеної продукції тощо, що необхідні для забезпечення безперервності виробництва.
За місцем знаходження	У постачальників	Запаси, які знаходяться у постачальників підприємства.
	В дорозі	Запаси, що знаходяться в процесі транспортування.
	У виробництві	Запаси, які перебувають в процесі обробки.
	У підзвітних осіб	Запаси, які були придбані та знаходяться у підзвітних осіб до оприбуткування на склад підприємства.
	На складах	Запаси, які знаходяться у складських приміщеннях підприємства.
За рівнем наявності	Нормативні	Виробничі запаси, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідних для забезпечення безперебійної роботи підприємства.
	Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість.
Відповідно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
	Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
За цілями	Поточні	Запаси, що необхідні підприємству для забезпечення поточної діяльності.
	Тактичні	Запаси, що забезпечують реалізацію середньострокових планів діяльності.
	Стратегічні	Запаси, що забезпечують реалізацію планів діяльності тривалістю більше одного року.

Продовження табл. 1.3

1	2	3
За метою формування	Підготовчі	Запаси, що знаходяться на додатковій обробці до процесу формування та використання.
	Резервні	Частина запасів, що забезпечують страхування підприємства від непередбачуваних ситуацій.
	Спекулятивні	Запаси, що формуються з метою отримання додаткового прибутку, або уникнення втрат пов'язаних з підвищенням вартості.
	Рекламні	Частина товарних запасів, що формується для ознайомлення.
За формою власності	Власні	Запаси, що перебувають на складах підприємства, на зберіганні в інших організаціях, в дорозі та на які підприємство має відповідні права.
	Запозичені	Запаси, які підприємство отримало для використання та повинно повернути протягом певного періоду.
	На зберіганні	Певна кількість запасів, що не є власністю підприємства та перебувають на відповідальному зберіганні на складах підприємства та інших призначених для цього місцях.

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [5;30;83]*

Проте одним із найважливіших аспектів в обліку запасів, крім визначення та класифікації, є їх оцінка. Адже від оцінки залежить достовірність показників фінансового результату та становища підприємства. Вимоги щодо оцінки запасів також викладено у НП(С)БО 9 та МСБО 2. Якщо в питаннях визначення та класифікації наведені стандарти мають досить багато спільних положень, то твердження щодо оцінки містять певні відмінності. Оцінка запасів проводиться в 3 випадках: при надходженні, при вибутті та на дату балансу.

Надходження запасів за національним стандартом оцінюється за первісною вартістю що може бути визначена як справедлива, балансова вартість, собівартість або виробнича собівартість отриманих запасів. Натомість в МСБО 2 взагалі відсутнє таке поняття як первісна вартість, а надходження запасів

оцінюється за такою величиною як собівартість запасів [79]. Складові первісної вартості за НП(С)БО 9 та собівартості за МСБО 2 наведено в табл. 1.4.

Аналізуючи різні підходи до оцінки за двома стандартами (див. табл. 1.4) можна спостерігати, що первісна вартість за національним стандартом залежить від того, яким чином відбулося надходження запасів. Тобто в цьому випадку національний стандарт дає змогу забезпечити більш точне проведення оцінки, ніж міжнародний [56]. Витрати, які не включаються, у випадку національних стандартів, до первісної вартості та у випадку міжнародних – до собівартості, є подібними у трьох випадках із чотирьох. Різницю становлять витрати на зберігання, які не входять у собівартість за МСБО 2, а також фінансові витрати, які вказані в національних стандартах.

Таблиця 1.4 – Оцінка запасів при їх надходженні відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

Документ	Оцінка при надходженні
1	2
НП(С)БО 9 «Запаси»	<p>Склад первісної вартості запасів, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– придбані за плату: сума, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням прямих податків, сума ввізного мита, сума непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству, транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;</li> <li>– виготовлені власними силами: виробнича собівартість, визначена за НП(С)БО 16 «Витрати»;</li> <li>– внесені до статутного капіталу: погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних за плату;</li> <li>– одержані безоплатно: справедлива вартість з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних за плату;</li> <li>– придбані в результаті обміну на подібні запаси: балансова вартість переданих запасів або справедлива вартість (якщо балансова вартість перевищує справедливу);</li> <li>– придбані в результаті обміну на неподібні запаси: справедлива вартість отриманих запасів.</li> </ul>

Продовження табл. 1.4

1	2
	<p>Не включаються до первісної вартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– понаднормові втрати та нестачі запасів;</li> <li>– фінансові витрати;</li> <li>– витрати на збут;</li> <li>– загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.</li> </ul>
МСБО 2 «Запаси»	<p>До собівартості включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на придбання: ціна придбання, ввізне мито та інші податки (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрати на транспортування, навантаження і розвантаження та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг;</li> <li>– витрати на переробку: витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва;</li> <li>– інші витрати: витрати, які були понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх в теперішній стан.</li> </ul>
	<p>Не включаються до собівартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– понаднормові втрати матеріалів, праці або інших виробничих витрат;</li> <li>– витрати на зберігання, крім тих витрат, які є необхідними у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва;</li> <li>– адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан;</li> <li>– витрати на продаж.</li> </ul>

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [45; 61]*

Методика оцінки на момент вибуття запасів прописана майже ідентично в обох стандартах, що проілюстровано на рис. 1.2. Різниця полягає лише використанні методів стандартних витрат та роздрібних цін, згідно з МСБО 2. Якщо аналізувати оцінку на дату балансу, то обидва стандарти пропонують однаковий метод оцінки запасів.

Як ми бачимо, оцінка за міжнародними та національними стандартами відрізняється лише у випадку надходження запасів.

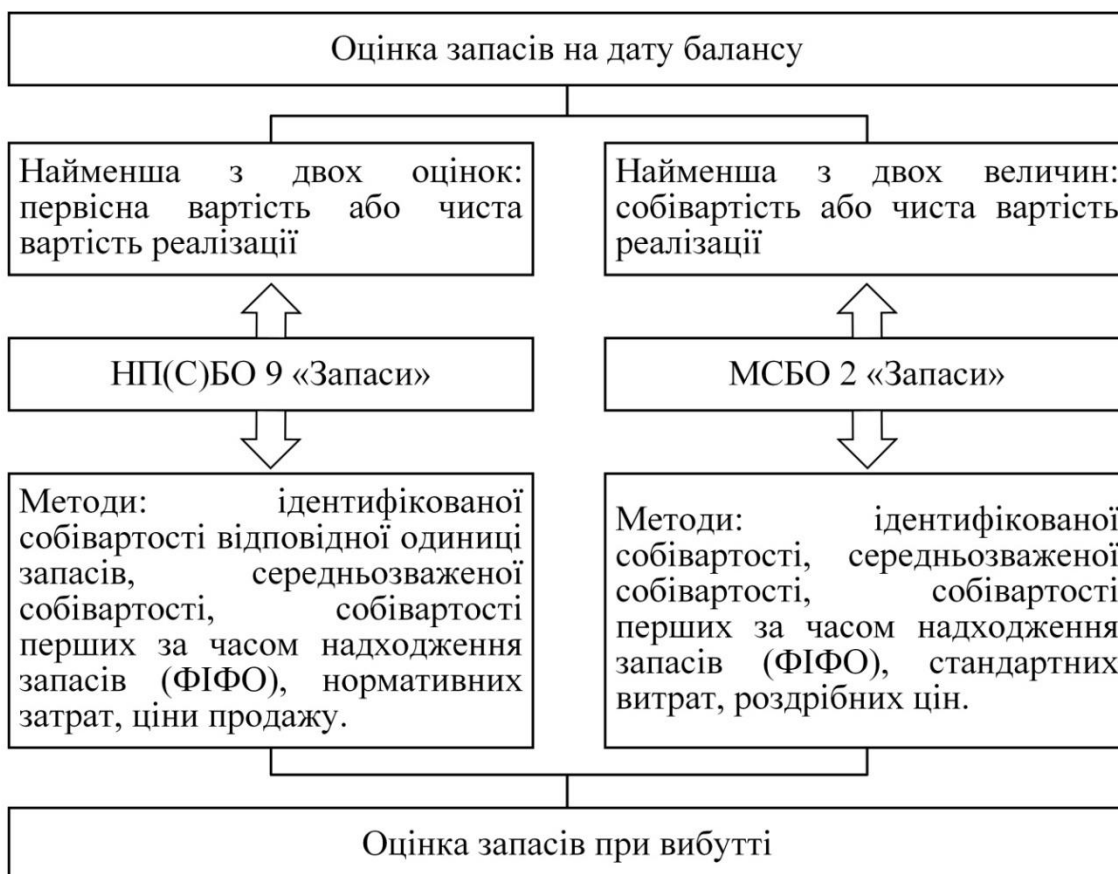


Рисунок 1.2 - Оцінка запасів при вибутті та на дату балансу відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [45; 61]*

Таким чином, вивчивши суть запасів як економічної категорії, проаналізувавши існуючі класифікації та методики оцінки запасів, можна стверджувати, що дослідження цих питань займає важливе місце в обліку запасів. Проте наявні відмінності та дискусійні моменти потребують регуляції задля забезпечення чіткої послідовності та правил обліковування. Тож постає потреба у розгляді регулювання облікових операцій з запасами на рівні держави.

## 1.2. Державне регулювання обліку запасів

Для зручності використання отриманої облікової інформації користувачами, а також для якісного проведення аналізу і контролю з боку підприємства та

держави, норми організації та методики обліку запасів повинні бути спільними для всіх функціонуючих підприємств України. Виконання цієї мети в Україні забезпечує політика, яку переважно провадить Міністерство фінансів України, Верховна Рада України, а також інші міністерства та державні органи виконавчої влади [85].

Регламентация обліку запасів в Україні здійснюється не тільки на державному рівні, але і на міжнародному та рівні підприємства, що зображено на рис. 1.3.

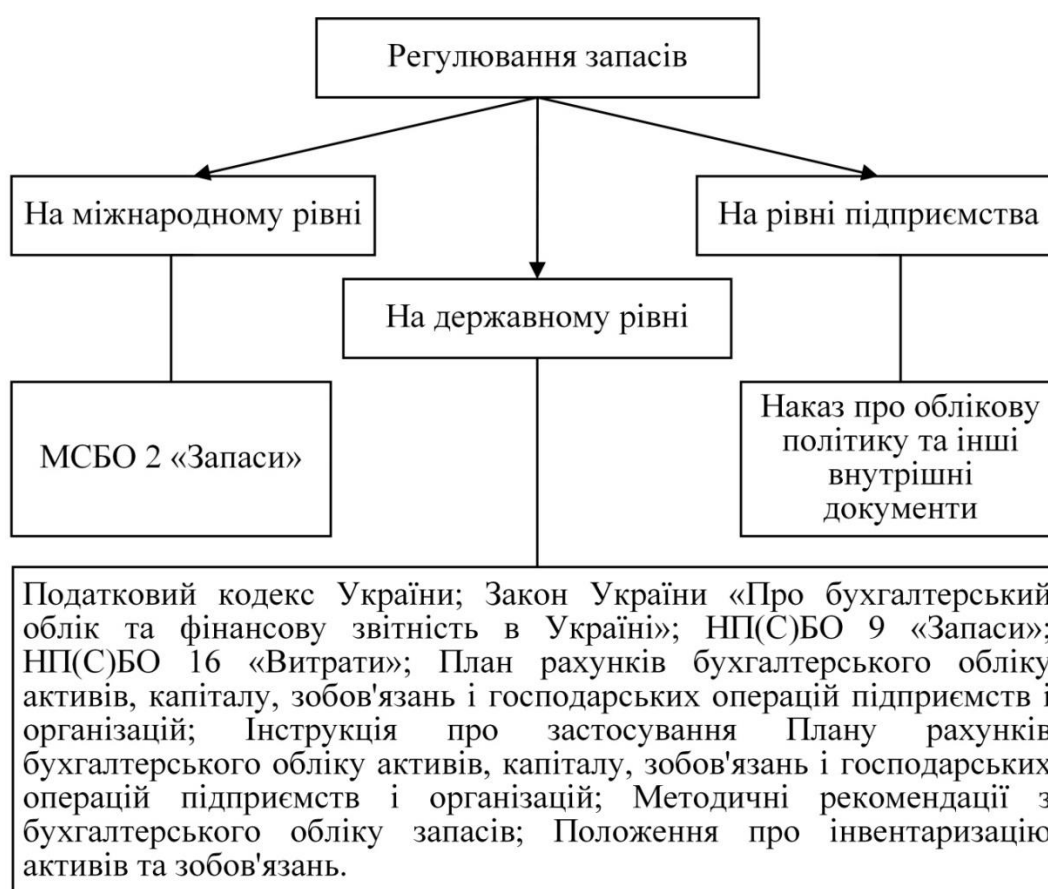


Рисунок 1.3 – Модель регулювання обліку запасів в Україні

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [70; 89]*

Як можна побачити, на всіх рівнях регулювання облік запасів регламентований документами, які мають різну юридичну силу. Не зважаючи на

це, під час обліку запасів мають враховуватися всі положення цих документів відповідно до особливостей методики на конкретних підприємствах.

Наведені документи (див. рис. 1.3) мають не лише різний вплив з точки зору законодавства, але і різний зміст в частині обліку запасів. Цими нормативними актами регулюються різні аспекти методики та організаційних заходів з обліку запасів. Область регулювання кожного документа розглянуто в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Характеристика нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік запасів в Україні

Назва документу	Характеристика
1	2
Податковий кодекс України	Регулюються відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, в тому числі визначається порядок оподаткування податком на додану вартість запасів при їх придбанні та реалізації.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Його положення встановлюють загальні правила обліку всіх об'єктів на підприємстві, куди відносяться і запаси.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та її розкриття у фінансовій звітності. Цей стандарт надає визначення поняттю «запаси» встановлює критерії визнання запасів активом, наводить правила оцінки запасів та вказує перелік інформації про запаси, яка вказується в примітках до фінансової звітності.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, в тому числі наводиться склад витрат, які входять до виробничої собівартості, що є первісною вартістю запасів, які виготовляються власними силами підприємства.
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Визначається перелік рахунків для обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій, у тому числі вказано рахунки 2 класу для обліку запасів.

Продовження табл. 1.5

1	2
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлюється призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, зокрема вказано призначення кожного рахунку 2 класу, а також перелік субрахунків, запаси, які на них відображаються та кореспонденцію рахунків.
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Наведені методичні рекомендації щодо визнання та оцінки запасів, документального оформлення операцій руху запасів, обліку та контролю наявності і руху запасів у місцях їх зберігання та у виробництві, бухгалтерського обліку запасів та особливостей обліку тари.
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначається порядок проведення та оформлення інвентаризації активів і зобов'язань, в тому числі вказано порядок проведення інвентаризації запасів.

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [53;58;61;62;63;60;64;27]*

Проаналізувавши наведені нормативні документи, можна стверджувати, що в Україні головним документом, який регламентує саме облік запасів є НП(С)БО 9 «Запаси». Його структура зображена в табл. 1.6.

Переваги національного положення полягають в тому, що в ньому, порівняно, наприклад, з МСБО 2, досить детально розкрита інформація, щодо методичних нюансів обліку запасів. Недоліками НП(С)БО 9 та інших вищерозглянутих нормативних документів є те, що в них не враховано особливості окремих специфічних видів діяльності.

Тобто, якщо розглядати можливі пропозиції щодо удосконалення обліку запасів, то доцільно було б розробити окремі Методичні рекомендації для різних видів діяльності. Адже запаси на підприємствах, в залежності від виду діяльності, займають різну частку в складі активів та мають свої окремі особливості їх руху, що може спричинити виникнення на практиці ряду неузгоджених питань, регулювання яких не прописано в національному стандарті та інших нормативно-правових актах.

Таблиця 1.6 – Структура Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

Пункти	Характеристика положень, що регулюються
Пункт 1-4. Загальні положення	Визначається сфера дії НП(С)БО 9 «Запаси» та терміни, що в ньому використовуються.
Пункт 5-15. Визнання та первісна оцінка запасів	Наводиться порядок визнання запасів активами, їх склад для цілей бухгалтерського обліку, порядок визнання та склад первісної вартості запасів при їх надходженні.
Пункт 16-23. Оцінка вибуття запасів	Наведений перелік та охарактеризовано методи оцінки запасів при їх вибутті, а також вказано порядок списання вартості МШП.
Пункт 24-28. Оцінка запасів на дату балансу	Визначається порядок оцінки запасів на дату складання фінансової звітності.
Пункт 29. Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності	Визначається інформація, яка повинна розкриватись у примітках до фінансової звітності в обов'язковому порядку

*Джерело: узагальнено автором на основі джерела [61]*

Державне регулювання обліку запасів впливає не тільки на систему обліку підприємств України, але і на проведення аудиту запасів. Адже аудитори роблять висновки про законність та правильність господарських операцій опираючись на чинне українське законодавство, що регулює облік запасів.

Проведення аудиту саме запасів не регулюється конкретними законами та стандартами. Натомість загальні правила, якими керуються аудитори щодо здійснення аудиторської перевірки підприємства та, в тому числі, його запасів, закріплені в документах, які затверджуються Міжнародною федерацією бухгалтерів, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України та Аудиторською палатою України.

Відсутність конкретних стандартів та положень, щодо проведення саме аудиту запасів можна пояснити тим, що кожна аудиторська фірма має свою методику проведення перевірок, яка може змінюватися в залежності від

підприємства, його виду діяльності та цілей аудиторської перевірки. До того ж в затвердженні методики на законодавчому рівні немає потреби, тому що у підсумку для підприємства важливі лише результати та висновки, які надасть аудитор. Тобто методика не може бути неправильною, вона може бути індивідуальною для кожного суб'єкту господарювання. Якість аудиторського висновку аудитора залежить від кількості та достовірності зібраних аудитором аудиторських доказів, але методика їх збору, не дивлячись на відсутність конкретно законодавчо закріпленої послідовності, має бути здійснена за допомогою дій, що не суперечать чинному законодавству.

Аналіз запасів не регламентується документами такої юридичної сили як закони, кодекси, стандарти тощо. Натомість існують певні методичні рекомендації та методики щодо проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, під час якого аналізуються також і запаси, якщо вони наявні на підприємстві. Коротка характеристика документів, якими керуються при проведенні аудиту та аналізу запасів наведена в табл. 1.7.

Таким чином, детально вивчивши регулювання обліку, аудиту та аналізу запасів з боку держави, можна сказати, що документи, положення яких стосується безпосередньо запасів присутні лише в частині бухгалтерського обліку. У сферах аналізу та аудиту відбувається регулювання нормативними актами, які мають універсальний характер та вказують загальні норми та методики, які використовуються при проведенні аудиту та аналізу будь яких об'єктів обліку, зокрема і запасів.

Таблиця 1.7 – Характеристика нормативних документів, які регулюють проведення аудиту та аналізу запасів в Україні

Назва документу	Характеристика
1	2
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із європейським законодавством.

Продовження табл. 1.7

1	2
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Формулюють єдині базові, загальні вимоги до діяльності аудитора, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту та супутніх йому послуг. Визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів та питання методології проведення перевірок.
Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій	Наведена методика проведення аналізу фінансово-господарського стану для забезпечення єдиного підходу при його проведенні для усіх підприємств та організацій. Вказуються джерела інформації для проведення аналізу, перелік коефіцієнтів та формули розрахунку, а також наводиться порядок проведення аналізу окремих складових, в тому числі і запасів підприємства.
Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств	Розкривається зміст експрес-аналізу і поглибленого факторного аналізу фінансового стану підприємства, за даними аналітичних таблиць розробляються висновки і пропозиції щодо підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності, раціонального розміщення і примноження власного капіталу, забезпечення рентабельності та фінансової стійкості підприємства. Також, визначається перелік показників і методика проведення оцінки та аналізу запасів.

*Джерело: узагальнено автором на основі джерел [44;46;57;59;82;47]*

Загалом, розглянувши нормативно-правові акти, які так чи інакше мають вплив на облік та контроль запасів, можна сказати, що таке достатньо масштабне регулювання обумовлене значною роллю запасів не тільки в діяльності підприємств, а й в економіці країни загалом. Враховуючи значення та вплив запасів, виникає необхідність їх аналізу на макроекономічному рівні.

### **1.3. Макроекономічний аналіз запасів підприємств України**

Макроекономічний аналіз є основою для оцінки стану національної економіки, невід'ємною частиною якої є підприємства України. Результати їх

діяльності значною мірою впливають на державне економічне становище, тому виникає потреба аналізу активів, які забезпечують безперервне та ефективне функціонування підприємств. До таких активів відносяться в тому числі і запаси, тому стає доцільним проаналізувати їх на макрорівні.

Показники динаміки та структури є головними при проведенні макроекономічного аналізу запасів. Вони дозволять оцінити зміни кількості запасів протягом досліджуваного часового періоду та визначити долю запасів в загальній кількості оборотних активів, до яких відносяться запаси. Для їх формування розглянемо дані про загальні залишки запасів на всіх підприємствах України, які наведені в табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Залишки запасів у складі оборотних активів на підприємствах України за 2013-2020 рр.

Рік	Оборотні активи, млрд грн	У тому числі запаси	
		млрд грн	%
2013	3069,04	683,59	22,27
2014	3271,95	654,06	19,99
2015	4108,60	850,84	21,71
2016	5772,82	1046,47	18,13
2017	5650,82	1294,62	22,91
2018	6285,07	1548,09	24,63
2019	6640,28	1624,16	24,46
2020	7360,59	1739,18	23,63

*Джерело: побудовано автором на основі даних Державної служби статистики України [75]*

Аналізуючи динаміку запасів (див. табл. 1.8) можна стверджувати, що загалом спостерігається позитивна динаміка зростання розмірів запасів. Лише у 2014 році помітний незначний спад, але причиною цьому може бути складне становище для України в цьому періоді. Різні фактори, як політичні події так і економічні, могли призвести до такої негативної динаміки розмірів запасів цього року. Зниження попиту та інвестиційної привабливості могли спричинити

зменшення масштабів виробництва товарів та послуг, а, отже, у підприємств знижувалась потреба в наявності звичної кількості запасів.

Також для аналізу запасів підприємств України було розраховано їх частку в загальній кількості оборотних активів (див. табл. 1.8). Аналізуючи дані таблиці можна побачити, що частка запасів протягом досліджуваного періоду знаходиться в інтервалі 18-25%, а протягом останніх чотирьох років вона становить більше 20%, що говорить про наявність достатньої кількості запасів на підприємствах в якості основи для забезпечення безперебійного виробництва товарів та послуг.

Для більш поглибленого аналізу є сенс проаналізувати запаси в залежності від виду діяльності підприємств. Адже різні підприємства мають різну спеціалізацію, тож обсяги запасів можуть суттєво відрізнятись в залежності від особливостей функціонування. Для цього було обрано три види діяльності, які постійно користуються запасами, обсяги яких наведено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9 – Оборотні активи (у т.ч. запаси) на підприємствах України за видами економічної діяльності у 2013-2020 рр.

Рік	Вид діяльності					
	Виробництво пива		Перероблення та консервування фруктів і овочів		Виробництво порожнистого скла	
	Запаси, млрд грн	Оборотні активи, млрд грн	Запаси, млрд грн	Оборотні активи, млрд грн	Запаси, млрд грн	Оборотні активи, млрд грн
2013	1,47	5,10	3,16	10,99	0,92	2,16
2014	1,75	5,96	3,96	17,31	1,06	2,68
2015	2,24	7,77	4,98	16,04	1,49	3,76
2016	2,28	9,65	5,16	16,55	1,66	4,49
2017	2,69	9,64	6,64	18,51	1,76	5,29
2018	3,09	10,35	7,54	19,12	2,00	6,35
2019	3,77	11,35	7,45	17,08	2,48	5,77
2020	3,83	12,37	6,62	13,21	2,54	7,04

*Джерело: побудовано автором на основі даних Державної служби статистики України [75]*

Як ми бачимо, постійний стабільний ріст обсягів запасів спостерігається в таких видах діяльності як виробництво пива та виробництво порожнистого скла. Натомість запаси підприємств, що займаються переробленням та консервуванням фруктів та овочів, демонструють значне падіння протягом 2019-2020 років. Це пояснюється залежністю від обсягів врожаю фруктів та овочів, що є основним для виробництва готової продукції таких підприємств.

Про значення та роль запасів на підприємствах різного виду діяльності можна дізнатися за допомогою розрахунку їх частки в оборотних активах, що представлено в табл. 1.10.

Таблиця 1.10 – Питома вага запасів у оборотних активах підприємств України за видами економічної діяльності у 2013-2020 рр., %

Рік	Вид діяльності		
	Виробництво пива	Перероблення та консервування фруктів і овочів	Виробництво порожнистого скла
2013	29	29	43
2014	29	23	39
2015	29	31	40
2016	24	31	37
2017	28	36	33
2018	30	39	32
2019	33	44	43
2020	31	50	36

*Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики України [75]*

Дані таблиці демонструють, що доля запасів на підприємствах досліджуваних видів діяльності тримається на досить високому рівні. На підприємствах перероблення та консервування фруктів і овочів частка запасів постійно зростає та 2020 року досягла 50%, що також може вказувати на великі обсяги нереалізованої готової продукції на складах. Для виробництва пива підприємства мають на протязі досліджуваного періоду досить стабільну частину

запасів, помітне зменшення якої відбулося лише 2016 року. Доля запасів у виробництві порожнистого скла постійно змінюється, але враховуючи позитивну динаміку запасів усіх трьох видів діяльності, можна стверджувати, що такі структурні зміни можуть бути спричинені також зміною об'ємів інших оборотних активів.

Також доцільним буде провести макроекономічний аналіз запасів з точки зору розмірів підприємств. Адже відмінні за розміром підприємства мають неоднакові масштаби діяльності, а, отже, по різному користуються такими активами як запаси. Для цього проаналізуємо статистичні числові дані, які наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11 – Оборотні активи (у т.ч. запаси) на підприємствах України за розмірами підприємств у 2013-2020 рр.

Рік	Розмір підприємств					
	Великі підприємства		Середні підприємства		Малі підприємства	
	Запаси, млрд грн	Оборотні активи, млрд грн	Запаси, млрд грн	Оборотні активи, млрд грн	Запаси, млрд грн	Оборотні активи, млрд грн
2013	252,11	958,67	225,91	1124,88	205,56	985,49
2014	259,58	1084,05	242,93	1216,33	151,55	971,57
2015	310,01	1331,34	319,64	1503,87	221,19	1273,39
2016	380,21	1550,55	405,25	1867,03	261,01	2355,24
2017	458,30	1825,48	496,07	2015,38	340,25	1809,95
2018	548,24	1907,88	576,06	2301,71	423,80	2075,48
2019	551,90	2027,72	594,51	2441,07	477,76	2171,49
2020	546,31	2061,44	641,27	2755,32	551,60	2543,83

*Джерело: побудовано автором на основі даних Державної служби статистики України [75]*

Аналізуючи динаміку запасів (див. табл. 1.11), можна дійти висновку, що загалом спостерігається позитивна динаміка зросту залишків запасів. На малих підприємствах спад відбувся лише в 2014 році, але оскільки малі підприємства кількісно перевищують середні та великі, то можна стверджувати, що криза 2014

року справила найбільший вплив саме на ці підприємства та на об'єми їх активів, в тому числі і на запаси. Запаси в складі активів середніх підприємств демонструють постійну позитивну динаміку збільшення їх об'єму. На великих підприємствах запаси також постійно зростають, лише 2020 року помітне їх незначне зменшення.

Окрім динаміки, проаналізуємо також і структурні показники запасів на підприємствах різних розмірів. У табл. 1.12 можна побачити, що найбільш вагомими структурні зміни запасів відбуваються на малих підприємствах, особливо помітний спад відбувся у 2016 році на 6%, порівняно з 2015 роком. Натомість останні 4 роки досліджуваного періоду частка запасів зростає та знаходиться на достатньому рівні. Можливо такі структурні коливання пов'язані зі зміною кількості одиниць малих підприємств. На великих підприємствах різкого зменшення долі запасів не спостерігається, хоча їх частка також нестабільна та змінюється в межах 1-4%. Як можна побачити, для великих та середніх підприємств запаси становлять вагому частину в складі оборотних активів, це пояснюється значною кількістю серед них промислових підприємств, діяльність яких неможлива без наявності достатньої кількості запасів.

Таблиця 1.12 – Питома вага запасів у оборотних активах підприємств України за розмірами підприємств у 2013-2020 рр., %

Рік	Розмір підприємств		
	Великі підприємства	Середні підприємства	Малі підприємства
2013	26	20	21
2014	24	20	16
2015	23	21	17
2016	25	22	11
2017	25	25	19
2018	29	25	20
2019	27	24	22
2020	27	23	22

*Джерело: розраховано автором на основі даних Державної служби статистики України [75]*

Таким чином, проведений макроекономічний аналіз запасів за допомогою показників динаміки та структури показав, що кількість запасів на підприємствах України стабільно зростає як загалом, так і у розрізі різних видів діяльності та різних за розміром підприємств. До того ж значний розмір їх частки у складі оборотних активів вказує на суттєвість запасів для підприємств України, що говорить про їх важливість як і для фінансового становища окремих підприємств, так і для національної економіки загалом.

#### **1.4. Економічна характеристика підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»**

Діяльність будь якого підприємства повинна бути ефективною та прибутковою. Це залежить від якості управління, яке повинно оперативно реагувати на зміни фінансового становища підприємства. Оцінка фінансового стану та формування подальшої стратегії підприємства проводиться за допомогою розрахунку певних показників, які допомагають виявити слабкі місця та можливі причини їх виникнення. Для їх усунення можуть прийматися рішення, які можуть повністю змінити хід діяльності підприємства та вплинути на всі внутрішні процеси, в тому числі і на ведення обліку. Враховуючи важливість вивчення фінансового становища підприємства постає потреба формування економічної характеристики обраного об'єкту дослідження.

Об'єктом дослідження даної роботи було обрано Приватне акціонерне товариство «Охтирський пивоварний завод», яке є залежним господарським товариством та володіє корпоративними правами ПрАТ «Оболонь». Це підприємство спеціалізується на виробництві натурального пива, а також деяких безалкогольних напоїв. Охтирський пивоварний завод було засновано у 1913 році, з того часу і до сьогодні зберігається традиція пивоваріння та класична технологія виробництва пива, а сама продукція заводу є відомою за рахунок використання у виробництві лише натуральної сировини. Завод має можливості для міжнародної

співпраці, але поки що базується на продажах продукції на внутрішніх ринках України. Загальні відомості про підприємство містяться в табл. 1.13.

Основним показником ефективної діяльності є прибуток. Для аналізу його динаміки, на основі даних Додатка Б було побудовано графік, який зображено на рис. 1.4.

Таблиця 1.13 – Загальні відомості про Приватне акціонерне товариство «Охтирський пивоварний завод»

Повне найменування	Приватне акціонерне товариство «Охтирський пивоварний завод»
Юридична адреса	Україна, 42700, Сумська область, місто Охтирка, вулиця Батюка, будинок 23
Організаційно-правова форма	Приватне акціонерне товариство
Основні види діяльності	– 11.05 Виробництво пива – 11.06 Виробництво солоду – 11.07 Виробництво безалкогольних напоїв; виробництво мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки
Розмір статутного капіталу	1503510,00 грн
Продукція	– Пиво Світле; – Пиво Козацьке; – Пиво Марочне 1913; – Лемоніссімо Лемоната з натуральним екстрактом трав; – Лемоніссімо Лемоната зі смаком лимон-огірок; – Лемоніссімо Лемоната зі смаком грейпфрут-базилік; – Вода Охтирська артезіанська.

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [55]*

Аналізуючи прибутковість (див. рис. 1.4), можна стверджувати, що досліджуване підприємство має позитивні результати діяльності, оскільки його функціонування не супроводжується збитками. Але на графіку чітко відстежується негативна та стрімка динаміка зниження чистого прибутку, особливо за період 2014-2017 рр. Це вказує на наявність чинників, які зменшують прибутковість ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

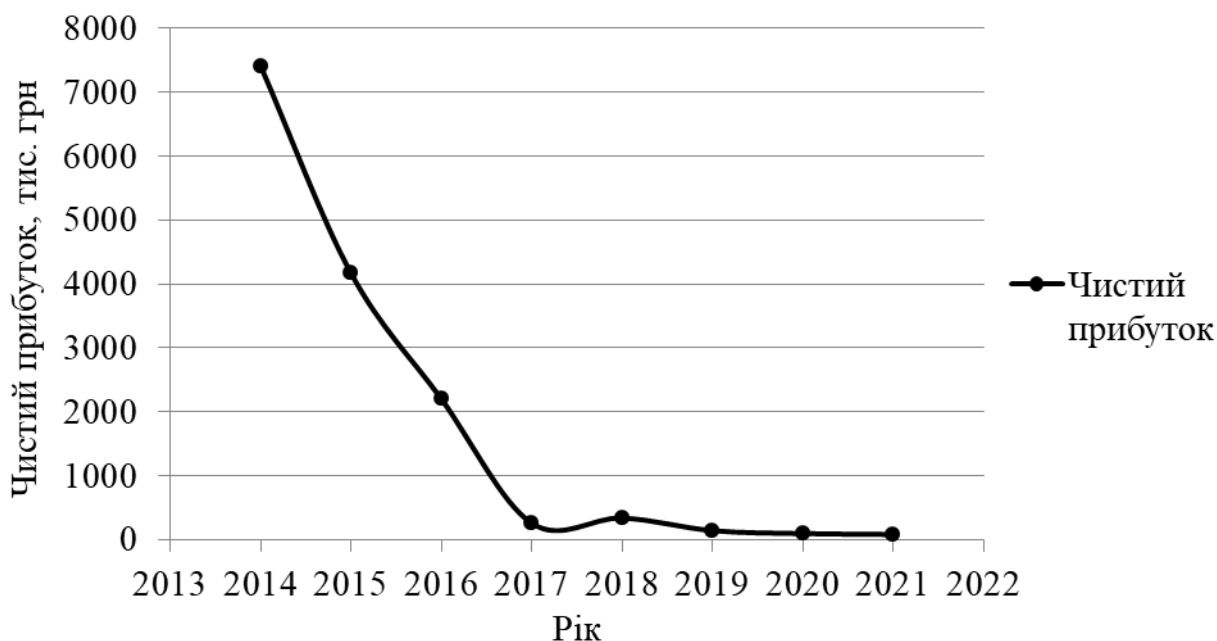


Рисунок 1.4 – Динаміка чистого прибутку ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» у 2014-2021 рр.

*Джерело: побудовано автором на основі даних Додатка Б*

Наступним кроком для оцінки фінансового становища є аналіз структури активу (таблиця 1.14) та пасиву (таблиця 1.15) балансу, який дозволяє з'ясувати, які саме активи та джерела їх фінансування переважають в активі та пасиві балансу відповідно.

Таблиця 1.14 – Структура активу балансу ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Рік	I. Необоротні активи, %	II. Оборотні активи, %	Баланс, %
2014	57,46	42,54	100,00
2015	65,80	34,20	100,00
2016	61,47	38,53	100,00
2017	63,76	36,24	100,00
2018	46,17	53,83	100,00
2019	37,85	62,15	100,00
2020	37,99	62,01	100,00
2021	40,47	59,53	100,00

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А*

Дані таблиці показують, що до 2017 року в активі балансу переважали необоротні активи, натомість з 2018 року ситуація змінилася на користь оборотних активів. Це може вказувати на мобільну структуру активів [28], а також на збільшення заборгованості зі сторони дебіторів, збільшення виробництва продукції, або ж навпаки про зменшення обсягів виробництва та залишок невикористаної сировини. В структурі балансу відсутня частка необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, оскільки на досліджуваному підприємстві відсутні такі активи.

Таблиця 1.15 – Структура пасиву балансу ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Рік	I. Власний капітал, %	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення, %	III. Поточні зобов'язання і забезпечення, %	Баланс, %
2014	87,67	0,04	12,29	100,00
2015	86,13	0,99	12,88	100,00
2016	90,33	0,08	9,59	100,00
2017	78,47	-	21,53	100,00
2018	72,36	0,45	27,19	100,00
2019	64,24	0,34	35,42	100,00
2020	63,05	0,33	36,62	100,00
2021	68,94	0,29	30,77	100,00

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А*

Аналізуючи структуру пасиву (див. табл. 1.15), можна побачити, що у ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» протягом усього досліджуваного періоду найбільшу частину пасиву становить власний капітал. З одного боку це має позитивний вплив на підприємство, адже це говорить про його низьку залежність від позикового капіталу. Натомість з іншого боку це свідчить про невикористання підприємством наявного в нього потенціалу для підвищення прибутковості, за рахунок, наприклад, позикових коштів. Незважаючи на велику частку власного капіталу, доля поточних зобов'язань, починаючи з 2017 року, поступово збільшується. Оскільки у підприємства немає короткострокових кредитів, це

говорить про постійне зменшення спроможності підприємства вчасно погашати кредиторську заборгованість. Як можна побачити, на підприємстві відсутні зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, тому таблиця не містить показників їх частки в пасиві балансу.

Для того, щоб оцінити наявність у підприємства власних коштів та засобів для забезпечення постійної підтримки діяльності використовуються не тільки показники структури пасиву балансу, але і коефіцієнти, які допомагають проаналізувати фінансову стійкість підприємства. Розраховані показники фінансової стійкості досліджуваного підприємства наведені в табл. 1.16.

Таблиця 1.16 – Показники фінансової стійкості ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Коефіцієнт	Нормативне значення	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Автономії	>0,5	0,88	0,86	0,90	0,78	0,72	0,64	0,63	0,69
Фінансового ризику	≈1	0,14	0,16	0,11	0,27	0,38	0,56	0,59	0,45
Фінансової стійкості	>0,7-0,8	0,88	0,87	0,90	0,78	0,73	0,65	0,63	0,69
Забезпечення власними оборотними коштами	>0,1	0,71	0,62	0,75	0,41	0,49	0,43	0,41	0,48

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А*

Аналізуючи розрахунки (див. табл. 1.16), можна зауважити, що коефіцієнт автономії постійно знижується, але, не зважаючи на це, його значення залишається більше нормативного. Це говорить про достатню ступінь незалежності підприємства від позикового капіталу. Коефіцієнт фінансового ризику демонструє значення менше 1, що вказує на низькі ризики для інвесторів та кредиторів. Коефіцієнт фінансової стійкості, починаючи з 2019 року, набуває значення менше нормативного, але у 2021 майже досягає його, а отже ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» може забезпечити свою платоспроможність на достатньому рівні у довгостроковому періоді. Коефіцієнт забезпечення власними

оборотними коштами у досліджуваного підприємства значно перевищує нормативне значення. Це вказує на спроможність підприємства забезпечувати фінансування значної частини оборотних коштів власними.

Для оцінки ефективності використання наявних ресурсів використовуються показники рентабельності, які розраховані в табл. 1.17. Вони дозволяють порахувати прибутковість кожної одиниці капіталу, активу або продукції.

Таблиця 1.17 – Показники рентабельності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Коефіцієнт	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Загальної рентабельності, %	29,16	12,13	6,15	0,64	0,79	0,30	0,20	0,18
Рентабельності продукції, %	13,61	7,34	3,64	1,09	0,86	0,68	0,71	0,57
Рентабельності власного капіталу, %	33,26	14,08	6,80	0,82	1,09	0,46	0,31	0,27

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А та Додатка Б*

За даними таблиці можна зробити висновок, що ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» майже не рентабельне. Усі три показники рентабельності починаючи з 2017 року демонструють занадто низькі значення. Це вказує на те, що підприємство повинно переглянути політику витрат, а також використати наявні можливості для залучення додаткового капіталу з метою підвищення прибутковості.

Для аналізу ефективності використання оборотних активів підприємства розраховуються показники оборотності, які наведені в табл. 1.18. Вони характеризують кількісну частину використання оборотних активів протягом звітного року. Розраховані показники показують, що найбільшою оборотністю володіють грошові кошти, що є звичайним явищем для кожного підприємства. Оборотність дебіторської заборгованості постійно коливається, але знаходиться на досить високому рівні. Це означає, що підприємство проводить якісну політику управління дебіторською заборгованістю. Оборотність запасів має тенденцію до

зниження, що вказує на зниження використання запасів, а отже підприємству варто переглянути об'єм запасів та з'ясувати причини наявності їх невикористовуваних надлишків.

Таблиця 1.18 – Показники оборотності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Коефіцієнт	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Оборотності оборотних активів	7,15	6,83	6,86	6,25	3,75	3,79	3,72	3,93
Оборотності грошових коштів	489,61	230,26	501,90	417,85	361,45	581,18	210,41	421,08
Оборотності дебіторської заборгованості	38,16	18,90	21,57	24,05	25,15	10,30	14,85	21,06
Оборотності запасів	6,23	7,98	7,79	6,55	3,30	4,51	3,79	3,67

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А та Додатка Б*

Для оцінки платоспроможності було розраховано показники ліквідності, які наведено в табл. 1.19.

Таблиця 1.19 – Показники ліквідності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Коефіцієнт	Нормативне значення	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Загальної ліквідності	1,5-2,0	3,46	2,66	4,02	1,68	1,98	1,75	1,69	1,93
Проміжної ліквідності	0,7-0,8	0,70	1,04	1,33	0,46	0,32	0,66	0,45	0,38
Абсолютної ліквідності	0,25-0,30	0,05	0,08	0,05	0,03	0,02	0,01	0,03	0,02

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А*

Розрахований показник загальної ліквідності за досліджуваний період постійно перевищує або відповідає нормативному значенню, що вказує на

наявність у ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» достатньої кількості ліквідних оборотних коштів для погашення усієї величини поточних зобов'язань. Значення проміжної ліквідності, які є нижчими за нормативне, вказують на відсутність можливості погашення зобов'язань за рахунок грошових коштів та погашеної заборгованості від дебіторів. Абсолютна ліквідність за досліджуваний період жодного разу не досягала нормативних показників, що вказує на відсутність у підприємства грошових коштів для термінового розрахунку за наявними поточними зобов'язаннями.

Загалом, проведений економічний аналіз діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» вказує на фінансово стійке становище підприємства та дозволяє зробити висновок про високий рівень платоспроможності підприємства, що робить його інвестиційно привабливим та надійним з боку кредиторів. Але аналіз динаміки прибутку та показників рентабельності показав, що підприємству потрібно переглянути свою політику щодо витрат та використовувати всі можливості для залучення додаткового капіталу, що повинно значно підвищити його рівень прибутковості.

### **Висновки за розділом 1**

У даному розділі було розглянуто теоретичні основи обліку, аналізу та аудиту запасів. Зокрема досліджено поняття та класифікації запасів з наукової та законодавчої точки зору шляхом порівняння термінів у національних та міжнародних стандартах обліку, а також аналізу думок науковців щодо тлумачення запасів. На основі проведеного дослідження сформовано власне визначення, в якому стверджується, що запаси це складова оборотних активів підприємства, яка використовується для забезпечення безперервного виробництва продукції, товарів та послуг, а також слугує засобом підтримки інших процесів господарської діяльності, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом, але необхідних для виконання управлінських функцій.

Проаналізувавши нормативно-правові акти з регулювання обліку запасів, яке відбувається на трьох рівнях, можна зробити висновок, що держава регламентує майже всі аспекти обліку запасів, а головним документом у цій сфері є НП(С)БО 9 «Запаси». Щодо регулювання проведення аудиту та аналізу запасів було встановлено, що всі існуючі закони та стандарти носять загальних характер та містять в собі організаційні положення, які регулюють проведення аудиту та аналізу усіх можливих об'єктів, в тому числі і запасів.

Для оцінки значимості запасів в економіці України було проведено їх макроекономічний аналіз, шляхом оцінки показників динаміки та структури за різними напрямками. Протягом досліджуваного періоду залишки запасів усіх підприємств України демонструють позитивну динаміку та їх значну частку у складі оборотних активів. Макроекономічний аналіз за видами діяльності показав, що всі види діяльності також характеризуються постійним зростанням кількості запасів, за винятком перероблення та консервування фруктів і овочів, де об'єм запасів напряму залежить від врожайності основної сировини. Позитивна динаміка росту запасів спостерігалася також на малих, середніх та великих підприємствах України. Проведений макроекономічний аналіз дозволяє зробити висновок про важливість запасів як для фінансового становища підприємств, так і для економіки країни.

У розділі також було наведено економічну характеристику об'єкта дослідження. Приватне акціонерне товариство «Охтирський пивоварний завод» є не збитковим підприємством, але його прибутковість постійно знижується. В структурі активу балансу останні роки переважають оборотні активи, а в пасиві протягом досліджуваного періоду найбільша частка належить власному капіталу. Результати аналізу фінансової стійкості вказують на високий рівень незалежності підприємства від позикових коштів, що робить його платоспроможним та привабливим для інвесторів. Натомість підприємство має переглянути стратегію щодо залучення позикового капіталу, адже воно має дуже низькі показники рентабельності, які поступово знижуються, що може бути причиною зменшення його прибутку.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «ОХТИРСЬКИЙ ПИВОВАРНИЙ ЗАВОД»

#### 2.1. Організація документального забезпечення обліку запасів

Бухгалтерський облік є важливою ланкою в роботі досліджуваного підприємства. Оскільки ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» є виробничим підприємством, то від вдало організованого обліку запасів залежать результати його діяльності, достовірність отримуваної керівниками інформації, що грає вирішальну роль у прийнятті рішень щодо скорочення або розширення масштабів виробництва.

Організаційні моменти ведення обліку на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» визначені Наказом «Про облікову політику» (Додаток В). В ньому зазначені всі основні моменти, щодо правил обліку на підприємстві відповідно до діючих законів та національних стандартів обліку.

У ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою, створеною на підприємстві. Її очолює головний бухгалтер, якому підпорядковуються вісім бухгалтерів та касир. Обліком запасів займається невеликий відділ із трьох працівників, який очолює старший бухгалтер. У бухгалтерії ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» також є заступник головного бухгалтера, який займається обліком в сфері податків, в тому числі веденням операцій з оподаткування операцій з запасами. Структура бухгалтерської служби на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» зображена на рис. 2.1.

Така форма ведення бухгалтерського обліку є найоптимальнішою для ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», оскільки виробництво на цьому підприємстві це складний процес, у функціонуванні та управлінні якого задіяна велика кількість працівників та структурних підрозділів. Така діяльність супроводжується тісною взаємодією та великою кількістю документації. Отже, наявність бухгалтерської

служби безпосередньо на підприємстві є необхідним для ведення якісного обліку та вчасного документування господарських операцій.



Рисунок 2.1 – Організаційна структура бухгалтерської служби на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: складено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Кожен працівник бухгалтерії діє згідно з затвердженими на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» посадовими інструкціями. Бухгалтер, який займається обліком запасів, згідно інструкції (Додаток Г), повинен щоденно відображати на рахунках обліку всі операції з руху запасів, складати та перевіряти первинні документи, контролювати звітність матеріально-відповідальних осіб з руху запасів тощо.

На підприємстві застосовується журнально-ордерна система в умовах повної автоматизації обліку. Всі первинні документи з обліку запасів

оформляються відповідно до вимог та термінів, вказаних у графіку документообігу (Додаток Д). Підприємство використовує як типові форми для обліку запасів, так і власні розроблені форми первинних документів.

Обліковою політикою ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» також визначено межу суттєвості при складанні фінансової звітності, яка може вплинути на рішення керівників, що становить 1000 грн. Ця межа встановлена для всіх форм та статей фінансових звітів, які формуються на підприємстві. Хоча оптимальнішим рішенням в цьому питанні було б встановити окрему межу суттєвості для специфічних господарських операцій, а також для кожної форми фінансових звітів. До того ж для прийняття рішень керівниками більш прийнятним буде встановлення межі суттєвості не в абсолютному значенні, а у відсотках. Наприклад встановлення окремої межі суттєвості для статей Балансу розмірі 4% від загальної вартості всіх активів ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

На підприємстві застосовується повний План рахунків, а також розроблено додаткові аналітичні рахунки для обліку запасів в залежності від потреб діяльності, перелік яких наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Перелік рахунків для обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Синтетичні рахунки	Аналітичні рахунки
1	2
20 «Виробничі запаси»	201.0 «Сировина на складі» 201.1 «Сировина у виробництві» 201.2 «Допоміжні матеріали в цехах» 201.3 «Допоміжні матеріали на складі» 201.4 «Енергоносії» 201.5 «ТМЦ на відповідальному зберіганні» 201.7 «Рекламні матеріали» 201.9 «Рекламні матеріали в цехах» 203.0 «Паливо на складі» 203.3 «ПММ для легкових автомобілів» 203.4 «Паливо за готівку» 203.5 «Паливо в баках транспортних засобів» 204.0 «Тара на складі»

Продовження табл. 2.1

1	2
20 «Виробничі запаси»	204.1 «Тара в тарних цехах» 204.2 «Нова тара в тарних цехах» 204.3 «Тара в цехах готової продукції» 204.4 «Тара в цехах розливу» 204.8 «Тара на відповідальному зберіганні» 204.9 «Тара ЦМС» 205.0 «Будівельні матеріали на складі» 205.1 «Будівельні матеріали на дільниці» 207.0 «Запчастини на складі» 207.1 «Запчастини в цехах» 207.2 «Автозапчастини на складі» 207.3 «Акумулятори в експлуатації» 207.5 «Шини в експлуатації» 207.6 «Автозапчастини в експлуатації» 209.0 «Відходи виробництва» 209.1 «Транспортно-заготівельні витрати»
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	221.0 «МШП на складі» 221.2 «МШП в експлуатації» 221.4 «МШП (ремонт)»
23 «Виробництво»	231.0 «Основне виробництво» 232.0 «Допоміжні виробництва»
25 «Напівфабрикати»	251.0 «Напівфабрикати (солоні)»
26 «Готова продукція»	261.0 «Готова продукція на складі» 261.1 «Продукція на відповідальному зберіганні» 262.0 «Відхилення по готовій продукції»
28 «Товари»	281.0 «Товари на складі» 281.1 «Продуктова група» 281.3 «Товари на складі фірмової торгівлі» 282.0 «Товари в роздрібній торгівлі» 283.0 «Товари на комісії» 284.0 «Тара в фірмовій торгівлі» 284.1 «Тара на складі продукції Оболонь» 285.0 «Торгова націнка» 286.0 «Необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу»

*Джерело: побудовано автором*

Для аналітичного обліку на підприємстві використовуються реєстри, в яких відображаються результати проведення операцій з запасами згідно з первинними документами. Вони включають в себе як реєстри, які складаються в бухгалтерії, так і реєстри, що складають матеріально-відповідальні особи на складах зберігання запасів. Їх перелік наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Перелік облікових реєстрів для обліку запасів, які використовуються на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Назва реєстру	Характеристика
Головна книга	Містить узагальнену інформацію про усі господарські операції з запасами за кожним рахунком.
Оборотно-сальдова відомість	Містить інформацію щодо початкових та кінцевих залишків запасів по кожному рахунку, а також дебетові та кредитові обороти.
Аналітичний журнал-ордер	Містить інформацію щодо залишків запасів по кожному рахунку, а також дебетові та кредитові обороти. На відміну від оборотно-сальдової відомості ведеться не тільки у вартісних показниках, але і в кількісних.
Звіт по складу	Містить інформацію про рух запасів по кожному складу, де вказуються у кількісному вимірі початкові та кінцеві залишки, об'єми прибутку та видатку, номери прибуткових та видаткових документів, згідно яких здійснювався рух, та напрями надходження та вибуття запасів на складі.
Звіт по роботі цеху	Містить інформацію про кількість отриманих та переданих на склад запасів від керівників виробничих цехів.
Журнал реєстрації довіреностей	Містить інформацію про видані довіреності на одержання матеріальних цінностей.
Журнал оперативного обліку запасів	Містить інформацію про оприбутковані і видані запаси на складі та прибуткові або видаткові документи, згідно з якими відбулося надходження чи вибуття запасів.

*Джерело: побудовано автором*

На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» також затверджено порядок проведення інвентаризацій запасів. У Наказі «Про облікову політику» вказано склад комісії, для проведення інвентаризації та терміни їх проведення. Відповідні положення щодо проведення інвентаризацій наведено в табл. 2.3.

Результати інвентаризацій, які відбулися, оформляють інвентаризаційними описами (Додаток Е), а у разі виникнення певних невідповідностей, як з боку

кількості так і з боку якості, з приводу приймання цінностей та тари, відповідно до облікової політики ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» члени інвентаризаційних комісій повинні складати акти про виявлені невідповідності (Додаток Ж).

Таблиця 2.3 – Порядок проведення інвентаризації запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Об'єкт інвентаризації	Склад інвентаризаційної комісії	Термін проведення інвентаризації
1	2	3
Оптовий склад продукції «Оболонь» та склад готової продукції	Голова комісії: – начальник відділу продаж Кузнєцова Л.С. Члени комісії: – фахівець Іншина Я.В.; – бухгалтер Кужель З.М.; – начальник ВВЛ Журавльова С.М.	Станом на 1-е число кожного місяця.
Склад тари	Голова комісії: – начальник відділу продаж Кузнєцова Л.С. Члени комісії: – фахівець Іншина Я.В.; – бухгалтер Кужель З.М.; начальник ВВЛ Журавльова С.М.	Станом на 1-е число кожного місяця.
Склад матеріалів	Голова комісії: – старший фахівець МТП Абакумов Д.О. Члени комісії: – старший бухгалтер Бабич Т.М.; – начальник ВВЛ Журавльова С.М.; – інженер з охорони праці Демченко В.Г.; – головний механік Кармазов Р.М.	Станом на 1-е число кожного кварталу, а також при зміні матеріально-відповідальної особи.
Склад утилю	Голова комісії: – старший фахівець МТП Абакумов Д.О. Члени комісії: – старший бухгалтер Бабич Т.М.; – начальник ВВЛ Журавльова С.М.	Станом на 1-е число кожного кварталу, а також при зміні матеріально-відповідальної особи.
МШП в експлуатації	Голова комісії: – заступник головного бухгалтера Горобій С.М. Члени комісії:	Станом на 01.12. кожного року.

Продовження табл. 2.3

1	2	3
	– інженер з охорони праці Демченко В.Г.; – старший фахівець відділу постачання Абакумов Д.О.; старший бухгалтер Бабич Т.М.	
Незавершене виробництво	Голова комісії: – директор з виробництва Дорошенко Т.М. Члени комісії: – начальник ВВЛ Журавльова С.М.; – бухгалтер Голубченко Н.М.; – інженер-технолог Храпач Н.М.; – майстер варильно, бродильно-лагерної дільниці Пономаренко В.І.	Станом на 1-е число кожного кварталу.

*Джерело: побудовано автором на основі Додатка В*

Обліковою політикою підприємства також визначені деякі аспекти організації складського господарства. В ньому призначаються матеріально-відповідальні особи по кожному складу ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», з якими повинні бути укладені відповідні договори.

Наказом «Про облікову політику» визначені основні аспекти обліку запасів, враховуючи особливості діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» та інших законів та рекомендацій, які визначають методичні положення в частині обліковування запасів. Основні елементи облікової політики, що стосуються безпосередньо обліку запасів наведені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Елементи облікової політики, якими регулюється облік запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Елемент облікової політики	Розкриття
1	2
Одиниця бухгалтерського обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів визнається їх найменування.
Система обліку запасів	Для відображення запасів і одержання інформації про їх наявність і рух, перед прийняттям, застосовується система постійного обліку.

Продовження табл. 2.4

1	2
Визначення первісної вартості запасів	Первісна вартість запасів, придбаних за кошти, визначається згідно НП(С)БО 9 «Запаси».
	Первісна вартість запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається згідно НП(С)БО 16 «Витрати».
	Не включаються до первісної вартості запасів, а відображаються у витратах періоду наднормативні втрати і нестачі запасів, відсотки за користування позиками, витрати на збут та інші витрати, не пов'язані з придбанням запасів.
Порядок відображення транспортно-заготівельних витрат	Розподіл та облік транспортно-заготівельних витрат здійснюється на окремому рахунку 2091 «Транспортно-заготівельні витрати».
Методи оцінки запасів при вибутті	При відпуску запасів у виробництво, продажу чи іншому вибутті оцінка здійснюється за методом середньозваженої собівартості.
Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Вартість МШП з терміном експлуатації менше 1 року списується на витрати в момент передачі їх в експлуатацію. МШП виключаються зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку по місцях експлуатації і відповідальних осіб протягом терміну їх фактичного використання.

*Джерело: побудовано автором на основі Додатка В*

Загалом, організацію бухгалтерського обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» можна вважати задовільною. На підприємстві наявні необхідні накази та інструкції, якими врегульовано майже всі правила обліку запасів. Такий відповідальний підхід до організації обліку зменшує ризики порушень з боку працівників та збільшує ймовірність достовірного відображення даних про запаси в обліку.

## 2.2. Організація та методика обліку надходження запасів

Надходження запасів є першим етапом в їх життєвому циклі на підприємстві. Існує декілька шляхів їх можливих надходжень, що зображено на

рис. 2.2. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» основними шляхами є придбання у постачальників та виготовлення запасів власними силами. Придбанням запасів займається відділ постачання, який укладає з постачальниками договори на постачання, за умовами яких запаси надходять на підприємство.

Надходження усіх запасів відбувається на центральний матеріальний склад, звідки вони розподіляються до інших структурних підрозділів підприємства. Для документального оформлення надходження від постачальників використовуються товарно-транспортна накладна (ТТН) (Додаток К), видаткова накладна постачальника (Додаток Л) та прибуткова накладна (Додаток М). Під час надходження запасів завідуючий складом перевіряє цінності на відповідність кількості та якості відповідно до договору постачання та супровідних документів. У випадку відсутності розбіжностей завідуючий складом ставить підпис у супровідних документах та складає прибуткову накладну. Якщо ж були виявлені порушення складається акт про приймання матеріалів.



Рисунок 2.2 – Можливі шляхи надходження запасів на підприємство

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [60; 61]*

Якщо ж запаси від постачальників доставляються самим підприємством, то відповідальні за цю доставку особи повинні мати довіреності (Додаток Н), згідно з якими постачальник має право відвантажити запаси довіреній особі. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» відповідальною особою за виписку довіреностей є старший бухгалтер. Він також наділений правом їх підпису.

Формування первісної вартості запасів, які надійшли на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» відбувається згідно правил, прописаних в обліковій політиці підприємства. Склад первісної вартості запасів на досліджуваному підприємстві наведено на рис. 2.3.

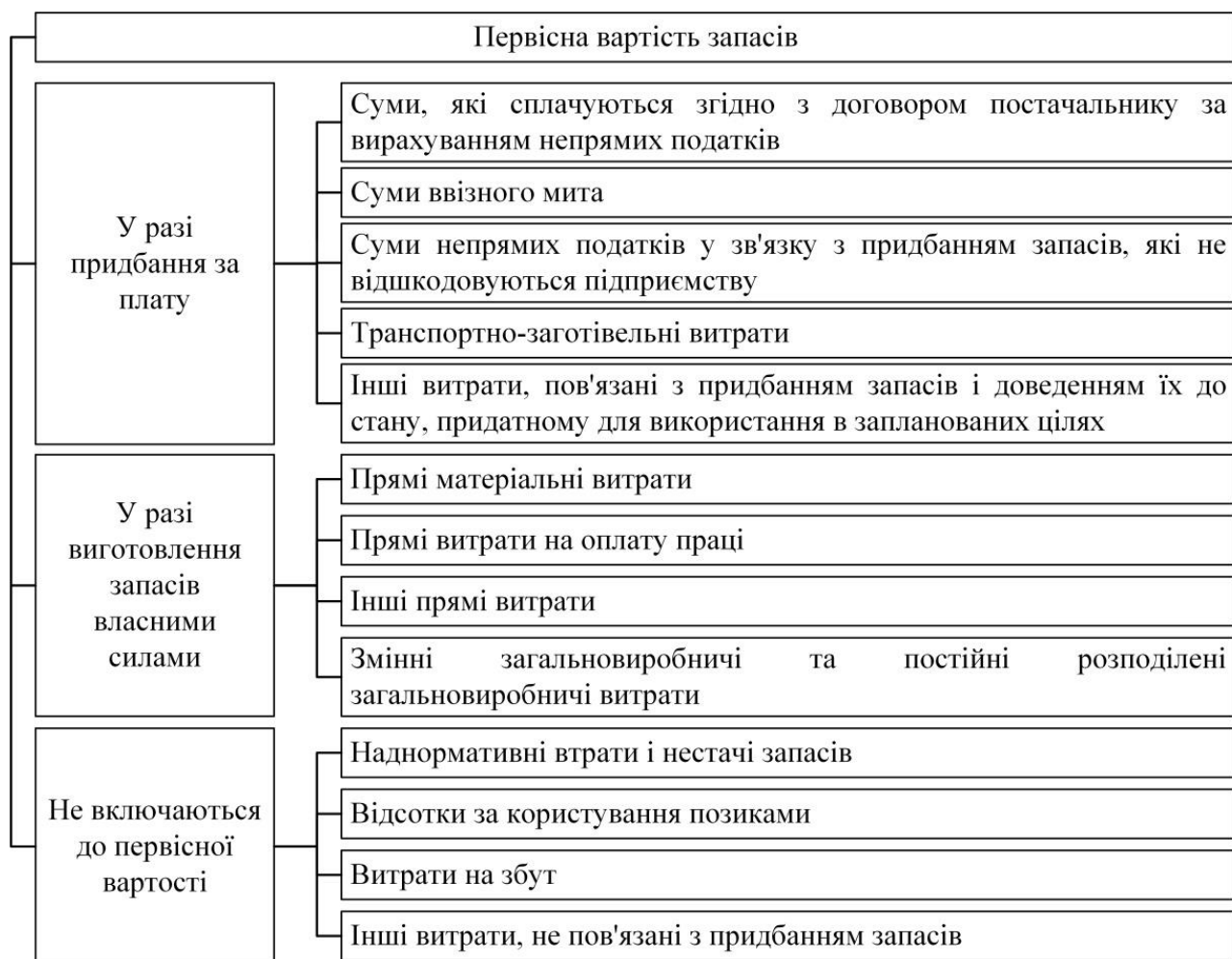


Рисунок 2.3 – Порядок формування первісної вартості запасів при надходженні на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [61; 62]*

Оскільки ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» займається виробництвом пива, важливою складовою їх продукції є солод. Його підприємство виготовляє самостійно. Солод вважається напівфабрикатом, а його надходження із виробничих цехів на склад супроводжується прибутковою накладною. Таким же документом оформляється надходження на склад готової продукції. В обох випадках надходження, в картках складського обліку (Додаток П), які ведуться на складі, завідуючий складу виконує відповідні записи, згідно даних прибуткових накладних.

Відповідно до Методичних рекомендацій при надходженні запасів на склад рекомендується застосовувати прибутковий ордер та накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Натомість ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» не користується такими формами первинної документації. Ці два документа на підприємстві замінюють прибутковими накладними

Завершенням процесу надходження запасів є відображення цих операцій на рахунках обліку. Проведення також відрізняються від способу надходження запасів, а також від умов здійснення постачання. Типові бухгалтерські проведення, якими відображається оприбуткування запасів від постачальників на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Перелік типових бухгалтерських проведенень з відображення придбання запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
Придбання на умовах передоплати		
Перерахування передоплати	371	311
Відображено ПДВ	641	644
Оприбуткування запасів	20, 22	63, 685
Списано ПДВ	644	63, 685
Сума витрат на транспортування (ТЗВ)	209.1ТЗВ	63, 685
Відображено ПДВ	641	63, 685
Проведено взаємозалік заборгованостей	63, 685	371
Сплачені ТЗВ	63, 685	311

Продовження табл. 2.5

1	2	3
Придбання без передоплати		
Надійшли запаси від постачальників	20, 22	63, 685
Відображено ПДВ	641	63, 685
Сплачено постачальнику за запаси	63, 685	311
Сума витрат на транспортування (ТЗВ)	209.1ТЗВ	63, 685
Відображено ПДВ	641	63, 685
Сплачені ТЗВ	63, 685	311

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [60]*

Як можна побачити, на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» більшість необхідної сировини, матеріалів та інших запасів надходить за умов їх придбання. Дане підприємство має обширну базу постачальників, оскільки на ньому виробляється різноманітний перелік напоїв з різними складовими. Саме тому процес надходження запасів на підприємстві чітко організований. Етапи, які входять до цього процесу зображені на рис. 2.4.



Рисунок 2.4 – Процес надходження запасів від постачальників на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором*

Як вже зазначалось, досліджуване підприємство має солодову ділянку, де самостійно виготовляє солод для майбутніх напоїв. Надходження виробленого солоду та оприбуткування його до складу напівфабрикатів супроводжується проведеннями, наведеними в табл. 2.6. Такими ж проведеннями відображається оприбуткування на складі готової продукції.

Таблиця 2.6 – Перелік типових бухгалтерських проведеннь з відображення оприбуткування запасів, виготовлених власними силами на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Відпущені матеріали у виробництво	23	20, 22
Нараховано амортизацію основних засобів, задіяних у виробництві запасів	23	131
Нараховано заробітну плату працівників, задіяним у виробництві запасів	23	66
Нараховано ЄСВ	23	65
Відображено списання загальновиробничих витрат	23	91
Оприбутковано запаси	25, 26	23

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [60]*

Проаналізувавши організацію та методику обліку надходження запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», можна зауважити, що облік цих процесів на підприємстві відбувається чітко та поетапно. Підприємство належним чином оформляє всі операції з надходження первинними документами, хоча і не користується деякими рекомендованими типовими формами документації. Існуюча на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» методика надходження запасів впливає на облік їх подальшого руху, тобто на облік їх вибуття з даного підприємства.

### 2.3. Організація та методика обліку вибуття запасів

Після надходження запасів на підприємство вони продовжують свій рух на ньому. Основною діяльністю ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» є виробництво пива, але запаси на ньому вибувають не лише у напрямку виробничих цехів. Усі можливі шляхи вибуття запасів із структурних підрозділів підприємств зображені на рис. 2.5.

Передача запасів у виробничі цехи на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» здійснюється за допомогою оформлення лімітно-забірних карток (Додаток Р) та видаткових накладних (Додаток С). Лімітно-забірну картку виписують кожного місяця двома екземплярами. Один призначений для обліку на центральному матеріальному складі, звідки відбувається відпуск запасів, інший – для обліку у виробничому цеху, куди вибувають запаси.

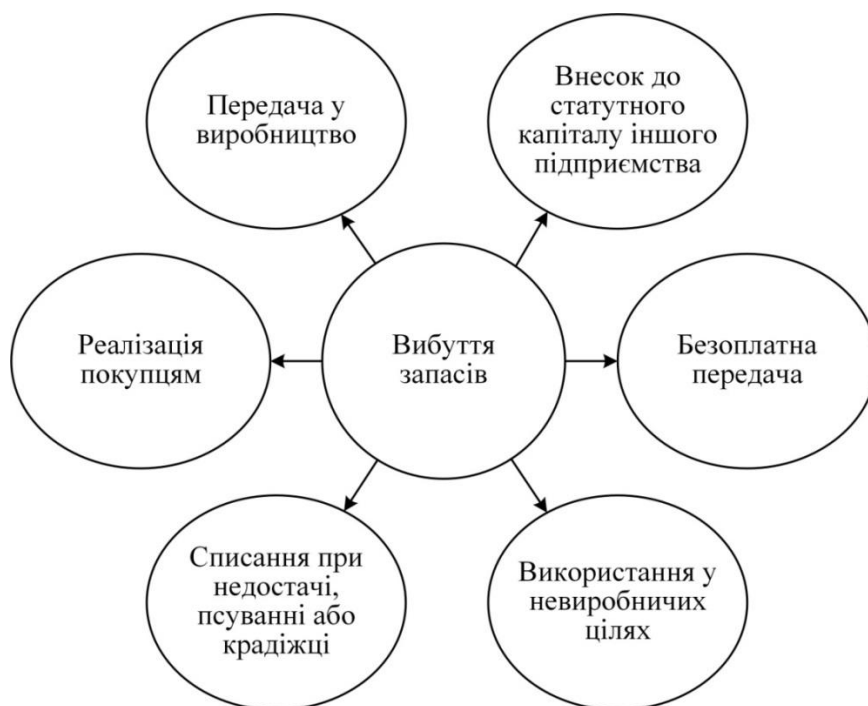


Рисунок 2.5 – Можливі шляхи вибуття запасів із структурних підрозділів підприємств

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [60]*

Якщо виникає потреба в запасах, які зберігаються на центральному матеріальному складі, для невиробничої діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», то для оформлення видачі таких запасів використовується ще один додатковий документ. Видаткова накладна у цьому разі складається завідуючим складом на підставі службової записки (Додаток Т), складеною відповідальною особою підрозділу підприємства, в якому виникає потреба у відпуску запасів.

Якщо ж відбуваються випадки недостач або псування запасів, виявлених в результаті інвентаризацій, комісією складається акт на списання товарно-матеріальних цінностей, на підставі якого вартість таких запасів списується з балансу підприємства.

Реалізація надлишкових запасів та готової продукції відбувається згідно договорів із покупцями. Відпуск таких запасів зі складів ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» здійснюється на підставі видаткових накладних.

Під час вибуття запасів, як і під час їх надходження, на центральному матеріальному складі завідуючий складом проставляє необхідні дані у картці складського обліку (Додаток П).

Також, згідно з обліковою політикою на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» всі документи, які підтверджують операції з відпуску запасів зі складу, повинні бути обов'язково завірені не тільки підписом завідуючого складом, але і підписом керівника підприємства.

Під час документального супроводу операцій вибуття запасів, як і при їх надходженні, досліджуване підприємство не використовує рекомендовану типову форму накладної на внутрішнє переміщення. Замість неї використовується лише видаткова накладна.

Після належного документального оформлення реалізації або іншого вибуття запасів, всі господарські операції відображаються на рахунках обліку за допомогою проведень, наведених в табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Перелік типових бухгалтерських проведення з відображення вибуття запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
<b>Реалізація запасів</b>		
Відображено дохід від реалізації:		
– готової продукції	361	701
– виробничих запасів		712
– МШП		712
Відображено ПДВ	701, 712	641
Списано собівартість реалізованих:		
– готової продукції	901	26
– виробничих запасів	943	20
– МШП	943	22
Отримано оплату за відвантажені запаси	311	361
Віднесено на фінансовий результат:		
– дохід від реалізації готової продукції	701	
– дохід від реалізації виробничих запасів	712	79
– дохід від реалізації МШП	712	
Віднесено на фінансовий результат:		
– собівартість готової продукції	79	901
– собівартість виробничих запасів		943
– собівартість МШП		943
<b>Передача у виробництво</b>		
Витрачено у виробництво:		
– виробничі запаси	23	20
– МШП		22
– напівфабрикати		25
<b>Використання у невиробничих цілях</b>		
Витрачено запаси для:		
– загальновиробничих потреб	91	
– загальногосподарських потреб	92	
– забезпечення збуту	93	20, 22
– використання в процесі капітального будівництва або поліпшення, модернізації, модифікації основних засобів	15	
<b>Нестачі та втрати від псування запасів</b>		
Відображено нестачі та втрати від псування в результаті інвентаризації:		
– виробничих запасів	947	20

## Продовження табл. 2.7

1	2	3
– МШП		22
– незавершеного виробництва		23
Нестачі та втрати від псування запасів		
– напівфабрикатів	947	25
– готової продукції		26
Відображено на позабалансовому рахунку вартість списаних запасів до встановлення винних осіб	072	-

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [60]*

Під час вибуття запасів та списання їх собівартості, важливо провести правильну їх оцінку. Який метод для оцінки вибуття запасів обрати вирішує кожне підприємство самостійно. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» використовується метод середньозваженої собівартості. Для аналізу доцільності цього методу потрібно вивчити його переваги та недоліки, які наведені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Характеристика методу середньозваженої собівартості для оцінки запасів при вибутті

Суть методу	Переваги	Недоліки
Проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.	При застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному, а також метод простий у розрахунку та не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів.	Відбувається усереднення вартості залишків і не приділяється увага останнім за часом надходженням запасам, внаслідок чого, за умов інфляції, підприємство оголошує більший прибуток за справедливий, та збільшує кількість сплачених податків, а собівартість готової продукції є не зовсім об'єктивною.

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [61;34;71;43;51;86]*

Проаналізувавши дані таблиці можна стверджувати, що використовуваний метод має головну перевагу – простота його розрахунку. Але, враховуючи постійне безперервне виробництво на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», треба зауважити, що запаси надходять на підприємство майже щодня та постійно відпускаються у виробництво протягом місяця. Такий інтенсивний графік руху запасів ускладнює застосування цього методу, створюючи щоденну необхідність визначення їх середньозваженої вартості.

Таким чином, на підприємстві за кожним напрямом вибуття запасів відбувається належне документування, а також відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Особливістю використовуваної методики є те, що підприємство не користується певними типовими формами документів та використовує метод оцінки, використання якого ускладнюється за умов багаторазового відпуску запасів протягом місяця. Незважаючи на це, облік на підприємстві є оперативним та полегшеним завдяки повній його автоматизації.

#### **2.4. Автоматизація обліку запасів на підприємстві**

Підприємство ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» щоденно проводить господарські операції з запасами, що супроводжуються великою кількістю первинних документів. Для оптимізації усіх облікових процесів на підприємстві ведеться повністю автоматизований облік. Автоматизація забезпечується за допомогою комп'ютерної програми «КУБ-4», створеної українськими розробниками. Її можливості дозволяють формувати всі первинні документи, облікові реєстри, звітність та іншу облікову інформацію в частині обліку запасів.

Програма «КУБ-4» має зручний інтерфейс користувача та досить проста в використанні, що значно скорочує терміни її освоєння працівниками бухгалтерського відділу. Для кожного бухгалтера налаштовується окремий доступ до програми. Доступні облікові дані та функції змінюються в залежності від посадових обов'язків користувачів програми. На рис. 2.6 зображено основні типи

облікових даних про запаси, які може сформував бухгалтер з обліку тари та готової продукції на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

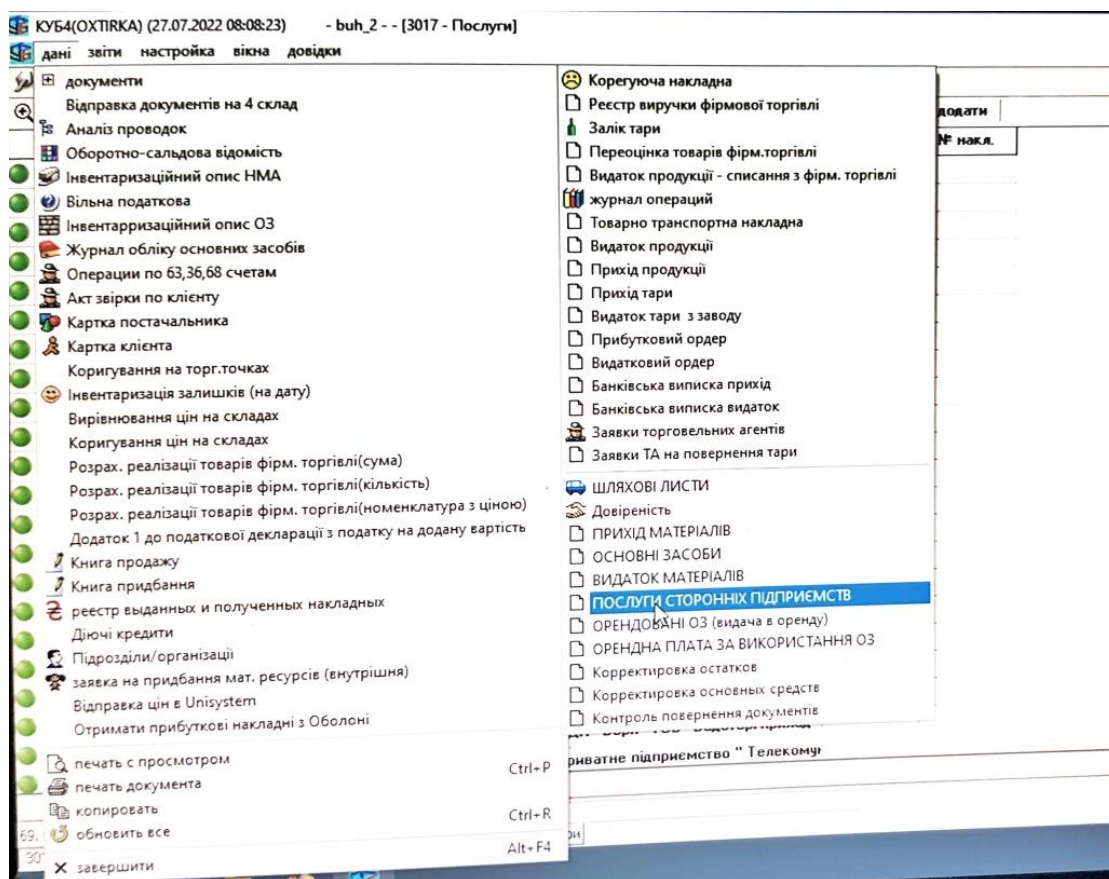


Рисунок 2.6 – Облікові дані, які формуються в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Алгоритм дії «КУБ-4» не відрізняється від алгоритму обліку запасів інших бухгалтерських програм. Програма обробляє отримувану інформацію про запаси в декілька етапів.

Спочатку формується первинна інформація про запаси, яка створюється у вигляді електронних носіїв, підписується відповідальними за це особами та передається до інших каналів для подальшої обробки. Наступним етапом є оброблення первинної інформації шляхом зміни її структури для зручного

подальшого користування цими даними про запаси та обміну в процесі здійснення автоматизованого обліку. Ще одним кроком є накопичення облікової інформації про запаси та її групування за певними ознаками, що дозволяє швидко знаходити необхідні дані. Останнім етапом є формування результатів обліку запасів протягом звітного періоду.

В ході автоматизованого процесу обліку запасів формується вхідна та вихідна інформація. Вхідну інформацію формує первинна документація з обліку запасів: прибуткові та видаткові документи, акти, складські документи тощо [16]. Для складання первинного документу потрібно в розділі меню «Дані» обрати вкладку «Документи» та з існуючого списку, який зображено на рис. 2.7, натиснути на необхідний первинний документ.

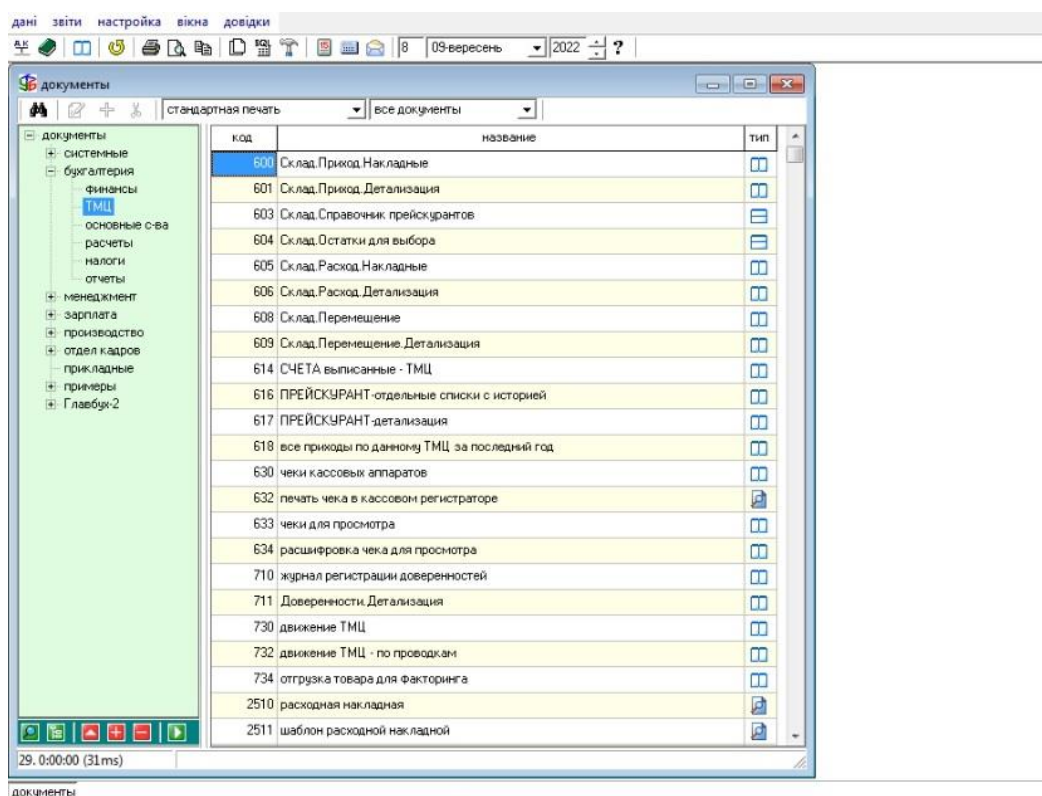


Рисунок 2.7 – Перелік первинних документів для обліку запасів, які формуються в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Програма «КУБ-4» пропонує типові форми первинних документів, якими може користуватися будь яке підприємство. Натомість, якщо підприємство має певні особливості діяльності, воно може додати до програми власно розроблені форми первинної документації, що не забороняється законодавством.

На рис. 2.8 зображено процес створення прибуткової накладної, що використовується під час оприбуткування запасів. У вікні створення документа потрібно вказувати всі обов'язкові реквізити. Деякі дані формуються за допомогою ручного введення, наприклад кількість запасів та номери інших пов'язаних документів. Інші ж дані вносяться за допомогою вибору необхідних категорій зі списку, який пропонується програмою. Такі списки називаються довідниками. Вони також входять до складу вхідної інформації.

Для швидкого створення всіх видів документації та інших облікових функцій у програмі «КУБ-4» формуються довідники, які містять перелік об'єктів, які постійно беруть участь в веденні обліку запасів.

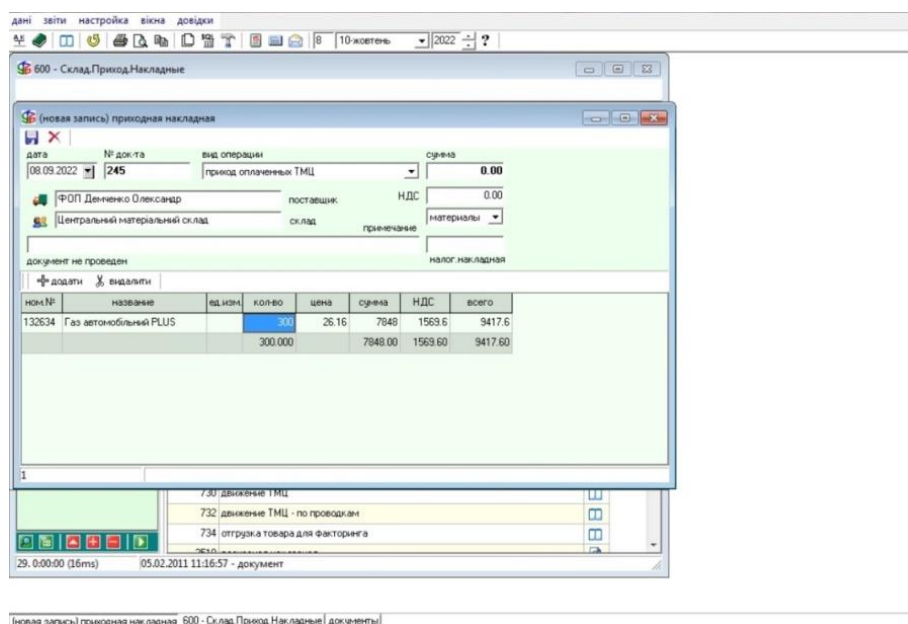


Рисунок 2.8 – Процес створення прибуткової накладної в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

На підприємстві ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» також створені довідники для оптимізації облікового процесу запасів, перелік яких наведено на рис. 2.9. Основні з них містять інформацію про постачальників та покупців запасів, структурні підрозділи підприємства, працівників, які беруть участь у створенні документів.

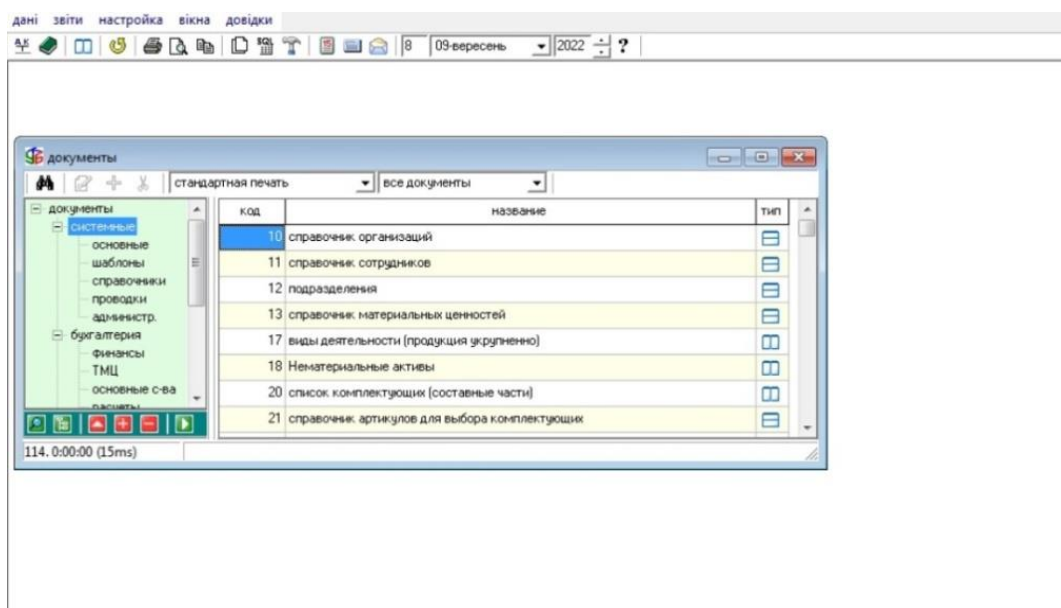
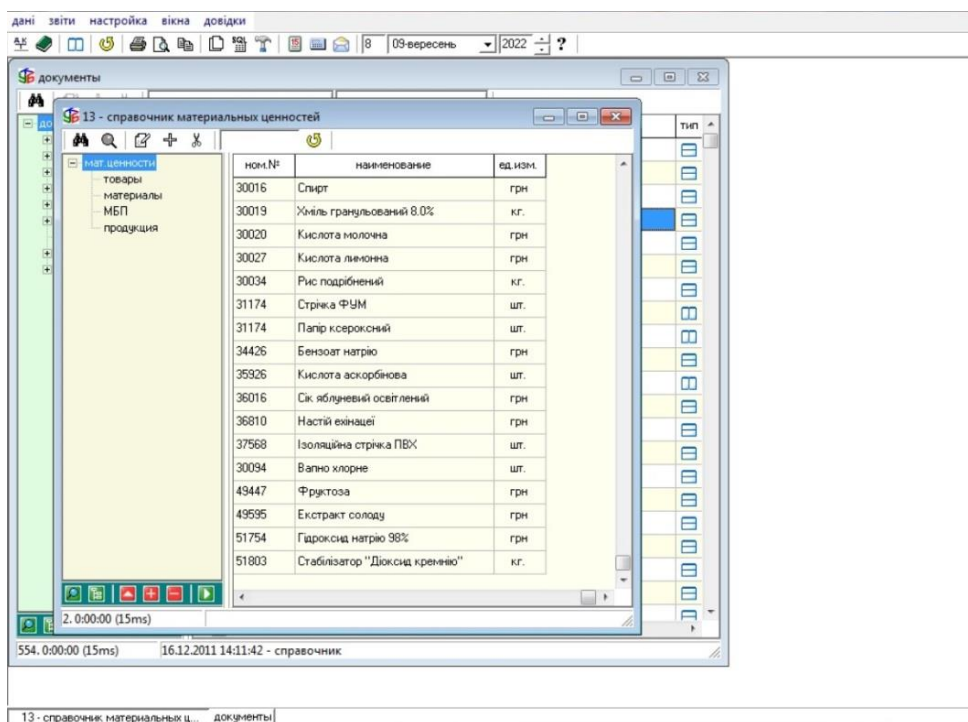


Рисунок 2.9 – Перелік довідників в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Також у програмі «КУБ-4» міститься перелік усіх запасів, які використовує підприємство, що зображено на рис. 2.10. Для створення такого довідника формується окрема картка для кожної номенклатурної одиниці запасів, де вказується назва матеріальної цінності, одиниця виміру, номенклатурний номер, рахунок обліку, ціна, постачальник та інша необхідна інформація.

На підставі створених первинних документів програма «КУБ-4» відображає господарські операції з запасами на рахунках обліку. Для виконання цієї функції програма містить План рахунків.



ном. №	наименование	ед. изм.
30016	Спирт	грн
30019	Хмель гранулований 8.0%	кг.
30020	Кислота молочна	грн
30027	Кислота лимонна	грн
30034	Рис подрібнений	кг.
31174	Стрічка ФУМ	шт.
31174	Папір ксероксний	шт.
34426	Бензоат натрію	грн
35926	Кислота аскорбинова	шт.
36016	Сак. яблучний освітлений	грн
36810	Настій еквінцей	грн
37568	Ізоляційна стрічка ПВХ	шт.
30094	Вапно хлорне	шт.
49447	Фруктоза	грн
49595	Екстракт солоду	грн
51754	Гідроксид натрію 98%	грн
51803	Стабілізатор "Діоксид кренію"	кг.

Рисунок 2.10 – Довідник матеріальних цінностей в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

На підставі створених первинних документів програма «КУБ-4» відображає господарські операції з запасами на рахунках обліку. Для виконання цієї функції програма містить План рахунків.

Підприємство ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» має велику кількість різних видів запасів, тому бухгалтерами було розроблено додаткові аналітичні рахунки для їх детального обліку. З цієї причини вбудований План рахунків у програмі «КУБ-4» було доповнено власними розробленими субрахунками з обліку запасів, які наведені на рис. 2.11.

За допомогою формування вищеописаних довідників програма «КУБ-4» автоматично формує після створення первинних документів типові проведення, що зображено на рис. 2.12, які також можуть самостійно встановлюватись підприємством.

счет	название	тип	a1	a2
201.0	Сировина на складі	A		
201.1	Сировина у виробництві	A		
201.2	Допоміжні матеріали в цехах	A		
201.3	Допоміжні матеріали на складі	A		
201.4	Енергоносії	A		
201.5	ТМЦ на відповідальному зберіганні	A		
201.7	Рекламні матеріали	A		
201.9	Рекламні матеріали в цехах	A		
202	Напівфабрикати та комплектуючі	A		
203	Паливо	A		
203.0	Паливо на складі	A		
203.3	ПММ для легкових автомобілів	A		
203.4	Паливо за готівку	A		
203.5	Паливо в баках транспортних засобів	A		
204	Тара й тарні матеріали	A		
204.0	Тара на складі	A		
204.1	Тара в тарних цехах	A		

Рисунок 2.11 – План рахунків в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Вагомою перевагою використовуваної програми «КУБ-4» є також наявність можливості оформлення за її допомогою результатів проведених інвентаризацій запасів. Вона дозволяє порівнювати фактичні внесені дані з інформацією про кількість запасів, яка міститься в електронних облікових носіях, що дає змогу якісно та оперативно виявити можливі розбіжності.

Програма також допомагає вірно та вчасно виконувати необхідні розрахунки, такі як розрахунок середнього відсотку ТЗВ та розрахунок середньозваженої вартості при вибутті запасів. Враховуючи постійне вибуття запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» у виробництво або з метою їх реалізації, автоматичне виконання таких розрахунків значно полегшує та прискорює роботу бухгалтерів з обліку запасів та спростовує використання обраного методу оцінки вибуття запасів на досліджуваному підприємстві.

The screenshot shows the KUB4 accounting software interface. At the top, the window title is 'КУБ4(ОХТИРКА) (27.09.2022 8:09:19) - бух\_12 - - [1020 - розш.проводок(F7)]'. Below the title bar, there are menu options: 'дані', 'звіти', 'настройка', 'вікна', 'довідки'. A toolbar contains various icons for file operations and navigation. The main area displays a transaction record for the date 27.09.2022. The record shows a debit of 2050 units to account 9510 (Centralnyy materialnyy sklad) and a credit of 6317 units from account 275930 (FOP Dulytska Olena Mykolaivna). The transaction is performed by 'Олійник' at 27.09.2022 8:46:23.

дата	сума	валюта	в дебет	кількість	з кред	кількість	зроблено
27.09.2022	456,00		2050	4	6317	275930	ФОП Дульська Олена Миколаївна Олійник 27.09.2022 8:46:23

Рисунок 2.12 – Бухгалтерське проведення з руху запасів, сформоване в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Також, створені первинні документи можуть рухатися не тільки всередині підприємства. Програма «КУБ-4» дозволяє обмінюватися необхідними документами з банком, а також покупцями та постачальниками ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

На основі створеної вхідної інформації в програмі формуються вихідні дані у вигляді Головної книги, відомостей, журналів-ордерів (рисунок 2.13) тощо [38].

Завдяки різноманітним можливостям, за допомогою програми «КУБ-4» можна формувати інформацію про рух запасів в залежності від постачальників або покупців, найменувань запасів, складів їх зберігання, рахунків їх обліку тощо.

Використовувана програма дозволяє формувати не лише бухгалтерську інформацію, але і дані про запаси для управлінців підприємства. Вона надає змогу формувати різні реєстри, звіти, відомості для керівництва на основі інформації, яка міститься на електронних носіях цієї програми. Як вже зазначалося, в програмі «КУБ-4» існує можливість створення власних необхідних форм документів різного призначення, що дозволяє ефективно проводити не лише

бухгалтерський, але і інші види обліку та управління запасами на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Аналітичний журнал-ордер по рахунку 2010 за період 7/2022 - 7/2022

цех	назва	код	назва	ціна	почмис.	сума	прибуток	сума	вдаток	сума	залишок	сума	ркс.
9	Центральний матеріал	30016	Сирот	173.90	8,2	1322.84	174	30256.96	12	1981.48	119,2	25998.22	2010
9	Центральний матеріал	30019	Мильо гранульований 85.0%	304.90	240	75196.52	160	47240.00	240	74047.01	160	48763.51	2010
9	Центральний матеріал	30020	Кислота молочна	78.02	1050	81919.05			225	17554.05	825	64365.00	2010
9	Центральний матеріал	30027	Кислота лимонна	108.51	325	39489.16	500	51623.25	250	28716.40	575	62396.01	2010
9	Центральний матеріал	30028	Рис медичний	3.13	320	1628.17			240	751.92	280	877.25	2010
9	Центральний матеріал	30034	Рис подібнений	14.48	750	10859.74			250	3819.92	500	7238.63	2010
9	Центральний матеріал	30359	Паке́т для сміття	22.75	26	591.50			9	204.75	17	306.75	2010
9	Центральний матеріал	30360	Папір туалетний				96	936.00	96	936.00			2010
9	Центральний матеріал	30504	Повалний порошок				4	415.00	4	415.00			2010
9	Центральний матеріал	30504	Повалний порошок				2	57.80	2	57.80			2010
9	Центральний матеріал	30600	Мийний засіб "Фейр"										2010
9	Центральний матеріал	30610	Засіб "Белізна" 1л	21.08	8	173.27			5	105.38	3	64.97	2010
9	Центральний матеріал	31174	Стрижка ФУМ				4	87.60	4	87.60			2010
9	Центральний матеріал	31209	Папір «серпантин»				45	7978.52	44,72	8010.19	4,485	743.92	2010
9	Центральний матеріал	32364	Папір для принтера	165.87	4,205	775.81			10	480.00			2010
9	Центральний матеріал	32990	Рухливі паперові	17.50	6	105.00			4	70.00	2	35.00	2010
9	Центральний матеріал	34420	Белозат натрис	105.00			50	5250.00			50	5250.00	2010
9	Центральний матеріал	34770	Мило господарче	45.00			20	910.00	14	637.00	6	273.00	2010
9	Центральний матеріал	35520	Кислота аскорбінова	217.85	75	16338.77					75	16338.77	2010
9	Центральний матеріал	35520	Кислота аскорбінова	217.85			1000	32958.36			1000	32958.36	2010
9	Центральний матеріал	35510	Спідобувка освітлений	32.66									2010
9	Центральний матеріал	36673	Масло		6	55.44			2	30.00	6	85.44	2010
9	Центральний матеріал	36702	Синтепон	32.07	50	1603.43							2010
9	Центральний матеріал	36790	Папір для ЕККА (термо)				400	6000.00	400	6000.00			2010
9	Центральний матеріал	36812	Папір для екшнці	173.32	88	15252.88							2010
9	Центральний матеріал	37560	Вопиляна стрічка ПВХ				8	287.60	8	287.60			2010
9	Центральний матеріал	37590	Канцелярський папір А4	197.40	2	402.02			12	2368.00	6	1184.39	2010
9	Центральний матеріал	38780	Папір газетний	52.10	2	104.20					2	104.20	2010
9	Центральний матеріал	39002	Канцелярська книга А4		7	175.00					7	175.00	2010
9	Центральний матеріал	39498	Рішпа "Крот"	24.00	1	24.00					1	24.00	2010

Рисунок 2.13 – Аналітичний журнал-ордер, сформований в програмі «КУБ-4» на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: створено автором на основі даних підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»*

Загалом, можна стверджувати, що на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» повна автоматизація обліку запасів за допомогою програми «КУБ-4» забезпечує можливість ведення якісного та оперативного обліку. Зручність використання та наявні різноманітні можливості цієї програми дозволяють запобігати можливим порушенням, скорочувати час обробки інформації про запаси та проводити ефективне управління запасами на підприємстві.

## Висновки за розділом 2

У даному розділі було розглянуто організацію та методику обліку запасів на підприємстві ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Організація бухгалтерського обліку на підприємстві відбувається за допомогою затвердження внутрішніх наказів та інструкцій. Головним документом з організації обліку

запасів є Наказ «Про облікову політику», яким, відповідно до чинних законів та стандартів, врегульовані всі основні аспекти обліку запасів. На підприємстві встановлена періодичність проведення інвентаризацій запасів та склад інвентаризаційної комісії. Бухгалтерський облік запасів здійснює окремий відділ бухгалтерії, де обліковці діють згідно затвердженим посадовим інструкціям. Для оптимізації облікового процесу на підприємстві діє графік документообігу та розроблений план рахунків другого класу, який містить додаткові субрахунки для обліку запасів.

Надходження запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» відбувається шляхом власного виготовлення та придбання у постачальників. Всі запаси надходять на центральний матеріальний склад, звідки потім розподіляються між структурними підрозділами підприємства. Під час вибуття запасів зі складу та підприємства застосовується метод середньозваженої вартості. Всі операції з руху запасів оформляються первинними документами відповідно до графіку документообігу. Варто зауважити, що підприємство не використовує деякі рекомендовані типові форми первинних документів для обліку запасів. На основі документів операції з запасами відображаються на рахунках обліку за допомогою типових проведення.

Всі облікові процеси на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» достатньо оптимізовані завдяки повній автоматизації обліку. Складання та оформлення усієї первинної і звітної документації з обліку запасів відбувається за допомогою програми «КУБ-4». Її можливості дозволяють також вести складський облік та відображати всі необхідні облікові процеси, пов'язані з запасами.

## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «ОХТИРСЬКИЙ ПИВОВАРНИЙ ЗАВОД»

#### 3.1. Організація та методика аналізу запасів

Для повноцінної діяльності підприємства якісне ведення бухгалтерського обліку є важливим, але не єдиним чинником. Сформована первинна та звітна документація, яка містить інформацію про запаси, повинна в подальшому аналізуватися управлінцями для вдосконалення та покращення показників діяльності.

Так як запаси складають в тому числі і матеріальну основу для виробництва продукції, їх аналіз сприятиме пошуку можливих шляхів скорочень витрат та зниження собівартості, що позитивно вплине на прибутковість ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», яка демонструє негативну динаміку протягом досліджуваного періоду.

Для проведення аналізу керівництво має визначитися з його метою та завданнями, які залежать від напрямів забезпечення підприємства запасами в достатній кількості. Суть екстенсивного напрямку полягає надходженні запасів звичними шляхами – придбанням, виготовленням власним виробництвом тощо. Інший метод – інтенсивний – використовується у разі обрання підприємством стратегії заощадливого користування запасами та повторного використання відходів або вторинної сировини [87].

Метод обирається керівництвом з урахуванням необхідності відсутності надлишків або нестач запасів. Надлишок означає, що підприємство здійснило для поповнення запасів марні витрачання власних коштів, які могли бути використані в інших напрямках для підвищення доходу. Нестача запасів також спровокує додаткові витрати для її усунення [88]. Обидва випадки тягнуть за собою негативні наслідки для підприємства, що зображено на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Наслідки наявності надлишку або нестачі запасів для підприємства

*Джерело: створено автором на основі джерела [88]*

Організація аналізу запасів передбачає формування його структурних елементів для визначення наступних етапів аналітичних робіт. Враховуючи особливості діяльності, виробництва, способів постачання та використання запасів, формуються завдання аналізу, визначаються його об'єкти та джерела необхідних для його проведення даних, які наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Структурні елементи аналізу запасів на підприємстві

Елемент аналізу	Перелік складових
1	2
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Оцінка забезпеченості запасами підприємства;</li> <li>– визначення обґрунтованості та ефективності формування планів постачання запасів;</li> <li>– оцінка ефективності використання запасів;</li> <li>– виявлення причин що вплинули на відхилення фактичних витрат запасів від планових;</li> <li>– пошук внутрішньовиробничих резервів економії запасів та резервів збільшення обсягу виробництва продукції за рахунок покращення використання запасів;</li> <li>– розробка заходів з реалізації виявлених резервів.</li> </ul>

Продовження табл. 3.1

1	2
Об'єкти	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Обсяг запасів;</li> <li>– асортимент та структура запасів;</li> <li>– якість запасів;</li> <li>– рівень витрачання запасів;</li> <li>– резерви зменшення обсягу витрачання запасів.</li> </ul>
Інформаційна база	Договори на постачання запасів, плани постачання та використання запасів, калькуляції собівартості одиниці продукції, дані аналітичного обліку про рух та залишки запасів, лімітно-забірні картки, Баланс, Звіт про фінансові результати, статистична звітність.

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [17;39;48;20]*

Головним чинником формування завдань та об'єктів є мета проведення аналізу запасів. Зазвичай на підприємстві аналітичні процедури проводяться з однією метою – підвищення ефективності виробництва та пошук шляхів скорочення витрат для максимізації прибутку. У випадку запасів ця мета досягається за допомогою аналізу їх забезпечення та використання, так як вони є основою майбутніх виробничих результатів [66].

Мета аналізу залежить також від наявних проблем на підприємстві в частині управління запасами. До них можуть належати:

- ускладнений розрахунок норм витрачання запасів, якщо на підприємстві наявні варіації виробництва одного виробу та існує вузька номенклатура запасів;
- відсутність можливості достовірної перевірки стану запасів у складських приміщеннях без залучення експертів;
- ускладнення, пов'язані з вибором прийнятних та найбільш оптимальних договірних умов, щодо надходження запасів від постачальників;
- складність у визначенні норм залишків продукції, які будуть економічно вигідні для підприємства [6].

Аналіз запасів може відбуватись за різними напрямками. Не існує законодавчо визначених та загальноприйнятих напрямів аналізу запасів. Думки науковців також не співпадають, щодо кількості таких напрямів. Наприклад,

Тринька Л.Я. та Липчанський (Іванчук) О.В. [80] виділяють лише три напрями, за якими проводиться аналіз запасів, що зображено на рис. 3.2.

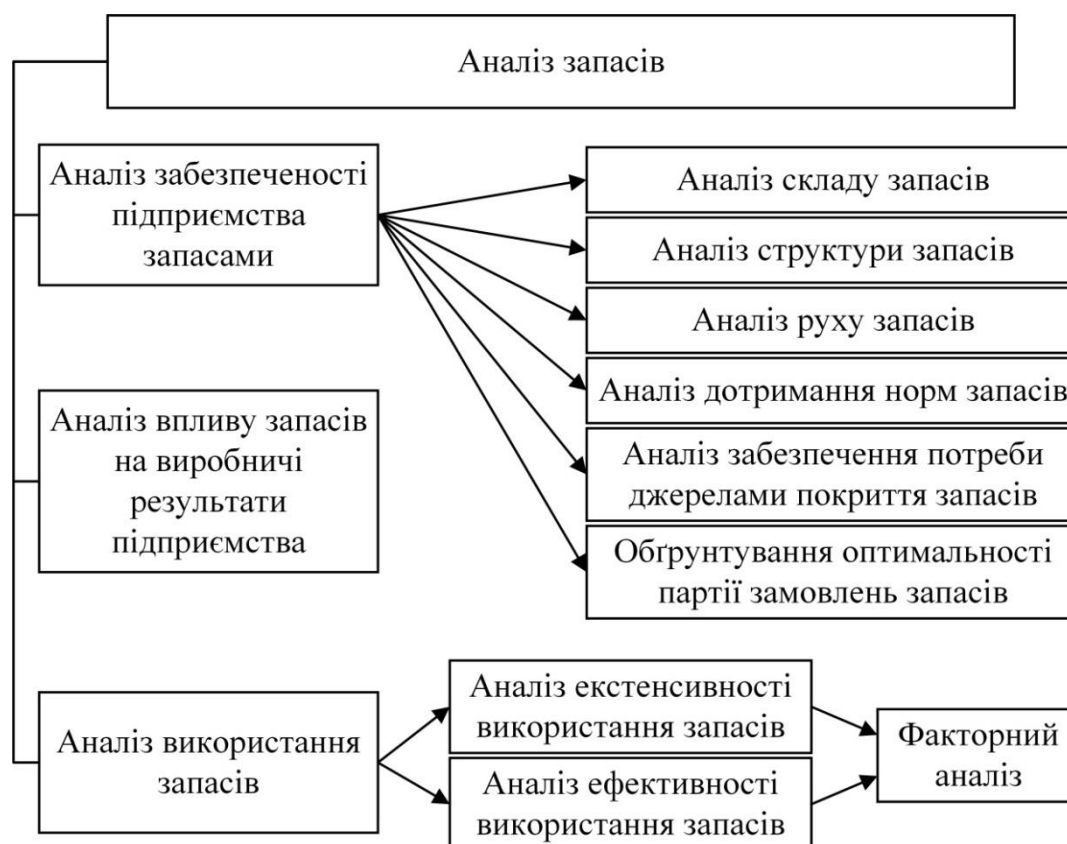


Рисунок 3.2 – Напрями аналізу запасів

*Джерело: створено автором на основі джерела [80]*

Для опрацювання інформаційних даних про запаси за кожним напрямом аналізу проводяться розрахунки та використовуються показники, які допомагають управлінцям сформулювати основу для майбутніх рішень за результатами аналізу. Кожен напрям аналізується певною системою показників.

Під час аналізу забезпеченості запасами особлива увага приділяється каналам постачання. За допомогою спеціальних показників, наведених в табл. 3.2, проводиться оцінка договорів постачання, а саме повноти виконання договірних зобов'язань та покриття ними існуючих потреб підприємства в запасах. Це можливо за умови наявності на підприємстві розрахованої потреби та встановлених норм витрачання та залишків запасів.

Таблиця 3.2 – Система показників для проведення аналізу забезпеченості підприємства запасами

Показник	Алгоритм розрахунку	Економічний зміст
Коефіцієнт нагромадження запасів	Визначається відношенням виробничих запасів та незавершеного виробництва до готової продукції та товарів	Характеризує рівень мобільності запасів
Загальна потреба підприємства в запасах	Визначається як сума потреби у виробництві, потреби при експериментально-дослідних роботах, потреби на поточний ремонт та потреби на утворення нормативних залишків	Характеризує кількість запасів, яка необхідна для покриття усіх потреб підприємства та підтримки його безперебійного функціонування
Коефіцієнт виконання договорів	Визначається відношенням кількості надходжень запасів до кількості, вказаної в укладених договорах поставки	Характеризує рівень виконання укладених договорів поставки запасів
Коефіцієнт задоволення потреб	Визначається відношенням кількості запасів, вказаної в укладених договорах поставки до потреби підприємства в запасах	Характеризує рівень покриття потреб підприємства в запасах укладеними договорами поставки
Коефіцієнт забезпечення запасами	Визначається відношенням внутрішніх джерел покриття потреб та надходження запасів від постачальників до планової потреби в запасах	Характеризує повноту виконання плану постачання запасів
Забезпеченість запасами	Визначається відношенням фактичної наявності запасів до середньодобової потреби в запасах	Характеризує період в днях, протягом якого підприємству вистачить наявних залишків запасів для безперебійного функціонування

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [52;66;17;87;39]*

У разі виявлення відхилень або отримання незадовільних показників обчислених коефіцієнтів проводиться пошук причин таких невідповідностей. Вивчаються умови та терміни укладених договорів постачання запасів, причини порушень об'ємів поставок та правильність складання планів і потреби постачання [25].

Не менш важливим є оцінка запасів з боку їх виробничої ефективності, адже вони є матеріальними витратами, які зазвичай є найбільшою складовою собівартості продукції. Для цього розраховуються показники, які характеризують запаси як матеріальні витрати та їх рентабельність. Характеристика даних показників наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Система показників для проведення аналізу використання запасів на підприємстві

Показник	Алгоритм розрахунку	Економічний зміст
Матеріаломісткість	Визначається відношенням суми матеріальних витрат до собівартості реалізованої продукції	Характеризує рівень матеріальних витрат, що припадає на одну гривню реалізованої продукції, тобто частку матеріальних витрат у собівартості продукції
Матеріаловіддача	Визначається відношенням собівартості реалізованої продукції до суми матеріальних витрат	Характеризує віддачу матеріальних витрат – вартість реалізованої продукції з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів
Рентабельність запасів	Визначається відношенням чистого прибутку до вартості запасів	Характеризує ефективність використання запасів, тобто величину отриманого чистого прибутку, який припадає на кожну гривню використаних запасів

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [13;8;74]*

На основі отриманих значень визначається ефективність не тільки використання запасів, але і управління ними. Приймаються рішення щодо збільшення або зменшення витрат запасів на виробництво продукції, а також визначається необхідність зміни норм залишків запасів на підприємстві.

Аналіз запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» доцільно починати з визначення їх структури, наведеної в табл. 3.4. Як можна побачити, найбільшу долю в запасах досліджуваного підприємства становлять виробничі запаси. Протягом 2014-2021 рр. їх частка знаходиться в інтервалі 61-83%, що є досить

високим показником. Зниження відбувалось у 2015, 2017 та 2019 році одночасно зі збільшенням частки готової продукції. Така велика доля виробничих запасів може вказувати на надлишок, що спричиняє необхідність перегляду обсягів їх закупівель та норм залишків на складах.

Таблиця 3.4 – Структура запасів ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Рік	Запаси									
	Усього, тис. грн	%	У тому числі:							
			виробничі запаси, тис. грн	%	незавершене виробництво, тис. грн	%	готова продукція, тис. грн	%	товари, тис. грн	%
2014	8612	100	7107	83	475	5	667	8	363	4
2015	7083	100	4344	61	629	9	1417	20	693	10
2016	8961	100	6108	68	642	7	1008	11	1203	14
2017	10289	100	6303	61	1091	11	2012	19	884	9
2018	19234	100	15320	80	1469	8	1639	8	806	4
2019	18450	100	13328	72	1791	10	2459	13	872	5
2020	22058	100	17617	80	1935	9	1332	6	1174	5
2021	21328	100	17351	81	2391	11	716	4	870	4

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А*

Структура запасів може бути також оцінена за допомогою коефіцієнта нагромадження. Відповідно до табл. 3.5 цей показник протягом усього періоду демонструє значення в декілька разів вище, ніж нормативне. Це говорить про незадовільну структуру запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», адже розрахований показник вказує на їх низьку мобільність. Дані табл. 3.5 також вказують на зниження протягом останніх чотирьох років матеріаломісткості та збільшення матеріаловіддачі. Це свідчить про підвищення ефективності використання запасів у виробництві та вдалу стратегію управління витратами запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Показник рентабельності

запасів постійно знижується, а починаючи з 2017 року демонструє занадто низькі значення. Це пов'язано з постійним зниженням прибутковості підприємства, але так як останні роки розраховані показники демонструють вдале управління матеріальними витратами, підприємству потрібно проаналізувати інші статті витрат для пошуку шляхів збільшення рентабельності. На цей показник також може впливати значний обсяг залишків запасів, на що вказували розраховані показники структури.

Таблиця 3.5 – Результати обчислення показників проведеного аналізу запасів ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» за 2014-2021 рр.

Показник	Нормативне значення	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Коефіцієнт нагромадження	<1	7,36	2,36	3,05	2,55	6,87	4,54	7,80	12,45
Матеріаломісткість, %	-	66,04	71,10	57,52	75,67	71,06	70,19	59,98	53,30
Матеріаловіддача	-	1,51	1,41	1,74	1,32	1,41	1,42	1,67	1,88
Рентабельність запасів, %	-	86,10	58,90	24,61	2,52	1,84	0,78	0,44	0,39

*Джерело: розраховано автором на основі даних Додатка А та Додатка Б*

Таким чином, проведений аналіз запасів ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» дозволяє зробити висновок, щодо проблем зі структурою запасів та їх мобільністю. Запропонована методика аналізу запасів дозволить з'ясувати причини надлишків запасів та знайти шляхи їх усунення. Наведені аналітичні процедури можуть використовуватися не лише для управління підприємством, але і під час проведення аудиту запасів.

### **3.2. Організація аудиту запасів**

Проведення аудиту запасів є особливо актуальним для виробничих підприємств. На підприємстві ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» відсутня служба внутрішнього аудиту, а також на цьому підприємстві не проводиться

окремий аудит запасів, проте під час проведення аудиту фінансової звітності зовнішні аудитори перевіряють достовірність інформації про запаси у фінансових звітах. Але, оскільки досліджуване підприємство має досить масштабне виробництво продукції, то оптимальним буде проводити також і щорічний аудит запасів, адже їх незалежна перевірка допоможе виявити та усунути недоліки в обліку та використанні запасів. Це дозволить керівництву прийняти рішення щодо оптимізації виробничого процесу та підвищення ефективності використання запасів.

Процес проведення аудиту умовно ділиться на три етапи, першим з яких є підготовчий. Складовою цього етапу є організація перевірки запасів незалежними аудиторами. Як і при інших видах перевірок, аудит запасів неможливий без складання плану. За допомогою плану аудитор визначає всі основні дії на кожному етапі перевірки та термін на його проведення [1]. План перевірки для ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – План аудиторської перевірки запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Етап	Перелік робіт	Термін виконання	Виконавець
1	2	3	4
Підготовчий	Загальне знайомство з підприємством та особливостями його діяльності; вивчення облікової політики, в частині обліку запасів; оцінка системи внутрішнього контролю запасів; визначення аудиторського ризику, суттєвості; складання програми аудиторської перевірки.	11.02.2021-18.02.2021	Колодка Я.В.
Основний	Перевірка: – фактичної наявності та стану збереження запасів; – документального оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність; правильності оцінки запасів, відповідності використовуваних методів обліку з методами, затвердженими обліковою політикою;	19.02.2021-06.04.2021	Колодка Я.В.

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
	– організації аналітичного та синтетичного обліку надходження та вибуття запасів; – правильності обліку надлишків та нестач запасів; – відповідності даних аналітичного обліку з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю.		
Заключний	Складання аудиторського звіту та аудиторського висновку.	07.04.2021-14.04.2021	Колодка Я.В.

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [19;42;49;68]*

Окрім плану, аудитори обов'язково складають програму перевірки. Основою для неї є попередньо складений план аудиту. Програма складається з переліку процедур, які проводяться на основному етапі аудиторської перевірки, а також використовуваних методів та джерел, які містять в собі необхідну інформацію для формування аудиторських доказів. Програму аудиту для ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» наведено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Програма аудиторської перевірки запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Перелік аудиторських процедур	Методи перевірки	Джерела інформації
1	2	3
Перевірка фактичної наявності запасів, організації складського господарства та стану складських приміщень.	Інспекція, спостереження і огляд	Інвентаризаційні описи, звіряльні відомості
Перевірка наявності договорів з матеріально-відповідальними особами.	Документальна перевірка	Договори про повну матеріальну відповідальність
Перевірка порядку проведення інвентаризації. Зіставлення даних інвентаризаційних описів з даними обліку. Перевірка правильності та своєчасності документального оформлення та відображення в обліку результатів інвентаризації.	Спостереження і огляд, зіставлення, документальна перевірка	Накази про проведення інвентаризацій, інвентаризаційні описи, звіряльні відомості, оборотно-сальдові відомості

Продовження табл. 3.7

1	2	3
<p>Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування запасів.</p> <p>Перевірка правильності формування первісної вартості запасів при їх надходженні.</p> <p>Зустрічна звірка договорів, накладних з обліковими регістрами .</p> <p>Перевірка правильності розрахунку середнього відсотку ТЗВ.</p> <p>Перевірка застосування норм природного убутку.</p>	<p>Підрахунок, сканування, зіставлення, документальна перевірка, запит</p>	<p>Договори на постачання, прибуткові накладні, ТТН, податкові накладні, Головна книга, бухгалтерські довідки, аналітичні журнали-ордери</p>
<p>Перевірка законності і документального оформлення результатів переоцінки запасів.</p>	<p>Аналітичний огляд, документальна перевірка</p>	<p>Акти переоцінки</p>
<p>Перевірка на законність списання запасів та своєчасність відображення операцій списання в обліку.</p>	<p>Сканування, документальна перевірка</p>	<p>Акти списання</p>
<p>Ознайомлення з порядком передачі запасів зі складу у виробництво та з цеху на склад.</p> <p>Встановлення відповідності фактичного методу оцінки запасів при вибутті із вказаним методом в наказі про облікову політику.</p> <p>Зустрічна звірка лімітно-забірних карт з документами на витрачання.</p>	<p>Зіставлення, документальна перевірка</p>	<p>Наказ «Про облікову політику», видаткові накладні, лімітно-забірні картки, бухгалтерські довідки</p>
<p>Перевірка ефективності використання запасів у виробництві.</p> <p>Перевірка дотримання норм витрачання запасів для виробництва продукції.</p>	<p>Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, документальна перевірка, підрахунок, зіставлення</p>	<p>Лімітно-забірні картки, видаткові накладні, технологічні картки</p>
<p>Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, фінансової звітності та даним Головної книги.</p>	<p>Зіставлення, документальна перевірка</p>	<p>Оборотно-сальдові відомості, аналітичні журнали-ордери, Головна книга, Баланс</p>
<p>Перевірка правильності відображення запасів у фінансовій звітності за однією з найменших оцінок: первинною вартістю або вартістю чистої реалізації.</p> <p>Перевірка достовірності відображення інформації про запаси в примітках до фінансової звітності.</p>	<p>Зіставлення, документальна перевірка</p>	<p>Баланс, Примітки до фінансової звітності</p>
<p>Підведення підсумків перевірки запасів.</p> <p>Складання аудиторського звіту та висновку.</p>	<p>Узагальнення</p>	<p>-</p>

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [1;7;12;41]*

Програма перевірки дозволить знизити вірогідність ризику виявлення, оскільки в ній детально зазначаються всі заплановані процедури аудиту за кожним напрямом перевірки, в залежності від поставленої мети аудиту на підприємстві. Це дозволить аудитору визначити напрямки перевірки на яких потрібно сконцентруватися в ході аудиту запасів. Але початкові варіанти складеного плану та програми можуть змінюватися за необхідності. Однією з причин перегляду змісту програми та плану можуть бути результати оцінки системи внутрішнього контролю запасів. Оцінка проводиться за допомогою тестів контролю, варіант якого наведено в табл. 3.8. Вони дозволять виявити уразливі місця в системі внутрішнього контролю ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» щодо запасів. На основі результатів тестування відбувається формування висновку щодо надійності системи внутрішнього контролю. Якщо результати говорять про велику кількість недоліків, програма та план можуть бути більш деталізовані, шляхом розширення переліку об'єктів для аудиторської перевірки та можливого збільшення терміну проведення аудиту у зв'язку зі збільшенням обсягів робіт та масштабів перевірки. Але якщо оцінка системи контролю виявиться позитивною, програма та план навпаки можуть підлягати скороченню процедур аудиту через відсутність необхідності перевірки запасів за деякими напрямами.

Таблиця 3.8 – Тест внутрішнього контролю запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Зміст питання	Варіант відповіді		
	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4
Чи відповідає зберігання запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню тощо?	+		
Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?	+		
Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, відпуском або застосуванням у виробництві переданих їм запасів?	+		

Продовження табл. 3.8

1	2	3	4
Працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?	+		
Чи встановлено коло посадових осіб, які мають право підпису первинних документів на відпуск запасів?	+		
Чи проводиться контроль за своєчасністю здачі невикористаних доручень?	+		
Доступ до комп'ютеризованих записів по запасах є тільки в осіб, для яких це визначено згідно з посадовими обов'язками?	+		
Періодичність проведення інвентаризації: – 1 раз на рік; – частіше 1-го разу на рік; – рідше 1-го разу на рік.		+	
Чи відображаються в обліку результати інвентаризацій?	+		
Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів?		+	
Чи списувалися у звітному періоді за нормами природний убуток запасів?	+		
Чи оприбутковувались надлишки запасів, виявлені в результаті інвентаризації?	+		
Чи проводяться на підприємстві незаплановані інвентаризації окремих видів та груп запасів?		+	
Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення запасів?	+		
Чи проводиться контроль за списанням запасів від браку у виробництві?	+		
Чи проводиться контроль за точністю підрахунків в первинних документах?	+		
Посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі тощо запаси?	+		

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [9;42;75]*

Таким чином, можна стверджувати, що організація аудиторської перевірки запасів є надзвичайно важливою, адже від її якості залежить достовірність отриманих аудиторських доказів. Складені план та програма аудиту запасів допоможуть аудитору звернути увагу на найважливіші аспекти перевірки, а проведення тестування внутрішнього контролю дозволить зменшити аудиторські

ризика та відкоригувати заплановані процедури перевірки для підвищення надійності та оптимізації процесу проведення аудиту. Від результатів організації та планування аудиту залежить вибір методики проведення перевірки, яку аудитор обирає самостійно, аналізуючи наявні особливості діяльності підприємства.

### 3.3. Методика аудиту запасів

Методика аудиту запасів обирається в залежності від цілей перевірки та надійності внутрішнього контролю на підприємстві. Зазвичай проводиться формування вибірки окремих елементів для проведення аудиту, оскільки проведення суцільної перевірки однотипних операцій дуже часто є недоцільним.

Враховуючи особливості діяльності та кількість структурних підрозділів ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» методика проведення аудиту запасів може бути представлена послідовністю, зображеною на рис. 3.3.



Рисунок 3.3 – Методика аудиту запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором*

Таким чином, як і на інших підприємствах, на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» інвентаризація повинна бути початком проведення аудиту запасів. Аудитор не може самостійно провести таку процедуру, тому це повинен дозволити своїм наказом керівник підприємства. Розпочинати таким чином перевірку є доцільним, оскільки це дозволить запобігти спотворенню реального стану запасів на складах матеріально-відповідальними особами, з метою приховування від аудитора наявних порушень. Під час присутності при проведенні інвентаризаційних заходів аудитор здійснює проведення процедур, наведених на рис. 3.4.

Кількість процедур під час інвентаризації може коливатися в залежності від того, наскільки надійною аудитор вважає систему внутрішнього контролю на підприємстві. Якщо ж керівництво підприємства відмовляє аудиторам в проведенні інвентаризації, цей факт обов'язково документується та зазначається в аудиторському висновку, оскільки це суттєво вплине на результати перевірки та кінцеву думку аудиторів.

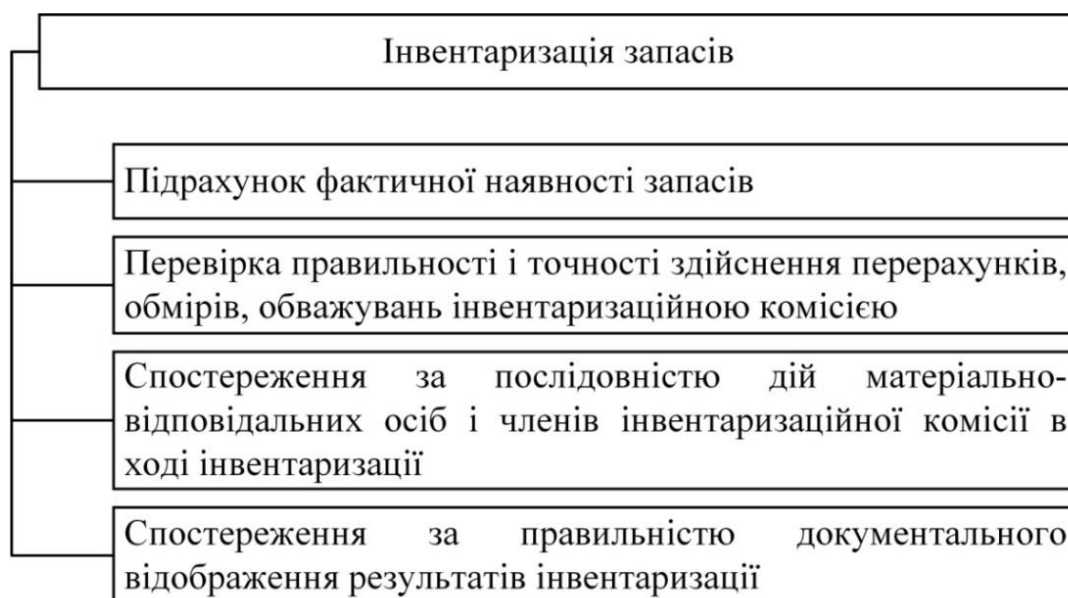


Рисунок 3.4 – Аудиторські процедури, які застосовуються під час проведення інвентаризації запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [19;32;75]*

Для документування результатів інвентаризації аудитори можуть використовувати форму документа, наведену в табл. 3.9.

Після закінчення інвентаризації також приділяється увага відображенню її результатів в обліку. Важливим етапом є вивчення результатів інвентаризацій, які проводилися в минулих звітних періодах. Аудитор звертає увагу також і на те, чи були дотримані дати проведення інвентаризацій, які вказані в обліковій політиці ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» [69].

Таблиця 3.9 – Робочий документ аудитора «Порівняльна відомість результатів інвентаризації запасів на ПрАТ “Охтирський пивоварний завод”»

Назва	Ціна, грн	Залишок				Нестача		Надлишок	
		За даними аудитора		За даними інвентаризації		Кількість, л	Сума, л	Кількість, л	Сума, л
		Кількість, л	Сума, грн	Кількість, л	Сума, грн				
Спирт	173,90	126	21911,40	126	21911,40	-	-	-	-
Хміль гранульований 8,0%	304,90	207	63114,30	206	62809,40	1	304,90	-	-
Сік яблуневий освітлений	32,66	511	16689,26	511	16689,26	-	-	-	-
Вуглекислота рідка	14,53	934	13571,02	934	13571,02	-	-	-	-
Настій ехінацеї	173,32	88	15252,16	90	15598,80	-	-	2	346,64

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [75]*

Наступним кроком є дослідження стану збереження запасів на складах та дотримання порядку ведення складського обліку. Вивчення цього питання є важливим, оскільки від умов зберігання запасів залежить їх якість, що впливає на кінцевий вироблений продукт підприємства. Також правильна організація обліку та складського господарства допомагає уникнути розкрадань та псування запасів, а отже запобігає виникненню нестач, надлишків тощо. Під час перевірки складів аудитори повинні приділяти увагу проведенню процедур, наведених на рис.3.5.

Однією з складових запасів на підприємстві є виробничі запаси. Їх перевірку доцільно проводити в декілька етапів:

- перевірка оцінки при надходженні;
- перевірка правильності віднесення запасів за субрахунками;
- перевірка оцінки під час списання у виробництво;
- перевірка проведення переоцінки запасів.



Рисунок 3.5 – Аудиторські процедури, які застосовуються під час аудиту складського господарства та обліку на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [2]*

Для аналізу оцінки запасів під час оприбуткування від постачальників перевіряються всі прибуткові та супровідні документи, правильність їх оформлення, відповідність сум зазначених у цих документах тощо [2]. Аудитор повинен перевірити розрахунки первісної вартості цих запасів та встановити чи не

були включені до неї витрати, які не включаються до первісної вартості згідно з обліковою політикою ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» та НП(С)БО 9 «Запаси». Також перевіряється правильність обліку та розрахунку транспортно-заготівельних витрат.

Облік виробничих запасів відбувається за допомогою рахунку 20 «Виробничі запаси». Його перевірку аудитор здійснює шляхом встановлення правильності розподілу запасів між розробленими субрахунками на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» [69].

Для співставлення результатів перевірки рахунку 20 аудитор формує робочий документ, який наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10 – Робочий документ аудитора ««Перевірка правильності віднесення виробничих запасів до субрахунків на ПрАТ “Охтирський пивоварний завод”»»

Субрахунки	За даними підприємства, грн	За даними аудиту, грн	Відхилення, грн
1	2	3	4
201.0 «Сировина на складі»	915996,47	915996,47	-
201.1 «Сировина у виробництві»	1550056,24	1550056,24	-
201.2 «Допоміжні матеріали в цехах»	620619,45	620619,45	-
201.3 «Допоміжні матеріали на складі»	830144,57	830144,57	-
201.4 «Енергоносії»	-	-	-
201.5 «ТМЦ на відповідальному зберіганні»	-	-	-
201.7 «Рекламні матеріали»	532761,59	532451,59	310,00
201.9 «Рекламні матеріали в цехах»	-	-	-
203.0 «Паливо на складі»	25723,77	25155,77	568,00
203.3 «ПММ для легкових автомобілів»	2169,94	2169,94	-
203.4 «Паливо за готівку»	-	-	-
203.5 «Паливо в баках транспортних засобів»	8434,57	8434,57	-
204.0 «Тара на складі»	-	-	-
204.1 «Тара в тарних цехах»	6566461,26	6566461,26	-
204.2 «Нова тара в тарних цехах»	-	-	-
204.3 «Тара в цехах готової продукції»	3991140,00	3991140,00	-
204.4 «Тара в цехах розливу»	66600,00	66600,00	-

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
204.8 «Тара на відповідальному зберіганні»	720,00	720,00	-
204.9 «Тара ЦМС»	232407,32	232356,15	51,17
205.0 «Будівельні матеріали на складі»	55278,00	55278,00	-
205.1 «Будівельні матеріали на ділянці»	358,11	358,11	-
207.0 «Запчастини на складі»	132132,75	132132,75	-
207.1 «Запчастини в цехах»	97974,87	97974,87	-
207.2 «Автозапчастини на складі»	60636,29	60636,29	-
207.3 «Акумулятори в експлуатації»	50485,86	50485,86	-
207.5 «Шини в експлуатації»	298277,59	298277,59	-
207.6 «Автозапчастини в експлуатації»	4331,08	4331,08	-
209.0 «Відходи виробництва»	7459,35	7459,35	-

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [42]*

Облікові дані та отримані дані за результатами аудиту за рахунком 20 порівнюються з даними в документах, які використовуються для обліку виробничих запасів на складі. Зокрема дані про залишки запасів в складських відомостях звіряються з даними в оборотно-сальдових відомостях та в Головній книзі.

Важливим кроком під час аудиту виробничих запасів є також перевірка їх оцінки під час вибуття. Адже обраний метод оцінки впливає на розмір собівартості продукції та, як наслідок, на фінансовий результат ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». На досліджуваному підприємстві при будь-якому вибутті запасів використовується метод середньозваженої собівартості. Перевірка правильності та доцільності застосування цього методу проводиться з використанням певних аудиторських процедур, які наведені на рис. 3.6.

За результатами такої перевірки аудитор може рекомендувати підприємству інший метод для оцінки вибуття запасів. Можливо доцільним також буде використання декількох методів для різних груп запасів, якщо це позитивно вплине на показники результативності підприємства.

Також невід'ємною частиною діяльності підприємства є проведення переоцінки запасів. Переоцінка проводиться задля достовірного відображення вартості запасів у фінансовій звітності. Якщо у періоді, який перевіряється, було проведено дооцінку або уцінку аудитор повинен з'ясувати чи були взагалі підстави для проведення переоцінки.

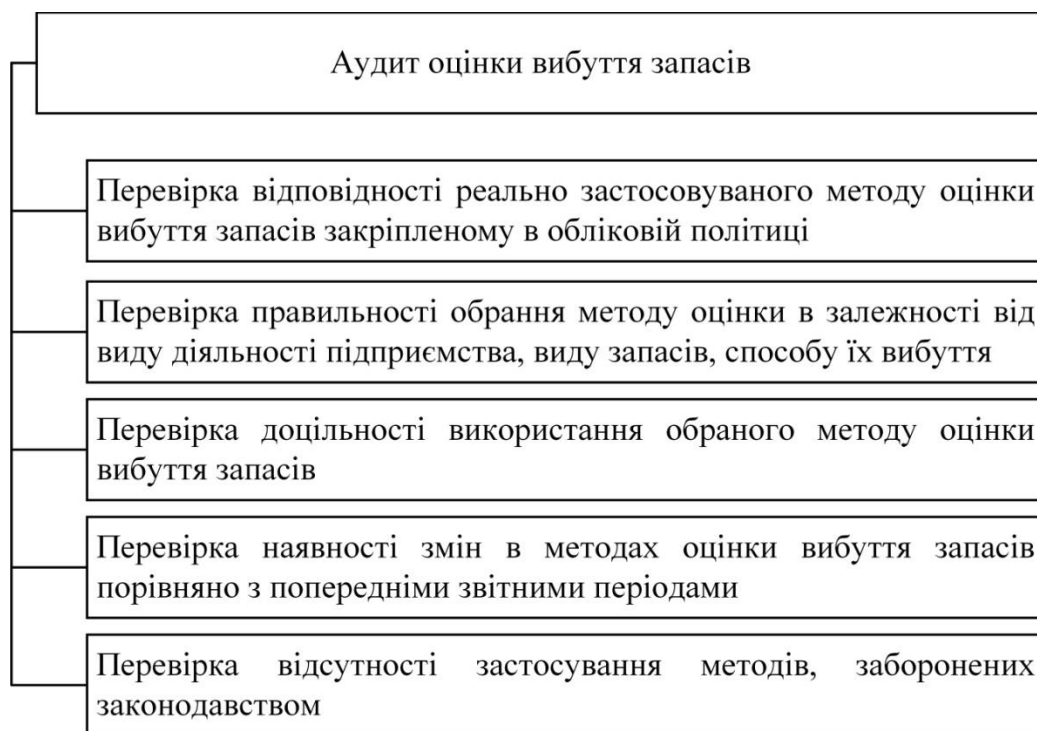


Рисунок 3.6 – Аудиторські процедури, які застосовуються під час аудиту оцінки вибуття запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [1; 69]*

Також визначаються фінансові наслідки таких дій для підприємства та з'ясовується яким чином переоцінка вплинула на прибуток підприємства або на вартість його активів, а також чи були вчасно відображені результати таких переоцінок у фінансових звітах. Аудитори в разі перевірки проведення переоцінки запасів використовують процедури, що наведені на рис. 3.7.

На рахунках обліку ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» також присутні малоцінні та швидкозношувані предмети. Основними напрямками для їх перевірки

аудиторами є визначення наявності підстав для віднесення цих матеріалів саме до складу МШП. Аудитор повинен з'ясувати їх вартість та термін використання, а також визначити чи не відносяться ці активи за наведеними критеріями до складу основних засобів. Надалі перевіряється яким чином списується вартість МШП при їх вибутті. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» згідно з обліковою політикою вартість МШП при передачі в експлуатацію списується на витрати у розмірі 100%. Аудитор повинен провести перевірку щодо відповідності фактично використовуюваного методу списання вартості МШП затвердженому методу. Також перевіряється організація подальшого обліку МШП та їх фактична наявність у відповідальних осіб.

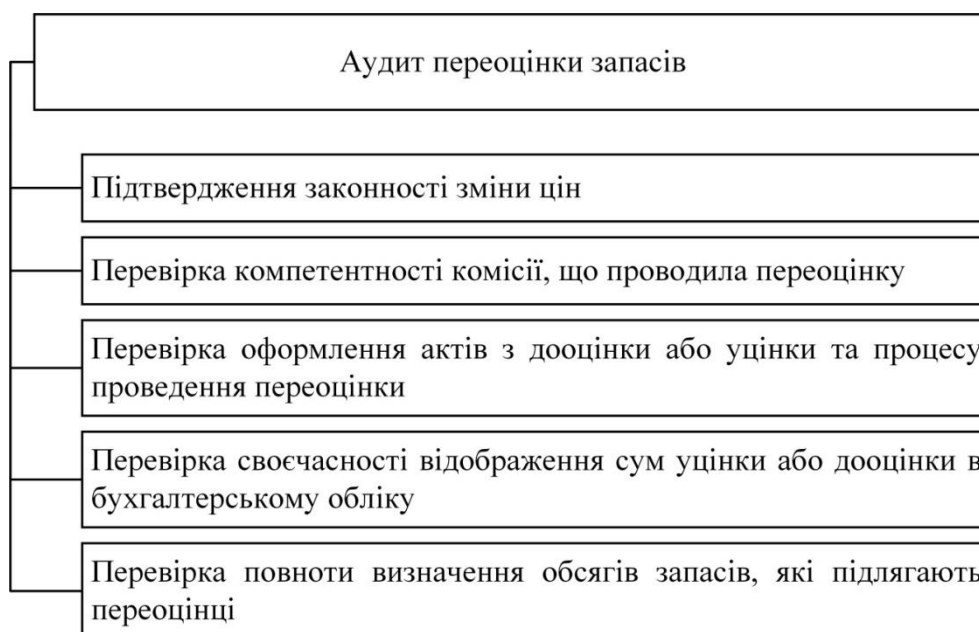


Рисунок 3.7 – Аудиторські процедури, які застосовуються під час аудиту переоцінки запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [75]*

Головну роль в діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» відіграє виробництво продукції. Саме тому в обліку має бути правильно відображена оцінка його залишків. Для цього аудитори, як і при перевірці інших категорій запасів, використовують інвентаризацію. Під час перевірки досліджуються

документи, якими оформляється інвентаризація, а також відсутність фактів включення до вартості незавершеного виробництва напівфабрикатів, браку та матеріалів, які не підлягали обробці. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» згідно з обліковою політикою інвентаризація незавершеного виробництва проводиться кожного кварталу, тож аудитор повинен також перевірити чи дотримуються на підприємстві встановлених термінів проведення таких інвентаризацій. Для підприємства вагомим є ефективність самого процесу виробництва та дотримання затверджених норм витрачання запасів. Аудитори для перевірки цих питань можуть використовувати такий специфічний метод як контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво. Такий метод допомагає з'ясувати чи дотримуються на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» встановлених норм та чи відсутні відхилення. У разі виявлення перевитрат або економії матеріально-відповідальні особи повинні надати пояснення причин таких наслідків.

Важливою складовою методики аудиту є перевірка надходження та вибуття запасів. Перевірка розпочинається з вивчення шляхів надходження запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Досліджуване підприємство отримує запаси шляхом закупівлі у постачальників, а також виробляє деякі складові для продукції самостійно. Основними джерелами інформації виступають прибуткові та платіжні документи у випадку придбання запасів, а також внутрішні накладні з переміщення запасів, виготовлених ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Увага приділяється документальному оформленню оприбуткування запасів, а саме відбувається формальна перевірка та перевіряється наявність документів у випадку присутності розбіжностей при прийманні запасів від постачальників. Також детально перевіряється порядок видачі і обліку довіреностей та перелік осіб, які згідно до внутрішніх наказів мають право на їх підпис. Детальний перелік процедур під час перевірки надходження запасів наведено на рис.3.8.

Як і при перевірці операцій з надходження, аудит вибуття запасів потребує вивчення напрямів їх руху. У випадку вибуття запасів у виробництво аудитор встановлює правильність оформлення таких операцій внутрішніми видатковими

накладними та лімітно-забірними картками. Також перевіряється дотримання встановлених норм витрачання матеріалів на виробництво. У випадку реалізаційних заходів аудитором вивчається повнота та точність обчислення і списання собівартості таких запасів, а також аналізується доцільність такої реалізації.

Усі операції з руху запасів повинні відображатися на рахунках бухгалтерського обліку. Аудитор повинен за допомогою підрахунку перевірити правильність початкових та кінцевих залишків на рахунках, які призначені для обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

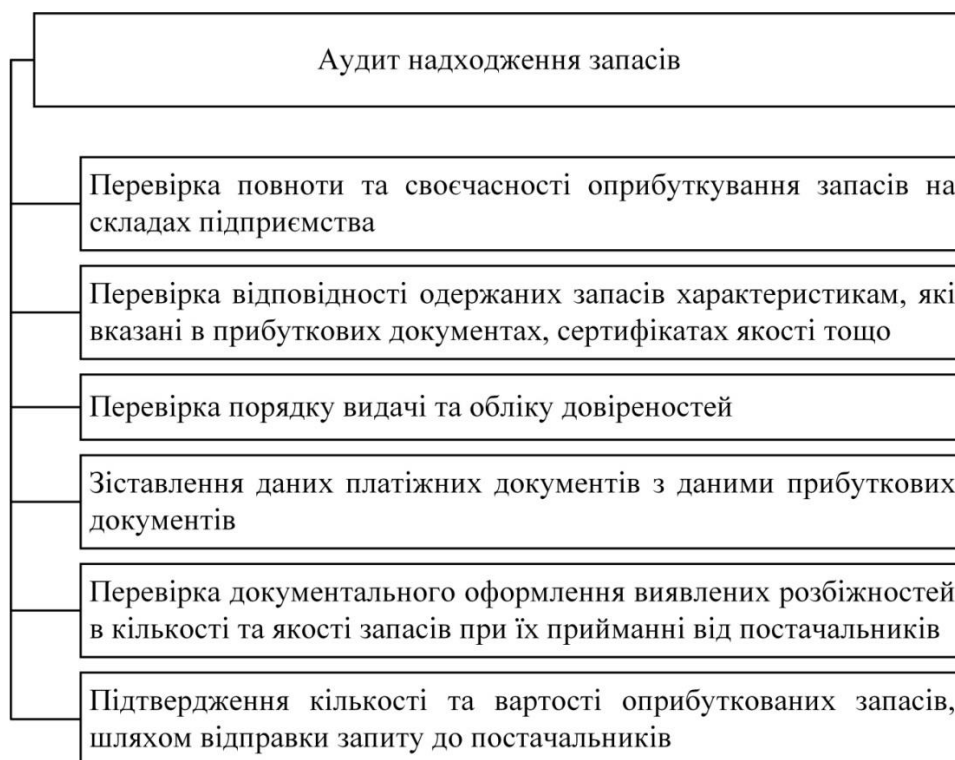


Рисунок 3.8 – Аудиторські процедури, які застосовуються під час аудиту надходження запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [1;2;69;75]*

Кінцевим документом в якому відображається інформація про запаси є фінансова звітність. Її перевірка повинна проводитися шляхом встановлення

вартості, за якою запаси були відображені в Балансі. Відбувається також звірка даних в Балансі з даними, які містяться в облікових регістрах.

Після проведення перевірки запасів аудитор на основі отриманих доказів формує аудиторський висновок, де висловлює свою думку щодо правильності відображення операцій з запасами в обліку та ефективності їх використання. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», як вже зазначалося, зовнішній аудит проводиться лише для підтвердження даних фінансових звітів. Натомість у аудиторському висновку (Додаток У) все ж міститься інформація про запаси цього підприємства.

Зазвичай аудит запасів супроводжується виявленням порушень. Наведена методика дозволяє виділити найтипівіші з них, які наведені на рис. 3.9.



Рисунок 3.9 – Типові порушення в обліку операцій з запасами

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [12;19;69;75]*

Отже, методика перевірки запасів обирається в залежності від особливостей діяльності та цілей аудиту. Важливим елементом проведення аудиту всіх видів запасів є інвентаризація, оскільки лише з її допомогою аудитор може оцінити фактичний стан запасів. Також особлива увага звертається на первинні документи, адже без їх наявності неможливе проведення жодної операції з запасами. Враховуючи відсутність служби внутрішнього аудиту та проведення лише аудиту звітності на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» виникає потреба у пошуку шляхів покращення аудиту запасів на даному підприємстві.

### **3.4. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту запасів на підприємстві**

Існуюча система обліку на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» загалом в достатній мірі задовольняє потреби підприємства в інформації про запаси як з організаційної точки зору, так і з методичної. Але враховуючи наявну негативну динаміку зміни показників фінансової діяльності підприємства, доцільним буде ввести зміни до управлінської стратегії. Це стане можливим не лише за допомогою перегляду рішень керівників щодо виробничої діяльності, але і завдяки усуненню можливих недоліків бухгалтерського обліку та вдосконаленню його ведення в частині запасів.

Запровадження обліку на підприємстві починається з затвердження внутрішніх документів, в яких прописуються всі основні положення, на основі яких виконує свої повноваження бухгалтерська служба. Тому пошук шляхів вдосконалення обліку запасів доцільно розпочинати саме з цієї документації.

В Наказі «Про облікову політику» аналізованого підприємства досить детально вказані аспекти регулювання обліку запасів, до того ж всі вони викладені у відповідності до діючого законодавства. Оскільки ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» виробляє продукцію, яка потребує обов'язкового використання тари, обліковою політикою суворо визначаються субрахунки для кожного виду тари. Також визначені методи оцінки запасів, порядок їх

інвентаризації, матеріально-відповідальні особи на складах, порядок та оформлення відпуску запасів тощо.

Обліковою політикою визначається склад комісії для проведення інвентаризації, натомість відсутній склад комісії для проведення переоцінки запасів. Так як на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» присутній достатньо широкий номенклатурний перелік запасів, контроль за зміною їх вартості повинен відбуватися постійно. До складу комісії повинні входити відповідні фахівці, які володіють потрібними навичками та компетентністю для проведення переоцінки запасів, адже результати переоцінки прямо впливають на фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Наступним сумнівним елементом облікової політики є встановлена межа суттєвості у фінансових звітах. Оскільки для виробничого підприємства запаси є одним із найважливіших активів, суттєвість статей звітності, де містяться дані про запаси доцільно визначати у відсотковому відношенні до загальної вартості усіх активів. Відповідальні особи мають детально проаналізувати фінансовий стан підприємства та встановити оптимальну межу не тільки для запасів, але і для інших статей балансу. Межа повинна переглядатися та змінюватися відповідно до покращення або погіршення фінансових показників ПрАТ «Охтирський пивоварний завод».

Ще одним важливим документом на підприємстві є посадові інструкції бухгалтерів. Адже правильно розподілені обов'язки та відповідальність між обліковцями допомагає забезпечувати злагоджену та оперативну роботу бухгалтерської служби. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» посадова інструкція бухгалтера з обліку запасів потребує більшої деталізації. Прописані в ній завдання та обов'язки доцільно розширити, конкретизувавши перелік реєстрів аналітичного обліку, які повинні складатися працівником. Також необхідно вказати характер взаємозв'язків бухгалтера з кожним із структурних підрозділів підприємства.

Інші питання обліку запасів на підприємстві добре врегульовані, зокрема завдяки автоматизації облікових процесів та вдалій організації складського

обліку. Тож існуючий облік запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» не потребує негайного вдосконалення. Тому поліпшення організації та методики обліку запасів може відбуватись за потреби в залежності від зміни особливостей діяльності підприємства.

Одним із найкращих методів покращення ефективності діяльності є створення на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» відділу внутрішнього аудиту. Введення такого підрозділу до структури підприємства є досить затратним, але діяльність фахових внутрішніх аудиторів допоможе виявити додаткові можливості для підвищення доходу та усунути чинники, які негативно впливають на витрати підприємства, що повністю відшкодує всі понесені витрачання коштів на створення цього відділу. Для досліджуваного підприємства при введенні внутрішнього аудиту доцільно дотримуватися послідовності, наведеної на рис. 3.10.



Рисунок 3.10 – Послідовність створення відділу внутрішнього аудиту на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [40]*

На рисунку можна побачити, що під час впровадження внутрішнього аудиту потрібно розробити важливі внутрішні документи, які забезпечать ефективне функціонування аудиторів. До їх переліку входять спеціально створені форми робочих документів аудитора, які повинні використовуватись і під час перевірки запасів. Під час розробки форми та змісту таких документів повинні враховуватися особливості діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», зокрема особливості використання запасів.

Важливим етапом створення відділу внутрішнього аудиту є побудова взаємовідносин внутрішніх аудиторів з працівниками інших підрозділів підприємства. Якщо оцінювати внутрішній аудит в частині запасів, то аудитори під час перевірки цих активів будуть взаємодіяти майже з усіма наявними відділами на підприємстві. Характер такої взаємодії наведено в табл. 3.11.

Таблиця 3.11 – Взаємодія відділу внутрішнього аудиту з підрозділами ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

Підрозділ підприємства	Форма взаємозв'язку
Керівництво	Внутрішні аудитори отримують від керівництва для виконання накази, розпорядження, вказівки, плани, результати перевірок, аналізу, рекомендації тощо
Відділ збуту та відділ постачання	Внутрішні аудитори перевіряють стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод з придбання запасів, звіти про витрачання запасів на виробництво, відпуск на сторону тощо
Центральний матеріальний склад	Внутрішні аудитори перевіряють рух запасів, обґрунтованість і своєчасність їх оприбуткування та списання, інформують про зміни в обліку та звітності
Виробничі цехи	Внутрішні аудитори перевіряють виробничі звіти, видаткові накладні на відпуск запасів у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам
Планово-економічний відділ	Внутрішні аудитори перевіряють наявність чинних норм і нормативів, звітів про виконання планових завдань з виробничої та іншої діяльності, планових відпускних цін на продукцію, що виготовляється
Бухгалтерська служба	Внутрішні аудитори перевіряють документи, що підтверджують достовірність фінансової, податкової та статистичної звітності, обґрунтованість розрахунків із бюджетом, дебіторами та кредиторами підприємства

*Джерело: побудовано автором на основі джерел [23;31;40]*

Одним із чинників, який вплине на результат роботи внутрішніх аудиторів, є вдала розробка планів перевірок. Як і зовнішній, внутрішній аудит можна розділити на етапи. Аудит запасів пропонується проводити за етапами, наведеними на рис. 3.11. Кожна наступна перевірка запасів на підприємстві буде супроводжуватися все менш тривалим підготовчим етапом. Адаже з особливостями роботи відділів та надійністю внутрішнього контролю аудитори ознайомляться на початку діяльності відділу внутрішнього аудиту, тому проведення цих процедур в подальшому буде нераціональним.



Рисунок 3.11 – Етапи проведення внутрішнього аудиту обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод»

*Джерело: побудовано автором на основі джерела [40]*

Як можна побачити на рисунку на заключному етапі окрім звіту та висновку аудиторами повинні будуть розроблятися рекомендації для усунення недоліків або покращення існуючих операцій з запасами. Також до обов'язків внутрішніх аудиторів входить контроль за реалізацією цих пропозицій. Саме ці функції роблять внутрішній аудит важливою ланкою в процесі покращення діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Адже однією з переваг такого відділу є попередження можливих проблем та помилок, що допомагає підприємству уникнути зайвих витрат. Особливо важливим це є для обліку та управління запасами, оскільки від них значною мірою залежать виробничі результати підприємства.

Таким чином, облік запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» не потребує здійснення заходів щодо обов'язкового вдосконалення. Натомість для кращої організації доцільно ввести незначні зміни до положень деяких внутрішніх документів, регулюючих облік запасів. Важливим кроком для вдосконалення усіх процесів на підприємстві, в тому числі і операцій з запасами, є впровадження відділу внутрішнього аудиту. Такий крок позитивно вплине на управління та облік запасів підприємства.

### **Висновки за розділом 3**

У даному розділі було розглянуто організацію та методика аналізу та аудиту запасів на підприємстві ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». Організація проведення аналізу запасів повинна починатися з визначення його основних елементів. Мета аналізу, а також завдання, об'єкти та джерела формуються залежно від напрямку аналізу та особливостей управління запасами на підприємстві. Кожен напрям аналізу проводиться за використанням конкретних показників, які допомагають керівникам зрозуміти ступінь забезпечення запасами та ефективність їх використання. На ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» було проаналізовано структуру запасів за допомогою коефіцієнта нагромадження, значення якого свідчать про незадовільну структуру, в якій значно переважають

виробничі запаси. Інші розраховані показники вказують на покращення ефективності управління витратами запасів, але існує необхідність перегляду норм залишків та обсягів постачання запасів для усунення їх надлишкової кількості.

У зв'язку з відсутністю відділу внутрішнього аудиту на підприємстві проводиться лише зовнішні аудиторські перевірки. Організація таких перевірок починається з планування, під час якого формується план та програма перевірки, а також оцінюється рівень внутрішнього контролю за допомогою тестів. На підставі цих документів обирається методика перевірки. Доцільною є перевірка вибіркового обсягу інформації про запаси.

Важливим способом отримання достовірної інформації про запаси є проведення інвентаризації. Це допоможе оцінити реальний стан запасів та умови їх зберігання. Під час аудиту також перевіряються операції з руху запасів, їх документальне оформлення, правильність відображення їх вартості та кількості в обліку та звітності і інші аспекти. За результатами аудиту складається аудиторський висновок, де висловлюється думка про стан обліку та управління запасами. На висловлення аудитором умовно-позитивної думки після проведення перевірки на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» вплинула відсутність аудитора під час проведення інвентаризації запасів, що підтверджує значимість цього методу перевірки.

Для вдосконалення обліку запасів на підприємстві рекомендується удосконалити положення таких внутрішніх документів як Наказ «Про облікову політику» та посадові інструкції бухгалтера. Інші аспекти обліку запасів, які потребують вдосконалення можуть бути виявлені після створення відділу внутрішнього аудиту. Його введення позитивно вплине на усі сфери діяльності ПрАТ «Охтирський пивоварний завод», адже внутрішні аудитори попереджують виникнення помилок та розробляють рекомендації щодо їх усунення.

## ВИСНОВКИ

В кваліфікаційній роботі магістра було досліджено діючу систему обліку, методику аналізу та аудиту запасів на Приватному акціонерному товаристві «Охтирський пивоварний завод», а також розроблено рекомендації щодо їх удосконалення.

Вивчення поняття «запаси» показало, що єдиної думки, щодо визначення цього терміну серед науковців не існує. Найбільш точно визначено термінологію запасів у національних та міжнародних стандартах. На основі проаналізованих стандартів та наукових праць було запропоноване власне визначення, яке свідчить, що запаси це складова оборотних активів підприємства, яка використовується для забезпечення безперервного виробництва продукції, товарів та послуг, а також слугує засобом підтримки інших процесів господарської діяльності, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом, але необхідних для виконання управлінських функцій.

Дослідивши державне регулювання, можна стверджувати, що в частині запасів найбільш врегульованим напрямом є облік запасів. Серед вивчених нормативних актів головним документом для обліку запасів є НП(С)БО 9 «Запаси». Аудит та аналіз запасів здійснюється на основі документів, які містять загальні положення щодо аналітичних та аудиторських процедур, оскільки окремих нормативних актів щодо запасів не існує. Для вдосконалення державного регулювання можливим є розробка методичних рекомендацій щодо обліку запасів в залежності від видів діяльності.

Проведений макроекономічний аналіз демонструє постійне зростання обсягів залишків запасів на підприємствах, а частка запасів в складі оборотних активів вказує на важливу роль запасів не лише в діяльності підприємств, а й в економічному становищі країни загалом.

Вивчення економічного становища ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» показало, що підприємство є фінансово стійким, але інші розраховані показники вказують на низьку прибутковість та рентабельність. Враховуючи це,

рекомендовано задіяти позиковий капітал та за допомогою нього фінансувати можливі канали збільшення доходу підприємства.

Результати вивчення організації обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» демонструють організацію облікових процесів на досить високому рівні. Всі основні положення викладені в Наказі «Про облікову політику». На підприємстві з достатньою періодичністю проводяться інвентаризації складів зберігання запасів, визначений склад інвентаризаційних комісій, затверджений розроблений на підприємстві план рахунків, який містить додаткові субрахунки для обліку запасів. Документальне оформлення операцій з запасами відбувається в залежності від шляхів їх надходження та напрямів вибуття. При оформленні підприємство не користується усіма рекомендованими типовими формами первинних документів. Всі зміни внаслідок здійснення господарських операцій відображаються на розроблених субрахунках обліку запасів. Під час вибуття запаси оцінюються методом середньозваженої вартості. В умовах постійного руху запасів на підприємстві використання цього методу ускладнюється, але проведення розрахунків спрощує повна автоматизація обліку. На підприємстві використовується бухгалтерська програма «КУБ-4», яка надає можливості створення усіх первинних документів, ведення аналітичного та синтетичного обліку запасів та формування звітності. Проаналізувавши систему обліку запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» пропонується вдосконалити облікову політику, шляхом зміни межі суттєвості для запасів та затвердження комісії для проведення їх переоцінки. Рекомендовано також доповнити посадові інструкції, деталізувавши обов'язки та взаємозв'язки бухгалтера з обліку запасів з іншими підрозділами підприємства.

Вивчивши особливості проведення аналізу запасів, можна стверджувати, що структурні елементи аналізу формуються в залежності від обраного напрямку та особливостей управління запасами на підприємстві. Для кожного напрямку було сформовано перелік показників. Розрахована структура запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» вважається незадовільною, адже коефіцієнт нагромадження перевищує нормативне значення в декілька разів протягом

досліджуваного періоду. Показники ефективності використання запасів вказують на покращення управління витратами запасів протягом останніх років. Загалом, результати аналізу вказують на наявність надлишку запасів на підприємстві, тому необхідно переглянути існуючі норми залишків та надходження запасів.

Дослідження особливостей аудиторських перевірок запасів показало, що аудит запасів на ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» проводиться лише у складі аудиту фінансової звітності. Для організації перевірки запасів було розроблено план та програму, а також тест контролю, на основі чого обирається методика проведення аудиту запасів. Враховуючи величину наявних запасів та кількість щоденних операцій рекомендується проводити вибіркочну перевірку.

Якість проведеного аудиту забезпечується за допомогою проведення інвентаризації запасів. Такий метод перевірки надасть найбільш достовірні дані про стан запасів та допоможе оцінити стан контролю за запасами на підприємстві. Методика аудиту запасів змінюється залежно від напрямку перевірки та видів запасів, що перевіряються. Запропонована методика передбачає перевірку складського господарства, документального оформлення, синтетичного та аналітичного обліку запасів та їх вартості у фінансовій звітності підприємства. За результатами аудиту складається аудиторський висновок. На висновок аудитора щодо показників фінансової звітності підприємства ПрАТ «Охтирський пивоварний завод» вплинуло саме відсутність можливості присутності аудитора під час інвентаризації запасів. Наслідком цього стало висловлення аудитором умовно-позитивної думки. Для вдосконалення пропонується ввести до структури підприємства відділ внутрішнього аудиту.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко Н.В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади проведення аудиту // *Економіка і суспільство*. 2017. №12. С. 665-670.
2. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н.І. Гордієнко, та ін. Харків: нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
3. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів // *Економічний простір*. 2016. №107. С. 161-168.
4. Бондаренко Н.М., Ярьсько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві // *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2014. № 4. С. 273-281.
5. Бондаренко О.М., Тітаренко А.Д. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти // *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №2. С. 63-67.
6. Бондарчук Н.В., Тенета А.В. Організаційно-методичні засади аналізу запасів для потреб управління підприємством // *Економіка, управління та адміністрування*. 2019. №3(89). С. 106–113.
7. Бурлан С.А., Руденко Н.О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
8. Вишневська О.М., Козаченко Л.А., Костирко А.Г. Економічний аналіз: курс лекцій для здобувачів початкового рівня вищої освіти ОПП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми здобуття вищої освіти. Миколаїв: МНАУ, 2022. 85 с.
9. Візіренко С.В., Пасєвіна М.Ю. Аудит виробничих запасів: методичний аспект // *Сталий розвиток економіки*. 2016. № 1(30). С. 209-213.
10. Гадзевич О.І., Шпятиковська Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах // *Економіка і суспільство*. 2016. С. 344-388.

11. Гамова О.В., Феофанов Л.К. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на складах ПрАТ «Дніпроспецсталь» // *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №3. С. 57-62.
12. Гордійчук М.А. Аудит запасів підприємства: організаційний та методичний аспект // *Економіка інноваційної діяльності підприємств*. 2018. №3. С. 77-78.
13. Горлачук В.В., Коваленко О.Ю., Белінська С.М. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства: навч. посібник. Миколаїв: ЧДУ ім. Петра Могили, 2013. 308 с.
14. Гудзенко Н.М., Гибало Ю.В. Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація // *Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців*. Вінниця, ВНАУ. 2016. С. 28-31.
15. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси // *Економіка і регіон*. 2016. №2(57). С. 149-152.
16. Дулемова К.О. Автоматизація обліку виробничих запасів // *Управління розвитком*. 2014. №11. С. 42-44.
17. Економічний аналіз: навч. посібник / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін.; за ред. Н.А. Волкової. Одеса: ОНЕУ, ротапінт, 2015. 310с.
18. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. Економічний аналіз: навч. посіб. Полтава : РВВД ПДАА, 2018. 290 с.
19. Зінченко О.В., Сайко К.І. Аудит виробничих запасів на підприємствах // *Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС*. 2016. С. 108-110.
20. Іванченкова Л.В., Мацкевич К.О. Розвиток обліку та аналіз виробничих запасів. *Економічні та соціальні аспекти розвитку України на початку XXI століття*: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (15-16 жовтня 2019 р.). Одеса, 2019. С 203-205.
21. Ізмайлов Я.О., Свірко С.В. Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств // *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. №1(95). С. 39-44.

22. Іщенко Я.П., Подолянчук О.А., Коваль Н.І. Фінансовий облік 1: підручник. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю.В., 2020. 496 с.
23. Йовенко І. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти // *Аудитор України*. 2015. №4(233). С. 30-35.
24. Кашай Я.Ш. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів // *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2017. №45. С. 48-56.
25. Кваско А.В., Передерієнко Н.І. Аналіз фінансово-економічної діяльності поліграфічних підприємств: підручник. К: КПІ ім. І. Сікорського, 2017. 381 с.
26. Килівник К.М., Гевлич Л.Л. Нормативне регулювання вітчизняного аудиту // *Вісник студентського наукового товариства Донецького національного університету імені Василя Стуса*. 2019. №2(11). С.193-196.
27. Коблянська І.О., Сіренко А.А., Коблянська Г.Ю. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами // *Modern Economics*. 2018. №7. С. 85-97.
28. Ковальчук Н.О., Федішин М.П., Жаворонок А.В. Теоретичні аспекти аналізу складу, структури активів та джерел їх фінансування // *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 23. С. 64-69.
29. Ковальчук Т.М., Никифорак І.І. Облік і аудит: навч. посібник. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. 520 с.
30. Кононенко В.А., Цупаленко Ж.П. Облік виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення // *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. №16(1). С. 147-151.
31. Кривобок В.О., Євсєєнко В.О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством // *Економічні науки*. 2013. №10(3). С. 370-375.
32. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів // *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. №4. С. 106-113.
33. Кузьмінська О.Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств // *Вчені записки*. 2014. №16. С. 174–180.
34. Куць Т.В., Басиста С.А. Методи оцінки виробничих запасів підприємства // *Молодий вчений*. 2017. № 12(52). С. 690-693.

35. Литвин О.М., Пономарьова Т.В. Бухгалтерський облік виробничих запасів: організаційний аспект. *Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку*: матеріали XXIV Міжнародної науково-практичної конференції (07 вересня 2022 р.). м. Орхус (Данія): ГО «ВАДНД», 2022. С. 59-62.
36. Литвин О.М., Пономарьова Т.В. Методичні засади проведення аудиторської перевірки виробничих запасів на підприємстві. *Осінні наукові читання – 2022*: матеріали XCVI Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (05 вересня 2022 р.). Луцьк, 2022. С. 121-124.
37. Литвин О.М., Пономарьова Т.В. Порівняльна характеристика НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». *Міжгалузеві диспути: динаміка та розвиток сучасних наукових досліджень*: матеріали II Міжнародної наукової конференції (09 вересня 2022 р.). Вінниця: Європейська наукова платформа, 2022. С. 18-19.
38. Лучко М.Р. Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті : навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252 с.
39. Мажуліна М.О. Аналіз виробничих запасів на підприємстві // *Управління розвитком*. 2013. №10. С. 53-56.
40. Макаренко А.П., Телевінова О.В. Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ «Запоріжсталь» // *Економіка та держава*. 2019. №1. С. 27-34.
41. Макаренко А.П., Ярданова Т.Г. Розробка програми аудиту виробничих запасів // *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2015. №2(11). С. 40-48.
42. Меліхова Т.О., Ніколаєнко Н.С. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства // *Економіка та держава*. 2017. №1. С. 51-55.
43. Мельник Н.Б. Оцінка вибуття запасів при періодичній та постійній системах обліку // *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2. С. 245-250.
44. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств: Рекомендації Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07.2006 (Редакція станом на 28.07.2006) // База даних «Законодавство України» / ВР

України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0006626-06#Text> (Дата звернення 21.08.2022)

45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси. Міжнародний документ від 01.01.2012 (Редакція станом на 01.01.2012) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (Дата звернення 26.07.2022)

46. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років. // Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (Дата звернення 21.08.2022)

47. Міззякіна Н.О. Аналіз міжнародних стандартів аудиту фінансової звітності щодо виявлення помилок // *Економіка та держава*. 2015. № 7. С. 82-86.

48. Міщук Г.Ю., Джигар Т.М., Шишкіна О.О. Економічний аналіз: навч. посібник. Рівне: НУВГП, 2017. 156 с.

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

50. Основи наукових досліджень: навч. посіб. для студ. спеціальності 141 «Електроенергетика, електротехніка та електромеханіка» / Стрелкова Г.Г. та ін. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2019. 120 с.

51. Очеретько Л.М., Пальцева М.В. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів // *Сталий розвиток економіки*. 2014. № 2. С. 141-147.

52. Писаренко Т.М., Московчук А.Т. Стратегічний облік виробничих запасів на промисловому підприємстві // *Економічні науки*. 2019. №16(61). С. 105-111.

53. Податковий кодекс України: Податковий кодекс від 02.12.2010 №2755-VI (Редакція станом на 03.09.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (Дата звернення 05.09.2022)

54. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік // *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5. С. 88-101.
55. Приватне акціонерне товариство «Охтирський пивоварний завод» // Офіційний сайт ПрАТ «Охтирський пивоварний завод». URL: <https://www.ok.obolon.ua/> (Дата звернення 02.09.2022)
56. Примуш Ю.С., Малюк В.М. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» // *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 23. С. 692-697.
57. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII (Редакція станом на 01.08.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (Дата звернення 21.08.2022)
58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (Редакція станом на 10.08.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (Дата звернення 21.08.2022)
59. Про затвердження Методики проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1997 № 81 (Редакція станом на 27.06.1997) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97#Text> (Дата звернення 21.08.2022)
60. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2 (Редакція станом на 14.01.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (Дата звернення 21.08.2022)
61. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР

України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (Дата звернення 26.07.2022)

62. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Дата звернення 21.08.2022)

63. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (Редакція станом на 29.07.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (Дата звернення 21.08.2022)

64. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 (Редакція станом на 29.07.2022) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (Дата звернення 21.08.2022)

65. Рабокoнь Ю.С. Економiчна сутнiсть виробничих запасiв, їх оцiнка та облiкове забезпечення // *Економiка. Фiнанси. Менеджмент: актуальнi питання науки i практики*. 2018. №8. С. 102-110.

66. Рабокoнь Ю.С., Томчук О.Ф. Аналiз ефективностi використання запасiв на пiдприємствi // *Фiнанси, облiк, банки*. 2019. №1(24). С. 76-86.

67. Радiонова I.Ф., Усик В. I Макроекономiчний аналiз нацiональної економiки : навчальний посiбник. Кам'янець-Подiльський: Аксiома, 2015. 302 с.

68. Радiонова Н.Й., Тищенко С.В. Методичнi засади проведення аудиту виробничих запасiв // *Інтернаука*. 2020. № 16 (96). С. 21-24.

69. Рогова Д.О., Беренда Н.І. Мета та стадiї проведення аудиту виробничих запасiв // *Причорноморськi економiчні студiї*. 2017. №16. С. 168-171.

70. Рoєва О.С. Органiзацiйнi засади побудови бухгалтерського облiку запасiв в процесi iнновацiйної дiяльностi: нормативно-правовий аспект // *Центральноукраїнський науковий вiсник*. 2020. №4. С. 274-290.

71. Ромашко О.М., Йотка А.В. Переваги та недоліки оцінювання вибуття запасів для виробничих підприємств // *Вчені записки університету "КРОК"*. 2017. №45. С. 71-79.
72. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві // *Інфраструктура ринку*. 2019. №34. С. 319-324.
73. Рязанова Н.О. Аудит: навчально-методичний посібник. Старобільськ: ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2021. 234 с.
74. Синькевич Н.І. Економічний аналіз: курс лекцій. Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2018. 97 с.
75. 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. №2-3. С. 378-398.
76. Статистична інформація / Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (Дата звернення 02.09.2022)
77. Сугак Т.М., Тимофеев О.Ю. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності функціонування підприємства // *Актуальні проблеми економіки*. 2019. №10(220). С. 79-85.
78. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: «Знання», 2015. 647 с.
79. Томчук В., Михайлишена А. Особливості обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами // *Економічний аналіз*. 2021. №3(31). С. 198-205.
80. Тринька Л.Я., Липчанський (Іванчук) О.В. Економічний аналіз: навч.-метод. посібник. Київ: Алерта, 2013. 568 с.
81. Уманців Ю.М., Сонько Ю.А., Лазебна І.В. Макроекономічний аналіз: навч. посіб. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 424 с.
82. Фабіянська В.Ю., Гуцаленко О.О. Нормативно-правове забезпечення незалежного аудиту в Україні // *The scientific heritage*. 2020. № 45(5). С. 35-45.
83. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. №1. С. 157-162.

84. Шендригоренко М.Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів // *Бізнес-навігатор*. 2018. №4. С. 185-188.
85. Шендригоренко М.Т. Виробничі запаси: нормативно-правове регулювання обліку та пропозиції з підвищення ефективності внутрішнього аудиту // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Економіка і менеджмент»*. 2019. №36. С. 182-188.
86. Шендригоренко М.Т., Шевченко Л.Я. Сучасні проблеми організації обліку виробничих запасів на підприємстві та напрями їх вирішення // *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки*. 2018. №32. С. 189-192.
87. Шкроміда В.В., Василюк М.М., Гнатюк Т.М. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: посібник. Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г.М., 2016. 2019 с.
88. Шмиголь Н.М., Антонюк А.А., Нестеренко А.А. Роль і місце аналізу виробничих запасів у системі управління ресурсним потенціалом підприємства // *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2015. № 5. С. 102-106.
89. Яковець Є.О. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація*: матеріали ХІХ Всеукраїнської наукової конференції. К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2021. С. 108-111.

ДОДАТКИ