

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«21» грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Обліково-аналітичне забезпечення та внутрішній контроль
операцій із запасами: сучасний стан, проблеми та перспективи
розвитку»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУ-22 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Хлистун Т.П.
«21» грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Ольга ПУГАЧЕНКО
«21» грудня 2023 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ

_____ **Хлистун Тетяна Павлівна**
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Обліково-аналітичне забезпечення та внутрішній контроль операцій із
запасами: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку
2. Керівник роботи (проекту)
Пугаченко Ольга Борисівна, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.
4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
 (проекту)

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2023 р. – 15.10.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	16.10.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	06.11.2023 р. – 03.12.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	04.12.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 18.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня 2023 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Хлистун Тетяна Павлівна. Обліково-аналітичне забезпечення та внутрішній контроль операцій із запасами: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2023.

Вступ роботи містить актуальність, мету, завдання, об'єкт, предмет, інформаційну базу, методи дослідження та структуру випускної кваліфікаційної роботи, а також наведено наукове і практичне значення здійсненого дослідження та апробацію його результатів. Перший розділ розкриває економічний зміст, необхідність створення суб'єктами підприємництва та класифікацію запасів; теоретичні засади формування обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами; мету, завдання та основні напрямки внутрішнього контролю операцій із запасами. У другому розділі наведено організаційно-економічну характеристику ТОВ «ХІРТА», що знаходиться в м. Кропивницький, а також описано практичні засади формування обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами на досліджуваному підприємстві. Третій розділ представляє напрямки покращення обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами та рекомендації з удосконалення внутрішнього контролю запасів. Висновки роботи містять узагальнення отриманих результатів дослідження.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, облік, внутрішній контроль, внутрішній аудит, запаси, операції із запасами, сучасний стан, проблеми, перспективи розвитку, удосконалення

SUMMARY

Tetiana Khlystun. Accounting and analytical support and internal control of operations with stocks: current state, problems and prospects for development. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation". – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2023.

The introduction of the work contains the relevance, purpose, task, object, subject, information base, research methods and the structure of the final qualification work, as well as the scientific and practical significance of the conducted research and the approval of its results. The first chapter reveals the economic content, the need to create entrepreneurship by subjects and the classification of stocks; theoretical principles of formation of accounting and analytical support for operations with stocks; the purpose, tasks and main directions of internal control of operations with stocks. In the second chapter, the organizational and economic characteristics of "HIRTA" LLC, located in the city of Kropyvnytskyi, are given, as well as the practical principles of the formation of accounting and analytical support and internal control of operations with stocks at the investigated enterprise are described. The third section presents directions for improving the accounting and analytical support of inventory operations and recommendations for improving internal inventory control. The conclusions of the work contain a generalization of the obtained research results.

Key words: accounting and analytical support, accounting, internal control, internal audit, stocks, operations with stocks, current state, problems, prospects for development, improvement

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ.....	12
1.1. Економічний зміст і класифікація запасів та необхідність їх створення суб'єктами підприємництва.....	12
1.2. Теоретичні засади формування обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами.....	20
1.3. Мета, завдання та основні напрямки внутрішнього контролю операцій із запасами.....	39
Висновки до розділу 1.....	47
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ХІРТА».....	49
2.1. Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю «Хірта».....	49
2.2. Обліково-аналітичне забезпечення операцій із запасами в ТОВ «Хірта».....	59
2.3. Внутрішній контроль операцій із запасами на досліджуваному підприємстві...	79
Висновки до розділу 2.....	89
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО- АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ.....	91
3.1. Напрямки покращення обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами.....	91
3.2. Рекомендації з удосконалення внутрішнього контролю операцій із запасами...	103
Висновки до розділу 3.....	110
ВИСНОВКИ.....	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	117
ДОДАТКИ.....	130

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Запаси є важливою економічною категорією й об'єктом обліково-аналітичного забезпечення, займають важливе місце в оборотних активах суб'єктів підприємництва та беруть безпосередню участь у формуванні кінцевого продукту і фінансового результату діяльності. Оскільки запаси є невід'ємною і значущою складовою активів, то від ефективності їх використання напряду залежить майновий стан підприємства, безперебійність й ефективність усіх його процесів.

Наразі все більшого значення набуває своєчасність й оперативність надходження запасів від постачальників та вибуття їх покупцям. Якщо приділяти замало уваги інформації про фактичні залишки запасів, то може скластись ситуація коли або будуть відсутні потрібні запаси, або сформуються їх зайві залишки. Щоб не допустити таких негативних явищ необхідно постійно проводити контрольно-перевірочні дії та вживати відповідних дієвих заходів для недопущення таких недоліків.

Формування якісного обліково-аналітичного забезпечення та проведення внутрішнього контролю операцій із запасами є необхідними для ефективного управління ними з метою стабільної роботи підприємств. Основними причинами актуалізації обліку та внутрішнього контролю операцій із запасами є: зменшення витрат шляхом оптимізації розміру запасів; підвищення ефективності управління через наявність необхідних запасів у потрібний момент; зменшення ризиків пов'язаних із неправильним формуванням запасами (втрата, псування, застарілість); підвищення якості продукції з використанням виключно якісних запасів у виробництві; дотримання законодавства у сфері управління запасами, у т.ч. при їх зберіганні та обліку.

Дослідженню стану, проблемам і перспективам розвитку обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами присвячували свої роботи: І. Балабась, Н. Бондаренко, Є. Гавриличенко,

А. Дмитренко, В. Лопатіна, Т. Китайчук, Н. Коваль, Л. Кулаковська, А. Макаренко, Т. Меліхова, З. Овчарик, Н. Пилипів, Т. Плахтій, О. Подолянчук, Ю. Подмешальська, О. Пугаченко, О. Роєва, М. Скрипник, О. Сметанко, Т. Фоміна, Л. Федак, К. Утенкова та інші.

Метою даної роботи є дослідження теоретичних і практичних аспектів стану, проблем і перспектив розвитку обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами.

Для досягнення мети роботи ми поставили і вирішили такі **завдання**:

- розглянути економічний зміст і класифікацію запасів та встановити необхідність їх створення суб'єктами підприємництва;
- узагальнити теоретичні засади формування обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами;
- визначити мету, завдання та основні напрямки внутрішнього контролю операцій із запасами;
- навести організаційно-економічну характеристику діяльності ТОВ «ХІРТА»;
- описати практику формування обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами на досліджуваному підприємстві;
- здійснити процедури внутрішнього контролю операцій із запасами на ТОВ «ХІРТА»;
- запропонувати напрямки покращення обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами;
- надати рекомендації з удосконалення внутрішнього контролю операцій із запасами.

Об'єктом дослідження є господарські операції і процеси, пов'язані із наявністю, надходженням, рухом і вибуттям запасів. **Предмет дослідження** – сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами.

Методи дослідження. Методологічними засадами даної роботи є

положення економічної теорії та наукові праці українських і зарубіжних вчених й практиків, що стосуються проблем управління, обліку і контролю операцій із запасами. У процесі дослідження використовувались діалектичний метод при обґрунтуванні змісту категорії «запаси» у законодавстві та літературних джерелах; метод порівняння при розкритті особливостей класифікації й оцінки запасів; методи аналізу і синтезу при порівнянні теоретичних засад змісту та класифікації запасів у НП(С)БО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси»; методи індукції й дедукції при дослідженні порядку аналітичного і синтетичного обліку та етапів внутрішнього контролю операцій із запасами; систематизація і групування при дослідженні мети, завдань, проблем і перспектив обліку та контролю запасів; описовий метод при узагальненні особливостей формування обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами; метод моделювання при наведенні пропозицій з удосконалення організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів; графічний при наочному представленні результатів дослідження; логічний метод при формулюванні висновків й узагальнень.

Інформаційною базою при дослідженні обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами були: законодавчо-нормативні акти загальнодержавного рівня; рішення органів місцевого самоврядування; публікації у наукових, науково-практичних і профільних виданнях; навчальні посібники і підручники; первинні документи і внутрішні регламенти, реєстри аналітичного й синтетичного обліку та звітність ТОВ «ХІРТА».

Теоретичне і практичне значення отриманих результатів полягає в дослідженні сучасного стану, проблем і перспектив розвитку обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами, а саме:

- з'ясовано надважливе значення запасів у діяльності суб'єктів підприємництва та доведено необхідність створення запасів

матеріальних цінностей через існування таких визначених нами обставин: забезпечення стійкості виробництва; виправлення затримок у постачанні; відгуки на зміни в попиті; ефективне управління вартістю; захист від негативних впливів змін; швидке задоволення попиту;

- зроблено висновок про неоднозначність трактування терміну «запаси» та відсутність єдиного погляду науковців на цю групу активів і їх класифікацію у літературних джерелах. У законодавчих документах, що регулюють зміст і класифікаційні ознаки запасів на національному рівні, надається більш широке його трактування та представлена більша кількість складових, ніж на міжнародному;
- узагальнено завдання обліку та контролю запасів у літературних джерелах, що дозволило нам до завдань обліку запасів віднести: фіксацію наявності запасів; визначення вартості (оцінки) запасів; класифікацію запасів за різними ознаками; мінімізацію витрат із забезпеченням оптимізації рівня запасів; управління обіговими коштами; аналіз ризиків; забезпечення відповідності якісних характеристик запасів; до завдань контролю запасів ми включаємо: визначення потреби в запасах; перевірку порядку документального оформлення операцій із запасами; перевірку правильності зберігання запасів; контроль за порядком використання запасів; оцінку ефективності управління запасами; розробку й впровадження політики управління запасами;
- наголошено, що поліпшенню ефективності обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами сприятиме дотримання чіткого порядку приймання, зберігання і вибуття запасів, впорядкування первинної документації, впровадження типових уніфікованих форм облікових реєстрів та підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт;
- доведено, що бухгалтерський та управлінський облік запасів тісно

пов'язані між собою і взаємодією, і документальним забезпеченням господарських операцій, і рахунками обліку, і алгоритмами обміну інформацією щодо результатів здійснених операцій, і визначенням фінансових результатів. Тому нами запропоновано розглядати облікові процедури бухгалтерського та управлінського обліку запасів у певній послідовності: від планування запасів в управлінському обліку, операцій з їх надходження і використання до відображення залишків запасів у звітності не лише на кінець звітного періоду, а й протягом усього часу за потреби;

- з метою покращення організації і методики внутрішнього контролю операцій із запасами рекомендовано здійснювати внутрішній аудит запасів. Для цього нами представлено мету, завдання, методи та етапи внутрішнього аудиту операцій із запасами із врахуванням впливу ризиків на функціонування системи обліку і контролю суб'єкта підприємництва. Це дозволить виявити помилки і порушення в обліку запасів, сформувати достовірну інформацію про їх наявність і стан та окреслить напрямки підвищення ефективності управління ними.

Практичне значення результатів проведеного дослідження полягає у тому, що запропоновані для ТОВ «ХІРТА» пропозиції і рекомендації можуть бути використані й іншими суб'єктами підприємництва для вдосконалення їх обліково-аналітичного забезпечення та внутрішнього контролю операцій із запасами.

Апробація результатів і публікації. Основні положення роботи доповідались на п'яти конференціях із однієї статті і двох тез: LVII науково-технічна конференція здобувачів вищої освіти «День науки – 2023», Центральноукраїнський національний технічний університет, 20 квітня 2023 р. із доповіддю «Формування в обліку та звітності фінансових результатів некомерційних закладів охорони здоров'я»; V Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання права і соціально-економічних відносин», Центральноукраїнський інститут розвитку людини,

26 квітня 2023 р. із доповіддю і друком статті «Ризики при здійсненні внутрішнього контролю» [97]; Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Міждисциплінарні наукові студії 2023», Херсонський державний аграрно-економічний університет, 28 квітня 2023 р. із доповіддю «Організація обліку заборгованості»; Науковий форум «Молодь, право, бізнес: сучасні виклики та перспективи», Донецький державний університет внутрішніх справ, 12 травня 2023 р. із доповіддю і друком тез «Критерії визначення розміру підприємств на законодавчому рівні в Україні» [111]; IV Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Облік і оподаткування: контрольно-аналітичний аспект», Державний податковий університет, 18 травня 2023 р. із доповіддю і друком тез «Особливості внутрішнього контролю переоцінки нематеріальних активів» [98].

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, у т.ч.: 48 таблиць 1 рисунок, висновків до розділів і загальних висновків до роботи, списку використаних джерел із 117 найменувань та 36 додатків. Загальний обсяг роботи – 130 сторінок.

РОЗДІЛ 1

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ

1.1. Економічний зміст і класифікація запасів та необхідність їх створення суб'єктами підприємництва

Запаси є важливою складовою ресурсного забезпечення і вагомим елементом у структурі оборотних активів будь-якого суб'єкта підприємництва, а від їх достатності залежить безперервність усіх циклів і процесів. «Головним аспектом, що гарантує успішне ведення бізнесу, виступає достатня кількість запасів у наявності підприємства. Якщо раціонально використовувати ці оборотні активи, здійснювати контроль за їх рухом, правильно вести бухгалтерський облік, можна досягти позитивного фінансового результату, що є на меті у більшості компаній» [6, с. 65].

«Основна причина, що обумовлює необхідність створювати матеріальні запаси є та, що в реальних умовах неможливо забезпечити сумісність моменту створення певного ресурсу з моментом його використання. Таким чином, створений ресурс до моменту його використання знаходиться у вигляді запасу» [1, с. 104].

К. Багрій стверджує, що «матеріальні запаси створюються з метою сприяння: обслуговування споживачів (наявність запасів – важливий чинник утримування споживачів, пов'язаний з можливістю поставки продуктів у будь-який час); гнучкості виробництва (здатність швидко переходити на виробництво іншої продукції завдяки запасам, можливість задовольнити попит на продукцію, яка в даний час не виготовляється); визначеності виробництва (чим більш невизначена ситуація на ринку, тим більша необхідність страхування створенням резервних запасів); згладжування виробництва (здатність задовольняти попит у періоди максимального збуту без збільшення обсягу виробництва); отримання прибутку шляхом цінової спекуляції (в період інфляції можна отримати прибуток купівлею запасів за

нижчою ціною і продажем їх у майбутньому)» [1, с. 108-109].

Ю. Воробйова й Б. Холода Б. вказують, що «створення матеріальних запасів – це складова частина виробничої діяльності, займатися якою без значних запасів неможливо. Зазначимо, що обсяги матеріальних запасів безпосередньо залежать від характеру й масштабу виробництва, ступеня насиченості ринку товарами тощо. Так, наприклад, збільшення розмірів матеріальних запасів може бути викликано як зростанням масштабів виробництва, так і нерівномірним, недостатнім насиченням ринку матеріальними ресурсами, а також недотриманням постачальниками своїх зобов'язань. Створення більших, ніж це необхідно, матеріальних запасів має певні суттєві недоліки, які заважають підвищенню ефективності виробництва. До них можна віднести: витрати на фізичне зберігання запасів; вилучення із обороту значних коштів; упущений дохід; втрати при зберіганні як у кількості, так і в якості запасів; моральний знос запасів матеріальних ресурсів» [11, с. 74].

В. Хліпальська основними мотивами при створенні запасів вважає: імовірність порушень встановленого графіка постачань; сезонні коливання виробництва; можливість коливання попиту; знижки за покупку оптових партій; спекуляцію; витрати, що пов'язані з оформленням замовлення; негайне обслуговування покупців; можливість рівномірного здійснення операцій виробництва і розподілу; мінімізацію простоїв у виробництві через відсутність запасних частин; спрощення процесу управління виробництвом [112, с. 31].

Необхідність створення запасів залежить від конкретних умов і типу діяльності, але в багатьох випадках вони вважаються стратегічно важливим елементом управління ланцюгом постачання та виробництва. У таблиці 1.1 представлено авторське бачення необхідності створення запасів суб'єктами підприємництва.

Таблиця 1.1

Основні причини необхідності створення запасів

Причина	Суть
Забезпечення стійкості виробництва	Запаси дозволяють уникати зупинок у виробництві через тимчасові проблеми, такі як затримки в постачанні сировини або комплектуючих
	Запаси можуть зменшувати вплив варіацій у виробництві, дозволяючи бізнесу плавно реагувати на зміни в попиті чи умовах виробництва
Виправлення затримок у постачанні	Запаси можуть допомагати у вирішенні можливих затримок у постачанні, таких як проблеми з транспортними мережами, випадкові припинення виробництва або інші чинники, що можуть впливати на постачання сировини
Відгуки на зміни в попиті	Запаси дозволяють бізнесу більш гнучко реагувати на коливання в ринковому попиті, забезпечуючи наявність товарів або послуг, коли це потрібно
Ефективне управління вартістю	Оптимізація рівня запасів дозволяє уникнути надмірного накопичення товарів і мінімізувати витрати на утримання запасів
Захист від негативних впливів змін	Запаси можуть слугувати як засіб захисту від ризиків, таких як коливання цін на сировину, валютні флуктуації та інші зовнішні фактори
Швидке задоволення попиту	Наявність запасів може дозволити швидко реагувати на несподіваний пік попиту і задовольняти потреби клієнтів

Ми погоджуємось із думкою, що «уточнення сутності запасів і підходів до їх класифікації є необхідною передумовою ефективного управління ними. Особлива увага проблемам управління запасами приділяється в умовах обмеженості ресурсів, підвищення вимог споживачів, розвитку інформаційного суспільства» [17, с. 29].

У фаховій економічній літературі термін «запаси» розглядають і як «активи», і як «засоби виробництва», і як «оборотні засоби», і як «предмети праці», і як «матеріальні ресурси», і як «матеріали», і як «виробничі запаси» тощо. Все це підтверджує, що в наукових колах немає єдності думок щодо економічного змісту поняття «запаси».

Так, І. Бержанір, Т. Демченко, А. Кістол зазначають, що «запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування

товарно-грошових відносин та організації діяльності підприємства» [3, с. 163].

Н. Бондаренко та А. Яресько вказують, що «запаси – важливий елемент функціонування підприємства будь-якого типу» [5, с. 279], а також, що «запаси являють собою одну з найбільш важливих і значних частин активів підприємства, розуміння їх сутності як економічної й облікової категорії, а також обґрунтування класифікаційних ознак створюють підґрунтя для підвищення ефективності бухгалтерського обліку таких активів» [5, с. 274].

О. Бондаренко та А. Тітаренко вважають, що запаси – це «узагальнене поняття, яке включає в себе і матеріальні ресурси, і предмети праці, і засоби праці, і предмети споживання, і товари. Тобто категорія запаси тісно пов'язана з вище переліченими складовими, між ними існує певний зв'язок» [6, с. 66].

Н. Верхоглядова та О. Письменна наголошують, що «запаси є основною складовою – матеріальною частиною ресурсів. Цінності розширюють коло ресурсів нематеріальними складовими. Можливості характеризують ті нематеріальні складові ресурсів, які на даний момент не є цінними, але можуть бути потенційно залученими, а отже, впливають на діяльність суб'єкта господарювання як у даний час, так і в майбутньому» [9, с. 29].

Н. Гудзенко й Ю. Гибало підтримують думку, що у широкому розумінні, «запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються протягом року або операційного циклу (якщо він перевищує рік). Запаси становлять основу продукції, що виготовляється, та сприяють процесу її виготовлення або поліпшують властивості готової продукції» [17, с. 28].

А. Дмитренко та І. Балабась зазначають, що запаси належать до оборотних активів підприємства та повинні відповідати таким ознакам: «бути власністю підприємства; виступати у формі матеріальних активів; мати призначення бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих і торговельних

підприємств); постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими (відновлюватися); перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного нормального операційного циклу» [21, с. 150].

У Словнику сучасних економічних термінів за авторством З. Живко, М. Живко та І. Живко запаси розглядаються, як «ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи під час надання послуг, а також для управління підприємством (сировина й матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо)» [24, с. 121].

Н. Коваль стверджує, що «запаси визначають як наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, й які ще не використовуються» [27, с. 94].

В економічній енциклопедії за авторством С. Мочерного зазначено, що «запаси – це наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які ще не використовуються» [45, с. 583].

Г. Нашкерська запаси трактує як «оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року» [46, с. 208]

Н. Пилипів і М. Борисовський вказують, що «на підприємствах різних галузей економіки запаси є найбільш важливою та значною частиною активів, виробничого капіталу. Вони посідають особливе місце в складі майна, домінуючу позицію в структурі витрат, а тому суттєво впливають на результати господарської діяльності та висвітлення інформації про

фінансовий стан підприємства» [50, с. 303].

О. Подолянчук доходить висновку, що «для цілей обліку запасами є активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці» [58, с. 91].

Л. Федак характеризує запаси підприємства «як ресурси (активи), ті, що в даний момент не використовуються та є власністю підприємства, перебуваючи на складах підприємств, на складах постачальників та на складах споживачів або в інших призначених для цього місцях, утримуються для забезпечення діяльності: виробництва, продажу, перепродажу, а також використовуються для управління підприємством» [107, с. 161].

На законодавчому рівні визначення терміну «запаси» декларується в НП(С)БО 9 «Запаси» [64], НП(С)БОДС 123 «Запаси» [68] і в МСБО 2 «Запаси» [44] – таблиця 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення терміну «запаси» в законодавстві України

НП(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Запаси це – активи, які:		
«утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності» [64]	«утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності» [68]	«утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу» [44]
«перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва» [64]	«перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання» [68]	«перебувають у процесі виробництва для такого продажу» [44] або
«утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [64]	«перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору» [68]	«існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг» [44]

У ст. 14.1.128 Податкового кодексу України наводиться визначення запасів лише для гірничих підприємств, як активів, «вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником - суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням як товару, та які складаються з: сировини, призначеної для обслуговування іншого, ніж класифіковане в секції В КВЕД ДК 009:2010, виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готової продукції, що виготовлена на гірничому підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, що призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або нормативно-правовим актом» [53].

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що «в економічній літературі класифікація за певними ознаками розглядається як інструмент аналізу: чим більше класифікаційних ознак, тим більше можливостей здійснити глибокий, всебічний аналіз об'єкта дослідження. Питання класифікації запасів розроблено досить повно і в економіці підприємства, і в статистиці, і в теорії бухгалтерського обліку» [1, с. 105]. Проте, розмаїття класифікацій запасів не завжди є позитивним, адже розпорошення ознак призводить до плутанини і штучного розширення номенклатурних одиниць.

У додатку А представлено узагальнення 37 різних ознак класифікації запасів із 25 літературних джерел.

На законодавчому рівні передбачено класифікацію запасів і в НП(С)БО 9 «Запаси» [64], і в НП(С)БОДС 123 «Запаси» [68], і в МСБО 2 «Запаси» [44] – таблиця 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація запасів у законодавстві України

НП(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:		
«сировину, 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» [64]	«сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору» [68]	«товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродаж» [44]
«незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу» [64]	«готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу» [68]	
«готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом» [64]	«матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо» [68]	
товари у вигляді матеріальних цінностей, котрі придбані (отримані) й утримуються підприємством із метою їх подальшого продажу	«активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо)» [68]	«готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі
«малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року» [64]	«малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року» [68]	

НП(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БОДС 123 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:		
поточні біологічні активи, за умови їх оцінки за НП(С)БО 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція та продукція лісового господарства після її первісного визнання	поточні біологічні активи, за умови їх оцінки за НП(С)БОДС 123 «Запаси», а також сільськогосподарську продукцію та продукцію лісового господарства науково-дослідних закладів опісля її первісного визнання	виробництва» [44]

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [69] передбачено існування таких видів запасів, як: виробничі запаси; поточні біологічні активи; малоцінні та швидкозношувані предмети; виробництво; брак у виробництві; напівфабрикати; готова продукція; продукція сільськогосподарського виробництва; товари.

Отже, передумовою ефективного управління запасами є їх належним чином обґрунтована класифікація, котра відображаючи закономірності розвитку змісту запасів, розкриває існуючі у системі управління зв'язки для цілей обліку, аналізу й контролю та дозволяє впорядкувати інформаційні потоки щодо наявності, стану і руху запасів.

1.2. Теоретичні засади формування обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами

Правильно організований облік запасів, як складової матеріальних витрат, посідає важливе місце не тільки в системі обліково-аналітичного забезпечення, а й у системи управління суб'єктами підприємництва. Від належної організації обліку запасів залежить об'єктивність і точність показників фінансової звітності та фінансовий результат і прибуток діяльності.

О. Гадзевич і Т. Шпатиковська до необхідних передумов правильної організації обліку запасів відносять: раціональну організацію складського господарства; розробку номенклатури запасів; наявність інструкції щодо

обліку виробничих запасів; правильне групування (класифікацію) запасів; розробку норм витрачання запасів [13, с. 345].

Основними завданнями обліку запасів І. Бержанір, Т. Демченко й А. Кістол визначають: «контроль за виконанням плану матеріально-технічного забезпечення; відображення витрат на закупівлю й транспортування запасів (матеріалів), результатів постачання; виявлення відхилень від планової собівартості придбаних матеріалів; контроль за залишками і рухом матеріалів на складах наявністю і рухом матеріалів в процесів їх заготівлі; спостереження за станом складських запасів, за відповідністю їх нормативам, контроль за їх зберіганням; контроль за лімітом відпуску матеріалів на виробничі потреби, витрати і списуванням їх вартості у витрати виробництва; контроль за дотриманням норм; правильний розподіл матеріалів за об'єктами калькуляцій; виявлення непотрібних матеріалів, що підлягають реалізації» [3, с. 164-165].

О. Височан до основних завдань обліку запасів відносить: «повне та своєчасне первинне документування, відображення операцій із руху запасів на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах та звітності; виявлення і належне відображення в бухгалтерському обліку всіх витрат, пов'язаних із придбанням (отриманням) і транспортуванням запасів, установлення первісної вартості залежно від способу їх надходження до організації; контроль оприбуткування запасів за джерелами отримання та їх наявністю за місцями зберігання і на всіх стадіях подальшого руху; раціональна оцінка запасів з урахуванням законодавчих норм та встановлених організацією правил; розрахунок та відображення в обліку вартості списаних із балансу запасів, а також установлення їх залишків за рахунками, статтями бюджету і напрямками використання; контроль над цільовим використанням запасів, отриманих як благодійна допомога і на виконання окремих проектів» [10, с. 102].

І. Гужавіна основним завданням обліку запасів на підприємствах вважає ефективне управління ними, спрямоване насамперед на розширення

обсягів продажів [18].

І. Садовська зазначає, що основні завдання обліку запасів полягають в своєчасному документуванні операцій із руху запасів, оцінці запасів при їх надходженні і вибутті, періодичному уточненні вартості залишків на складах і в незавершеному виробництві, проведенні періодичних інвентаризацій із метою виявлення непотрібних і тих, що втратили цінність, контролі за цільовим використанням і збереженістю запасів [96, с. 138].

Д. Шкура до завдань обліку запасів відносить: «забезпечення точності оцінки запасів на будь-яку дату; періодичне уточнення вартості виробничих запасів; проведення інвентаризацій матеріальних цінностей з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність; точність оцінки спожитих та реалізованих матеріалів; своєчасне документування операцій, пов'язаних із рухом матеріалів та їх залишків» [116].

На наш погляд, основні завдання обліку запасів включають:

- фіксацію наявності запасів, що передбачає документальне і реальне визначення їх кількості на складах із використанням методів інвентаризації (періодична інвентаризація або постійний інвентарний облік);
- визначення вартості, що допомагає правильно визначити фінансовий результат діяльності підприємства із використанням різних методів оцінки запасів;
- класифікацію запасів за різними ознаками, що дозволяє ефективніше управляти ними та використовувати ефективні стратегії адаптувавши їх для різних категорій;
- мінімізацію витрат через моніторинг та оптимізацію рівня запасів для уникнення непотрібних витрат на зберігання й управління ними, але забезпечуючи оптимальний рівень для забезпечення неперервного виробничого процесу без перевищення потреб;
- управління обіговими коштами через їх зменшення у запасах і

звільнення коштів для інших потреб;

- аналіз ризиків, пов'язаних із змінами цін та несподіваними змінами в попиті для вчасної адаптації стратегії управління запасами;
- забезпечення відповідності якісних характеристик запасів, що важливе для уникнення втрат та забезпечення якісного виробництва продукції.

Важливою передумовою обліку запасів є їх оцінка, котра безпосередньо впливає на алгоритм визначення собівартості продукції. В Україні оптимальним є використання безперервної системи обліку запасів, оскільки «вона забезпечує контроль за операціями руху ТМЦ, сигналізує про необхідність нових замовлень матеріалів на поповнення запасів, формує інформацію про оптимальний обсяг замовлення. Система безперервного обліку дає змогу постійно здійснювати моніторинг за товарно-матеріальними цінностями на підприємстві» [3, с. 166].

Слушною є думка, що «саме від оцінки запасів буде залежати подальше відображення інформації про даний об'єкт в обліку та звітності. Таким чином оцінка запасів має надзвичайно важливе значення в обліковому процесі підприємства» [117, с. 213].

«Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації. Навколо цих питань серед науковців велося багато дискусій, у результаті чого були сформовані різні методи оцінки запасів» [3, с. 166].

Законодавчо передбачено проводити оцінку запасів:

- при їх надходженні (первісна вартість запасів) – таблиця 1.4;
- при їх вибутті (оцінка вибуття) – таблиця 1.5;
- на дату балансу.

Таблиця 1.4

Варіанти оцінки запасів при їх надходженні

Напря́м	Оці́нка
Придбані за плату (п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»)	Собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: • «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та знижок, наданих постачальником (продавцем)» [64]; • суми ввізного мита; • суми непрямих податків при придбанні запасів, що не відшкодовуються підприємству; • транспортно-заготівельні витрати «(затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)» [64]; • «інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів» [64]
Виготовляються власними силами	Виробнича собівартість, що формується згідно НП(С)БО 16 «Витрати»
Внесені до статутного капіталу підприємства	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість із урахуванням витрат у п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»
Одержані підприємством безоплатно	Справедлива вартість із урахуванням витрат, що передбачені п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»
Придбані у результаті обміну на подібні запаси	Балансова вартість переданих запасів. «Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду» [64]
Придбані в обмін на неподібні запаси	Справедлива вартість отриманих запасів

У разі, «якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості» [64]. Первісна вартість запасів в обліку не змінюється, окрім випадків прямо передбачених НП(С)БО 9 «Запаси».

Належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені), тобто не включаються до первісної вартості запасів:

- понаднормові втрати та нестачі запасів;
- витрати на зберігання, крім необхідних у виробничому процесі перед слідуючим етапом виробництва;
- фінансові витрати (за винятком тих, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів згідно із НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- витрати на продаж;
- «загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [64].

Одиницею обліку запасів є їх однорідна група (вид) або найменування.

Обов'язковою умовою надходження запасів є їх оприбуткування за кількістю та якістю. «Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів у бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі» [113, с. 387].

Облік запасів на складах здійснюється завідуючим, котрий є матеріально-відповідальною особою. З ним укладають типовий договір про повну матеріальну відповідальність.

О. Гадзевич і Т. Шпатикувська абсолютно обґрунтовано зазначають, що «вибір правильного методу вибуття запасів є важливим чинником для діяльності підприємства та повноцінного використання його виробничої потужності. Адже правильний вибір методу впливає на головний результат підприємства – отримання прибутку. Метод, яким відпускаються запаси у виробництво має бути зазначений в Наказі про облікову політику, і не має ні в якому разі суперечити діяльності підприємства» [13, с. 346].

При відпуску запасів у виробництво, зі виробництва, продаж й іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним із методів, що наведені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Варіанти оцінки запасів при їх вибутті

Напря́м	Оці́нка
Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів	Запаси, що відпускаються й послуги, що виконуються для спеціальних проєктів і замовлень та запаси, що не замінюють одне одного
Середньозважена собівартість	Проводиться «щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього місяця і одержаних у звітному місяці запасів» [64]
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Базується «на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів» [64]
Нормативні затрати	Полягає «у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості» [64]
Ціни продажу	Заснована «на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажної (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів» [64]

У НП(С)БО 9 «Запаси» передбачено, що для «всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів» [64].

«Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання» [64].

У бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою із двох оцінок – або за первісною вартістю, або за чистою вартістю реалізації.

За чистою вартістю реалізації запаси відображаються, якщо їх ціна на дату балансу знизилась або вони застаріли, зіпсовані, або іншим чином втратили свою первісно очікувану економічну вигоду.

З 07.10.2022 р. у НП(С)БО 9 «Запаси» п. 25 і 26 викладено в такій новій редакції:

- «перегляд первісної вартості матеріалів та інших допоміжних матеріалів, що призначені для виробництва продукції, і її коригування до рівня чистої вартості реалізації не проводиться, якщо очікується, що готову продукцію, виготовлену з них, буде реалізовано не нижче собівартості» [64];
- «матеріали відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо зниження ринкових цін на них призведе до того, що собівартість готової продукції перевищить чисту вартість реалізації» [64];
- «чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і продаж» [64].

Сума, «на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума

зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду» [64].

«Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів» [64].

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» [69] задекларовано використання класу 2 «Запаси», рахунки якого «призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів» [69] – таблиця 1.6.

Таблиця 1.6

Рахунки обліку операцій із запасами та їх призначення

Рахунок	Призначення	Субрахунки
20 «Виробничі запаси»	Призначено для «узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва» [69]	201 «Сировина й матеріали»
		202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»
		203 «Паливо»
		204 «Тара й тарні матеріали»
		205 «Будівельні матеріали»
		206 «Матеріали, передані в переробку»
		207 «Запасні частини»
		208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
		209 «Інші матеріали»
21 «Поточні біологічні активи»	Призначено для «обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби,	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, що оцінені за справедливою вартістю»
		212 «Поточні біологічні активи тваринництва, що оцінені за справедливою вартістю»
		213 «Поточні біологічні активи тваринництва, що оцінені за

Рахунок	Призначення	Субрахунки
	вибракуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо» [69]	первісною вартістю»
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Призначено для «обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів» [69]	«До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо» [69]
23 «Виробництво»	Призначений для узагальнення інформації щодо витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). Використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:	на виробництво продукції промислових і сільськогосподарських підприємств
		підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт
		підприємств транспорту й зв'язку на надання послуг
		науково-дослідних підприємств на виконання конструкторських і науково-дослідних робіт
		підприємств громадського харчування при випуску власної продукції
		«дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів; підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню» [69]

Рахунок	Призначення	Субрахунки
		інших підприємств й організацій допоміжних (підсобних) виробництв
24 «Брак у виробництві»	Призначено для обліку й узагальнення інформації щодо втрат від браку у виробництві	Брак у виробництві – «продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення» [69]
25 «Напівфабрикати»	Призначений для обліку й узагальнення інформації стосовно наявності і руху напівфабрикатів власного виробництва	Напівфабрикати – «продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування» [69]
26 «Готова продукція»	Призначено для узагальнення інформації щодо наявності й руху готової продукції підприємства	Готова продукція – «продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам» [69]
27 «Продукція сільсько-господарського виробництва»	Призначено для обліку й узагальнення інформації щодо наявності й руху сільськогосподарської продукції	Продукція, одержана від «власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо)» [69]
		Продукція, що призначена для виробництва кормів у кормоцехах або для споживання в тваринницьких підрозділах як корми
		Продукцію, що «вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при

Рахунок	Призначення	Субрахунки
		доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій» [69]
		Насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, що призначені для закладання й ремонту власних насаджень
28 «Товари»	Ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, котрі надійшли з метою продажу. В основному використовують збутові, заготівельні й торгові підприємства і організації та підприємства громадського харчування	281 «Товари на складі»
		282 «Товари в торгівлі»
		283 «Товари на комісії»
		284 «Тара під товарами»
		285 «Торгова націнка»
		286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Дані відображені дані «систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку, на підприємстві повинні бути чітко визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії» [113, с. 387].

Порядок відображення в обліку операцій із запасами за дебетом і кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку наведено в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7

Порядок відображення в обліку операцій із запасами

Рахунок	Відображення	
	Дебет	Кредит
20 «Виробничі запаси»	Надходження запасів на підприємство та їх дооцінка	Витрачання на виробництво (будівництво, експлуатацію), переробку, уцінка, відпуск (передачу) на сторону тощо
21 «Поточні біологічні активи»	Надходження (оприбуткування) «зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі)	Вибуття поточних біологічних активів унаслідок їх передачі у переробку, на продаж, безоплатної передачі тощо

Рахунок	Відображення	
	Дебет	Кредит
	поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин» [69]	
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Відображаються «за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети» [69]	Відображаються «за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів» [69]
23 «Виробництво»	«Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин» [69]	Вартість «фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг)» [69]
24 «Брак у виробництві»	Витрати «через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень» [69]	Суми, «що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції» [69]
25 «Напівфабрикати»	Надходження (створених) напівфабрикатів	Вибуття напівфабрикатів «унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу» [69]
26 «Готова продукція»	Надходження готової продукції «власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю» [69]	Собівартість реалізованої готової продукції, що визначається за встановленими методами оцінки вибуття запасів

Рахунок	Відображення	
	Дебет	Кредит
27 «Продукція сільсько-господарського виробництва»	Надходження сільськогосподарської продукції	Вибуття сільськогосподарської продукції шляхом продажу, безоплатної передачі тощо
28 «Товари»	На субрахунках 281, 282, 283, 284 – збільшення товарів та їх вартості	На субрахунках 281, 282, 283, 284 – зменшення товарів та їх вартості
	За субрахунком 285 – зменшення (списання) торгових націнок	За субрахунком 285 – збільшення суми торгових націнок

Додаток 3 до Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів» [62] містить повний перелік кореспонденції рахунків обліку операцій із запасами, зокрема щодо їх надходження, переоцінки, вибуття та позабалансового обліку.

Бухгалтерський облік має надавати повну інформацію про залишки, надходження і витрачання запасів на складах, що є важливим у забезпеченні збереження власності суб'єктів підприємництва. Документальне оформлення наявності, надходження і витрачання матеріальних цінностей є доволі відповідальним процесом, що повинен сформувати інформацію для обліку, контролю й оперативного управління рухом запасів.

Господарські операції із запасами відображаються у бухгалтерському обліку методом їх безперервного та суцільного документування. «Документування – це спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах. Це початок і основа облікового процесу, без якого бухгалтерський облік неможливий. Кожна господарська операція щодо руху виробничих запасів фіксується за допомогою документів, заповнених з дотриманням певних вимог, що надають їм юридичної сили» [54].

Від якості документального оформлення залежить повнота й достовірність показників обліку і звітності. Відповідальність за несвоєчасність складання первинних документів і регістрів обліку, а також достовірність відображеної в них інформації несуть особи, котрі склали й

підписали ці документи.

«Від правильно організованого документування господарських засобів залежить правильність списання вартості запасів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності, існують типові первинні документи з обліку руху запасів. Проте, головний бухгалтер на свій розсуд повинен визначитися з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючи розміри та специфіку підприємства (матеріальне виробництво, будівництво, транспорт тощо). Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних запасів» [3, с. 165].

Первинні документи з обліку запасів можна згрупувати так:

- документи з надходження та оприбуткування запасів;
- документи із внутрішнього переміщення і складського обліку запасів;
- документи з відпуску (списання) запасів (таблиця 1.8).

Таблиця 1.8

Перелік типових форм з обліку запасів

Форма	Назва
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-7	Акт про приймання матеріалів
М-8	Лімітно-забірна картка
М-9	Лімітно-забірна картка
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-12	Картка № _____ складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр № _____ приймання-здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-16	Матеріальний ярлик
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис № _____
М-23	Акт № _____ про витрату давальницьких матеріалів
М-28	Лімітно-забірна картка № _____
М-28а	Лімітно-забірна картка № _____

Документальне оформлення надходження запасів є доволі складним процесом, адже структура документообороту повинна забезпечувати оперативність отримання необхідної інформації як для їх обліку, так і для якісного управління наявністю запасів. Від правильності документального оформлення операцій із надходження запасів залежить правильність віднесення їх вартості до витрат виробництва та реальність оцінки незавершеного виробництва, а також відображення інформації про запаси у фінансовій звітності. У таблиці 1.9 наведено порядок документального оформлення операцій із придбання запасів.

Таблиця 1.9

Порядок документального оформлення операцій із придбання запасів

Документ	Порядок застосування
Договір	Укладається між постачальником і покупцем чим засвідчується попередня домовленість між сторонами
Рахунок-фактура	Випишує постачальник та виставляє його покупцю
Платіжне доручення	На підставі рахунка-фактури покупець сплачує за запаси
Банківська виписка	На її підставі контролюється проведення банком оплати
Прибуткова накладна (фінансовий документ)	При надходженні запасів «у супроводі копії видаткової накладної постачальника у покупця випишується прибуткова накладна» [54]
Прибутковий ордер (складський документ)	Оформлюється першочергово в натуральному вимірі, а лише потім у грошовому еквіваленті
Картка складського обліку	Застосовується для оперативного обліку руху запасів та відкривається на кожне найменування

Відпуск запасів зі складів може здійснюватись за такими напрямками: відпуск на виробництво та на загальновиробничі потреби; списання через невідповідності запасів критеріям визнання активом; відпуск для задоволення потреб відділу збуту та адміністративних потреб; безоплатна передача; реалізація на сторону; обмін на подібні й неподібні активи; списання через втрати; інші напрями (таблиця 1.10).

Таблиця 1.10

Порядок документального оформлення операцій із вибуття запасів

Документ	Порядок застосування
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Для «внутрішнього переміщення запасів, їх відпуску виробничим підрозділам та іншим структурним підрозділам підприємства, що розташовані на іншій, ніж підрозділ, що їх відпускає, території» [62]
Лімітно-забірні картки	Для «оформлення вибуття запасів, відпуск у виробництво яких здійснюється на основі встановлених лімітів» [62]
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Відпуск матеріалів при їх заміні або понад встановлений ліміт, але оформлюється лише за дозволом керівника або осіб, на те уповноважених
Товарно-транспортна накладна	Вибуття запасів для реалізації, окрім товарів у роздрібній торгівлі. Документ «виписує уповноважена особа на основі господарського договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої особи» [62]
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	
Товарний звіт матеріально відповідальної особи	Вибуття проданих товарів за готівку
Акт про реалізацію готових виробів	Вибуття готової продукції з підприємств ресторанного господарства
Реєстр реалізованих товарів	Продаж прийнятих на комісію товарів
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Вибуття запасів безоплатно
Товарно-транспортна накладна	

«На підприємствах кожна група запасів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Для раціонального обліку запасів, який би сприяв оперативній роботі, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити деталізоване групування запасів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Матеріали поділяються на групи, а кожна група поділяється на підгрупи. У межах кожної підгрупи матеріали в свою чергу групуються за профілем, маркою, сортом, а потім за розміром та ін. з обліком матеріалів. Цим шифром користуються також в аналітичному обліку» [96, с. 141].

Порядок аналітичного обліку операцій із запасами узагальнено в таблиці 1.11.

Таблиця 1.11

Порядок аналітичного обліку операцій із запасами

Рахунок	Аналітичний облік
20 «Виробничі запаси»	«Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами» [69]
	«Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо)» [69]
	«Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті» [69]
21 «Поточні біологічні активи»	Ведеться за видами чи культурами поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, овочевих, технічних тощо)
	Ведеться за видами чи групами поточних активів тваринництва (тварини на відгодівлі, молодняк тварин на вирощуванні, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, звірі, птиця, кролі, сім'ї бджіл тощо)
	Ведеться за видами чи групами поточних біологічних активів тваринництва
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Ведеться за видами предметів за однорідними групами, що встановлені виходячи з потреб підприємства
23 «Виробництво»	Ведеться за видами виробництв, за видами або групами продукції, що виробляється, за статтями витрат і
	«На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності» [69]
24 «Брак у виробництві»	Ведеться за видами виробництва
25 «Напівфабрикати»	Ведеться за видами напівфабрикатів, що визначені виходячи із потреб підприємства
26 «Готова продукція»	Ведеться за видами готової продукції
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	Ведеться за видами продукції
28 «Товари»	Ведеться за підприємствами (особами)-комісіонерами та видами товарів

Для обліку запасів Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку» [63] передбачено:

- Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси»,

21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»;

- Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»;
- Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А – аналітичні дані до рахунка 28 «Товари»;
- Відомість аналітичного обліку запасів – 5.1.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) для відображення інформації про запаси передбачено рядок 1100 «Запаси» і 1110 «Поточні біологічні активи» у розділі II «Оборотні активи».

У примітках до фінансової звітності у частині обліку запасів наводиться інформація про:

- балансову (облікову) вартість запасів за окремими класифікаційними групами;
- балансову (облікову) вартість запасів, що відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, що передані на комісію, в переробку, в заставу;
- методи оцінки запасів;
- суми запасів, що визнані витратами протягом періоду;
- суми часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх

реалізації, визнані витратами за п. 27 НП(С)БО 9 «Запаси»;

- суми збільшення чистої вартості реалізації, за якою проводилась оцінка запасів за п. 28 НП(С)БО 9 «Запаси».

1.3. Мета, завдання та основні напрямки внутрішнього контролю операцій із запасами

Формування якісного обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами можливе лише за умови здійснення регулярного внутрішнього контролю. Проте, в Україні питання організації внутрішнього контролю на законодавчому рівні підприємствами приватного сектору не врегульовано.

Внутрішній контроль – це «процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного» [110, с. 13].

Якісна перевірка правильності ведення обліку надходження, руху, збереження та використання запасів, «їх документальне оформлення та своєчасне відображення у фінансовій звітності допомагає вчасно виявити загрози фінансовій безпеці підприємства. Важливою умовою якісного внутрішнього контролю є проведення аналізу та планування запасів підприємства для прийняття подальших ефективних управлінських рішень» [42, с. 65].

Метою внутрішнього контролю запасів є встановлення законності, доцільності і достовірності здійснення операцій із запасами, правильності відображення їх в бухгалтерському обліку та своєчасності виявлення й упередження загроз фінансовій безпеці підприємства.

При цьому, Н. Бондаренко і Г. Сімон стверджують, що «за ефективної взаємодії всіх елементів організації внутрішнього контролю він досягне своєї головної мети – забезпечить достовірні дані в процесі бухгалтерського обліку запасів підприємства, повноту і своєчасність відображення господарських операцій в облікових регістрах та правильність ведення обліку відповідно до прийнятої облікової політики підприємства» [4, с. 100].

Л. Кулаковська та Ю. Піча основною метою внутрішнього контролю операцій із запасами вважають «об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих чинників і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління» [32, с. 135].

М. Ступінська метою контролю операцій із запасами визначає «встановлення достовірності первинних даних, їх наявності і руху виробничих запасів; повноти і своєчасності відображення первинних даних у первинних документах і облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишків записів у звітності господарюючого суб'єкта» [103, с. 85].

Стосовно завдань внутрішнього контролю операцій із запасами також немає єдності у науковців.

Так, Н. Бондаренко і Г. Сімон до основних завдань контролю операцій із запасами відносять «встановлення законності, правильності і доцільності їх придбання, оприбутковування, зберігання і витрачання в процесі виробничої діяльності; виявлення фактів їх нераціонального використання, розтрат, недостач і розкрадань; виявлення зайвих і невикористовуваних на даному підприємстві вказаних запасів (неліквідів); визначення втрат, зумовлених природними чинниками встановлення причин і посадових осіб, винних у допущених недостачах і недоцільному використанні товарно-матеріальних цінностей» [4, с. 97].

Т. Меліхова та І. Федоров завданнями проведення внутрішнього контролю запасів вважають: проведення аналізу та планування запасів – для прийняття ефективних управлінських рішень; «для своєчасного виявлення загроз фінансової безпеки підприємства: перевірка правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду, перевірка правильності оформлення первинних документів, перевірка правильності класифікації

виробничих запасів, перевірка правильності оцінки використання запасів, перевірка правильності ведення обліку виробничих запасів, перевірка правильності визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду» [42, с. 65].

І. Садовська до основних завдань контролю запасів включає: «забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів; контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереження у містах зберігання і на всіх стадіях обробки; забезпечення відповідності складських запасів нормативам; достовірна оцінка запасів; рахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків; відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку тощо» [96, с. 140].

М. Ступінська встановлює такі основні завдання контролю операцій із запасами: «перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів; встановлення законності проведених операцій з запасами; визначення правильності віднесення витрат до складу собівартості по виробництву і реалізації продукції; перевірка дотримання норм витрат матеріалів, сировини і палива; перевірка правильності і ефективності використання матеріальних ресурсів; перевірка нормативів запасів; перевірка дотримання правил витрачання запасів; оцінка системи внутрішнього контролю за використанням запасів у виробництві; перевірка правильності реалізації надлишків запасів; перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктах калькуляції витрат; визначення правильності синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції, які включаються у собівартість; перевірка дотримання підприємствами податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції; оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій з запасами в бухгалтерському обліку і звітності» [103, с. 85].

Ми вважаємо, що основні завдання внутрішнього контролю операцій із

запасами включають:

- визначення потреби в запасах (внутрішній контролер повинен забезпечити регулярне визначення потреби в запасах на основі прогнозування попиту, аналізу історичних даних та інших факторів);
- перевірка порядку документального оформлення операцій із запасами (перевіряється правильність оформлення документів при закупівлі запасів, їх прийманні та зберіганні, а також контролюється якість запасів);
- перевірка правильності зберігання запасів (перевіряється належність умов зберігання запасів та достовірність їх залишків);
- контроль за порядком використання запасів (здійснюється перевірка усіх напрямків використання запасів, включаючи порядок їх видачі та раціональності витрачання);
- оцінка ефективності управління запасами (оцінюється ефективність управління запасами шляхом аналізу оборотності запасів);
- розробка та впровадження політики управління запасами має враховувати потреби підприємства, його можливості та ризики, а також ймовірні збитки від неправильного управління запасами тощо.

Джерелами контролю операцій із запасами є: договори, укладені між постачальником запасів і споживачем; наказ про облікову політику підприємства; первинні документи стосовно обліку матеріальних цінностей; книги складського обліку; інвентаризаційні описи; облікові реєстри та внутрішні реєстри; Головна книга; фінансова, управлінська та статистична звітність тощо.

Планування внутрішнього контролю запасів доцільно проводити в декілька етапів: ознайомлення з процесами документування та веденням обліку запасів, а також з порядком аналізу й планування запасів; перевірка операцій із запасами для своєчасного виявлення потенційних загроз фінансовій безпеці підприємства; надання рекомендацій для прийняття

якісних та ефективних управлінських рішень. Планування внутрішнього контролю передбачає представлення плану (таблиця 1.12) та програми (таблиця 1.13) перевірки операцій із запасами.

Таблиця 1.12

План внутрішнього контролю операцій із запасами [на основі 42, с. 63]

Етап	Процедури	Виконавець	Терміни
Попередній	Ознайомлення з процесом документування та порядком веденням обліку запасів	Хлистун Тетяна	01.11.2023 р.- 03.11.2023 р.
	Аналіз запасів за визначеними ознаками		04.11.2023 р.
	Ознайомлення з порядком планування запасів		05.11.2023 р.
Основний	Перевірка правильності визначення залишку запасів на початок періоду	Хлистун Тетяна	06.11.2023 р.- 07.11.2023 р.
	Перевірка правильності класифікації запасів		08.11.2023 р.- 09.11.2023 р.
	Перевірка правильності оцінки запасів		10.11.2023 р.
	Перевірка правильності оформлення первинних документів		11.11.2023 р.- 15.11.2023 р.
	Перевірка правильності ведення аналітичного і синтетичного обліку запасів		16.11.2023 р.- 20.11.2023 р.
	Перевірка правильності визначення залишку запасів на кінець періоду		21.11.2023 р.- 22.11.2023 р.
Заключний	Надання рекомендацій за результатами внутрішнього контролю	Хлистун Тетяна	23.11.2023 р.- 25.11.2023 р.

Таблиця 1.13

Програма основного етапу внутрішнього контролю операцій із запасами [на основі 42, с. 64]

Процедури контролю	Мета	Напрямок контрольно-перевірочних дій	Джерела інформації
Перевірка правильності визначення залишку запасів на початок періоду	Впевнитись у відповідності залишку запасів на початок періоду	Порівняння даних Головної книги з даними Журналу 5 і 5А та даних Балансу із даними Головної книги	Баланс, Головна книга, Журнал 5 і 5А
Перевірка правильності класифікації запасів	Впевнитись у правильності класифікації запасів	Перевірка правильності класифікації запасів згідно НП(С)БО 9 «Запаси»	Наказ про облікову політику, накладні, Головна книга, Баланс
Перевірка правильності оцінки запасів	Переконатись у правильності оцінки запасів	Перевірка порядку оцінки запасів (первісна оцінка, оцінка при	Картки складського обліку, лімітно-

Процедури контролю	Мета	Напрямок контрольно-перевірочних дій	Джерела інформації
	при їх надходженні та використанні	вибутті, оцінка на дату балансу)	забірні картки, вимоги
Перевірка правильності оформлення первинних документів	Впевнитись у правильності оформлення первинних документів	Перевірка первинних документів із надходження запасів; перевірка первинних документів із складського обліку; перевірка первинних документів з відпуску запасів	Накладні, товарно-транспортні накладні, накладні на відпуск (внутрішнє переміщення), лімітно-забірні картки, вимоги, картки складського обліку
Перевірка правильності ведення аналітичного і синтетичного обліку запасів	Переконались у правильності здійсненої кореспонденції рахунків з обліку запасів	Перевірка належності використання рахунків обліку та кореспонденції рахунків при обліку запасів	Накладні, Журнал 5 і 5А, Головна книга, довідки бухгалтерії
Перевірка правильності визначення залишку запасів на кінець періоду	Впевнитись у відповідності залишку запасів на кінець даним обліку	Порівняння даних Головної книги з даними Журналу 5 і 5А та даних Балансу із даними Головної книги	Баланс, Головна книга, Журнал 5 і 5А

План і програма внутрішнього контролю запасів є документами організаційно-методологічного характеру та складаються з чіткого переліку контрольно-перевірочних дій на визначених етапах, встановлених термінів їх виконання із призначенням відповідальних за проведення перевірки осіб.

Внутрішньому контролю «властиві такі методичні прийоми, як органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні. Ця система методичних прийомів контролю конкретизується процедурами перевірки, пов'язаними з інвентаризацією матеріальних цінностей, контрольними замірами і контрольними запусками використання матеріалів на виробництво, суцільним і вибіркоvim спостереженням та службовим розслідуванням [4, с. 98].

При проведенні внутрішнього контролю доцільно ініціювати здійснення суцільної чи вибіркової інвентаризації наявності запасів. Також

перевіряється відповідність фактичної наявності запасів документальним даним обліку за кожним окремим складським приміщенням, а за необхідності – й у підзвіті конкретних осіб.

«Важливим методом дослідження надходження і витрати зі складу запасів є перевірка матеріальних звітів і доданих до них документів та відповідних даних карток складського обліку. Вибірково перевіряється тотожність даних сальдових відомостей на перше число місяця за бухгалтерським обліком із відповідними даними складських карток. При встановленні розбіжностей проводиться поглиблена перевірка зі встановленням причин розбіжностей» [103, с. 86].

При виявленні документів, що «викликають сумнів у їх достовірності, контролер проводить зустрічну перевірку (або запит) та робить звірку розрахунків. Вибірково перевіряється тотожність даних сальдових відомостей на перше число місяця за бухгалтерським обліком із відповідними даними складських карток. У разі встановлення розбіжностей проводиться поглиблена перевірка з установленням причин розбіжностей» [4, с. 99].

Важливим моментом внутрішнього контролю операцій із запасами є перевірка суцільності та безперервності реєстрації даних, оскільки «всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми» [113, с. 387].

При надходженні запасів необхідно перевірити, «чи були вони доставлені в строки, передбачені договором, чи відповідають вони кількісним та якісним характеристикам. Після оприбуткування запасів на склад призначається матеріально-відповідальна особа для запобігання

розкраданню. Визначаються її обов'язки, згідно з якими вона відповідає за збереження майна і в разі виявлення недостач бере на себе матеріальну відповідальність» [4, с. 98].

Внутрішній контролер повинен пересвідчитись, щоб при відпуску запасів у виробництво дотримувались такі вимоги: запаси повинні обліковуватись за обсягом, вагою, масою відповідно до затверджених нормативів витрат на визначений обсяг виробництва; як правило, відпуск запасів повинен відбуватись у межах попередньо визначених лімітів (лімітування здійснюють відділ матеріально-технічного постачання або плановий відділ); із головним бухгалтером мають бути узгоджені списки осіб із зразками їх підписів, котрим надано право зі складів отримувати запаси, а ця інформація повинна бути доведена до відповідних працівників складів. У виробництво передаються зі складів запаси лише представникам цехів і відділів, що офіційно визначені для їх отримання.

Характерні помилки, що зустрічаються під час проведення внутрішнього контролю операцій із запасами узагальнені в таблиці 1.14.

Таблиця 1.14

Характерні помилки в обліку запасів
при здійсненні внутрішнього контролю

Вид помилок	Суть
Помилки під час обліку запасів	Неправильне і несвоєчасне оформлення документів, що підтверджують надходження, витрачання і рух запасів
	Відсутність договорів про матеріальну відповідальність із матеріально відповідальними особами
	Помилки при визначенні первісної вартості та фактичної собівартості запасів
	Відсутність або неналежність аналітичного обліку руху запасів
	Нерегулярність проведення звірки даних руху запасів на складах і в бухгалтерії
	Порушення регулярності або обов'язковості проведення інвентаризації
	На складах зберігаються невикористовувані запаси у великій кількості
	Неправильне списання запасів за видами витрат (на основне і допоміжне виробництво, обслуговуючі підрозділи, непрямі витрати тощо)

Вид помилок	Суть
	При списанні запасів спосіб визначення їх фактичної собівартості відрізняється від задекларованого в Наказі про облікову політику
	Неправильне ведення обліку ПДВ за операціями із запасами
	Інші помилки і порушення в оцінці, обліку й русі запасів
Помилки при документальному оформленні операцій із запасами	Неналежна якість всієї системи документування
	Відсутність довіреностей на отримання окремих товарно-матеріальних цінностей
	Відсутність бухгалтерських довідок при зниженні вартості запасів
	Відсутність внутрішніх прибуткових накладних
Помилки при занесенні інформації про запаси в реєстри обліку	Невідповідність між даними первинних документів і в узагальнюючих реєстрах бухгалтерського обліку
	Порушення відповідності даних синтетичного й аналітичного обліку
	Недотримання вимог щодо обов'язковості заповнення всіх реквізитів первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку

Контроль ефективності використання запасів й формування їх оптимального розміру необхідно здійснювати відповідно із такими принципами: створювати запаси лише тих матеріальних цінностей, що використовуються у виробництві; розмір запасу кожного виду матеріальних цінностей встановлювати виключно з урахуванням середнього використання з урахуванням поточної потреби, підготовчого й гарантійного запасів; організовувати зберігання запасів із використанням сучасних ресурсозберігаючих технологій; запаси мають підлягати маркуванню й етикетуванню та повному їх обліку.

Висновки до розділу 1

Наявність запасів на підприємстві є надважливою умовою для його розвитку, покращення фінансових результатів, підвищення ефективності діяльності та збільшення майбутніх прибутків. Класифікація запасів суб'єкта підприємництва залежить від особливостей організації технологічних процесів, а тому чим більш запасомісткою є діяльність, тим максимально детальнішою вона повинна бути.

Основні питання пов'язані з обліком операцій із запасами регламентуються НП(С)БО 9 «Запаси». Важливим аспектом обліку запасів є їх правильна і достовірна оцінка. Для відображення інформації про операції

із запасами передбачено однойменний другий клас рахунків, який узагальнює інформацію щодо обліку таких запасів: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

Внутрішній контроль запасів є невід'ємною складовою ефективної діяльності підприємства, оскільки його результати впливають на фінансові результати у цілому та витрати і доходи зокрема. Якісно організована система внутрішнього контролю за збереженням і раціональним використанням матеріальних ресурсів має велике значення для управління будь-яким суб'єктом підприємництва загалом. Наведений порядок проведення контрольно-перевірочних дій внутрішніми контролерами за операціями із запасами у розрізі господарських процесів дозволить покращити ефективність діяльності суб'єктів підприємництва.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ

В ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ХІРТА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю «Хірта»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Хірта» (далі – ТОВ «Хірта») керується у своїй діяльності Цивільним та Господарським кодексами України, законами України, іншими нормативними актами та Статутом (додаток А1). Товариство є юридичною особою, має самостійний баланс, поточні та вкладні (депозитні) рахунки в банківських установах, печатку з власним найменуваннями, бланки, торговельну марку, інші реквізити юридичної особи.

Вищим органом ТОВ «Хірта» є Загальні збори учасників, які складаються з учасників або призначених ними представників. Учасники мають кількість голосів, пропорційних розміру їх участі у Статутному капіталі (один голос – один відсоток). Рішення Загальних зборів приймаються більшістю голосів всіх учасників або їх представників. За потреби ТОВ «Хірта» може створити Наглядову раду. Виконавчим органом ТОВ «Хірта», який керує поточною діяльністю, є директор. Він обирається загальними зборами підприємства та діє від його імені на підставі Статуту без довіреності. Статутний капітал підприємства складається з номінальної вартості часток його учасників виражених у національній валюті України.

ТОВ «Хірта» є власником: майна, переданого йому учасниками у власність в якості внеску до статутного капіталу; продукції, що вироблена у результаті ведення господарської діяльності; отриманих доходів а також іншого майна, придбаного з підстав, що не суперечать законодавству. В ТОВ «Хірта» створюється резервний фонд у розмірі 25% статутного

капіталу, що утворюється за рахунок щорічних відрахувань 5% чистого прибутку.

Прибуток ТОВ «Хірта» утворюється із надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці, а також сплати податків та інших обов'язкових платежів, встановлених чинним законодавством України. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається у власності підприємства та розподіляється між його учасниками пропорційно розмірам часток у статутному капіталі та виплачується щоквартально, але не рідше одного разу на рік або за рішення загальних зборів учасників використовується іншими чином. Виплата дивідендів здійснюється у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття рішення про їх виплату, якщо інший строк не встановлений загальними зборами учасників. Збитки, що можуть виникнути в процесі діяльності, покриваються за рахунок коштів резервного фонду.

ТОВ «Хірта» веде бухгалтерський облік, складає і подає статистичну інформацію та адміністративні дані у порядку, встановленому законодавством України.

Згідно Виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань №149925412026 від 17.08.2021р. (додаток Б) на дату проведення дослідження директором ТОВ «Хірта» є Подойнікова Анна В'ячеславівна. ТОВ «Хірта» зареєстроване у Державній службі України (реєстраційний номер 37507880), Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (реєстраційний номер 43995486). Дата та номер запису 1004441070006012111. Код ЄДРПОУ 40341540.

Місцезнаходження ТОВ «Хірта»: Україна, 25015, Кіровоградська область, місто Кропивницький, бульвар Студентський, будинок 22/12, квартира 95.

Основними видами економічної діяльності за КВЕД є:

- 46.71 «Оптова торгівля твердим, рідким, гозоподібним паливом і подібними продуктами (основний);
- 46.12 «діяльність посередників у торгівлі паливом, рудами, металами та промисловими хімічними речовинами»;
- 47.30 «Роздрібна торгівля»;
- 77.11 «Надання в оренду автомобілів і легкових автотранспортних засобів».

Користуючись сервісом моніторингу реєстраційних даних Опендатабот (додаток В) нами з'ясовано, що статутний капітал ТОВ «Хірта» складає 12000,0 грн., а єдиним кінцевим бенефіціарним власником є Подойнікова Анна В'ячеславівна. ТОВ «Хірта» є платником ПДВ з податковим номером 403415411239. За допомогою того ж сервісу Опендатабот нами встановлено, що протягом останніх 5 років підприємство як змінювало адресу і керівника, так і види діяльності. Так, у таблиці 2.1 узагальнено зміни, що відбувались в реєстраційних даних ТОВ «Хірта» за даними сервісу Опендатабот.

Таблиця 2.1

**Історія змін реєстраційних даних ТОВ «Хірта»
за даними сервісу моніторингу Опендатабот**

Дата	Зміна	Було	Стало
25.06.2020р.	Зміна юридичної адреси	25006, Кіровоградська обл., м.Кропивницький, вул. Шевченка, б.41, кв. 44	25015, Кіровоградська область, м. Кропивницький, бул. Студентський, б.22/12, кв.95
	Зміна керівника	Кальченко Владислав Костянтинович	Подойнікова Анна В'ячеславівна
	Зміна виду діяльності	46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин	46.71 Оптова торгівля твердим, рідким, гозоподібним паливом і подібними продуктами
20.06.2020р.	Видалений бенефіціарний власник	Кальченко Владислав Костянтинович	-
27.01.2017р.	Зміна адреси	25006, Кіровоградська обл., Новгородківський район, с. Верблюжка, вул. Гагаріна, б.7	25006, Кіровоградська обл., м.Кропивницький, вул. Шевченка, б.41, кв. 44

Основні показники діяльності за даними сервісу Опендатабот згруповані у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Основні показники фінансової звітності ТОВ «Хірта» за даними сервісу моніторингу Опендатабот

Показник	Роки		
	2022	2021	2020
Дохід	19071900,00	17670600,00	3115100,00
Чистий прибуток	-8100,00	67400,00	42600,00
Активи	752600,00	1065000,00	1292900,00
Зобов’язання	723700,00	960600,00	0,00
Кількість працівників	2	3	0

Електронні інтернет-сервіси на основі відкритих даних також надають можливість перевірити статус підприємства. Одним із них є сервіс YouControl (рис. 2.1).

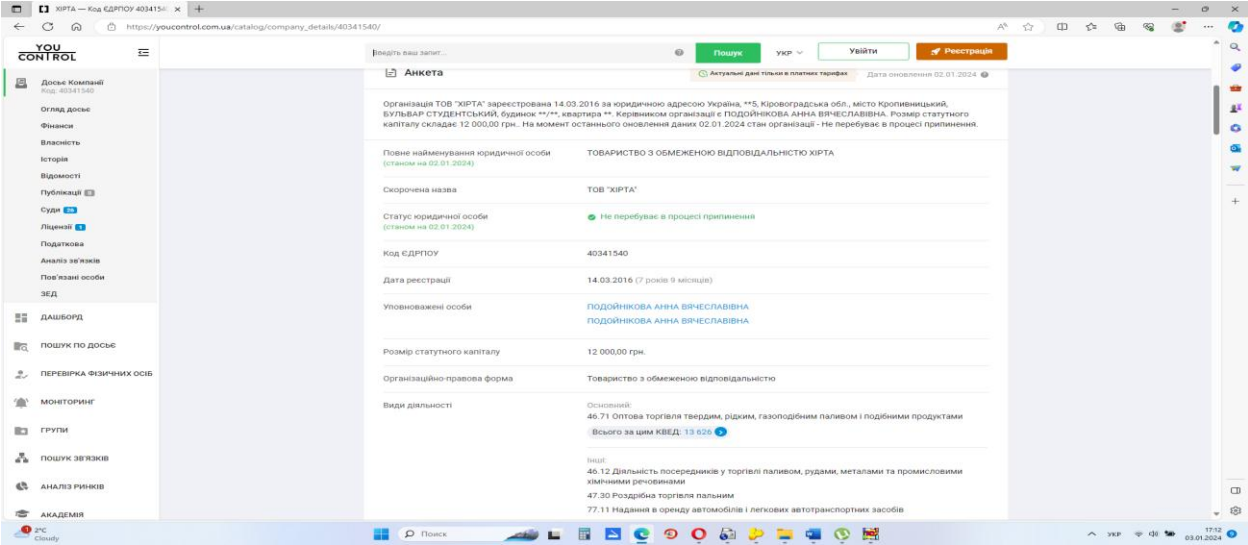


Рис. 2.1. Статус ТОВ «Хірта» за даними інтернет-сервісу YouControl

Слід додати, що ТОВ «Хірта» має Ліцензію на право оптової торгівлі пальним, за відсутності місць оптової торгівлі (додаток Д) №9906114202000425, що видана 22.07.2020р.

ТОВ «Хірта» є суб’єктом малого підприємства, а тому складає та подає до контролюючих органів Фінансову звітність малого підприємства (додаток

Ж, Ж1, Ж2). У таблиці 2.3 представлено аналіз активу балансу досліджуваного підприємства за 2020, 2021 та 2022 роки.

Таблиця 2.3

Аналіз активу Балансу ТОВ «Хірта» за 2020-2022 роки

Стаття	2020р.		2021р.		2022р.		Зміна у 2022 до 2020	Зміна у 2022 до 2021
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %		
Основні засоби			59,1	5,55	59,1	7,85	59,1	0,0
Первісна вартість			59,1		59,1		59,1	0,0
Знос								0,0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги			322,8	30,31	563,3	74,85	563,3	240,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	13,4	1,04	3,2	0,30			-13,4	-3,2
Інша поточна дебіторська заборгованість	534,3	41,33	498,2	46,78			-534,3	-498,2
Гроші та їх еквіваленти	50,2	3,88	99,1	9,31	130,2	17,30	80,0	31,1
Інші оборотні активи	695,0	53,76	82,6	7,76			-695	-82,6
Баланс	1292,9	100,00	1065	100,00	752,6	100,00	-540,3	-312,4

На кінець 2020 року в ТОВ «Хірта» на балансі не було основних засобів. Це пов'язано з тим, що підприємство повністю переорієнтувало свою діяльність у 2020 році. Протягом 2021 року досліджуваним підприємством було придбано об'єктів основних засобів на суму 59,1 тис.грн., що становило 5,55% від валюти балансу. При цьому, ані у 2021 році, ані у 2022 році за придбаними основними засобами не було нараховано знос. У 2022 році їх питома вага у загальній величині балансу підприємства змінилась і становила 7,85%.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги також відсутня на кінець 2020 року. У 2021 році її величина склала 322,8 тис.грн., або 30,31% від загальної величини балансу, а у 2022 році – 563,3 тис.грн., або 74,85%. Отже, зміна даного виду дебіторської

заборгованості у 2022 році у порівнянні з 2020 роком склала 563,3 тис.грн., а відносно 2022 року – 240,5 тис.грн.

Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом у 2020 році становила 13,4 тис.грн., що становило 1,04% від загальної величини балансу, а у 2021 році – 3,2 тис.грн., що становило 0,3%. У 2022 році дана стаття відсутня, а відповідно на зазначені суми спостерігається її зміна у бік зменшення.

Грошові кошти та їх еквіваленти станом на кінець 2020 року у балансі досліджуваного підприємства становили 50,2 тис.грн. (питома вага у валюті балансу становила 3,88%), на кінець 2021 року їх величина збільшилась до 99,1 тис.грн. (питома вага у валюті балансу становила 9,31%), а на кінець 2022 року величина грошових коштів та їх еквівалентів становила взагалі відсутня. Отже, зміна у 2022 році в порівнянні з 2020 роком становила +80,0 тис.грн., а у порівнянні з 2021 роком вона склала +31,1 тис.грн.

Інші оборотні активи на кінець 2020 року становили 695,0 тис.грн., що становило 53,76% від загальної величини балансу підприємства. У 2021 році дана стаття зменшилась і склала 82,6 тис.грн., що склало 7,76% від загальної величини балансу. У 2022 році дана стаття балансу в ТОВ «Хірта» відсутня. Відповідно значення показників у 2022 році змінилось відповідно до їх величини у 2020 та 2021 році.

У таблиці 2.4 представлено аналіз пасиву балансу ТОВ «Хірта» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.4

Аналіз пасиву Балансу ТОВ «Хірта» за 2020-2022 роки

Стаття	2020р.		2021р.		2022р.		Зміна у 2022 до 2020	Зміна у 2022 до 2021
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %		
Зареєстрований (пайовий) капітал	37,0	2,86	37,0	3,47	37,0	4,92	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	52,0	4,02	67,4	6,33	-8,1	-1,08	-60,1	-75,5

Стаття	2020р.		2021р.		2022р.		Зміна у 2022 до 2020	Зміна у 2022 до 2021
	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн.	Питома вага, %		
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1199,1	92,74	960,6	90,20	723,7	96,16	-475,4	-236,9
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	4,8	0,37					-4,8	0
Баланс	1292,9	100,00	1065,0	100,00	752,6	100,00	-540,3	-312,4

Протягом 2020 – 2022 років зареєстрований (пайовий) капітал ТОВ «Хірта» мав незмінне значення і становив 37,0 тис.грн. Проте, його питома вага у загальній величині пасивів досліджуваного підприємства змінювалась. Так, у 2020 році вона становила 2,86%, у 2021 році – 3,47%, а на кінець 2022 року склала 4,92%.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) у 2020 році становив 52,0 тис.грн., що складало 4,02% пасиву балансу ТОВ «Хірта», у 2021 році прибуток підприємства збільшився і становив 67,4 тис.грн. (6,33% від загальної величини пасиву балансу), у 2022 році підприємство отримало збиток у розмірі 8,1 тис.грн. (1,08% валюти балансу). У порівнянні з 2020 роком у 2022 році прибуток підприємства знизився на 60,12 тис.грн., а у порівнянні з 2021 роком – знизився на 75,5 тис.грн.

Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги протягом трьох років займала суттєву питому вагу у валюті балансу ТОВ «Хірта». Так, у 2020 році дана стаття балансу становила 1199,1 тис.грн. (92,74% від загальної величини пасивів підприємства), у 2021 році – 960,6 тис.грн. (або 90,2% валюти балансу), у 2022 році 723,7 тис.грн. (або 96,16% валюти балансу). Величина кредиторської заборгованості за товари, роботи послуги у 2022 році у порівнянні з 2020 роком зменшилась на 475,4 тис.грн., а у порівнянні з 2021 роком – на 236,9 тис.грн.

Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом мала місце лише у 2020 році і становила відповідно 4,8 тис.грн., що складає 0,37% від загальної величини пасиву балансу ТОВ «Хірта».

У таблиці 2.5 представлено аналіз показників доходів та витрат ТОВ «Хірта» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.5

Аналіз доходів і витрат ТОВ «Хірта» за 2020-2022 роки

Стаття	Роки			Зміна у 2022 до 2020	Зміна у 2022 до 2021
	2020р.	2021р.	2022р.		
Чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	3115,1	17670,6	19071,9	15956,8	1401,3
Собівартість реалізованої продукції	3063,1	17217,7	18830,0	15766,9	1612,3
Інші операційні витрати		385,5	250	250	-135,5
Фінансовий результат до оподаткування	52,0	67,4	-8,1	-60,1	-75,5
Податок на прибуток	9,4			-9,4	0
Чистий прибуток (збиток)	42,6	67,4	-8,1	-50,7	-75,5

Згідно даних таблиці 2.5 чистий дохід від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг у 2020 році становив 3115,1 тис.грн., у 2021 році – 17670,6 тис.грн., у 2022 році – 19071,9 тис.грн. Як бачимо, спостерігається чітка тенденція до зростання доходності підприємства. Так, у 2022 році у порівнянні з 2020 роком даний вид доходу збільшився на 15956,8 тис.грн., а у порівнянні з 2021 роком – на 1401,3 тис.грн. Звісно, що збільшення доходності тягне за собою і збільшення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). У 2020 році собівартість становила 3063,1 тис.грн., у 2021 році – 17217,7 тис.грн., у 2022 році – 18830,0 тис.грн. Отже, у 2022 році у порівнянні з 2020 роком собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла на 15766,9 тис.грн., а у порівнянні з 2021 роком – на 1612,3 тис.грн.

Слід додати, що у 2021 та 2022 роках з'явилась така стаття як інші доходи і становила вона відповідно 385,5 тис.грн. і 250,0 тис.грн. При цьому,

у 2022 році інші доходи у порівнянні з 2021 роком зменшились на 135,5 тис.грн.

Проте, не дивлячись за збільшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), в ТОВ «Хірта» протягом 2020-2022 років спостерігається зменшення прибутковості. Так, у 2020 році чистий прибуток після оподаткування становив 42,6 тис.грн., у 2021 році – 67,4 тис.грн., а у 2022 році підприємство отримало збиток у сумі 8,1 тис.грн. Так, у 2022 році прибутковість підприємства зменшилась у порівнянні з 2020 роком на 50,7 тис.грн., а у порівнянні з 2021 роком – 75,5 тис.грн.

Крім проведення аналізу за допомогою абсолютних і відносних показників доцільно проаналізувати звітність підприємства за допомогою коефіцієнтів фінансової стабільності та ліквідності. Так, у таблиці 2.6 представлено індикатори ліквідності та фінансової стійкості, обчислені за 2021-2022 роки.

Таблиця 2.6

Індикатори ліквідності та фінансової стійкості
ТОВ «Хірта» за 2021-2022 роки

Індикатор	Методика розрахунку	Значення показника на кінець:		Нормативні значення	Різниця
		2021р.	2022р.		
Коефіцієнт покриття	оборотні активи / поточні зобов'язання	1,05	0,96	>1	-0,09
Коефіцієнт швидкої ліквідності	оборотні активи (за мінусом запасів) / поточні зобов'язання	1,05	0,96	0,7-1,0	-0,09
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	грошові кошти та їх еквіваленти / поточні зобов'язання	0,10	0,18	0,20-0,35	+0,08
Коефіцієнт автономії	власний капітал / підсумок балансу	0,10	0,04	> 0,5	-0,06
Коефіцієнт фінансової стійкості	власний капітал / загальна сума зобов'язань	0,11	0,04	> 1,0	-0,07

Як видно з даних таблиці 2.6, на кінець 2021 року коефіцієнт покриття (також є назва – коефіцієнт загальної ліквідності) складав 1,05 процентних пункти, а на кінець 2022 року він становив 0,96 процентних пункти. На початок 2022 року його значення було у межах рекомендованого, що вказувало на те, що ТОВ «Хірта» може погасити свої поточні зобов'язання. Проте, негативним явищем є те, що даний коефіцієнт знизився протягом року на 0,09 п.п., а це вказує на зменшення такої здатності.

Абсолютно ідентичним коефіцієнту покриття є коефіцієнт швидкої ліквідності через те, що на підприємстві немає на балансі запасів. На початок 2022 року він становив 1,05 процентних пункти, а на кінець його значення зменшилось на 0,09 п.п. і сягло 0,96 процентних пункти. Цей показник вказує, яку частину поточних зобов'язань, підприємство може погасити за рахунок оборотних активів за умови, якщо запаси будуть неліквідними. Нормативним є значення даного показника в інтервалі 0,7-1,0. В ТОВ «Хірта» коефіцієнт покриття майже перебуває в інтервалі рекомендованого значення, що характеризується як позитивне явище.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує частку короткострокових боргових зобов'язань, що можуть бути погашені за рахунок найбільш ліквідних активів – грошових коштів. Рекомендованим є його значення в інтервалі від 0,20 до 0,35 п.п. Так, в ТОВ «Хірта» на початок 2022 року він становив 0,1 п.п., а на кінець – 0,18 п.п. Отже, ні на початок 2022 року, ні на його кінець значення коефіцієнту абсолютної ліквідності не досягає нормативного значення. Це вказує на неможливість досліджуваного підприємства погасити свої поточні зобов'язання у терміновому порядку.

Коефіцієнт фінансової стійкості вказує на спроможність підприємства залишатись платоспроможним у довгостроковій перспективі. На ТОВ «Хірта» станом на початок 2022 року даний індикатор становив 0,11 п.п., а на кінець 2022 року він зменшився до 0,04 п.п. Рекомендованим є його значення більше одиниці. Це вказує на те, що підприємство може залучати зовнішні джерела фінансування.

Проведений аналіз вказує на відносно стійкий фінансовий стан ТОВ «Хірта». Воно не є залежним від зовнішніх джерел фінансування, хоча має для цього можливості; має змогу відповідати за своїми поточними зобов'язання. ТОВ «Хірта» мало прибуток у 2020 та 2021 роках. Проте у 2022 році отримало збиток, що можна пояснити складними економічними умовами та введенням воєнного стану на території України.

2.2. Обліково-аналітичне забезпечення операцій із запасами в ТОВ «Хірта»

Для автоматизації бухгалтерського обліку на ТОВ «Хірта» застосовується програма BAS: Малий бізнес, яка надає змогу реєструвати господарські операції та формувати первинні документи. Дана бухгалтерська програма містить екранні форми-аналоги паперових документів з можливістю отримання друкованих форм. Єдина інформаційна база BAS: Малий бізнес містить: базу клієнтів, клієнт-банк, платіжний календар, операції з грошовими коштами у касі та на поточних банківських рахунках, розрахунки з покупцями (замовниками) та постачальниками (підрядниками), облік запасів, торгові операції (оптові та роздрібні), розрахунки з працівниками за всіма видами виплат, формування даних про майно та капітал, інформацію про доходи, витрати, прибутки та збитки тощо. Також дана програма дозволяє формувати всі види звітності та інтегрується з програмами відправки її до контролюючих органів. Для формування всіх видів звітності та надсилання її до контролюючих органів ТОВ «Хірта» застосовує програму МеДок.

Для обліку операцій, що прямо або опосередковано задіяні в обліку запасів досліджуване підприємство застосовує певний набір субрахунків бухгалтерського обліку, що передбачено Робочим планом рахунків та Наказом про облікову політику. У таблиці 2.7 нами представлено Робочий план рахунків ТОВ «Хірта», у тому числі що застосовується для обліку запасів.

Таблиця 2.7

Робочий план рахунків ТОВ «Хірта»

Номер субрахунку	Назва субрахунку
152	Придбання (виготовлення) основних засобів
281	Товари на складі
311	Поточні рахунки в національній валюті
361	Розрахунки з вітчизняними покупцями
3711	Розрахунки за виданими авансами (в національній валюті)
401	Статутний капітал
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
6411	Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб
6412	Розрахунки за податком на додану вартість
6413	Розрахунки за податком на прибуток
642	Розрахунки за обов'язковими платежами (військовий збір)
6431	Податкові зобов'язання
6432	Податкові зобов'язання непідтверджені
6435	Умовний продаж
6441	Податковий кредит
6442	Податковий кредит непідтверджений
651	Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
661	Розрахунки за заробітною платою
6811	Розрахунки за авансами одержаними (в національній валюті)
6851	Розрахунки з іншими кредиторами (в національній валюті)
702	Дохід від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг
791	Результат операційної діяльності
902	Собівартість реалізованих товарів
92	Адміністративні витрати
93	Витрати на збут

Протягом ведення господарської діяльності, за необхідності у Робочий план рахунків можуть вноситись зміни за необхідності або виникненні нових умов та підстав.

Згідно Оборотно-сальдових відомостей за 2020-2022 роки (додаток К, К1, К2) з'ясовано, що запаси на ТОВ «Хірта» представлені лише товарами, що обліковується на субрахунку 281 «Товари на складі». За 2020 рік надходження товарів склало 3043627,62 грн., за 2021 рік – 17216316,49 грн., за 2022 рік – 21068540,70 грн. Списано та проведено за кредитом рахунку 281 «Товари на складі» у 2020 році – 3064827,62 грн., у 2021 році – 17216210,68 грн., у 2022 році 18828288,11 грн.

Права та обов'язки бухгалтера визначені в Посадовій інструкції бухгалтера (додаток Л).

На підставі конкретних господарських операцій прослідкуємо документальне оформлення та порядок відображення в регістрах аналітичного та синтетичного обліку операцій з придбання товарів, номенклатура яких наведена у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Номенклатура товарів ТОВ «Хірта»

Назва	Номенклатурний номер (код УКТЗЕД)
Бензин А-95-Євро5-Е5	2710124194
Бензин А95-Н	2710124501
Бензин автомобільний А-95-Євро5-Е5	2710124512
Бензин автомобільний А-95-Євро5-ЕО	-
Бензин автомобільний АИ-92-Євро5-Евро	-
Бензин АИ-92-К5-Євро	-
Бензин А-92-Євро5-Е0	-
Паливо дизельне	-
Паливо дизельне ДП-3-ЄВРО-ВО	-
Паливо дизельне ДТ-3-Євро5-ВО (К5 сорт F)	-
Паливо дизельне ДТ-3-К5 сорт F	-
Паливо дизельне Л-0, 5-40	2710194800

У якості номенклатурного номеру досліджуване підприємство застосовує номер за УКТЗЕД. Проте, в обліку не за усіма позиціями паливо він зазначений у програмі.

Так, у 18 липня 2022 року між ТОВ «Адан Бізнес» та ТОВ «Хірта» було укладено договір №519-АБ, згідно із яким ТОВ «Адан Бізнес» передає у власність ТОВ «Хірта» нафтопродукти, приймає їх та сплачує їх вартість (додаток М). Доставка нафтопродуктів здійснюється автотранспортом ТОВ «Адан Бізнес». Ціна товару, що поставляється узгоджується сторонами для кожної партії товару. При цьому, ТОВ «Хірта» зобов'язується оплатити товар на умовах 100% передоплати на підставі рахунка-фактури ТОВ «Адан Бізнес» протягом одного банківського дня з моменту отримання рахунок-фактури або дати фактичної поставки нафтопродуктів. У разі прострочення

оплати товару ТОВ «Хірта» на один календарний день, ціна неоплаченої частини товару збільшується на 0,04 грн. за кожен літр за кожен літ прострочення.

На виконання вимог вищезазначеного договору, 21 липня 2022 року від ТОВ «Адан Бізнес» надходить бензин А-95-Н (код УКТЗЕД 2710124501), підтвердженням чому слугує видаткова накладна №408 від 21 липня 2022 року (додаток М1) на суму 1091551,30 грн., у т.ч. ПДВ – 71409,90 грн. Зазначена видаткова накладна виписана на кількість бензину А-95-Н 23 тонни ціною без ПДВ за одну тонну 42746,34 грн. Накладна передана на досліджуване підприємство шляхом електронного документообігу, про що вказує позначка «документ прийнято контрагентом» та зазначений електронний цифровий підпис. Обов'язковим супроводжувальним документом під час транспортування будь-якого виду товарів є товарно-транспортна накладна. На дане постачання ТОВ «Адан Бізнес» виписує товарно-транспортну накладну №408 від 21 липня 2022 року (додаток М2), у якій зазначено найменування нафтопродукту – «Бензин А95-Н», об'єм нафтопродукту «23,865 дм.куб.», метод визначення маси нафтопродуктів – «об'ємно-масовий», густина нафтопродукту – «1000 кг/куб.м», а також пункт навантаження: Болгарія, Плодивська обл., с. Белозем та пункт розвантаження: Вінницька обл., м. Вінниця, Немирівське шосе, 183Б. Товарно-транспортна накладна підписується представниками обох сторін угоди та надходить на підприємство шляхом електронного документообігу. Оскільки оприбуткований товар є підакцизним, його постачання має супроводжуватись акцизною накладною, тому ТОВ «Адан бізнес» виписує та реєструє у Єдиному реєстрі акцизних накладних (про що свідчить позначка у верхньому правому куту акцизної накладної «Зареєстровано в ЄРАН») №1033 від 21 липня 2022 року (додаток М3). Акцизна накладна містить всі необхідні реквізити, а саме: акцизний склад, акцизний склад пересувний, реєстраційні дані транспортного засобу, обсяги реалізованого пального.

Цього числа, 21 липня 2022 року від ТОВ «Адан Бізнес» також надходить бензин А95-Н (УКТЗЕД 27104501) у кількості 23 тонн ціною 42759,15 грн., на загальну суму 1086571,14 грн., у т.ч. ПДВ 71084,09 грн., що підтверджується видатковою накладною №409 від 21 липня 2022 року (додаток М4). Слід додати, що через введення воєнного стану в Україні ставка податку на додану вартість складала 7%. Супроводження вантажу відбувалось також шляхом виписки товарно-транспортної накладної №409 від 21 липня 2022 року (додаток М5) та акцизною накладною, зареєстрованою в Єдиному реєстрі акцизних накладних належним чином (додаток М6).

ТОВ «Хірта» є платником податку на додану вартість, а значить формує податкове зобов'язання та податковий кредит з ПДВ. При придбанні бензину за вищенаведеними накладними у нього виникає право на податковий кредит за умови повної і своєчасної реєстрації податкових накладних ТОВ «Адан Бізнес». При цьому, слід пам'ятати, що податковий кредит виникає за однією з двох подій, що сталась раніше – або за датою надходження коштів на поточний рахунок покупця у якості передоплати, або за датою оприбуткування товарів, продукції, робіт послуг. Тому, для з'ясування дати виникнення податкового кредиту з ПДВ за придбаним бензином необхідно прослідкувати розрахунки з контрагентом ТОВ «Адан Бізнес». Здійснимо це за допомогою оборотно-сальдової відомості по рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» за 2022 рік (додаток М7), фрагмент якої наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Фрагмент оборотно-сальдової відомості
за рахунком 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
за субkonto ТОВ «Адан Бізнес» за липень 2022 року

Дата	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
18.07.2022р.			2199439,80		2199439,80	

Дата	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
21.07.2022р.	2199439,80			2178142,34	21297,46	
28.07.2022р.	21297,46			21317,36		19,90
Разом	0,00	0,00	2199439,80	2199459,70	0,00	19,90

Отже, як видно зі фрагменту оборотно-сальдової відомості, наведеної у таблиці 2.9, ТОВ «Хірта» здійснило передоплату ТОВ «Адан Бізнес» 18 липня 2022 року у сумі 2199439,80 грн., у т.ч. ПДВ – 143888,59 грн. (ПДВ – 7%) Саме тому, ТОВ «Адан Бізнес» виписує дві податкові накладні на суму передоплати саме 18 липня 2022 року:

- податкову накладну №152 від 18 липня 2022 року на суму 1097139,93 грн., у т.ч. ПДВ – 71775,51 грн. (додаток М8);
- податкову накладну 153 від 18 липня 2022 року на суму 1102299,87 грн., у т.ч. ПДВ – 72113,08 грн. (додаток М9).

Документом, у якому видно суму перерахованих коштів, є виписка АТ «Укрсиббанку» за 18.07.2022-22.07.2022 (додаток М10). Так, у ній видно, що оплата ТОВ «Аданс Бізнес» з поточного рахунку ТОВ «Хірта» здійснювалась:

- 18.07.2022р. – 612299,87 грн.;
- 18.07.2022р. – 1004741,92 грн.;
- 18.07.2022р. – 490000,00 грн.;
- 18.07.2022р. – 1097139,93 грн.

Разом на суму: 2199439,80 грн.

У таблиці 2.10 наведено бухгалтерські проведення із відображення операцій з придбання бензину А95-Н у ТОВ «Адан Бізнес» в обліку ТОВ «Хірта».

Таблиця 2.10

**Бухгалтерські проведення з обліку оприбуткування Бензину А-95-Н
на ТОВ «Хірта» у липні 2022 року**

Господарська операція	Дата та документ	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Здійснена передоплата постачальнику	18.07.2022р. виписка банку (додаток М10)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 Поточні рахунки в національній валюті	612299,87
		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 Поточні рахунки в національній валюті	490000,00
		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 Поточні рахунки в національній валюті	1097139,93
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі передоплати	Податкова накладна №152 від 18.07.2022р. (додаток М8)	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	71775,51
	Податкова накладна №153 від 18.07.2022р. (додаток М9)	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	72113,08
Оприбутковано Бензин А95-Н від постачальника	Видаткова накладна №408 від 21.07.2022р. (додаток М1)	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1020141,40
	Видаткова накладна №409 від 21.07.2022р. (додаток М4)	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1015487,05
Віднесено на податковий кредит суму ПДВ після реєстрації ПН в ЄРПН	Податкова накладна №152 від 18.07.2022р. (додаток М8)	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	71775,51
	Податкова накладна №153 від 18.07.2022р. (додаток М9)	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	72113,08

Отже, як видно з даних таблиці 2.10 та регістрів синтетичного обліку ТОВ «Хірта» до балансової вартості товарів на складі включається тільки вартість їх придбання за мінусом суми ПДВ, оскільки витрати на транспортування закладені у ціну бензину продавця.

Використовуючи дані оборотно-сальдової відомості (додаток М7), можна прослідкувати порядок відображення в обліку досліджуваного підприємства придбання нафтопродуктів у інших постачальників та формування їх вартості. Так, у лютому 2022 року ТОВ «Хірта» здійснило придбання дизельного палива ДП-3-ЄВРО5-ВО у постачальника ТОВ «Депот Ойл». У лютому 2022 року ставка ПДВ при реалізації палива дизельного становила 20%. При цьому, 08 лютого 2022 року постачальнику було сплачено 289344,00 грн., у т.ч ПДВ – 48224,0 грн.; 09 лютого 2022 року сплачено ТОВ «Депот Ойл» 161679,86 грн., у т.ч. ПДВ – 26946,64 грн.; Оприбуткування дизельного палива ДП-3-ЄВРО5-ВО було здійснено 10 лютого 2022 року на суму 451023,86 грн., у т.ч. ПДВ – 75170,64 грн. (додаток М7). У таблиці 2.11 наведено бухгалтерські записи, якими відображаються розрахунки за придбане паливо в обліку ТОВ «Хірта».

Таблиця 2.11

**Бухгалтерські проведення з обліку оприбуткування дизельного палива
на ТОВ «Хірта» у лютому 2022 року**

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Здійснена передоплата постачальнику	08.02.22р.	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	289344,00
Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі передоплати	08.02.22р.	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	48224,00
Здійснена передоплата постачальнику	09.02.22р.	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	161679,86
Відображено суму податкового	09.02.22р.	6442 «Податковий кредит	631 «Розрахунки з вітчизняними	26946,64

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
кредиту з ПДВ у складі передоплати		непідтверджений»	постачальниками»	
Оприбутковано дизельне паливо	10.02.22р.	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	375853,22
Віднесено до податкового кредиту суму ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	13.02.22р.	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	48224,00
		6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	26946,64

Отже, до балансової вартості ДП-3-ЄВРО5-ВО віднесено суму 375853,22 грн. – без ПДВ.

В оборотно-сальдовій відомості по рахунку 281 «Товари на складі» за 2022 рік наведено кількісний облік товарів (додаток Н). Так, за даними даного регістру синтетичного обліку видно, що на початок та на кінець 2022 року залишки за рахунком 281 «Товари на складі» відсутні. При цьому у межах року за окремими місяцями залишки все ж таки з'являлись.

Під час перебування запасів на балансі підприємства проводилась їх інвентаризація. Не дивлячись на те, що законодавством проведення інвентаризації є обов'язковим лише раз на рік, ТОВ «Хірта» для забезпечення достовірності обліку проводить її раз на три місяці. Членами інвентаризаційної комісії є представники підприємства. Її проведення затверджується наказом керівника. Так, порядок проведення інвентаризації, що проводилась станом на 01 жовтня 2022 року. Інвентаризація проводиться із застосуванням органолептичних контрольних прийомів. Проведення інвентаризації передбачає складання інвентаризаційного опису, який наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Інвентаризаційний опис запасів ТОВ «Хірта» на 01 жовтня 2022 року

Найменування запасів	Субрахунок обліку	Одиниця виміру	Кількість
Бензин А-95-Євро5-Е5	281	л	32000

Найменування запасів	Субрахунок обліку	Одиниця виміру	Кількість
Бензин А95-Н	281	л	3500
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	281	л	9560
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	281	л	2000
Бензин автомобільний А-95-Євро5-ЕО	281	л	15800
Бензин А-92-Євро5-ЕО	281	л	0
Бензин А-92-Євро5-Е0	281	л	0
Бензин А-92-Євро5-Е0	281	л	0
Паливо дизельне	281	л	35400
Паливо дизельне	281	л	29000
Паливо дизельне ДП-3-ЄВРО5-ВО	281	л	8600
Паливо дизельне ДТ-3-Євро5-ВО (К5 сорт FT)	281	л	9000
Паливо дизельне ДТ-3-К5 сорт F	281	л	5800
Паливо дизельне Л-0, 5-40	281	л	10000

Після складання інвентаризаційного опису інвентаризаційна комісія формує звірювальну відомість, що представлена у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Звірювальна відомість за результатами інвентаризації запасів
в ТОВ «Хірта» станом на 01 жовтня 2022 року

Найменування запасів	Субрахунок обліку	Одиниця виміру	Кількість		Інвентаризаційна різниця
			Фактична	Облікова	
Бензин А-95-Євро5-Е5	281	л	31990	32000	-10
Бензин А95-Н	281	л	3499	3500	-1
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	281	л	9551	9560	-9
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	281	л	1999	2000	-1
Бензин автомобільний А-95-Євро5-ЕО	281	л	15795	15800	-5
Бензин А-92-Євро5-ЕО	281	л	0	0	0
Бензин А-92-Євро5-Е0	281	л	0	0	0
Бензин А-92-Євро5-Е0	281	л	0	0	0
Паливо дизельне	281	л	35389	35400	-11
Паливо дизельне	281	л	28990	29000	-10

Найменування запасів	Субрахунок обліку	Одиниця виміру	Кількість		Інвентаризаційна різниця
			Фактична	Облікова	
Паливо дизельне ДП-3-ЄВРО5-ВО	281	л	8598	8600	-2
Паливо дизельне ДТ-3-Євро5-ВО (K5 сорт FT)	281	л	8998	9000	-2
Паливо дизельне ДТ-3-K5 сорт F	281	л	5798	5800	-2
Паливо дизельне Л-0, 5-40	281	л	9998	10000	-2

Отже, зі звірювальної відомості видно, що за результатами проведеної інвентаризації виявлено недостача майже всіх видів палива. Для відображення в обліку таких недостач необхідно з'ясувати причини їх виникнення. Як відомо, недостачі можуть бути у межах норм природного убутку, так і зверх них. Діють Норми втрат нафтопродуктів під час їх приймання, зберігання, відпуску, перевантаження та транспортування, де зазначені відсотки таких втрат. Для наочності згрупуємо їх у таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Норми втрат нафтопродуктів при їх зберіганні

Нафтопродукти за кодами УКТЗЕД	Норми втрат кількості фактичних добових залишків продукції на підставі добового обліку, % за добу	
	осінньо-зимовий період	весняно-літній період
Від 2710 12 11 10 до 2710 12 90 00 включно, від 2707 10 10 00 до 2707 30 90 00 включно, від 2707 50 10 00 до 2707 50 90 00 включно, від 2909 11 00 00 до 2909 19 90 90 включно, від 3811 19 00 00 до 3811 90 00 00 включно, 3824 90 97 10	0,00048	0,0015
Від 2710 19 11 10 до 2710 19 29 00 включно	0,0005	0,0014
Від 2710 19 3101 до 2710 19 48 00 включно, від 2710 20 11 00 до 2710 20 90 00 включно, від 3826 00 10 00 до 3826 00 90 00 включно	0,00035	0,0006
Від 2710 19 51 00 до 2710 99 00 00 включно, 2713 20 00 00	0,0006	0,0006

Використовуючи наведені вище дані, необхідно з'ясувати чи були виявлені у процесі інвентаризації недостачі у межах норм природного убутку при зберіганні. Це доцільно зробити за допомогою таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

Визначення втрат нафтопродуктів під час зберігання у межах норм природного убутку в ТОВ «Хірта» станом на 01 жовтня 2022 року

Найменування запасів	Кількість за даними обліку	Відсоток втрат	Кількість діб зберігання	Виявлена недостача	Недостача у межах норми	Недостача (втрати) фактична	
						у межах норм	зверх норм
Бензин А-95-Євро5-E5	32000	0,00048	1	-10	15	-10	0
Бензин А95-Н	3500	0,00048	2	-1	4	-1	0
Бензин автомобільний А-92-Євро5-E5	9560	0,00048	2	-9	10	-9	0
Бензин автомобільний А-92-Євро5-E5	2000	0,00048	4	-1	4	-1	0
Бензин автомобільний А-95-Євро5-ЕО	15800	0,00048	1	-5	8	-5	0
Паливо дизельне	35400	0,00035	2	-11	24	-11	0
Паливо дизельне	29000	0,00035	3	-10	30	-10	0
Паливо дизельне ДП-3-ЄВРО5-ВО	8600	0,00035	1	-2	3	-2	0
Паливо дизельне ДТ-3-Євро5-ВО (K5 сорт FT)	9000	0,00035	1	-2	3	-2	0
Паливо дизельне ДТ-3-K5 сорт F	5800	0,00035	1	-2	2	-2	0
Паливо дизельне Л-0, 5-40	10000	0,00035	1	-2	4	-2	0

Отже, як видно із проведених обчислень, представлених у таблиці 2.15, виявлені у ході інвентаризації недостачі були у межах норм законодавчо затверджених втрат. Будь-які інвентаризаційні різниці мають належним чином відображатись в обліку. В обліку ТОВ «Хірта» втрати нафтопродуктів у межах затверджених норм відображаються бухгалтерськими записами, наведеними у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

**Приклади відображення в обліку ТОВ «Хірта» втрат нафтопродуктів
при зберіганні у межах затверджених норм**

Господарська операція	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Списання втрат Бензину А-95-Євро5-Е5	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	281 «Товари на складі»	430,75
Списання палива дизельного	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	281 «Товари на складі»	52,90

У ТОВ «Хірта» списання запасів відбувається шляхом їх реалізації та одиничні випадки – безоплатна передача.

Розглянемо порядок відображення в обліку реалізації нафтопродуктів в ТОВ «Хірта». Так, на підставі договору №62 від 11 липня 2022 року, укладеного між ТОВ «Хірта» та ТОВ «Лерсен ЛТД» (додаток П), згідно із яким постачальник має поставити покупцю нафтопродукти. Загальна ціна договору визначається кількістю отриманого та оплаченого товару, а вартість кожної окремої партії визначається на підставі рахунків-фактур та видаткових накладних. Вид розрахунку – безготівковий.

Так, 18 липня 2022 року ТОВ «Хірта» виписало рахунок на оплату №55 (додаток П1) на суму 1273491,74 грн., у т.ч. ПДВ (7%) – 83312,54 грн. щодо постачання 31840 літрів Бензину А-95-Євро5-Е5. 21 липня 2022 року було здійснено постачання даного виду палива, підтвердженням чому є видаткова накладна №55 від 21 липня 2022 року на суму 1273491,74 грн. (додаток П2). Супроводжувальним документом при транспортуванні бензину автомобільним транспортом є товарно-транспортна накладна №55 від 21 липня 2022 року (додаток П3). Також при реалізації палива обов’язковим є надання покупцю Сертифікату якості (додаток П4).

18 липня 2022 року ТОВ «Хірта» також виписує рахунок №56 покупцю ТОВ «Лерсен ЛТД» на оплату постачання 32000 літрів Бензину А-95-Євро5-Е5 на суму 1279891,20 грн., у т.ч ПДВ (7%) – 83731,20 грн. (додаток П5). Постачання за даним рахунком відбулось також 21 липня 2022 року, що

підтверджено видатковою накладною №56 на суму 1279891,20 грн., у т.ч. ПДВ – 83731,20 грн. (додаток П6) та товарно-транспортною накладною (додаток П7). Оскільки підприємство є платником акцизного податку воно виписує Акцизну накладну на обидва постачання, що відбулись 22 липня 2022 року – акцизну накладну №52 від 21 липня 2022 року (додаток П8) та акцизну накладну №53 від 21 липня 2022 року (додаток П9).

За даними виписок з'ясовано, що на поточний рахунок ТОВ «Хірта» від ТОВ «Лерсен ЛТД» було перераховано кошти у сумі:

- 15.07.2022р. – 858795,27 грн.;
- 15.07.2022р. – 1548641,03 грн.;
- 18.07.2022р. – 1004741,91 грн.

Оскільки договором передбачена 100%-передоплата, то покупець її здійснив за декілька днів до дати фактичного відвантаження. Оскільки першою подією у даному випадку є надходження коштів, то податкове зобов'язання з ПДВ ТОВ «Хірта» формує за «першою подією» - датою надходження коштів. Досліджуване підприємство виписує податкову накладну №46 від 15 липня 2022 року на суму 858795,27 грн., у т.ч. ПДВ (7%) – 56182,87 грн. (додаток П10), податкову накладну №47 від 15 липня 2022 року (додаток П11), податкову накладну №48 від 18 липня 2022 року (додаток П12).

В обліку ТОВ «Хірта» описана господарські ситуація відображена бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17

Відображення в обліку ТОВ «Хірта» операцій з реалізації палива
ТОВ «Лерсен ЛТД» у липні 2022 року

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Надійшла передоплата від покупця на поточний рахунок	15.07.2022р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	858795,27
Відображено суму податкового	15.07.2022р.	643 «Податкове зобов'язання»	6412 «Розрахунки за податком на	56182,87

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
зобов'язання з ПДВ від передоплати			додану вартість»	
Надійшла передоплата від покупця на поточний рахунок	15.07.2022р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1548641,03
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ від передоплати	15.07.2022р.	643 «Податкове зобов'язання»	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	101312,996
Надійшла передоплата від покупця на поточний рахунок	18.07.2022р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	1004741,91
Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ від передоплати	18.07.2022р.	643 «Податкове зобов'язання»	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	65730,78
Відображено дохід від реалізації бензину А-95-Євро5-Е5	21.07.2022р.	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1273491,74
Відображено суму ПДВ у складі вартості реалізованого бензину	21.07.2022р.	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкове зобов'язання»	83312,54
Відображено дохід від реалізації бензину А-95-Євро5-Е5	21.07.2022р.	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1279891,20
Відображено суму ПДВ у складі вартості реалізованого бензину	21.07.2022р.	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкове зобов'язання»	83731,20
Списано собівартість реалізованого бензину А-95-Євро5-Е5	21.07.2022р.	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	2028388,32
Списано дохід від реалізації бензину А-95-Євро5-Е5 на фінансові результати	31.07.2022р.	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	2386339,20
Списано собівартість реалізованого бензину на фінансовий результат	31.07.2022р.	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	2028388,32

Отже, фінансовий результат від реалізації палива ТОВ «Лерсен ЛТД» у ТОВ «Хірта» складає 357950,88 грн.

Розглянемо більш детально порядок формування вартості списання запасів. При оптовому продажу нафтопродуктів їх списання на

досліджуваному підприємстві здійснюється за методом середньозваженої собівартості на дату операції.

Так, залишок палива дизельного ДП-3-ЄВРО5-ВО на 01 лютого 2022 року становив 257032,0 грн. (7120 літрів за ціною 36,10 грн. без ПДВ). У цьому звітному місяці відбувалось придбання дизельного палива:

- 03.02.2022р. – 8975 л * 36,10 грн. = 323997,50 грн.;
- 04.02.2022р. – 6835 л * 36,10 грн. = 246743,50 грн.;
- 07.02.2022р. – 2140 л. * 36,15 грн. = 77361,0 грн.;
- 08.02.2022р. – 4470 л * 36,15 грн. = 161590,50 грн.;
- 09.02.2022р. – 9985 л * 36,18 грн. = 361257,30 грн.;
- 11.02.2022р. – 3065 л * 36,20 грн. = 110953,0 грн.;
- 17.02.2022р. – 16950 л * 36,20 грн. = 613590,0 грн.;
- 18.02.2022р. – 5030 л * 36,20 грн. = 182086,0 грн.;
- 24.02.2022р. – 3065 л 36,30 грн. = 111259,50 грн.;
- 25.02.2022р. – 13957 л * 36,30 грн. = 506639,10 грн.

Протягом лютого 2022 року було реалізовано дизельного палива:

- 11.02.2022р. – 42590 л;
- 25.02.2022р. – 25045 л.

У таблиці 2.18 представлено фрагмент відомості руху дизельного палива за лютий 2022 року в ТОВ «Хірта».

Таблиця 2.18

Фрагмент відомості руху дизельного палива
в ТОВ «Хірта» у лютому 2022 року

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Реалізовано			Залишок на кінець		
	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.
03.02.2022	7120	36,1	257032,00	8975	36,1	323997,5	0	0,00	0,00	16095	36,10	581029,50
04.02.2022	16095	36,10	581029,50	6835	36,1	246743,5	0	0,00	0,00	22930	36,10	827773,00
07.02.2022	22930	36,10	827773,00	2140	36,15	77361,00	0	0,00	0,00	25070	36,10	905134,00
08.02.2022	25070	36,10	905134,00	4470	36,15	161590,5	0	0,00	0,00	29540	36,11	1066724,5

Дата	Залишок на початок			Надійшло			Реалізовано			Залишок на кінець		
	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.	Кількість, л	Ціна, грн.	Сума, грн.
09.02.2022	29540	36,11	1066724,50	9985	36,18	361257,3	0	0,00	0,00	39525	36,13	1427981,8
11.02.2022	39525	36,13	1427981,80	3065	36,2	110953,0	42590	36,13	1538934,8	0,00	0,00	0,00
17.02.2022	0,00	0,00	0,00	16950	36,2	613590,0	0	0,00	0,00	16950	36,20	613590,00
18.02.2022	16950	36,20	613590,00	5030	36,2	182086,0	0	0,00	0,00	21980	36,20	795676,00
24.02.2022	21980	36,20	795676,00	3065	36,3	111259,5	0	0,00	0,00	25045	36,21	906935,50
25.02.2022	25045	36,21	906935,50	13957	36,3	506639,1	25045	36,21	906935,5	13957	36,21	506639,10

Отже, списання запасів, пов'язане з реалізацією дизельного палива 11 лютого 2022 року відбулось за середньозваженою собівартістю, яка обчислена наступним чином:

- залишок дизельного палива на початок лютого 2022 року становив 7120 літрів ціною 36,10 грн. загальною вартістю 257032,0 грн.;
- загальна величина надходження дизельного палива за 03 лютого 2022 року по 11 лютого 2022 року становила: 8975 л + 6835 л + 2140 л + 4470 л + 9985 л + 3065 л = 35470 л, а вартість придбання склала: 323997,50 грн. + 246743,50 грн. + 77361,0 грн. + 161590,50 грн. + 361257,30 грн. + 110953,0 грн. = 1281902,80 грн.
- середньозважена вартість на дату проведення операції з реалізації дизельного палива (11.02.2022р.) обчислюється так: $(257032,0 \text{ грн.} + 1281902,80 \text{ грн.}) / (7120 \text{ л} + 35470 \text{ л}) = 1538394,80 \text{ грн.} / 42590 \text{ л} = 36,13 \text{ грн.}$

Отже, списання дизельного палива за реалізацією від 11 лютого 2022 року відбулось за ціною 36,13 грн. за 1 літр.

Списання дизельного палива, реалізованого 25 лютого 2022 року відбулось за вартістю, обчисленою наступним чином:

- залишок дизельного палива на 17 лютого 2022 року відсутній;
- протягом 17 лютого 2022 року – 25 лютого 2022 року надійшло 16950 л + 5030 л + 3065 л + 13957 л = 39002 л, а вартість придбання за зазначені

дати склала: 613950,0 грн. + 182086,0 грн. + 111259,50 грн. + 506639,10 грн. = 1413574,60 грн.

- середньозважена вартість на дату проведення операції з реалізації дизельного палива (25.02.2022р.) обчислюється так: 1413574,60 грн. / 39002 л = 36,21 грн.

Отже, списання дизельного палива за реалізацією від 25 лютого 2022 року відбулось за ціною 36,21 грн. за 1 літр. Залишок на кінець лютого 2022 року становить: 13957 л * 36,21 грн. = 506639,10 грн.

Крім реалізації, ще одним видом списання товарів в ТОВ «Хірта» є його безоплатна передача. Із введенням в Україні 24 лютого 2022 року воєнного стану постачання товарів для заправки військового транспорту для потреб оборони країни оподатковуються за нульовою ставкою ПДВ. При цьому слід пам'ятати, що для застосування нульової ставки ПДВ необхідно, щоб були дотримані такі дві обов'язкові умови:

- 1) оборонні структури повинні бути внесені до категорій, визначених Постановою Кабінету Міністрів України від 02 березня 2022 року №178, а саме: Збройні сили України, Національна гвардія, Служба безпеки України, Служба зовнішньої розвідки, Державна прикордонна служба, Міністерство внутрішніх справ, Державна служба із надзвичайних ситуацій, Управління державної охорони, Державна служба спеціального зв'язку та охорони інформації та інші військові формування, з'єднання, військові частини, підрозділи, установи та організації, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету;
- 2) пальне, передане безоплатно, має використовуватись вищепереліченими формуваннями безпосередньо і виключно застосовуються для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту Збройних сил України ті інших оборонних структур.

Так, у серпні 2022 року ТОВ «Хірта» здійснило передачу дизельного палива у кількості 3000 л на загальну суму 117000,0 грн. для заправки військового транспорту військовій частині, підпорядкованій Збройним силам

України. В обліку досліджуваного підприємства така передача відображена бухгалтерським проведенням: Дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності» Кредит 281 «Товари на складі» на суму 117000,0 грн.

Крім дизельного палива та бензину, ТОВ «Хірта» здійснює оптову торгівлю омивачами скла. Придбання омивачів досліджуване підприємство здійснює у постачальника ФОП Колода С.П. (додаток М7). Так, 20 липня 2022 року ТОВ «Хірта» перераховує ФОП Колоді С.П. 65000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 10833,33 грн. за 650 штук омивачів «Аххіс Bubbl Gum» ціною 100 грн. за одну 4-літрову пляшку. 21 серпня 2022 року від даного постачальника надходить товар на суму перерахованої передоплати. Слід додати, що ТОВ «Хірта» є замовником транспортних послуг з доставки даного товару, а саме: ТОВ «Міст Експрес» здійснило доставку омивачів та виставило рахунок і акт наданих послуг на суму 1200,0 грн., у т.ч. ПДВ – 200,0 грн. В обліку досліджуваного підприємства операція з придбання омивачів скла відображена в обліку бухгалтерськими записами, наведеними у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

Відображення в обліку ТОВ «Хірта» операцій з придбання омивачів скла у ФОП Колода С.П. у липні-серпні 2022 року

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Перерахована передоплата постачальнику за омивачі скла	20.07.2022р.	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	65000,00
Відображено ПДВ у складі перерахованої передоплати	20.07.2022р.	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10833,33
Податкова накладна зареєстрована в ЄРПН	20.07.2022р.	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	10833,33
Оприбутковано омивачі скла	21.08.2022р.	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	54166,67
Сплачено транспортні послуги ТОВ «Міст Експрес»	21.08.2022р.	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1200,00
Відображено ПДВ у	21.08.2022р.	6442 «Податковий	631 «Розрахунки з	200,00

Господарська	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума,
складі вартості транспортних послуг		кредит непідтверджений»	вітчизняними постачальниками»	
Податкова накладна зареєстрована в ЄРПН	21.08.2022р.	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	200,00
Вартість транспортних послуг включена до первісної вартості придбаних омивачів	21.08.2022р.	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1000,00

Отже, вартість товарів, за якою вони будуть зараховані на баланс складається із вартості придбання омивачів та транспортних послуг і становить відповідно: 54166,67 грн. + 1000,0 грн. = 55166,67 грн.

Придбані омивачі було реалізовано оптом ФОП Абрамович С.М. 10 вересня 2022 року. Оплата надійшла на поточний рахунок ТОВ «Хірта» 15 вересня 2022 року. Так, відвантаження омивачів відбулось за ціною 107,50 грн. у кількості 650 штук на загальну суму 69875,0 грн., у т.ч. ПДВ – 11645,83 грн. (додаток При цьому, вартість списання дорівнювала вартості придбання товару у серпні 2022 року. В обліку ТОВ «Хірта» дана господарська операція відображена бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.20.

Таблиця 2.20

Відображення в обліку операцій з оптової реалізації омивачів скла
«Axxis Bubbl Gum» ФОП Абрамович С.М. у вересні 2022 року

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Відображено дохід від реалізації товарів	10.09.2022р.	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	69875,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	10.09.2022р.	702 «Дохід від реалізації товарів»	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	11645,83
Сплачено покупцем вартість реалізованого товару	15.09.2022р.	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	69875,00
Списана собівартість реалізованих товарів за ціною придбання	10.09.2022р.	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	55166,67

Господарська операція	Дата	Бухгалтерське проведення		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	30.09.2022р.	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результат операційної діяльності»	58229,17
Списано собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	30.09.2022р.	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	55166,67

Таким чином, фінансовий результат від реалізації омивачів скла склав 58229,17 грн. – 55166,67 грн. = 3062,50 грн.

2.3. Внутрішній контроль операцій із запасами на досліджуваному підприємстві

Перед початком проведення перевірки запасів в ТОВ «Хірта» нами складено програму внутрішнього контролю, яка представлена у таблиці 2.21.

Таблиця 2.21

Програма внутрішнього контролю операцій із запасами в ТОВ «Хірта»

Напрямок перевірки	Джерела інформації	Виконавець	Терміни виконання
Оцінка складського господарства	Картки складського обліку, Відомості кількісного обліку запасів (товарів)	Хлистун Т.П.	01.11.2023-04.11.2023
Оцінка порядку проведення інвентаризації	Наказ, Інвентаризаційні описи, Зварювальні відомості, Протокол інвентаризації, Акти інвентаризації, розпорядження про взаємний залік лишків і нестач, реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Хлистун Т.П.	05.11.2023-08.11.2023
Перевірка правильності формування первісної вартості запасів	Видаткові накладні, акцизні накладні, товарно-транспортні накладні, акти наданих послуг, податкові накладні, реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Хлистун Т.П.	09.11.2023-13.11.2023
Перевірка правильності формування собівартості	Бухгалтерські довідки, реєстри синтетичного та	Хлистун Т.П.	14.11.2023-20.11.2023

Напрямок перевірки	Джерела інформації	Виконавець	Терміни виконання
реалізованих запасів	аналітичного обліку		
Перевірка правильності формування податкових наслідків при придбанні та реалізації товарів	Податкові накладні, Реєстр отриманих та виданих накладних, витяги з ЄРПН, реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Хлистун Т.П.	
Перевірка правильності складання звітності у часині запасів (товарів)	Оборотно-сальдові відомості, Фінансова звітність	Хлистун Т.П.	21.11.2023-25.11.2023
Підготовка Звіту	Звіт внутрішнього контролера	Хлистун Т.П.	26.11.2023-30.11.2023

Першочерговим завданням внутрішнього контролера при оцінці стану збереження та схоронності запасів є оцінка складського господарства. При огляді місць зберігання запасів ТОВ «Хірта» внутрішній контролер вважає, що: в ТОВ «Хірта» місця складування запасів відповідають вимогам щодо термального режиму їх зберігання; дотримується товарне сусідство різних видів запасів; дотримується пропускний режим; приміщення складів на період відсутності матеріально-відповідальних осіб опломбовуються тощо.

При оцінці порядку проведення інвентаризації внутрішнім контролером виявлено наступні недоліки. Під час проведення інвентаризації досліджуване підприємство застосовує інвентаризаційний опис, форма якого затверджена наказом Мінстатом від 21.06.1996р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів», який втратив чинність 22.10.2021р. У цілому, це не є порушенням, підприємство може використовувати такі форми або розробити власні, але зауваження викликає той факт, що в інвентаризаційному описі відсутня розписка матеріально-відповідальної особи, а вона є обов'язковою.

Також внутрішнім контролером з'ясовано, що протокол інвентаризаційної комісії затверджено керівником ТОВ «Хірта» на 8 день після закінчення інвентаризації, тоді як він мав бути затверджено протягом 5 робочих днів відповідно до вимог пункту 2 розділу 4 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань.

Крім того, для списання недостачі товарів, виявлених під час інвентаризації у межах норм природного убутку (було виявлено недостачі нафтопродуктів під час їх зберігання) списання їх на витрати відбувається на підставі розпорядження керівника підприємства. На вимогу внутрішнього контролера таке розпорядження не було надано бухгалтерією ТОВ «Хірта».

Також у внутрішнього контролера є зауваження щодо врегулювання в обліку результатів пересортування. Так, під час аналізу результатів інвентаризації з'ясовано, що було виявлено недостачу двох 4-літрових пляшки омивача автомобільного скла «Auto Assistens Лимон Зима» за ціною 106,50 грн. та одночасно лишки двох 4-літрових пляшок омивача «Auto Assistens Морська хвиля Зима» за ціною 106,50 грн. Ймовірніше за все така невідповідність виникла через невірне внесення в BAS: Малий бізнес найменування товарно-матеріальних цінностей. Проте, дана невідповідність має бути виправлена в обліку шляхом визначення пересортицю (взаємний залік лишків та нестач). При цьому, слід пам'ятати, що взаємний залік лишків і нестач можливий лише за дотримання таких умов: запаси мають бути однакового найменування; лишки і нестачі мають бути тотожні у кількості; утворені в одному звітному періоді; мають бути закріплені за однією матеріально-відповідальною особою. Всі умови щодо заліку вищенаведених автомобільних омивачів виконуються. Тому у ТОВ «Хірат» є можливість врегулювати зазначені інвентаризаційні різниці шляхом взаємного заліку лишків і нестач. У таблиці 2.22 наведено рекомендований внутрішнім контролером механізм заліку лишків і нестач в ТОВ «Хірта» за результатами інвентаризації.

Таблиця 2.22

Рекомендований внутрішнім контролером механізм заліку лишків і нестач в ТОВ «Хірта» за результатами інвентаризації

Найменування ТМЦ	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Вартість, грн.	Лишки		Нестачі	
				Кількість	Вартість	Кількість	Вартість
Омивач «Auto Assistens Лимон Зима» (4 л)	2	106,50	213,00			2	213,00
Омивач «Auto Assistens Морська хвиля Зима» (4 л)	2	106,50	213,00	2	213,00		

В обліку ТОВ «Хірта» операція взаємного заліку лишків і нестач за товарно-матеріальними цінностями, наведеними у таблиці 2.21, здійснюється такими бухгалтерськими записами:

Дебет 281 «Товари на складі»/Морська хвиля Зима

Кредит 281 «Товари на складі»/Лимон Зима на суму 213,0 грн.

Також зауваження внутрішнього контролера викликав порядок оформлення Протоколу інвентаризаційної комісії – у ньому не зафіксовано причини нестач та втрат нафтопродуктів у межах норм природного убутку, пропозиції щодо взаємного заліку лишків і нестач за окремими видами товарів, а також пропозиції щодо запобігання нестач у майбутньому та заходів щодо профілактики у майбутньому.

У таблиці 2.23 внутрішнім контролером згруповано недоліки та зауваження щодо порядку проведення та оформлення інвентаризації в ТОВ «Хірта».

Таблиця 2.23

Недоліки, виявлені внутрішнім контролером та зауваження щодо порядку проведення та оформлення результатів інвентаризації запасів в ТОВ «Хірта»

Суть зауваження	Нормативний документ, що порушено	Рекомендації щодо виправлення
Використання застарілої форми інвентаризаційного опису	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Оновити (або розробити самостійно) форму інвентаризаційного опису
Порушення строку затвердження протоколу інвентаризаційної комісії		Розробити заходи щодо недопущення порушення таких строків у

		майбутньому
Відсутнє розпорядження керівника підприємства про списання на витрати нестач нафтопродуктів у межах норм природного убутку		Оформити та підписати розпорядження
Не здійснено взаємний залік лишків і нестач		Рекомендації надано у таблиці 2.21

Зауваження внутрішнього контролера викликав порядок відображення в обліку залишків за дизельним паливом на кінець березня 2022 року (додаток Н). Так, на початок 2022 року за рахунком 281 «Товари на складі» за номенклатурною позицією «Паливо дизельне» залишок відсутній. Загальна величина надходження у кількісному виразі даного виду товару за 1 квартал 2022 року склала 180022 л (дебетовий оборот), а списання – 209022 л. (кредитовий оборот). При цьому сформувався залишок на кінець березня 2022 року дебетовий, але з мінусовим значенням -29000 л. У таблиці 2.24 представлено фрагмент оборотно-сальдової відомості, у якій видно дану невідповідність.

Таблиця 2.24

Фрагмент оборотно-сальдової відомості за рахунком 281 «Товари на складі» за паливом дизельним за 1 квартал 2022 року в ТОВ «Хірта»

Дата	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
19.01.22р.			31000	31000		
29.01.22р.			31000		31000	
07.02.22р.	31000		30050		61050	
10.02.22р.	61050			61050		
12.03.22р.			29745	29745		
14.03.22р.			27107	27107		
17.03.22р.			31120	31120		
22.03.22р.				29000	-29000	
Разом за період			180022	209022	-29000	

Отже, як видно з даних таблиці 2.23, дебетовий залишок не може мати від'ємне значення. За поясненням бухгалтерії ТОВ «Хірта» дана ситуація виникла через оприбуткування 22 березня 2022 року палива дизельного за

іншою номенклатурною позицією, що призвело до виникнення дебетового залишку за однією позицією, та кредитового – за іншою. Внутрішній контролер рекомендує підвищити контроль за рознесення оприбуткування та списання палива за відповідними номенклатурними позиціями нафтопродуктів.

При подальшій перевірці внутрішнім контролером виявлено порушення у порядку формування первісної вартості деяких видів запасів (товарів) на досліджуваному підприємстві.

Так, у липні 2022 року ТОВ «Харта» здійснило придбання товарів для подальшого продажу у ФОП Щербан Ярослав Іванович на суму 1369,0 грн. (додаток М7). ФОП Щербан Я.І. виписує рахунок та видаткову накладну та помилково зазначає суму ПДВ у складі вартості товару розміром 228,17 грн. При цьому, під час перевірки, внутрішнім контролером встановлено, що даний постачальник є платником єдиного податку III групи зі сплатою 2% єдиного податку (у період з 01 квітня 2022 року до 01 серпня 2023 року для підтримки малого бізнесу урядом України було введено 2-відсоткову ставку єдиного податку), підтвердженням чому слугує наданий ним Витяг з реєстру платників єдиного податку. В обліку досліджуваного підприємства дана господарська операція знайшла своє відображення бухгалтерськими записами, наведеними у таблиці 2.25.

Таблиця 2.25

Відображення в обліку ТОВ «Хірта» операцій з придбання товару
у ФОП Щербан Я.І. – неплатника ПДВ у липні 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Здійснено передоплату постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	1369,00
Оприбутковано товар від постачальника	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1140,83
Відображена сума ПДВ у складі вартості товару	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	228,17

Отже, як показують дані таблиці 2.25 бухгалтерія ТОВ «Хірта» здійснила оприбуткування товару та віднесла його на рахунок 281 «Товари на складі» на суму 1140,83 грн., тобто за мінусом ПДВ. Оскільки доведено, що ФОП Щербан Я.І. не є платником ПДВ, то звісно, що реєстрації податкової накладної у ЄРПН не відбудеться, а до складу балансової вартості придбаного у нього товару слід включати і суму ПДВ. Таке порушення призводить до заниження балансової вартості придбаного товару на суму ПДВ, а також до відображення на рахунку 6442 «Податковий кредит непідтверджений» сум ПДВ, які не будуть повернуті підприємству у якості податкового кредиту та викривлюють загальну інформацію про дебіторську заборгованість за розрахунками з бюджетом. Внутрішнім контролером рекомендовано скласти бухгалтерську довідку про виправлення даної помилки та здійснити в обліку запис: Дебет 281 «Товари на складі» Кредит 6442 «Податковий кредит непідтверджений» на суму 228,17 грн.

Також внутрішнім контролером виявлено порушення у порядку формування первісної вартості запасів при придбанні товарів у ФОП Лукьяненко В.В. у липні 2022 року. Так, на підставі договору постачальник відвантажує, а ТОВ «Хірта» оприбутковує товар 19 липня 2022 року на суму 65000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 10833,33 грн. Оплату постачальнику досліджуване підприємство здійснює 21 липня 2022 року у сумі 65000,0 грн., у т.ч. ПДВ – 10833,33 грн. (додаток М7). Всі документи оформлені належним чином та зауважень у внутрішнього контролера не викликали. В обліку ТОВ «Хірта» дана операція відображена бухгалтерськими записами, представленими у таблиці 2.26.

Таблиця 2.26

Відображення в обліку ТОВ «Хірта» операцій з придбання товару
у ФОП Лукьяненко В.В. – платника ПДВ у липні 2022 року

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Оприбутковано товар від постачальника	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними»	54166,67

		постачальниками»	
Здійснено оплату постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	65000,00
Відображена сума ПДВ у складі вартості товару	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	10833,33
Віднесено до складу податкового кредиту суму ПДВ після реєстрації податкової накладної в ЄРПН	6412 «Розрахунки за податком на додану вартість»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	10833,33

Отже, як видно з даних таблиці, операція з придбання проведена в обліку ТОВ «Хірта» правильно. Проте, при більш детальній перевірці внутрішнім контролером виявлено документи, що підтверджують оплату транспортній організації ТОВ «Міст Експрес» послуг за доставку даної партії товару, а саме: акт наданих послуг на суму 3800,0 грн., у т.ч ПДВ – 633,33 грн. При цьому, в обліку досліджуваного підприємства такі послуги на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На виконання вимог НП(С)БО «Запаси» такі витрати можуть бути включені до балансової вартості придбаних товарів у повній сумі. Отже, внутрішнім контролером рекомендовано скласти бухгалтерську довідку щодо виправлення зазначеної помилки та відобразити в обліку підприємства це таким бухгалтерським записом: Дебет 281 «Товари на складі» Кредит 91 «Загальновиробничі витрати» на суму 3166,67 грн. При цьому, суму сплаченого ПДВ, за умови своєчасної реєстрації податкової накладної транспортною організацією в ЄРПН, віднести до податкового кредиту.

Також внутрішнім контролером виявлено випадки несписання товарів в обліку у зв'язку з їх реалізацією. Так, при реалізації товарів у лютому 2022 року не було відображено їх списання на рахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» на суму 7800,0 грн. Внутрішнім контролером рекомендовано скласти бухгалтерську довідку та здійснити списання в обліку бухгалтерським записом Дебет 902 «Собівартість реалізованих

товарів» Кредит 281 «Товари на складі» на суму 7800,0 грн.

Внутрішній контролер також здійснив вибірку перевірку щодо підтвердження правильності формування первісної вартості запасів та її документальне підтвердження. Результати такої перевірки наведені у таблиці 2.27.

Таблиця 2.27

Результати вибіркової перевірки порядку формування первісної вартості запасів (товарів) в ТОВ «Хірта» у лютому 2022 році

Найменування ТМЦ	За даними підприємства		За даними внутрішнього контролера		Відхилення
	Вартість, грн.	Документи	Вартість, грн.	Документи	
Бензин А-95-Євро5-Е5	915200,00	+	915200,00	+	-
Бензин А95-Н	100100,00	+	100100,00	+	-
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	286800,00	+	286800,00	+	-
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	52000,00	+	52000,00	+	-
Бензин автомобільний А-95-Євро5-Е0	451880,00	+	451880,00	+	-
Бензин А-92-Євро5-Е0	67600,00	+	67600,00	+	-
Бензин А-92-Євро5-Е0	169000,00	+	169000,00	+	-
Бензин А-92-Євро5-Е0	36500,00	+	36500,00	+	+
Паливо дизельне	1022175,00	+	1022175,00	+	-
Паливо дизельне	837375,00	+	837375,00	+	-
Паливо дизельне ДП-3-ЄВРО5-ВО	237933,30	+	237933,30	+	-
Паливо дизельне ДТ-3-Євро5-ВО (K5 сорт FT)	281250,00	+	281250,00	+	-
Паливо дизельне ДТ-3-K5 сорт F	17150,00	+	17150,00	+	+
Паливо дизельне Л-0, 5-40	178833,30	+	178833,30	+	-

Отже, як видно з даних таблиці 2.27, внутрішній контролер не виявив документів на оприбуткування Бензину А-92-Євро5-Е0 на суму 36500,0 грн.

та Палива дизельного ДТ-3-К5 сорт F на суму 17150,0 грн. Внутрішній контролер рекомендував бухгалтерії досліджуваного підприємства відновити втрачені документи для підтвердження достовірності сформованої первісної вартості товарів.

Зауваження внутрішнього контролера викликав також порядок ведення карток складського обліку, а саме: відсутність записів про надходження запасів, що тягне за собою виникнення від'ємних залишків; розбіжність між даними карток і даними бухгалтерського обліку; помилки в арифметичному підрахунку залишків; проставлення залишків у кількості без їх вартісного відображення. Від'ємні залишки можуть вказувати на неоприбуткування (неповне оприбуткування) певних запасів (товарів). Внутрішній контролер зауважив про стан складського обліку та рекомендував вжити заходів щодо його покращення. Результати вибіркової перевірки про відхилення між даними складських документів та даними бухгалтерського обліку в ТОВ «Хірта» представлена у таблиці 2.28.

Таблиця 2.28

Робочий документ внутрішнього контролера
з перевірки відповідності даних складського та бухгалтерського обліку
в ТОВ «Хірта» станом на 01 жовтня 2022 року

Найменування запасів	Одиниця виміру	Залишок станом на 01.10.23р.		Відхилення у кількості
		За даними складського обліку	За даними бухгалтерського обліку	
Бензин А-95-Євро5-Е5	л	32000	15000	-17000
Бензин А95-Н	л	3500	3500	0
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	л	9560	1000	-8560
Бензин автомобільний А-92-Євро5-Е5	л	2000	2000	0
Бензин автомобільний А-95-Євро5-ЕО	л	15800	0	-15800
Бензин А-92-Євро5-ЕО	л	0	17500	17500
Бензин А-92-Євро5-Е0	л	0	3100	3100
Бензин А-92-Євро5-Е0	л	0	15800	15800
Паливо дизельне	л	35400		-35400
Паливо дизельне	л	29000	29000	0
Паливо дизельне ДП-3-	л	8600	8600	0

ЄВРО5-ВО				
Паливо дизельне ДТ-3-Євро5-ВО (K5 сорт FT)	л	9000	9000	0
Паливо дизельне ДТ-3-K5 сорт F	л	5800	5800	0
Паливо дизельне Л-0, 5-40	л	5800	5800	0

Як видно з даних таблиці 2.28, наявність відхилень може свідчити про те, що інвентаризації, проведені на підприємстві є неякісними або мають формальний характер.

Висновки до розділу 2

Товариство з обмеженою відповідальністю «Хірта» керується у своїй діяльності Цивільним та Господарським кодексами України, законами України, іншими нормативними актами та Статутом. Директором ТОВ «Хірта» є Подойнікова Анна В'ячеславівна. Місцезнаходження ТОВ «Хірта»: Україна, 25015, Кіровоградська область, місто Кропивницький, бульвар Студентський, будинок 22/12, квартира 95. Основними видами економічної діяльності за КВЕД є 46.71 «Оптова торгівля твердим, рідким, гозоподібним паливом і подібними продуктами (основний).

ТОВ «Хірта» має Ліцензію на право оптової торгівлі пальним, за відсутності місць оптової торгівлі №9906114202000425, що видана 22.07.2020р.

Проведений аналіз вказує на відносно стійкий фінансовий стан ТОВ «Хірта». Воно не є залежним від зовнішніх джерел фінансування, хоча має для цього можливості; має змогу відповідати за своїми поточними зобов'язання. ТОВ «Хірта» мало прибуток у 2020 та 2021 роках. Проте у 2022 році отримало збиток, що можна пояснити складними економічними умовами та введенням воєнного стану на території України.

Для автоматизації бухгалтерського обліку на ТОВ «Хірта» застосовується програма BAS: Малий бізнес, яка надає змогу реєструвати господарські операції та формувати первинні документи. Дана бухгалтерська

програма містить екранні форми-аналоги паперових документів з можливістю отримання друкованих форм. Для формування всіх видів звітності та надсилання її до контролюючих органів ТОВ «Хірта» застосовує програму МеДок.

Згідно Оборотно-сальдових відомостей за 2020-2022 роки з'ясовано, що запаси на ТОВ «Хірта» представлені лише товарами, що обліковується на субрахунку 281 «Товари на складі». За 2020 рік надходження товарів склало 3043627,62 грн., за 2021 рік – 17216316,49 грн., за 2022 рік – 21068540,70 грн. Списано та проведено за кредитом рахунку 281 «Товари на складі» у 2020 році – 3064827,62 грн., у 2021 році – 17216210,68 грн., у 2022 році 18828288,11 грн.

Програма внутрішнього контролю операцій із запасами в ТОВ «Хірта» включала в себе: оцінку складського господарства, оцінку порядку проведення інвентаризації, перевірку правильності формування первісної вартості запасів, перевірку правильності формування собівартості реалізованих запасів; перевірку правильності формування податкових наслідків при придбанні та реалізації товарів, перевірку правильності складання звітності у часині запасів (товарів); підготовку Звіту внутрішнього контролера.

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ

3.1. Напрямки покращення обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами

В умовах сьогодення облік набуває стратегічного значення оскільки є складовою частиною інформаційного забезпечення системи управління суб'єктами підприємництва, а тому від його якості у т.ч. і в частині операцій із запасами залежить об'єктивність і точність показників фінансової звітності щодо собівартості продукції, фінансового результату діяльності та прибутку, що й зумовлює необхідність удосконалення його організації і методики.

«Важливим сьогодні є вирішення питання відповідності сучасної системи обліку запасів на підприємствах вимогам оперативності та достовірності інформації для задоволення потреб керівництва і менеджерів різних рівнів з метою ефективного управління запасами та підвищення результативності діяльності підприємства в цілому» [117, с. 213].

Наразі багато аспектів щодо організації обліку запасів у системі управління суб'єктами підприємництва залишаються недостатньо вирішеними, а основними серед них у роботі [13] визначені:

- низький рівень оперативності обліково-аналітичного й інформаційного забезпечення управління запасами;
- відсутність комплексного поєднання даних, що формуються в усіх підсистемах обліку для забезпечення керівництва необхідною управлінською інформацією;
- занижений рівень оперативності регулювання процесів утворення запасів;
- обмеженість контролю використання запасів;

- складність у визначенні справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи.

Для запобігання вказаних проблем організації та порядку ведення обліку запасів доцільно визначити такі напрями їх вирішення:

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичного забезпечення в управлінні запасами шляхом запровадження сучасних інформаційних технологій з обробки економічної інформації;
- «обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить, перш за все, не тільки від вдосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а й від того, наскільки розвинута система автоматизації їхньої діяльності» [13, с. 347];
- вибір оптимальної системи обліку матеріальних витрат та освоєння нових технологій і техніки виробництва;
- чітка організація всіх обліково-контрольних процедур при відображенні руху запасів, тобто застосування ефективних прийомів обліку та заходів контролю за центрами відповідальності для оперативного регулювання процесів утворення запасів;
- забезпечення дотримання чіткого порядку приймання, зберігання, руху й витрат запасів;
- «упровадження ефективних форм попереднього й поточного контролю за дотриманням норм запасів і витрат матеріальних ресурсів» [13, с. 347];
- раціоналізація кількості, змісту та форм первинних і зведених документів, документообороту й усієї системи реєстрації, оформлення та обробки документів.

З метою оптимізації організації обліку запасів необхідно «налагоджувати раціональну організація складського господарства (склади

повинні бути оснащені відповідними приладами (стелажами, полицями, коробками), та іншими необхідними приладами. Запаси на складах повинні розміщуватися по секціями, а всередині останніх – за окремими групами і типами, сортами, розмірами (на полицях, в штабелі, стелажах, засіках тощо), щоб можна було швидко їх прийняти, видати й перевірити наявність. Склади повинні бути повною мірою забезпечені вимірювальними приладами і мірної тарою» [18].

Уніфіковану класифікацію запасів для усіх суб'єктів підприємництва рекомендувати не можна через галузеві особливості кожного з них, а тому необхідно розглядати це із врахуванням специфіки виробничого процесу, видів діяльності та вимог до обліково-аналітичної інформації кожного підприємства.

Для якісної класифікації запасів з метою удосконалення їх обліково-аналітичного забезпечення, необхідно говорити як про економічну, так і про технічну складову управління ними. Основа економічної класифікації запасів полягає в їх значенні для процесу виробництва. Для правильного планування потреби у запасах та раціональної організації їх обліку й аналізу доцільно також використовувати і класифікацію за технічними ознаками. «Залежно від технічних ознак запаси класифікують на групи та підгрупи, за типом, найменуваннями, сортом, розміром тощо. Така класифікація запасів відображається у номенклатурах систематизованого переліку запасів» [17, с. 30-31].

Технічна класифікація запасів певною мірою вже використовується в їх бухгалтерському обліку. Якісний облік запасів організовують «за назвою (видами) сировини і матеріалів, а в межах кожного виду – за розділами, типами, групами, сортами і окремими найменуваннями, тобто за окремими номенклатурними номерами, одиницями виміру кількості та якості та історичною собівартістю» [17, с. 31].

Наразі практично неможливо якісно організувати облік у цілому та запасів зокрема, без його автоматизації. Технологічний процес

автоматизованої обробки даних з обліку запасів полягає у виконанні всіх операцій із введення, оброблення, накопичення, збереження і надання потрібної інформації, подальшого групування даних на рахунках аналітичного й синтетичного обліку, із метою контролю за наявністю, рухом і витрачанням запасів із своєчасним відображенням у звітності.

Питання управлінського обліку запасів розглядається переважно в контексті проблем управління матеріальними затратами і витратами. Взаємозв'язок бухгалтерського й управлінського обліку запасів та документальне забезпечення порядку відображення інформації про них розглядаються поверхнево. «В останній час багато публікацій присвячено управлінню запасами, де логістика є пріоритетом. І якщо сучасний бухгалтерський облік запасів достатньо методологічно забезпечений, проблемних питань не так вже й багато, то цього не скажеш про управлінський облік запасів, який не регламентований на законодавчо-нормативному рівні, не має методологічного забезпечення та потребує досліджень» [57, с. 95].

Організація і методологія управлінського обліку суб'єктом підприємництва визначається самостійно. «Для ефективної організації управлінського обліку виробничих запасів необхідно встановити критерії доцільності інформації про виробничі запаси від їх планування, надходження, використання, визначення залишків виробничих запасів на початок та на кінець звітного періоду, визначити операції обліку та облікові процедури відповідно до їх реєстрації та відображення в бухгалтерському та управлінському обліку. Для визначення, розподілу облікових процедур пропонуємо поділити процес обліку виробничих запасів на певні етапи та визначити процедури бухгалтерського та управлінського обліку на кожному з них» [57, с. 95] – таблиця 3.1.

Таблиця 3.1

Процедури бухгалтерського та управлінського обліку запасів

Етапи обліку	Процедури	
	Бухгалтерський облік	Управлінський облік
Планування обсягу запасів		Передбачас складання бюджетів щодо: придбання запасів; планування графіків поставок запасів; контроль, аналіз поставок запасів; корегування за необхідністю поставок; виробництва та реалізації готової продукції
Надходження запасів	Отримання та оплата рахунків-фактур	Організація контролю графіків поставок запасів
	Визнання активами отриманих запасів	Контроль якості отриманих запасів
	Визначення первісної вартості запасів	Організація контролю і аналізу забезпеченості виробничого процесу запасами
	Оприбуткування запасів	
	Організація аналітичного, синтетичного та складського обліку отриманих запасів	Організація контролю за достовірністю даних про отримані запаси
Використання протягом звітного періоду	Облік руху і оцінка запасів	Аналіз планових і фактичних даних про використання запасів
	Організація документального забезпечення відпуску запасів і їх списання виробництву	Контроль ефективності і раціональності використання запасів
	Визначення фактичних розмірів запасів на виготовлення продукції та облік браку виробництва	Контроль забезпеченості запасами для безперебійного процесу виробництва
	Визначення залишків запасів протягом звітного періоду	Контроль і аналіз якості запасів що призвели до браку у виробництві
	Організація контролю аналітичного і синтетичного обліку запасів	Визначення обсягу і змісту необхідної інформації, її оперативної отримання й аналіз та прийняття на основі цього управлінських рішень
	Формування інформаційного забезпечення обліково-аналітичного персоналу даними про запаси для прийняття управлінських рішень	
Звітність	Баланс (звіт про фінансовий стан)	Внутрішні форми звітності встановлюються самостійно суб'єктом підприємництва
	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	
	Примітки до фінансової звітності	

Інформаційне забезпечення управління запасами у бухгалтерському та управлінському обліку має формуватись із врахуванням послідовності облікових операцій і процедур, напрямків отримання достовірної і корисної

інформації про стан запасів, документального забезпечення інформаційних потоків, графіків документообороту, внутрішньої звітності з управлінського обліку запасів, основних механізмів створення і передачі інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

«Для ефективної організації бухгалтерського та управлінського обліку виробничих запасів важливе значення має чіткий розподіл господарських операцій та облікових процедур між бухгалтерським і управлінським обліком. Вважаємо доцільним розглядати господарські операції та процедури бухгалтерського та управлінського обліку за чітко визначеними етапами: організаційний, планування, надходження, використання, відображення у звітності з визначенням їх інформаційного забезпечення» [57, с. 95-96] – таблиця 3.2.

Таблиця 3.2

Інформаційне забезпечення господарських операцій
і процедур обліку запасів

Операції і процедури	Обмін інформацією	Вид обліку	
		Бухгалтерський	Управлінський
Організаційний етап			
Розробка внутрішнього Положення з обліку запасів	Законодавчо-нормативні акти та Методичні рекомендації відповідних галузових Міністерств	+	+
Визначення відповідальних осіб для ведення обліку запасів та розробка посадових інструкцій для них		+	+
Розробка робочого плану рахунків у частині обліку запасів		+	+
Розподіл і проведення необхідних облікових операцій		+	+
Розробка стандартизованих документів для відображення інформації за змістом, формою, структурою	+	+	+
Розробка графіку документообороту	+	+	+

Операції і процедури	Обмін інформацією	Вид обліку	
		Бухгалтерський	Управлінський
Вибір методу списання запасів	+	+	+
Розробка форм внутрішньої звітності з обліку запасів			+
Підготовка інформації про стан запасів для відображення на звітну дату у фінансовій звітності		+	
Планування забезпеченості запасами			
Складання бюджету запасів			+
Укладання договорів на постачання запасів			+
Складання графіку постачання запасів			+
Розрахунок калькуляції одиниці продукції			+
Визначення планової потреби у запасах			+
Надходження запасів			
Відображення операцій із придбання запасів	+	Сплата рахунку-фактури	Виписка рахунку
Визначення первісної вартості одержаних запасів	+	+	
Оприбуткування запасів	+	+	
Контроль фактично одержаних запасів за кількістю і вартістю	+	+	+
Відображення одержаних запасів в аналітичному і синтетичному обліку		+	
Організація складського обліку запасів	+	+	
Використання запасів протягом звітного періоду			
Списання запасів	+	+	
Оцінка залишків запасів на певну дату із врахуванням незавершеного виробництва	+	+	
Визначення фактичної наявності запасів	+	+	
Контроль та аналіз використаних запасів протягом звітного періоду	+		+
Визначення та аналіз матеріальних затрат на дату фінансової звітності	+	+	+
Формування та оперативне надання іншої інформації	+	+	+
Відображення інформації про стан запасів у звітності			
Визначення залишків запасів на дату складання фінансової звітності	+	+	
Аналіз використання запасів	+		+

Операції і процедури	Обмін інформацією	Вид обліку	
		Бухгалтерський	Управлінський
Відображення інформації про залишки запасів у фінансовій звітності	+	+	
Відображення у внутрішній звітності інформації про забезпечення, використання і залишки запасів на кінець звітного періоду	+		+

Запропонована методика визначення й розподілу операцій і процедур між бухгалтерським і управлінським обліком, «є початковим етапом процесу ефективної організації бухгалтерського та управлінського обліку, може бути використана суб'єктами господарювання на практиці при створенні управлінського обліку, а також для аналізу ефективності постановки управлінського обліку, який вже діє на підприємстві. Аналіз процедур дозволяє виявити корисність інформації, яка відображається в обліку, визначити додаткову інформацію, яку необхідно зібрати, обробити, документально оформити та передати управлінському персоналу для прийняття управлінських рішень» [57, с. 96-97].

Для більшої ефективності взаємодії бухгалтерського та управлінського обліку запасів має важливе значення створення і застосування відповідних внутрішніх документів, що забезпечують обмін достовірною і корисною інформацією, графіків документообороту цих документів, визначення персонального складу відповідальних осіб за створення й обробку документів. Це сприяє раціональній організації обліку запасів, скороченню часу на їх підготовку, що підвищує ефективність їх використання.

У ході ведення управлінського обліку «здійснюються планові розрахункові процедури для визначення забезпеченості та використання виробничих запасів, далі заплановані показники передаються в бухгалтерію, тобто інформаційне забезпечення розпочинається з управлінського обліку. На цьому етапі необхідно визначити перелік, форму, зміст, строки надання, відповідальних щодо документального забезпечення бухгалтерського обліку

плановими показниками» [57, с. 97].

Управління витратами сфери матеріального забезпечення починається із складання відповідних бюджетів, зокрема бюджетів запасів і графіків постачання запасів. Бухгалтерський облік операцій із запасами розпочинається від моменту отримання відповідних рахунків-фактури, їх оплати та оприбуткування запасів. Контроль за надходженням запасів здійснюється за допомогою системи управлінського обліку на підставі інформації сформованої у бухгалтерському обліку.

Для контролю та аналізу постачання запасів доцільно відображати потрібну для управлінського обліку інформацію у відповідних регістрах внутрішньої звітності. Метою формування внутрішньої звітності є забезпечення достовірною та оперативною інформацією управлінський облік про фактичне надходження запасів та їх первісну вартість, котра включає не лише вартість сплачену постачальникам, а й додаткові витрати, що збільшують первісну вартість та залежать від дій і рішень управлінського персоналу.

«Управлінський облік виконує функцію контролю за забезпеченістю виробничого процесу виготовлення готової продукції виробничими запасами. Відповідно до складених бюджетів в ході ведення управлінського обліку контролюється виконання графіків поставок виробничих запасів за даними бухгалтерського обліку. Тобто інформація бухгалтерського обліку відображає фактичні поставки виробничих запасів на рахунках обліку на підставі первинних документів. Враховуючи те, що для управлінського обліку забезпеченість виробничими запасами визначається їх кількісним визначенням, тому у статті інформація про стан виробничих запасів на виготовлення готової продукції також розглядається в кількісному вимірі» [57, с. 97-98].

Фізичне створення запасів та їх ефективне обліково-аналітичне забезпечення є беззаперечною необхідністю сьогодення діяльності всіх суб'єктів підприємництва. «З одного боку, при зберіганні матеріальних

запасів виникає випаровування, розкладання та інша їх кількісна втрата, а також зниження споживчих властивостей, що призводить до погіршення якості запасів. З другого боку, запасів не повинно бути мало. В існуючих умовах нашої економіки відсутність запасів іноді примушує замінювати матеріали, комплектуючи іншими, менш доцільними, або організовувати термінову доставку відсутнього ресурсу. Все це призводить до додаткових фінансових витрат і зниження якості продукції, а іноді навіть до невиконання договірних зобов'язань, що спричинює штрафні санкції, втрату покупця. А це в умовах жорсткої конкурентної боротьби вкрай небажано. Для забезпечення ритмічності виробництва необхідно мати економічно обґрунтовані запаси матеріальних ресурсів, оскільки їх надлишок сприяє уповільненню оборотності коштів, а нестача здатна порушити безперервність виробничого процесу, викликати простої в роботі обладнання, збільшити собівартість продукції тощо. Ефективне управління матеріальними запасами передбачає аналіз існуючих моделей планування запасів і вибір тієї з них, яка забезпечувала б оптимальне інвестування коштів у виробничі запаси. Тому виникає необхідність визначення того необхідного рівня запасів, який дозволить мінімізувати витрати на їх придбання й утримання» [1, с. 106-107].

Хоча створення запасів і пов'язане з додатковими витратами, створювати їх необхідно, а основні причини цього згруповані в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Основні мотиви створення запасів [112, с. 31]

Причина	Суть
Імовірність порушень встановленого графіка постачань	Запас необхідний для відсутності вимушених зупинок виробничого процесу, що особливо важливо для суб'єктів підприємництва із безперервним циклом виробництва
Можливість коливання попиту	«Попит на яку-небудь групу товарів можна передбачити з великою ймовірністю. Однак прогнозувати попит на конкретний товар набагато складніше. Тому, якщо не мати достатнього запасу цього товару, можлива ситуація, коли платоспроможний попит не буде вдоволений, тобто клієнт піде без покупки» [112, с. 31]
Сезонні коливання виробництва	Переважно це стосується продукції сільськогосподарського виробництва на яку впливає сезонність

Причина	Суть
Знижки за покупку оптової партії матеріальних цінностей	Гарна ціна на велику партію товарів може стати причиною створення запасів
Спекуляційні зміни	Ціни на деякі товари можуть різко зрости, тому суб'єкти підприємництва, що передбачили їх ріст, створюючи запас можуть одержати прибуток через підвищення ринкової ціни
Витрати, пов'язані з оформленням замовлення	«Процес оформлення кожного нового замовлення супроводжується витратами адміністративного характеру (пошук постачальника, проведення переговорів з ним, відрядження, міжміські переговори тощо). Знизити ці витрати можна, скоротивши кількість замовлень, що рівносильне збільшенню обсягу партії, яка замовляється, і, відповідно, підвищенню розміру запасу» [112, с. 31]
Можливість рівномірного здійснення операцій виробництва і розподілу	«Ці два види діяльності тісно взаємопов'язані між собою: розподіляється те, що виробляється. Якщо запаси відсутні, інтенсивність матеріальних потоків у системі розподілу коливається відповідно до змін інтенсивності виробництва. Наявність запасів у системі розподілу дозволяє здійснювати процес реалізації більш рівномірно, незалежно від ситуації у виробництві. У свою чергу, наявність виробничих запасів згладжує коливання в постачаннях сировини і напівфабрикатів, забезпечує рівномірність процесу виробництва» [112, с. 31]
Можливість негайного обслуговування покупців	Виконати замовлення покупців можна шляхом виготовлення замовленого товару, закупки і подальшого продажу замовленого товару та видачі замовленого товару негайно із наявного запасу. Останній спосіб найдорожчий оскільки вимагає формування запасу, проте можливість задоволення потреб споживача в негайному отриманні замовленого товару може виявитися вирішальною у конкурентній боротьбі
Зведення простоїв у виробництві до мінімуму через наявність запасних частин	«Псування устаткування, різноманітні аварії можуть привезти за умови відсутності запасів деталей до зупинки виробничого процесу. Особливо це важливо для підприємств із безперервним процесом виробництва, тому що в цьому випадку зупинка виробництва може дорого коштувати» [112, с. 31]
Спрощення процесу управління виробництвом	«Йдеться про створення запасів напівфабрикатів на різних стадіях виробничого процесу всередині підприємства. Наявність цих запасів дозволяє знизити вимоги до ступеня узгодженості виробничих процесів на різних ділянках, а отже, і відповідні витрати на організацію управління цими процесами» [112, с. 31]

Для оптимізації розміру поточних запасів матеріальних цінностей зачасти використовують дві моделі:

- EOQ model – економічно обґрунтований розмір замовлення;
- система «ABC» (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Моделі оптимізації розміру запасів

Модель	Суть	
Моделі EOQ	Розрахунковий механізм передбачає мінімізацію сукупних операційних витрат пов'язаних із закупівлею та зберіганням запасів на підприємстві. Операційні витрати попередньо поділяють на дві групи:	Витрати з розміщення замовлень (у т.ч. і витрати з транспортування і приймання запасів)
		Витрат на зберігання запасів на складі
Система «ABC»	«Полягає в поділі всієї сукупності запасів товарно-матеріальних цінностей на три категорії виходячи з їх вартості, обсягу і частоти витрачання, негативних наслідків їх нестачі для ходу операційної діяльності та фінансових результатів» [18]	Категорія «А» - найбільш дорогі види запасів, що мають тривалий цикл замовлення та вимагають постійного моніторингу через серйозність фінансових наслідків при їх нехватці. Коло конкретних запасів категорії «А» обмежено і вимагає щотижневого контролю
		Категорія «В» - запаси (як правило, паливо та сировина), що мають меншу значущість у забезпеченні безперебійності процесів і формуванні результатів фінансової діяльності. Контролюються зазвичай один раз на місяць
		Категорія «С» - всі інші запаси з низькою вартістю, що не мають значної ролі у формуванні фінансових результатів. Їх обсяг закупівель може бути доволі великим, а тому контроль їх руху здійснюється один раз на квартал

Основним завданням моделі EOQ є своєчасне розміщення замовлень щодо поповнення запасів і залучення в оборот уже наявних задля ефективного використання коштів підприємства без вилучення зайвих сум на формування запасів матеріальних цінностей.

За системою «ABC» контроль запасів концентрується на найбільш важливих їх категоріях у забезпеченні безперебійності діяльності підприємства і формування фінансових результатів.

При розробці політики управління запасами необхідно заздалегідь передбачити заходи із прискорення залучення в обіг уже наявних запасів, що забезпечить вивільнення частини оборотного капіталу та зменшить розмір

втрат матеріальних цінностей при їх зберігання.

Шляхами поліпшення використання запасів є: їх рівномірне надходження; формування запасів не більше можливого мінімуму; реалізація надлишкових запасів; недопущення придбання неліквідних матеріальних цінностей. При цьому, запорукою успішного функціонування суб'єктів підприємництва в умовах економічних обмежень є розробка ефективної логістичної системи з управління запасами. «Для її реалізації необхідно: впроваджувати систему контролю за використанням запасів з метою оптимізації витрат на транспортування, зберігання; підвищити інтенсивність використання запасів через прискорення їх обертання» [18].

3.2. Рекомендації з удосконалення внутрішнього контролю операцій із запасами

24.09.2020 р. на сайті «Електронні петиції», що є офіційним інтернет-представництвом Президента України було зареєстровано петицію «для внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тобто пропозиція полягала в тому, щоб «зобов'язати організувати та здійснювати внутрішній контроль ведення бухгалтерського обліку та складення бухгалтерської (фінансової) звітності суб'єктів економічної діяльності, бухгалтерська звітність яких підлягає обов'язковому аудиту згідно Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту та моделі COSO 2017» [86]. Дана ініціатива не була підтримана, оскільки було зібрано лише 45 підписів із необхідної кількості у 25 000.

Неврегулювання механізму функціонування системи внутрішнього контролю у цілому та в частині обліку запасів на законодавчому рівні, є недоліком та виникає потреба в розробці напрямків розвитку внутрішнього контролю та вдосконалення засобів для якісної його організації на теоретичному і практичному рівнях.

Оцінюючи стан внутрішнього контролю суб'єктів підприємництва, можна стверджувати про його незадовільність, а найчастішими порушеннями

є: неякісне виконання або взагалі невиконання службових обов'язків; зловживання службовим становищем; неправильна оцінка операцій з погляду на їх доцільність, ефективність й економічність. Основною причиною виникнення більшості проблем є нерозуміння власниками підприємств суті, необхідності, мети і завдань внутрішнього контролю, а як наслідок – відсутність належної уваги до побудови ефективної системи його здійснення.

Необхідність розробки нових дієвих або вдосконалення існуючих систем внутрішнього контролю наразі зумовлена вимогами конкурентного середовища та необхідністю забезпечення користувачів достовірною інформацією про фактичні активи і зобов'язання, у т.ч. і в частині запасів підприємства.

Для ефективного впровадження «системи внутрішнього контролю підприємство повинно обґрунтувати прийняте ним рішення. На ухвалення управлінських рішень впливає посилення ринкової конкуренції, потреба в необхідній інформації для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, взаємозалежність і взаємообумовленість зовнішнього і внутрішнього контролю, реорганізація підприємства для входження в ринок, конфлікт інтересів, спрямованість підприємства на отримання доходу, фінансова самостійність підприємства, ризик банкрутства, порушення режиму економії на підприємстві, необґрунтовані списання та ін.» [103, с. 85].

Якісна система внутрішнього контролю операцій із запасами вимагає професійної підготовки висококваліфікованих спеціалістів, повної незалежності внутрішніх контролерів від управлінського апарату для забезпечення неупередженого надання реальних висновків і пропозицій, зацікавленості усіх користувачів інформації у створенні дієвого внутрішнього контролюючого органу для підвищення ефективності діяльності та збереження майна.

«Для впорядкування і забезпечення чіткості етапів контролю слід зосередити увагу на можливостях розроблення положень про організацію контролю, зазначити елементи, що безпосередньо стосуються запасів

підприємства і визначають методичні аспекти їх обліку в наказі про облікову політику (визначення первісної вартості, метод розподілу транспортно-заготівельних витрат, методи оцінки на дату балансу та під час вибуття тощо)» [4, с. 100].

Точність та ефективність використання запасів має безпосередній вплив на фінансову стійкість суб'єктів підприємництва. «Для отримання достовірних даних про стан обліку та ефективність використання ресурсів підприємства проводиться внутрішній аудит. Основоположними завданнями внутрішнього аудиту є – активне сприяння з управління і контролю в частині надання необхідної інформації з усіх ключових питань, що охоплюють функціональність, створення і моніторинг інформаційних систем підприємства. Отже, внутрішній аудит матеріально-виробничих запасів підприємства є інструментом, який допомагає сформувати повну і достовірну інформацію про їхній склад і кількість, а також забезпечити необхідний своєчасний і повноцінний контроль за їх наявністю та рухом» [12].

У практиці внутрішнього аудиту відсутній єдиний підхід у частині його організації на суб'єкта підприємництва. У загальному розумінні метою внутрішнього аудиту запасів є встановлення достовірності, законності і доцільності операцій із ними та підтвердження правильності їх відображення в обліку. У більш широкому вигляді, метою внутрішнього аудиту запасів є встановлення: достовірності й реальності первинних даних з наявності і руху виробничих запасів, МШП, напівфабрикатів, готової продукції і товарів; своєчасності і повноти відображення фактичних первинних даних у зведених документах та узагальнюючих облікових регістрах; правильності формування обліково-аналітичного забезпечення інформації про запаси відповідно до вимог законодавства та прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишків окремих видів запасів у звітності.

«Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за

його межами» [12].

Основними завданнями внутрішнього аудиту запасів є перевірка:

- організації складського господарства та стану збереження запасів;
- організації обліку і контролю надходження, руху та витрачання запасів;
- повноти оприбуткування запасів за умови належного документального оформлення усіх фактів їх надходження;
- своєчасності пред'явлення претензій за умови невідповідності якості і кількості запасів договірним умовам;
- правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні;
- фактичної наявності запасів;
- правильності документального оформлення надходження, руху та відпуску запасів;
- законності усіх випадків списання запасів та дотримання встановлених лімітів і норм із відпуску;
- вартості незавершеного виробництва та правильності формування собівартості продукції, робіт, послуг за окремими об'єктами калькулювання витрат;
- правильності ведення аналітичного і синтетичного обліку операцій із запасами;
- повноти і правильності відображення операцій із запасами у звітності тощо.

Ефективна організація аудиторського процесу передбачає дотримання визначених етапів здійснення внутрішнього аудиту запасів (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Етапи здійснення внутрішнього аудиту запасів [12]

Етап	Контрольно-перевірочні дії
Розуміння об'єкта перевірки, у т.ч. і нормативної документації	Аналіз подання та розкриття інформації про запаси в звітності
	Аналіз доцільності положень облікової політики для забезпечення цілей бухгалтерського обліку та при формуванні інформації для здійснення податкових розрахунків
	Аналіз галузевої нормативної бази і регламентів щодо особливостей обліку запасів

Етап	Контрольно-перевірочні дії			
Аналіз ризиків	З'ясування вірогідності настання окремих видів ризиків			
	Оцінка значущості ризиків для конкретного суб'єкта підприємництва			
	Встановлення факторів, що впливають на ризики			
Аналіз засобів контролю	Тестування засобів контролю			
	Виявлення слабких ланок у системі обліку і контролю			
Складання програми аудиту	Визначення конкретних процедур по суті			
	Використання методів внутрішнього аудиту			
	Узагальнення можливих порушень			
Вибірка	Суцільна вибірка	Вибірка конкретних елементів	Статистична вибірка	Нестатистична вибірка
Перевірка по суті	Здійснення конкретних процедур перевірки по суті, що відповідають виявленим ризикам			
Формування висновків і рекомендацій	Розробка рекомендацій стосовно побудови та оптимізації діючої у суб'єкта підприємництва системи внутрішнього контролю			

На першому етапі внутрішньому аудиту необхідно скласти загальне уявлення про операції із запасами у конкретного суб'єкта підприємництва. Для цього необхідно провести аналіз галузових вимог нормативних документів і регламентів з особливостей обліку запасів та наявної інформації про запаси в звітності, а також аналіз положень облікової політики для досягнення цілей бухгалтерського обліку й податкових розрахунків, а також аналіз. «Специфічною метою, яку ставить перед собою служба внутрішнього аудиту є визначення основних джерел виникнення притаманних ризиків на всіх етапах, оцінка впливу цих ризиків на фінансово-облікову інформацію і впровадження відповідних заходів щодо зменшення впливу, або надання обґрунтованих рекомендацій керівництву підприємства щодо зменшення властивих ризиків» [12].

Ризик-орієнтований підхід у внутрішньому аудиті передбачає ранжування операцій із запасами за рівнем ризику. «Тому другий етап передбачає аналіз ризиків, на якому здійснюється оцінка значущості, вірогідності, а також факторів ризику. Найбільш ризикованим процесом вважається той, на досягнення мети якого впливає максимальну кількість факторів ризику максимально негативним чином. Щоб отримати рейтинг

ризикованості, кожен обраний для аналізу процес оцінюється з точки зору наявності і суттєвості певного переліку факторів ризику» [12]. Так, у програмі внутрішнього аудиту, на основі аналізу ризиків, виділяються області аудиту запасів із підвищеним внутрішнім ризиком, що дозволить аудитору оптимізувати процедури збору аудиторських доказів.

«На наступному етапі проведення внутрішнього аудиту матеріально-виробничих запасів аудитор повинен оцінити систему внутрішнього контролю за допомогою тестів засобів контролю. Тести засобів контролю – це набір дій аудитора здійснюваних з метою отримання аудиторських доказів щодо належної організації та ефективності функціонування систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку. Задачею аудитора при тестуванні засобів контролю є не стільки пошук помилок і порушень, скільки виявлення слабких ланок в обліку і контролі, які перешкоджають своєчасному виявленню та усуненню цих помилок. Оцінка системи внутрішнього контролю підтверджується або корегується при проведенні аудиторських процедур по суті» [12].

За результатами тестування внутрішній аудитор переходить до четвертого етапу – складання програми аудиту операцій із запасами. «Оцінка слабких місць системи внутрішнього контролю допомагає визначити основні напрямки аудиторської перевірки, тобто сформулювати програму аудиту запасів, що включає перелік конкретних аудиторських процедур, що дозволяють отримати необхідні аудиторські докази для обґрунтування достовірності або недостовірності даних по матеріальним цінностям. Кількість аудиторських процедур зворотно пропорційна оцінці системи внутрішнього контролю: чим вища оцінка системи внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор» [12].

На п'ятому етапі результати тестування системи обліку та внутрішнього контролю дозволяють обрати спосіб організації перевірки, тобто вирішується як саме вона проводитиметься або шляхом суцільної вибірки, або вибірки конкретних елементів, або статистичної вибірки, або

нестатистичної вибірки. Як правило, внутрішні аудитори проводять вибірккову перевірку операцій із запасами.

На основному, шостому, етапі проведення перевірки по суті здійснюють процедури, які б дали можливість: підтвердити достовірність первинних даних обліку стосовно фактичної наявності і руху запасів; перевірити своєчасність і повноту відображення даних із первинних документів у зведених реєстрах обліку запасів; перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно із вимогами законодавчих і нормативних актів, а також положеннями облікової політики суб'єкта підприємництва; встановити стан зберігання запасів та його відповідність законодавчо визначеним умовам; підтвердити або спростувати показники фінансової звітності, котрі залежать від достовірності, своєчасності й повноти відображення всіх операцій, пов'язаних із запасами [101, с. 387].

При проведенні внутрішнього аудиту запасів та безпосередній перевірці операцій по суті для отримання аудиторських доказів доцільним буде застосування методів, що згруповані в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Методи перевірки при внутрішньому аудиті операцій із запасами

Метод	Суть
Інвентаризація	Використовується для підтвердження фактичної наявності запасів
Спостереження	
Інспектування	
Перерахунок	Застосовуються для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків цифрових даних про запаси, з метою з'ясування відповідності їх величині, що відображена у первинних документах та облікових регістрах бухгалтерського обліку
Підтвердження	Залучають для отримання інформації щодо правильності відображення в бухгалтерському обліку здійснених господарських операцій і формування залишків на рахунках обліку запасів
Запит	
Усне опитування	Внутрішній аудитор застосовує для отримання відповідей від осіб пов'язаних прямо чи опосередковано із запасами та попередньої оцінки стану обліку запасів
Аналітичні процедури	Використовують при зіставленні наявності запасів у різні періоди, при порівнянні із даними за попередні періоди, при оцінюванні співвідношень між різними видами запасів, а також порівняння даних про їх рух із даними аналітичного і синтетичного обліку
Повторне проведення	Застосовують при підтвердженні точності передачі інформації та механічному здійсненні розрахунків і узагальнень

Заключним етапом проведення внутрішнього аудиту операцій із запасами є формування висновків і рекомендацій. На основі результатів перевірки внутрішній аудитор повинен спільно з управлінським персоналом суб'єкта підприємництва розробити рекомендації стосовно оптимізації діючої системи внутрішнього контролю запасів. Метою представлення таких рекомендацій є: підвищення якості виконання контрольно-перевірочних процедур, що формалізуються у внутрішніх регламентах підприємства; юридична легалізація фактично виконуваних контрольних процедур; розробка і формалізація контрольно-перевірочних дій та моніторинг належності їх виконання в майбутньому.

Отже, «ризик-орієнтований підхід до внутрішнього аудиту дозволяє на основі детального і повного розуміння ризикових областей виявляти і своєчасно адресувати проблеми, що виникають, а також нівелювати існуючі ризики до прийнятного рівня. Застосування запропонованих методичних засад при організації та проведенні внутрішнього аудиту матеріально-виробничих запасів дозволять оцінити систему внутрішнього контролю, встановити справжній стан обліку запасів і застосувати результати аудиторської перевірки для усунення виявлених порушень і поліпшення діяльності організації» [12].

Висновки до розділу 3

Підвищення ефективності діяльності суб'єктів підприємництва передбачає вдосконалення їх обліково-аналітичного забезпечення та контролю операцій із запасами, що надає системі управління належну й якісну інформацію для розробки і прийняття ефективних рішень.

Для ефективної організації взаємодії між бухгалтерським та управлінським обліком запасів запропоновано основні облікові процедури, які рекомендовано враховувати для більш якісної організації обліку запасів. Представлений варіант розподілу облікових процедур буде корисним для формування потоків інформаційного забезпечення для потреб обліково-

аналітичного та управлінського персоналу.

Удосконалити систему внутрішнього контролю суб'єкта підприємництва можна за допомогою впровадження внутрішнього аудиту операцій із запасами. Джерелами отримання аудиторських доказів при здійсненні внутрішнього аудиту запасів є: положення облікової політики; договори на постачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, МШП, товарів; результати огляду складських приміщень; інвентаризаційні документи, у т.ч. і накази про проведення інвентаризації та призначення персонального складу інвентаризаційної комісії; посадові інструкції й договори про матеріальну відповідальність; первинні документи з оформлення кожної операції із запасами; журнали реєстрації та регістри аналітичного і синтетичного обліку; звітність; результати опитування співробітників тощо.

ВИСНОВКИ

Запаси є основною статтею оборотних коштів суб'єктів підприємництва та основою їх діяльності. Достовірне й якісне обліково-аналітичне забезпечення та ефективний контроль операцій із запасами є невід'ємною складовою управління, без яких неможливо досягти, як поточних, так і стратегічних цілей.

Якісно здійснена класифікація запасів є важливою передумовою раціональної організації їх обліку і контролю. При розробці класифікаційних ознак запасів для потреб обліку й управління ними необхідно враховувати як економічну, так і технічну сторону, що повинні відображати специфіку галузі та особливості діяльності кожного окремого суб'єкта господарювання.

Формування обліково-аналітичного забезпечення операцій із запасами відбувається у відповідності з вимогами НП(С)БО 9 «Запаси». Облік запасів ведеться з використання рахунків другого класу «Запаси» Плану рахунків.

Для обліку запасів використовуються типові форми первинних документів (накладна, прибуткова накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий меморіальний ордер тощо), що утворюють вхідну інформацію. Вихідною інформацією, що формується в системі складського обліку є: картка складського обліку, оборотна відомість матеріальних цінностей, лімітно-забірна картка та інші. В бухгалтерії підприємства основною регламентованою вихідною інформацією стосовно обліку запасів є зведена відомість надходження матеріальних цінностей та інвентаризаційні відомості, в яких відображається фактична наявність запасів.

Внутрішній контроль операцій із запасами є необхідним для забезпечення ефективного управління ними. Якісно організована система внутрішнього контролю операцій із запасами дозволяє забезпечити: дотримання вимог законодавства у сфері управління запасами; точний і своєчасний їх облік; наявність необхідної для виробництва кількості та зменшити ризики пов'язані з їх недостатністю; зменшення витрат шляхом

оптимізації їх розміру та складування; мінімізацію ризиків пов'язаних із їх втратами, псуванням, застаріванням тощо.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Хірта» є юридичною особою, має самостійний баланс, поточні та вкладні (депозитні) рахунки в банківських установах, печатку з власним найменуваннями, бланки, торговельну марку, інші реквізити юридичної особи. Згідно Виписки з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань №149925412026 від 17.08.2021р. на дату проведення дослідження директором ТОВ «Хірта» є Подойнікова Анна В'ячеславівна. ТОВ «Хірта» зареєстроване у Державній службі України (реєстраційний номер 37507880), Кропивницькій ДПІ Головного управління ДПС у Кіровоградській області (реєстраційний номер 43995486). Дата та номер запису 1004441070006012111. Код ЄДРПОУ 40341540. Місцезнаходження ТОВ «Хірта»: Україна, 25015, Кіровоградська область, місто Кропивницький, бульвар Студентський, будинок 22/12, квартира 95.

Основним видом економічної діяльності за КВЕД є 46.71 «Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами. ТОВ «Хірта» є платником ПДВ з податковим номером 403415411239. ТОВ «Хірта» має Ліцензію на право оптової торгівлі паливом, за відсутності місць оптової торгівлі №9906114202000425, що видана 22.07.2020р. ТОВ «Хірта» є суб'єктом малого підприємства, а тому складає та подає до контролюючих органів Фінансову звітність малого підприємства

Проведений аналіз вказує на відносно стійкий фінансовий стан ТОВ «Хірта». Воно не є залежним від зовнішніх джерел фінансування, хоча має для цього можливості; має змогу відповідати за своїми поточними зобов'язання. ТОВ «Хірта» мало прибуток у 2020 та 2021 роках. Проте у 2022 році отримало збиток, що можна пояснити складними економічними умовами та введенням воєнного стану на території України.

Для автоматизації бухгалтерського обліку на ТОВ «Хірта» застосовується програма BAS: Малий бізнес. Для формування всіх видів

звітності та надсилання її до контролюючих органів ТОВ «Хірта» застосовує програму МеДок.

Для обліку операцій, що прямо або опосередковано задіяні в обліку запасів досліджуване підприємство застосовує певний набір субрахунків бухгалтерського обліку, що передбачено Робочим планом рахунків та Наказом про облікову політику.

Згідно Оборотно-сальдових відомостей за 2020-2022 роки з'ясовано, що запаси на ТОВ «Хірта» представлені лише товарами, що обліковуються на субрахунку 281 «Товари на складі». За 2020 рік надходження товарів склало 3043627,62 грн., за 2021 рік – 17216316,49 грн., за 2022 рік – 21068540,70 грн. Списано та проведено за кредитом рахунку 281 «Товари на складі» у 2020 році – 3064827,62 грн., у 2021 році – 17216210,68 грн., у 2022 році 18828288,11 грн.

Програма внутрішнього контролю операцій із запасами в ТОВ «Хірта» включала в себе: оцінку складського господарства; оцінку порядку проведення інвентаризації; перевірку правильності формування первісної вартості запасів; перевірку правильності формування собівартості реалізованих запасів; перевірку правильності формування податкових наслідків при придбанні та реалізації товарів; перевірку правильності складання звітності у частині запасів (товарів); підготовку Звіту внутрішнього контролера.

За результатами проведеного внутрішнього контролю виявлено такі недоліки: використання застарілих форм інвентаризаційного опису; порушення строку затвердження протоколу інвентаризаційної комісії; відсутнє розпорядження керівника підприємства про списання на витрати нестач нафтопродуктів у межах норм природного убутку; не здійснено взаємний залік лишків і нестач; наявність від'ємного залишку по такій номенклатурній позиції як паливо дизельне; порушення у порядку формування первісної вартості деяких видів запасів (товарів); порушення строків відображення в обліку списання собівартості реалізованих товарів;

відсутність первинних документів на оприбуткування товарів; невідповідність даних карток складського обліку з даними бухгалтерського обліку.

За кожним з виявлених недоліків та порушень внутрішнім контролером надано рекомендації щодо їх виправлення та профілактики у майбутньому.

Підвищення ефективності управління запасами на основі удосконалення їх обліково-аналітичного забезпечення і контролю залишається нагальною проблемою в умовах глобалізації економіки, а інтенсивний розвиток інформаційних технологій наразі зумовлює перегляд традиційних підходів у досягненні ефективності системи управління зокрема.

Доцільним буде вдосконалення системи автоматизації обліково-аналітичного забезпечення в управлінні запасами та обґрунтування чіткої періодичності проведення їх інвентаризації, оскільки успішність функціонування суб'єктів підприємництва залежить і від рівня автоматизації діяльності загалом.

Процес управління запасами потребує оперативного інформаційного забезпечення. Формування змістовної та якісної інформації про рух запасів у системі облікового забезпечення є запорукою прийняття ефективних і дієвих управлінських рішень для безперебійного використання запасів і відсутності простоїв. Дані бухгалтерського обліку операцій із запасами характеризують фактичний рівень й рух запасів, але є недостатніми для якісного управління ними. Побудова системи управлінського обліку запасів та його ефективна взаємодія з даними бухгалтерського є актуальним завданням для суб'єктів підприємництва. Одночасне ведення двох видів обліку (бухгалтерського і управлінського) дозволить вирішити ряд важливих питань у частині забезпечення оперативною інформацією обліково-аналітичний і управлінський персонал про стан запасів на підприємстві.

Впровадження системи внутрішнього аудиту запасів дозволить користувачам інформації отримати впевненість щодо підтвердження первинними документами операцій із закупівлі запасів; своєчасності зміни

величини запасів після додаткового їх надходження чи вибуття; законності списання на потреби виробництва запасів належним чином і правильності відображення цього в обліку; взаємозв'язку списання матеріальних цінностей із випуском готової продукції; належності оформлення вибуття запасів; регулярності проведення інвентаризацій і зіставлення отриманих результатів реальної наявності із даними бухгалтерського обліку; відповідності оцінки запасів затвердженій обліковій політиці; правильності порядку обліку та розрахунків за ПДВ у частині придбаних і реалізованих запасів тощо.

Напрямами вдосконалення обліково-аналітичних і контрольно-перевірочних процесів операцій із запасами мають бути: забезпечення дотримання порядку приймання, зберігання, руху та витрачання сировини і матеріалів; широке застосування сучасних програм з автоматизації обліку; ефективний контроль за нормами та витрачанням запасів; удосконалення процесів документування операцій із обліку запасів. Пропоновані заходи дозволять полегшити роботу обліково-аналітичному персоналу й зменшать імовірність виникнення порушень, помилок і розбіжностей в обліку між фактичним і задокументованим станом операцій із запасами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення. *Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ: Економічні науки*. 2009. Вип. IV. С. 104-109.
2. Бегун С.І. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 3. С. 74-79.
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., Сімон Г.С. Організація внутрішнього контролю запасів на підприємстві. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 23 (2). С. 97-100
5. Бондаренко Н.М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 273-281.
6. Бондаренко О.М., Тітаренко А.Д. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 2. С. 63-67.
7. Бурлан С.А., Панченко І.М. Облікове забезпечення управління товарними запасами на підприємствах оптової торгівлі. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7422> (дата звернення: 20.11.2023)
8. Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової картини світу : колективна монографія ; за заг. ред. В.Я. Плаксієнка. К.: «Центр учбової літератури», 2021. 320 с.
9. Верхоглядова Н.І., Письменна О.Б. Класифікація ресурсів та її значення

- для управління ресурсозбереженням. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 16. С. 27-31
10. Височан О.О. Особливості обліку запасів у небюджетних неприбуткових організаціях. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2017. Вип. 23 (2). С. 101-104
 11. Воробйова Ю.М., Холода Б.І. Управління ресурсами підприємства : Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 288 с.
 12. Гавриличенко Є. Методичні засади проведення внутрішнього аудиту матеріально-виробничих запасів підприємства. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 27. URL: <file:///C:/Users/%...%96-441-1-10-20210709.pdf> (дата звернення: 22.11.2023).
 13. Гадзевич О.І., Шпатиковська Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка і суспільство*. 2016. № 6. С. 344-348.
 14. Галустян А.В., Кононова О.Є. Організаційні аспекти та методика внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Випуск 2 (07). С. 269-274
 15. Гончаров Ю.В., Кравченко І.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 50-53.
 16. Гресь Н.Л., Недоступ К.К. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. пос. ; за заг. ред. проф. М.Т. Теловатої. Дніпро: НТУ «ДП», 2019. 152 с.
 17. Гудзенко Н.М., Гибало Ю.В. Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація. *Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали I Всеукр. наук.-практич. конф. молод. науковців, 14-15 квітня 2016 р. м. Вінниця*. ВНАУ. 2016. С. 28-31.
 18. Гужавіна І.В. Особливості обліку запасів на торговельних підприємствах. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8420> (дата звернення:

21.11.2023).

19. Гужавіна І.В., Кримська В.В. Проблемні аспекти обліку запасів на підприємстві. *Збірник наукових праць Донецького державного університету управління*. 2013. № 272. С. 86-91.
20. Демченко Т.А., Чвертко Л.А. Проблеми обліку виробничих запасів та напрями його вдосконалення на підприємстві. *Економічні горизонти*. 2017. № 1 (2). С. 48-56.
21. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон*. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
22. Довгопол Н.В., Полозова Т.В., Радченко М.О. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Харків: ХНУРЕ, 2021. 300 с.
23. Дожланський А.М. Економічна сутність товарних запасів у оптовій торгівлі. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.4. С. 163-169.
24. Живко З.Б., Живко М.О., Живко І.Ю. Словник сучасних економічних термінів. Львів: Край, 2007. 384 с.
25. Князюк І. Актуальні проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах України. *Удосконалення обліку й аналізу в системі управління підприємства*. 2015. № 2. С. 63-65
26. Коблянська Г.Ю., Ревенко К.О. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». *Економіка: теорія та практика*. 2014. № 2. С. 50-56.
27. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 93-105.
28. Коптєва Г.М. Облік і звітність в оподаткуванні: навч. посібник. 2-ге вид., доп. та перероб. Харків, 2021. 492 с.
29. Косяк А.П., Зубенко А.В. Бухгалтерський облік II : навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2020. 326 с.
30. Краєвський В.М., Колісник О.П., Гуріна Н.В. та ін. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 388 с.

31. Кузь В.І. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т імені Юрія Федьковича, 2019. 224 с.
32. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. ; 2-е вид. К.: Каравела, 2005. 560 с.
33. Левицька С.О. Звітність підприємств : навч. посібник. Рівне: НУВГП. 2015. 213 с.
34. Левицька С.О., Осадча О.О., Антонюк О.Р., Зінкевич О.В. [та ін.]. Бухгалтерський облік в управлінні : підручник для студентів вищих навчальних закладів. Рівне, 2023. 244 с.
35. Ловска І.Д. Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конвенційності. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 4 (62). С. 137-139.
36. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»*. Серія: Економіка. 2012. Вип. 177. С. 67-71.
37. Макаренко А.П., Литвиненко І.О. Шляхи удосконалення організації обліку та аудиту товарно-матеріальних цінностей на підприємстві. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2015. Вип. 2 (11). С. 33-39.
38. Макаренко А.П., Ярданова Т.Г. Розробка програми аудиту виробничих запасів. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2015. Вип. 2 (11). С. 40-48
39. Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО. *Аудитор України*. 2015. № 7-8 (236-237). С. 50-53.
40. Матюха М.М. Облік і звітність в оподаткуванні : опорний конспект лекцій. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. 220 с.
41. Меліхова Т.О., Градобік А.О. Удосконалення документування обліку та аудиту запасів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8331> (дата звернення: 22.11.2023).

42. Меліхова Т.О., Федоров І.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2018. № 2. С. 63-70
43. Михайловина С.О., Підлубна О.Д. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на сільськогосподарських підприємствах. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 38-2. С. 131-136
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) «Запаси» : Міжнародний документ від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021/conv#Text (дата звернення: 20.11.2023)
45. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія : у трьох томах К.: Академія, 2000. Т. 1. 864 с.
46. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
47. Новодворська В.В. Організація обліку товарних запасів та їх відображення в обліковій політиці підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. вип. 13. С. 592-595.
48. Облік, аудит і оподаткування: бакалаврський курс. Частина 1: Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» / Колектив авторів. За ред. проф. Мардус Н.Ю. Харків: НТУ «ХП», 2022. 523 с.
49. Овчарик З. Виробничі запаси: облік в сільськогосподарських підприємствах. Ніжин: Видавництво НДУ ім. Гоголя, 2014. 131 с.
50. Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2013. Вип. 12. Ч. 3. С. 303-307
51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 21.11.2023).

52. Плахтій Т.Ф. Порядок оцінки запасів: проблеми та шляхи їх вирішення. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (3). С. 292-299.
53. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (дата звернення: 22.11.2023)
54. Подмешальська Ю.В., Зайберт Є.К. Облік виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2018. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6273> (дата звернення: 21.11.2023).
55. Подмешальська Ю.В., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
56. Подмешальська Ю.В., Парнюк О.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 97-104
57. Подмешальська Ю.В., Скирдова О.А. Бухгалтерський облік та управлінський облік виробничих запасів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 21. С. 93-99
58. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101
59. Позняковська Н.М., Зубілевич С.Я., Міклуха О.Л. та ін. Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції»: монографія. Рівне: НУВГП. 2019. 414 с.
60. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 23.11.2023).
61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення:

20.11.2023)

62. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : Наказ М-ва фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 23.11.2023)
63. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : Наказ М-ва фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 24.11.2023)
64. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ М-ва фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/conv#Text> (дата звернення: 22.11.2023)
65. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 24.11.2023)
66. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 23.11.2023).
67. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 23.11.2023).
68. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : Наказ М-ва фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10/conv#Text> (дата звернення: 20.11.2023)

69. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 21.11.2023).
70. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 24.11.2023)
71. Пугаченко О.Б. Визначення понять «предмет», «об'єкт» та «метод» бухгалтерського обліку в літературних джерелах : колективна монографія «Соціально-економічні засади формування економічної системи України» ; за ред. д.е.н., професора О.О. Непочатенко. Умань: Видавець «Сочинський М.М.», 2019. С. 197-205.
72. Пугаченко О.Б. Класифікація запасів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. 2010. Вип. 18. Ч. II. С. 201-214
73. Пугаченко О.Б. Методика визначення та розподілу сукупних витрат сфери матеріального забезпечення. *Наукові дослідження у сфері гуманітарних і суспільствознавчих наук: міждисциплінарний підхід: колективна монографія [за наук. ред. О.В. Кравченко]*. Кропивницький: КІРоЛ, 2020. С. 218-238.
74. Пугаченко О.Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Кіровоград. нац. техн. ун-т. Кіровоград, 2008. 225 с.
75. Пугаченко О.Б. Організаційна структура системи матеріального забезпечення з метою інтеграції обліку з іншими функціями управління. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2015. вип. 27. С. 246-255
76. Пугаченко О.Б. Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функції обліку з іншими функціями управління процесами

- сфери матеріального забезпечення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки*. 2010. № 3 (53). Ч. 2. С. 218-222
77. Пугаченко О.Б. Організація оперативного контролю операцій із запасами. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: матеріали IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22-23 березня 2022 р.* Ч. 1. Львів: ЛНУП, 2022. С. 210-212
78. Пугаченко О.Б. Передумови адаптації українського законодавства до вимог Європейського Союзу. *International scientific conference «World Scientific And Technical Trends'2022» : Conference proceedings. Karlsruhe, Germany. October 2022.* Р. 111-116.
79. Пугаченко О.Б. Пропозиції щодо формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. 2013. Вип. 23. С. 346-352
80. Пугаченко О.Б. Удосконалення організації процесу матеріального забезпечення через інтеграцію обліку з іншими функціями управління. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 1. (95) січень-березень С. 187-199.
81. Пугаченко О.Б., Зарудна Н.Я. Базові, специфічні, глобальні принципи управлінського обліку: склад і кількість. *Економічний простір: Збірник наукових праць*. 2021. № 172. С. 73-80.
82. Пугаченко О.Б., Зарудна Н.Я., Кундеус О.М. Визначення терміну «документооборот» у законодавчих актах і літературних джерелах. *Економіка та суспільство*. 2023. № 47. DOI: 10.32782/2524-0072/2023-47-57
83. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Документальне забезпечення внутрішнього контролю операцій з оборотними активами. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2020. № 4 (37). С. 236-250

84. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Особливості внутрішнього контролю операцій з окремими видами запасів. *Konzeptuelle Grundsätze Des Wirtschaftswachstums Bei Der Globalisierung: Kollektive Monografie / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko. Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland, 2016. 197-208 p.*
85. Пугаченко О.Б. Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функції обліку з іншими функціями управління процесами сфери матеріального забезпечення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. 2010. № 3 (53). Ч. 2. С. 218-222*
86. Пугаченко О.Б., Зарудна Н.Я. Внутрішній контроль порядку відображення в обліку дебіторської заборгованості. *Економіка та суспільство. 2022. № 37. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-37-73.*
87. Рабоконь Ю.С. Економічна сутність виробничих запасів, їх оцінка та облікове забезпечення. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 8. С. 102-110*
88. Рагуліна І.І., Нижня А.С. Облік та внутрішній аудит запасів на підприємстві: сучасний аспект. *Scientific community: interdisciplinary research. 2021. № 40. С. 180-188.*
89. Роева О.С. Вплив інтеграційних процесів обліку на систему інформаційного забезпечення підприємства. *Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці». 2018. Випуск 5 (67). С. 199-203*
90. Роева О.С. Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства. Дис. ... доктора філософії / 071. Держ. ун-т «Житомирська політехніка», 2021. 258 с.
91. Роева О.С. Організаційні засади побудови бухгалтерського обліку запасів в процесі інноваційної діяльності: нормативно-правовий аспект. *Центральноукраїнський науковий вісник. 2020. Вип. 4 (37). С. 230-243.*
92. Роева О.С. Розвиток управлінського обліку запасів в інформаційному

- забезпеченні інноваційної діяльності. *Центральноукраїнський науковий вісник*. 2021. Вип. 5 (38). С. 273-285
93. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рузмайкіна та ін. ; за ред. Г.М. Давидова. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 248 с.
 94. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 34. С. 319-324
 95. Рязанова Н.О. Бухгалтерський облік : навчально-методичний посібник. Старобільськ: ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2022. 287 с.
 96. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: конспект лекцій. Луцьк: Вежа-Друк, 2023. 258 с.
 97. Свірень М., Хлистун Т. Ризики при здійсненні внутрішнього контролю *Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей*. Кропивницький: ЦІРоЛ, 2023. С. 384-396
 98. Свірень М.М., Хлистун Т.П. Особливості внутрішнього контролю переоцінки нематеріальних активів. *Облік і оподаткування: контрольний-аналітичний аспект : збірник тез доповідей за матеріалами IV Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, 18 травня 2023 року*. Ірпінь: Державний податковий університет, 2023. С. 69-71
 99. Скоробогатова Н.Є. Бухгалтерський облік: практикум: навчальний посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти. К.: КПІ ім. Ігоря Сікорського. 2023. 114 с.
 100. Скрипник М.Є., Шум'як Г.В. Особливості обліку в оптовій торгівлі. *Науковий огляд*. 2017. № 11 (43). URL: <http://oaji.net/articles/2017/797-1517525244.pdf>. (дата звернення: 20.11.2023)
 101. Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і*

аналізу. 2016. Вип. 2-3 (35). С. 378-398

102. Смоквіна Г.А., Оніщенко Н.А., Міхалева К.С. Теоретичні основи сутності та законодавчого забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів торгівельного підприємства. *IX Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України»: матеріали конференції*. Одеса, 2015. С. 72-75.
103. Ступінська М.В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 8. С. 84-86
104. Тацієнко Н.В., Кравченко І.Й. Економічна сутність виробничих запасів та показники ефективності їх використання. URL: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/b9833c44-87f5-4ed1-9f6e-afecebaa5524/content> (дата звернення: 20.11.2023)
105. Теловата М.Т., Петраковська О.В. Фінасовий облік – 1 (у схемах і таблицях) Частина – 1 : навч. посіб. ; за заг. ред. М.Т. Теловатої. К.: Інтердрук, 2019. 217 с.
106. Усатенко О.В. Бухгалтерський облік та звітність організацій : навч. посіб. Дніпро: НТУ «ДП», 2022. 74 с.
107. Федак Л.М. Запаси підприємства сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 1. С. 157-162.
108. Фоміна Т.В., Гончаренко Ю.В. Документальне оформлення операцій із запасами. *Здоров'я і суспільство в умовах війни: Збірник наукових статей*. Кропивницький: ЦІРОЛ, 2022. С. 305-310
109. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Методичні підходи до внутрішнього контролю запасів. *Konzeptuelle Grundsätze Des Wirtschaftswachstums Bei Der Globalisierung: Kollektive Monografie / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko*. Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland, 2016. 208-218 p.
110. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль процесів

- матеріального забезпечення в системі управління підприємством: Монографія ; за ред. Г.М. Давидова. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. 200 с.
111. Хлистун Т.П. Критерії визначення розміру підприємств на законодавчому рівні в Україні. *Молодь, право, бізнес: сучасні виклики та перспективи : збірник матеріалів студентського наукового форуму. м. Кропивницький, 12 травня 2023 р.* Кропивницький: ДонДУВС, 2023. С. 194-199
 112. Хліпальська В.А. Значення оцінки вартості в обліку запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2008. № 3. С. 25-31
 113. Чабанюк О.А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів. *Фінанси, облік і аудит.* 2011. Вип. 18. С. 386-390
 114. Шендригоренко М.Т. Особливості та сфери застосування методів оцінки запасів при їх вибутті. *Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент.* 2012. Вип. 9 (2). С. 572-579
 115. Шкуліпа Л.В. Розвиток бухгалтерського обліку у вимірі міжнародних стандартів фінансової звітності та інноваційних технологій: методологія та практика : монографія. Ніжин: Видавництво «Орхідея» 2020. 616 с.
 116. Шкура Д.О. Теоретичні основи обліку запасів в системі управління підприємством. URL: <http://feb.tsatu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/2-1.pdf> (дата звернення: 21.11.2023).
 117. Шпінь В., Мельник Т. Методика оцінки запасів підприємства за вітчизняними і міжнародними стандартами обліку. *Молодий вчений.* 2021. № 1 (89). С. 213-219.

Додатки