

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-
контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів
будівельного підприємства**

Виконала:

Завора Олександр Миколайович
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Інна Миколаївна
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Плаксієнко Валерій Якович
д.е.н., проф., проф. кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту Полтавського
університету економіки і торгівлі

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Кафедра

Освітній ступінь

Спеціальність

Економіки і менеджменту

Обліку і оподаткування

Магістр

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

« 08 » листопада

Затверджую:

М.І. Гордієнко

2022 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Заворі Олександр Миколайовичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів будівельного підприємства

2. База практичного дослідження:

ТОВ БВК «Федорченко» м. Суми

керівник роботи **Назаренко Інна Миколайович, д.е.н., професор**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від

12.01. 2023 р. № 71-н

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 22 грудня 2023 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, регістри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність,

законодавчо - нормативні акти з питань обліку і контролю, монографії, фахові наукові

статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і контролю.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

визначити нормативні засади обліку виробничих запасів; сформулювати теоретичні підходи до організації обліку виробничих запасів; ідентифікувати особливості контрольного процесу операцій, пов'язаних з використанням виробничих запасів; провести організаційно-економічну характеристику підприємства; представити організацію обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві та запропонувати напрями вдосконалення; розглянути особливості контрольного процесу виробничих запасів сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 08 » листопада 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	листопад 2022 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2022 р. - січень 2023 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	лютий-липень 2023 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2023 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	жовтень-листопад 2023 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	листопад 2023 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	11-14 грудня 2023 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	14-21 грудня 2023 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	22 грудня 2023 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	22-25 грудня 2023 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	26 грудня 2023 р.	

Здобувач вищої освіти за другим
(магістерським) рівнем

Олександр ЗАВОРА

Керівник роботи

Інна НАЗАРЕНКО

Перевірку на автентичність проведено.

Надія БАРАНІК

Кваліфікаційна робота допущена до
захисту

Гарант освітньої програми

Інна НАЗАРЕНКО

Декан факультету економіки і
менеджменту

Маргарита ЛИШЕНКО

АНОТАЦІЯ

Завора О.М. Теоретико-методичні та практичні аспекти обліково-контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів будівельного підприємства. Рукопис кваліфікаційної роботи. Суми. 2023.

Кваліфікаційна робота спрямована на дослідження теоретико-методичних та практичних аспектів обліково-контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів будівельного підприємства.

У роботі вирішено ряд завдань: обґрунтовано нормативні засади обліку виробничих запасів; узагальнено теоретичні підходи до організації обліку виробничих запасів; визначено особливості контрольного процесу операцій, пов'язаних з використанням виробничих запасів; проведено організаційно-економічну характеристику підприємства; охарактеризовано організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів у досліджуваному підприємстві; визначено напрями удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві; розкрито практичні аспекти контролю в досліджуваному підприємстві та напрями удосконалення; конкретизовано організацію та методику аудиту виробничих запасів; узагальнено документальне оформлення аудиту та пропозиції щодо вдосконалення.

Доведено, що digital-інновації здійснили вагомий вплив на всі сфери суспільства, не виключенням є система бухгалтерського обліку. Адже модифікуються організаційно-методичні засади ведення обліку, реалізації контрольних процедур, оновлюються якісні вимоги, яким повинна відповідати система бухгалтерського обліку, розширюються контури функціональної місії елементів методу бухгалтерського обліку (наприклад, для інвентаризації, як елементу методу бухгалтерського обліку, характерним є віддалений режим проведення з використанням безпроводних сканерів; формування інвентаризаційної документації у режимі реального часу, радіочастотна ідентифікація).

Доведено, що на сьогодні на інституційному рівні за допомогою формальних інститутів (наприклад, законодавства), частково врегульовані питання, які регламентують особливості цифровізації економічно-управлінських процесів. Відносно нормативно-правового забезпечення цифровізації в бухгалтерському обліку, важливо наголосити на наявності інституційної невизначеності та відсутності чітких механізмів. Виходячи з тенденцій розвитку цифровізації як на

мікровірні, так і на макрорівні, відповідно, потрібно розвивати інституційну складову у контексті цифровізації, що, своєю чергою, буде сприяти успішній імплементації світових стандартів у вітчизняну бухгалтерську практику.

Встановлено, що системі внутрішнього контролю у досліджуваному підприємстві (в т.ч. за виробничими запасами) притаманні особливості, які в загальній сукупності формують систему перманентності. Обліковою політикою визначені терміни обов'язкового проведення інвентаризації. Крім інвентаризації, контрольні функції реалізовує служба внутрішнього аудиту. Штатним розписом передбачена посада заступника генерального директора з податкового обліку та внутрішнього аудиту.

Узагальнено процес проведення інвентаризації, який базується на використанні сучасних трендів цифровізації, які конкретизовані при проведенні SWOT-аналізу в якості можливостей.

У роботі проведено дослідження особливостей організації та здійснення незалежного аудиторського контролю в частині виробничих запасів. Узагальнені підходи щодо документування аудиту. Запропоновано форму робочого документу для внутрішнього аудиту «Тест внутрішнього контролю господарських операцій з виробничими запасами».

Ключові слова: аудит, бухгалтерський облік, внутрішній контроль, виробничі запаси, облікова політика.

ANNOTATION

Zavora O. Theoretical, methodological and practical aspects of the accounting and control process of the availability and movement of inventories of a construction enterprise. Manuscript of qualifying work. Sumy. 2023.

The qualification work is aimed at studying the theoretical, methodological and practical aspects of the accounting and control process of the availability and movement of inventories of a construction enterprise.

The work solved a number of problems: the regulatory framework for accounting for inventories was substantiated; generalized theoretical approaches to organizing inventory accounting; the features of the control process of operations related to the use of inventories are determined; organizational and economic characteristics of the enterprise were carried out; the organization of accounting of production inventories in the enterprise under study is characterized; directions for improving the accounting of

industrial inventories at the enterprise have been identified; practical aspects of control in the enterprise under study and directions for improvement are revealed; the organization and methodology for auditing inventories was specified; The documentation of the audit and proposals for improvement are summarized.

It has been proven that digital innovations have had a significant impact on all areas of society, and the accounting system is no exception. After all, the organizational and methodological foundations of accounting and the implementation of control procedures are modified, the qualitative requirements that the accounting system must meet are updated, the contours of the functional mission of the elements of the accounting method are expanded (for example, inventory, as an element of the accounting method, is characterized by a remote mode using wireless scanners; generation of inventory documentation in real time, radio frequency identification).

It has been proven that today, at the institutional level, with the help of formal institutions (for example, legislation), issues regulating the features of digitalization of economic and managerial processes have been partially resolved. Regarding the regulatory framework for digitalization in accounting, it is important to note the presence of institutional uncertainty and the lack of clear mechanisms. Based on trends in the development of digitalization both at the micro and macro levels, accordingly, it is necessary to develop the institutional component in the context of digitalization, which, in turn, will contribute to the successful implementation of world standards in domestic accounting practice.

It has been established that the system of internal control in the enterprise under study (including over production inventories) is inherent in features that together form a system of permanence. The accounting policy defines the deadlines for mandatory inventory taking. In addition to inventory, control functions are carried out by the internal audit service. The staffing table provides for the position of Deputy General Director for Tax Accounting and Internal Audit.

The inventory process is summarized, based on the use of modern digitalization trends, specified as opportunities during a SWOT analysis.

The work carried out research into the characteristics of the organization and the implementation of independent audit control in terms of inventory. Approaches to audit documentation are generalized. A form of working document for internal audit «Test of internal control of business operations with inventories» is proposed.

Key words: audit, accounting, internal control, inventories, accounting policies.

ЗМІСТ

	ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕСУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	12
1.1	Нормативні засади обліку виробничих запасів	12
1.2	Теоретичні підходи до організації обліку виробничих запасів	17
1.3	Особливості контрольного процесу операцій, пов'язаних з використанням виробничих запасів	21
РОЗДІЛ 2	ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ТОВ «БВК КОМПАНІЯ «ФЕДОРЧЕНКО»	27
2.1	Організаційно-економічна характеристика підприємства	27
2.2	Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»	39
2.3	Напрями удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві	46
РОЗДІЛ 3	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕСУ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ	52
3.1	Практичні аспекти контролю в ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» та напрями удосконалення	52
3.2	Організація та методика аудиту виробничих запасів	60
3.3	Документальне оформлення аудиту та пропозиції щодо вдосконалення	69
	ВИСНОВКИ	75
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	78
	ДОДАТКИ	82

ВСТУП

Актуальність теми. Виробничі запаси - важлива складова оборотних активів підприємства. Практично кожен господарюючий суб'єкт у своїй діяльності використовує даний вид активів. Відповідно, актуальним є питання організації бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних; затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Важливу роль у процесі раціонального використання виробничих запасів та управлінському процесі відіграє контроль, який є зовнішнім та внутрішнім.

Відповідно, питання організації обліку і контролю виробничих запасів є актуальним, що підтверджує актуальність тематики кваліфікаційної роботи.

Різні підходи до дослідження процесу організації обліку та контролю виробничих запасів представлені у працях Артеменко Н.В. [1], Левицької С.О. [6], Макаренка А.П. [8], Назаренко І.М. [18], Плаксієнка В.Я. [18] та ін.

Віддаючи належне науковим здобуткам вчених, доцільно зазначити, що на сьогодні існує гостра потреба для продовження дослідження теми обліково-контрольного процесу в контексті виробничих запасів з урахуванням практичної позиції та проблем, які мають місце на підприємстві, яке є основою для написання кваліфікаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковою темою. Кваліфікаційна робота виконувалася в межах науково-дослідної теми Сумського національного аграрного університету кафедри обліку і оподаткування: «Обліково-інформаційне забезпечення діагностики діяльності бізнес-суб'єктів (номер державної реєстрації 0119U103685)».

Мета і завдання дослідження. Мета написання кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних та практичних аспектів обліково-контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів будівельного підприємства.

Для досягнення мети в роботі поставлені наступні завдання:

- обґрунтувати нормативні засади обліку виробничих запасів;
- узагальнити теоретичні підходи до організації обліку виробничих запасів;
- визначити особливості контрольного процесу операцій, пов'язаних з використанням виробничих запасів;
- провести організаційно-економічну характеристику підприємства;
- охарактеризувати організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»;
- визначити напрями удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві;
- розкрити практичні аспекти контролю в ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» та напрями удосконалення;
- конкретизувати організацію та методику аудиту виробничих запасів;
- узагальнити документальне оформлення аудиту та пропозиції щодо вдосконалення.

Об'єктом дослідження є організація бухгалтерського обліку та контрольного процесу операцій із виробничими запасами будівельного підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю операцій з виробничими запасами підприємства.

Методи дослідження. Теоретичним та методологічним базисом для написання кваліфікаційної роботи є загальнонаукові та спеціальні методи, прийоми, способи дослідження, зокрема: монографічний, абстрактно-логічний, системного підходу, економіко-статистичний, економіко-математичний, графічні, порівняння, узагальнення та ін.

Інформаційну базу дослідження становлять Закони України, постанови Кабінету міністрів, методичні рекомендації Міністерства фінансів України, річні звітні дані підприємства за період 2020 – 2022 роки, матеріали мережі Internet, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених.

Елементи наукової новизни кваліфікаційної роботи полягають в обґрунтуванні положень з питань обліку та контрольного процесу операцій з виробничими запасами. За результатами проведеного дослідження одержано та винесено на захист наступні положення, які характеризують елементи наукової новизни, яким властивий ступінь «набуло подальшого розвитку»:

- розвиток теоретичних основ обліково-контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів, що, на відміну від існуючих, передбачає чітку ідентифікацію системи нормативного регулювання облікового процесу з визначенням прогалин, які пов'язані з впливом цифровізації, а також конкретизації особливостей обліково-контрольного процесу;
- обґрунтування положень облікової політики та конкретизація складу додатків до даного нормативного документу (розкрито доцільність включити робочий план рахунків, який застосовується в компанії; опис порядку проведення інвентаризації в умовах воєнної агресії (наприклад, обґрунтуванням дій компанії, якщо відсутній член комісії або МВО; перелік кореспонденцій рахунків, які доцільно використовувати для списання виробничих запасів, що відповідають «статусу» знищені/ втрачені/пошкоджені); склад інвентаризаційної комісії; реєстр складових виробничих запасів з штрих- та QR-кодами, що є необхідним при проведенні інвентаризації у віддаленому режимі (в умовах цифровізації));
- використання методологічного інструменту SWOT-аналізу для системи контролю щодо виробничих запасів досліджуваного підприємства, що

дозволяє ідентифікувати можливості щодо покращення контрольного процесу досліджуваного суб'єкта господарювання (використання радіочастотної ідентифікації виробничих запасів у процесі проведення інвентаризації; використання безпроводних сканерів, які дозволять ідентифікувати місце перебування інвентарного об'єкта; підвищення точності результатів інвентаризаційного процесу; створення інвентаризаційних порівняльних відомостей в режимі реального часу; цифрова візуалізація результатів інвентаризації та внутрішнього аудиту в режимі реального часу (наприклад, використання Dashboard); оновлення змісту Облікової політики) та відповідні загрози (використання програми «1 С : Підприємство 8 для України» не може належним чином забезпечити взаємодію з цифровими інструментами, відповідно, виникає необхідність використання додаткової матеріально-технічної підтримки обліково-контрольного процесу та опанування працівниками обліково-контрольних підрозділів відповідних цифрових навиків);

- використання дискримінатних економіко-математичних моделей для оцінки можливості досліджуваного підприємства функціонувати на безперервній основі та визначенні ризику банкрутства.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення кваліфікаційної роботи можуть бути прийняті до впровадження в освітній процес, а також в практичну діяльність досліджуваного підприємства.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною працею, наукові положення та висновки, які представлені в роботі, одержані здобувачем вищої освіти особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні результати наукових досліджень були обговорені на науково-практичних конференціях, зокрема: V Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти» (22-23 березня 2023 р., м. Львів), VI Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-

орієнтованій системі управління підприємством» (30 – 31 березня 2023 р., м. Полтава).

Публікації. Основні результати кваліфікаційної роботи викладено в 2 наукових працях загальним обсягом 0,4 ум. друк. арк.

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи – 82 сторінки, робота містить 13 таблиць, 27 рисунків. Список використаних джерел налічує 31 джерело.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕСУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1 Нормативні засади обліку виробничих запасів

Розглядаючи питання правового регулювання обліку виробничих запасів слід зазначити, що у національному законодавстві чітко визначено статус досліджуваних цінностей у якості активів, проте у нормативних документах взагалі відсутня інтерпретація терміну «виробничі запаси».

Актив є основоположним терміном в контексті наукового дослідження. Відповідно, при обґрунтуванні сутності «виробничих запасів» варто врахувати тлумачення термінів «актив» та «запаси», що представлено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [22], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14], НП(С)БО 9 «Запаси» [16] доречним буде зазначити, що – це:

- матеріальний ресурс підприємства;
- сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара й тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення та ін.;
- актив, який один раз залучений до виробничого процесу;
- актив, який переносить свою вартість на готову продукцію;
- використання активу спрямоване на отримання економічної вигоди.

Варто взяти до уваги, що підходи щодо відображення операцій в бухгалтерському обліку, які пов'язані з надходженням, витрачанням та зберіганням виробничих запасів, а також розкриттям даної інформації про досліджуваний вид активів у фінансовій звітності з методологічного підходу обґрунтовано НП(С)БО 9 «Запаси» [16]. Норми зазначеного положення передбачають визначення оцінки

виробничих запасів в розрізі трьох позицій: надходження, вибуття, на дату балансу (рисунок 1.1).

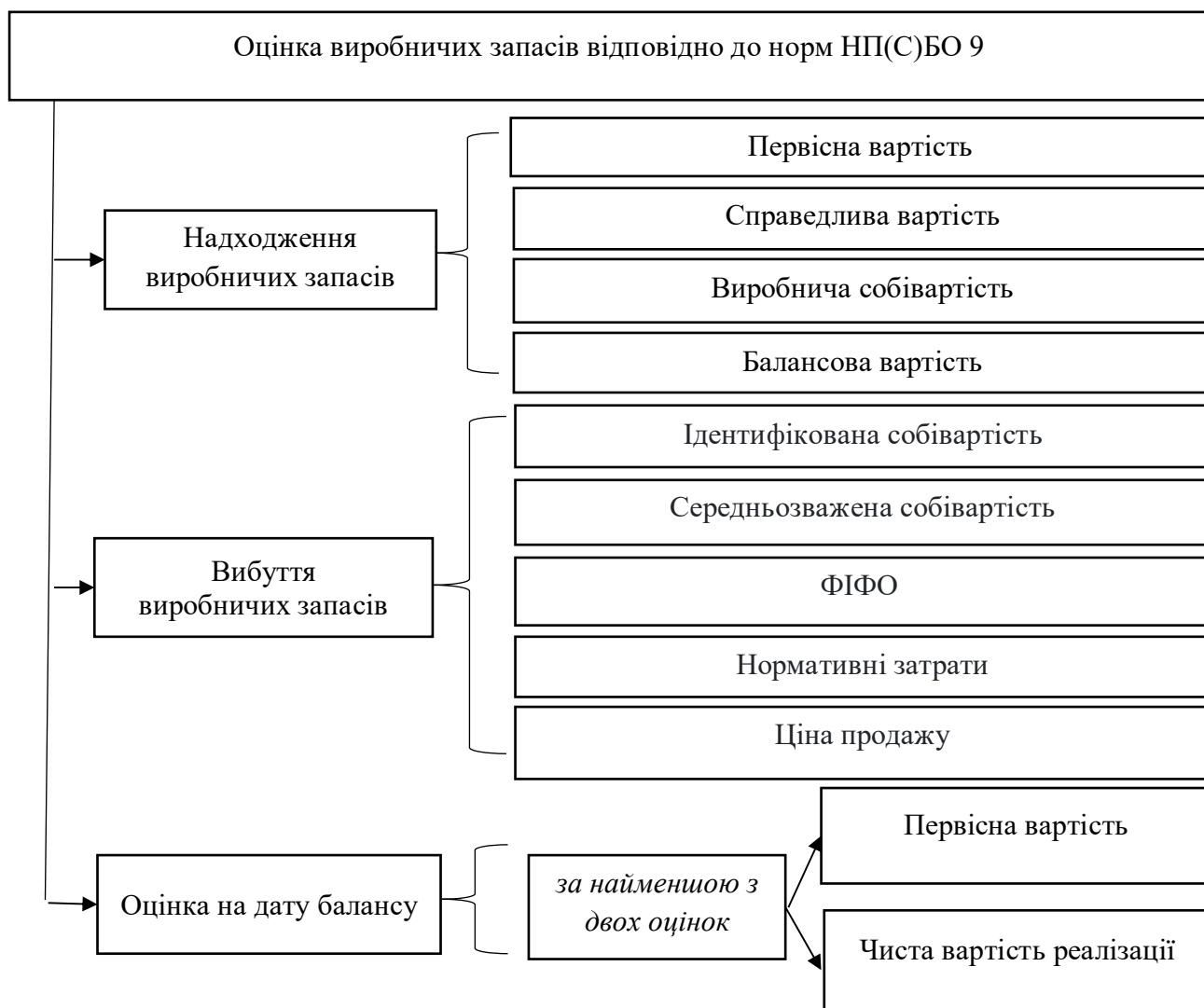


Рисунок 1.1 - Оцінка виробничих запасів відповідно до норм НП(С)БО 9

**Джерело: складено автором за матеріалами [16].*

Вартість сировини, запасних частин, палива, які витрачені на виробництво (крім продукту власного виробництва) у бухгалтерському обліку є елементом матеріальних витрат відповідно до норм НП(С)БО 16 «Витрати» [17].

Концептуальні стандартизовані основи процесу організації бухгалтерського обліку окреслені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [22].

Нормативне тлумачення організації бухгалтерського обліку виробничих запасів описано в Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів. Даний документ в контексті досліджуваної проблематики обґрунтовує наступні питання:

- особливості визнання та оцінки запасів;
- документальне оформлення операцій із запасами, яке акумулює інформацію щодо документального супроводу господарських операцій із зазначеними активами, пов'язаними з їх надходженням на склад, отриманням в якості внеску до статутного капіталу, обміну на подібні та неподібні, оприбуткуванню запасів, які надходять з різних каналів (від постачальників, з виробництва, від фізичних осіб), внутрішнім переміщенням, вибуттям для реалізації;
- особливості організації обліково-контрольного процесу операцій з виробничими запасами, які пов'язані з їх наявністю, рухом безпосередньо в місцях зберігання та у виробництві;
- особливості організації бухгалтерського обліку;
- особливості організації обліку тари [9].

Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку для обліку виробничих запасів передбачено використання регістру 5 А та відомості аналітичного обліку запасів 5.1 [10].

Методичними рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності визначено, що виробничі запаси відображається у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у статті «Запаси» [12], а додатком 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» за переліком додаткових статей фінансової звітності передбачено статтю «Виробничі запаси» (код рядка 1101) [14].

Проведені дослідження показують, що система законодавчо-нормативного регулювання в контексті обліку виробничих запасів акцент робить на питаннях організації бухгалтерського обліку з використанням паперових форм документів. Враховуючи, що на сьогодні елементи цифровізації суттєво модернізують систему бухгалтерського обліку, відповідно, можна вважати прогалиною відсутність на

державному рівні нормативних документів, які чітко регламентували б процес організації електронного обліку.

Зауважимо, що у деяких нормативних документах опосередковано відображені питання, пов'язані з електронним обліком. Відповідно до ст. 8, п. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [22]. Положення про документальне забезпечення запасів у бухгалтерському обліку визначає, що первинні документи, які створені в електронній формі можуть використовуватися у бухгалтерському обліку за умови наявності накладеного електронного підпису або печатки [20]. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» регламентує питання щодо технології створення, обробки та знищення електронних документів та використання електронного цифрового підпису [23].

Інструкцією № 291 передбачено, що для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів потрібно використовувати рахунок 20 «Виробничі запаси», який містить 9 субрахунків для відображення господарських операцій з складовими компонентами [5].

Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань передбачені випадки обов'язкового проведення інвентаризації, які є актуальними для виробничих запасів, основні організаційні аспекти, правила та порядок інвентаризації, а також особливості перевірки, документального оформлення результатів зазначеної форми контролю [21].

Ключові питання оподаткування операцій, які пов'язані з постачанням товарів, визначені Податковим кодексом України [19].

Варто зазначити, що першоосновою для організації бухгалтерського обліку на підприємствах, не залежно від галузевого призначення, є Облікова політика, зміст та структуру якої визначають безпосередньо розробники (головний бухгалтер за погодженням із керівником). Проте, на державному рівні затверджені методичні рекомендації, які є своєрідним «помічником» у процесі розроблення зазначеного

внутрішнього нормативного документу. У науковому соціумі панує погляд, що облікова політика відноситься до найнижчого щаблю інституційного забезпечення бухгалтерського обліку та є формальним інститутом, який визначає «правила гри».

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства трактують, що облікова політика, як елемент організації облікового процесу, акумулює інформацію щодо принципів, процедур та методів, які створюють базис для процесу належного ведення бухгалтерського обліку, оскільки в частині кожної ділянки обліку прописуються визначені правила. До прикладу, в контексті обліку виробничих запасів ідентифікується підхід підприємства щодо методу оцінки виробничих запасів у процесі їх вибуття, одиниці аналітичного обліку даних цінностей та ін. [11].

Облікова політика повинна використовуватися із року і рік, проте в нормативних документах (зазначених методичних рекомендаціях, НП(С)БО 6) виокремлено випадки, які створюють основу для коригування змісту нормативного документу локального рівня, а саме:

- зміна статутних вимог господарюючого суб'єкта;
- зміна вимог органу, який здійснює та реалізує функції, пов'язані з державним регулюванням методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни для достовірного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності [11, 15].

Проведені дослідження засвідчують, що питання організації обліку виробничих запасів на державному та локальному рівнях обґрунтовані у відповідних нормативних документах. На перший погляд, всі ключові аспекти облікового процесу чітко регламентовані, але з іншої позиції – сучасна парадигма цифровізації створює підґрунтя для модернізації змісту деяких нормативних документів.

1.2 Теоретичні підходи до організації обліку виробничих запасів

Господарська діяльність підприємств різних галузей передбачає обов'язкове використання виробничих запасів, які є домінантною складовою оборотних активів, яка забезпечує безперервність виробничого процесу. Специфічним різновидом виробничих запасів є паливно-мастильні матеріали, витрати яких займають значну частку в загальній сумі витрат відповідного суб'єкта господарювання, оскільки їх використання забезпечує ефективний розвиток виробничого потенціалу. Тому процес належної організації обліку як виробничих запасів, так і всіх його складових є актуальним питанням, повинно займати центральне місце у системі бухгалтерського обліку, оскільки це в загальній сукупності забезпечить інформаційну, економічну, організаційну та технологічну єдність поточкових процесів та забезпечить досягти економії коштів. Все це можливо досягнути за умови правильної організації облікового процесу, що, в першу чергу, залежить від якісної, змістовної облікової політики, адже облікова політика є своєрідним механізмом управління бухгалтерським обліком, який забезпечується за допомогою вибором методів, правил, процедур ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, базується на дотриманні загальноприйнятих принципів з метою забезпечення отримання достовірної, неупередженої, об'єктивної та повної інформації для прийняття дієвих, обґрунтованих управлінських рішень [29].

Колектив авторів Кравченко О.В. та Пастернак Я.П. наголошують на необхідності створення оптимального та інформаційно-змістовного документу, який акумулював інформацію про витрачання палива та задовольнив запити різних категорій стейкхолдерів. Відповідно, зазначений колектив авторів пропонує для практичного використання наступну форму Звіту про використання палива (таблиця 1.1).

Запропоновану форму документу пропонується заповнювати щодня в розрізі транспортних засобів та МВО, крім того форма даного документу дозволяє здійснювати облік за накопичувальною системою (наприклад, тиждень) [29].

Таблиця 1.1 – Форма Звіту про використання палива за пропозиціями Кравченко О.В. та Пастернак Я.П.

Реквізити	Зміст
Назва документа	Звіту про використання палива
Дата створення	Дата господарської операції
Назва підприємства	Підприємство, на якому оформлюється господарська операція та складається документ
Модель автомобіля	Марка автомобіля, номер транспортного засобу (причепа)
Зміст господарської операції	Господарська операція відображається у наступному форматі: - назва та вага вантажу; - інформація про замовника; - назва пункту призначення; - відстань; - дані спідометра; - інформація про використане пальне (назва; одиниці виміру; фактична та нормативна кількість використання пального; відхилення)
Посади, ПІБ, підписи осіб, відповідальних за оформлення господарських операцій, пов'язаних з використанням палива	Відповідальними особами від підприємства є: - водій; - бухгалтер

**Джерело: складено автором за матеріалами [29].*

У таблиці 1.2 узагальнено елементи облікової політики щодо організації складського обліку, оскільки належне зберігання та раціональна організація складського обліку – запорука достовірності бухгалтерського обліку виробничих запасів та їх складових.

Таблиця 1.2 - Елементи облікової політики щодо організації бухгалтерського та складського обліку

Елемент облікової політики	Обґрунтування та характеристика альтернативних варіантів облікової політики
1	2
Форми первинних документів бухгалтерського обліку	Визначаються підприємством самостійно з урахуванням галузевих особливостей та вимог нормативних документів. У зв'язку з тим, що первинні документи призначені відображати факти здійснення господарських операцій, пов'язаних з виробничими запасами, відповідно, існують типові форми первинних документів, не типові форми первинних документів, які можуть складатися як у електронному, так і в паперовому форматі, а також можуть застосовуватися форми первинних документів, які є складовими внутрішньої бухгалтерської звітності.

Продовження таблиці 1.2

1	2
Робочий план рахунків	Відображає ідентифіковані рахунки / субрахунки з багаторівневою аналітикою
Одиниці складського обліку Методика оцінки вибуття виробничих запасів	Визначаються підприємством самостійно з урахуванням норм НП(С)БО 9 «Запаси»
Правила документообігу та обробки облікової інформації	Визначаються підприємством самостійно з урахуванням галузевих особливостей та потреб управління, але при цьому повинне забезпечитися своєчасне надходження достовірної інформації для належної організації обліку та контролю за виробничими запасами
Організація аналітичного обліку	Визначається підприємством самостійно з урахуванням галузевих особливостей. Використання рахунків/субрахунків з багаторівневою аналітикою для обліку та контролю виробничих запасів. Аналітичний облік організовується за видами, місцями зберігання, МВО, постачальниками виробничих запасів.
Організація складського обліку	Визначається підприємством самостійно з урахуванням галузевих особливостей. Складський облік організовується за видами, кількістю, партіями та місцями зберігання виробничих запасів
Організація системи внутрішнього контролю	Визначається підприємством самостійно з урахуванням галузевих особливостей та потреб управління. Бухгалтерія підприємства здійснює контроль за даними оперативного та поточного обліку, а контроль за своєчасністю надходження, оприбуткуванням та виконанням договірних зобов'язань – служба постачання.

**Джерело: складено автором за матеріалами [29, С. 141 - 142].*

Макаренко А.П. та Телєвінова О.В. відзначають, що процес прийняття дієвих управлінських рішень щодо виробничих запасів залежить від сукупності взаємопов'язаних обліково-контрольних складових, які будуть вдосконалені та візуалізовані на рисунку 1.2.

За словами Шевченко Л.Я. та Муляви В.А. в умовах сьогодення по обліку виробничих запасів існує значна кількість проблемних питань, а шляхи їх вирішення полягають в наступному:

- забезпечення своєчасного розрахункового процесу з постачальниками виробничих запасів, що дозволить мінімізувати розмір кредиторської заборгованості, пов'язаної з придбанням виробничих запасів;

- використання акту звірки по розрахунковим операціям для своєчасного вилучення документів, пов'язаних з розрахунками з постачальниками виробничих запасів, які фактично відсутні;
- забезпечення проведення інвентаризаційного процесу розрахункових операцій з постачальниками виробничих запасів;
- організація попереднього та поточного контролю документів бухгалтерського обліку, які відображають та узагальнюють інформацію про виробничі запаси [24].



Рисунок 1.2.– Взаємозалежність управлінських рішень щодо виробничих запасів від обліково-контрольних складових

**Джерело: складено автором з урахування матеріалів [8].*

На проблемах обліку виробничих запасів акцент у наукових доробках роблять також Саєнко О.Р., Патенко І.В., ідентифікуючи їх наступним чином:

- складність визначення у процесі бартерних операцій справедливої вартості виробничих запасів;
- складність розмежування складових виробничих запасів за відповідними класифікаційними групами;

- перелік методів, які передбачені для використання НП(С)БО 9, є не завжди доцільними;
- інвентаризаційний процес виробничих запасів не автоматизований;
- складський облік виробничих запасів здійснюється без використання програмних продуктів, які застосовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та ін. [30].

У контексті досліджуваної проблематики Артеменко Н.В. пропонує наступні заходи:

- раціонально організувати складський облік виробничих запасів;
- розробити та застосовувати номенклатуру для виробничих запасів;
- з урахуванням норм витрачання запасів, які визначені нормативними документами, розробити внутрішні нормативи, які будуть враховувати специфіку діяльності підприємства;
- впровадити дієві форми внутрішнього контролю щодо виробничих запасів [1, С. 666-667].

Підводячи підсумки даного дослідження, варто зазначити, що кожен суб'єкт господарювання повинен на належному рівні забезпечити організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів (не заважаючи на наявність значної кількості проблем), адже раціональна система обліку за досліджуваним видом оборотних активів – запорука ефективного процесу формування, використання та управління ресурсним потенціалом підприємства.

1.3 Особливості контрольного процесу операцій, пов'язаних з використанням виробничих запасів

Досліджуючи питання організації внутрішнього контролю на підприємстві колектив українських вчених (Макаренко А.П. та Телєвінова О.В.) розробили наступну алгоритмізацію створення служби внутрішнього контролю, яка подана на рисунку 1.3.

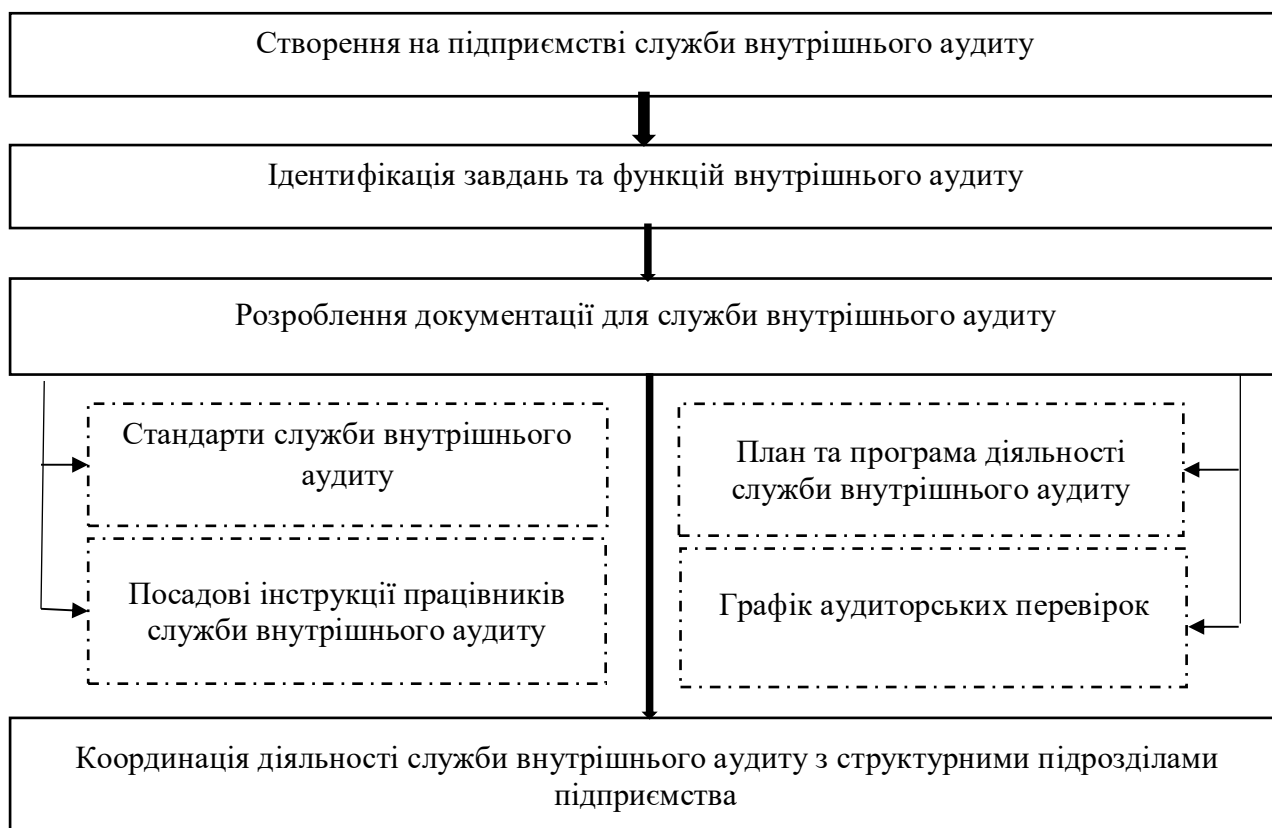


Рисунок 1.3 - Алгоритмізації створення служби внутрішнього контролю за пропозицією Макаренка А.П. та Телевінова О.В.

**Джерело: складено автором за матеріалами [8].*

Дещо інших погляд на організацію діяльності служби внутрішнього аудиту саме в частині виробничих запасів має Гавриличенко Є.В., яка виокремлює наступні етапи:

- 1) розуміння об'єкта перевірки, що передбачає:
 - аналіз інформації щодо подання та розкриття даних про виробничі запаси в звітності;
 - детальний аналіз змісту Облікової політики;
 - аналіз галузевих нормативних документів щодо обліку виробничих запасів;
- 2) аналіз ризиків:
 - оцінка вірогідності ризиків;
 - оцінка значущості ризиків;
 - ідентифікація факторів ризику;

3) аналіз засобів контролю:

- тестів контролю;
- ідентифікація слабких сторін обліково-контрольного процесу;

4) складання програми аудиту:

- ідентифікація кількості процедур по суті;
- визначення методів внутрішнього контролю;
- попереднє визначення можливих порушень;

5) визначення вибірки:

- суцільна вибірка;
- вибірка конкретних елементів;
- статистична вибірка;
- нестатистична вибірка;

6) перевірка по суті:

- визначення процедур по суті, які будуть відповідати виявленим ризикам;

7) формування висновків та рекомендацій:

- ідентифікація напрямів модернізації системи внутрішнього аудиту з метою підвищення якості обліково-контрольного процесу [2].

Як вказує Левицька С.О., відповідно до МСА 315 внутрішній контроль - це не форма або ототожнення аудиту. Проте, норми МСА констатують, що напрями внутрішнього аудиту перш за все бути спрямованими на оцінку. Відповідно таблиця 1.3 узагальнює в межах різновидів внутрішнього аудиту (операційного та фінансового) своєрідні особливості оцінки виробничих запасів.

Таблиця 1.3 – Особливості оцінки виробничих запасів в межах різновидів внутрішнього аудиту

Оцінка, яка пов'язана з використанням виробничих запасів	Внутрішній аудит	
	Операційний	Фінансовий
1	2	3
Оприбуткування	Оцінка пов'язана з визначенням своєчасності, повноти постачання	Оцінка пов'язана з правильністю визначення та відображення вартості запасів у процесі їх

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	та відповідності обсягів виробничим потребам	оприбуткування в відповідних облікових документах
Списання	Оцінка пов'язана з встановленням цільового використання та дотриманням нормативних норм	Оцінка пов'язана з встановленням правильності відображення інформації про виробничі запаси не тільки у документах обліку, звітності, але й на бухгалтерських рахунках
Використання	Оцінка пов'язана із визначенням необхідної кількості виробничих запасів відповідно до потреб	Оцінка пов'язана із визначенням правильності відображення у бухгалтерському обліку використання виробничих запасів за відповідними напрямками

**Джерело: складено автором за матеріалами [6].*

Варто наголосити, що внутрішній аудит виробничих запасів повинен обов'язково оцінити надійність процесу постачання даних активів і тому актуальним є виконання наступних процедур:

1) процедури процесу придбання, які спрямовані на визначення правильності щодо:

- складання замовлень, пов'язаних з придбанням виробничих запасів;
- приймання та перевірки виробничих запасів;
- видатків, пов'язаних з придбанням виробничих запасів;

2) управлінсько-контрольні процедури щодо виробничих запасів, які здійснюються працівниками бухгалтерії:

- перевірка витрат, які пов'язані із закупівлею виробничих запасів;
- планування, регулювання та контроль виробничих запасів;
- облік та контроль кредиторської заборгованості, пов'язаної з придбанням виробничих запасів та ін.

За результатами контролю можуть бути виявлені помилки, які пов'язані з різними фактами, а саме:

1) Облікова політика:

- невідповідність положень Облікової політики щодо організації обліку виробничих запасів діючим нормативним документам;

- недотримання в практичному аспекті положень Облікової політики щодо виробничих запасів;

- відсутність у діючій Обліковій політиці підприємства положень, які розкривають методику ведення обліку виробничих запасів в практичному аспекті, яка відповідає вимогам щодо деталізації інформації Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства;

2) засоби контролю:

- з МВО, які відповідальні за виробничі запаси, не укладені договори про матеріальну відповідальність;

- відсутня внутрішня регламентація процесу обліку, руху та зберігання виробничих запасів;

- відсутність належного рівня захисту виробничих запасів від розкрадань;

- організація зберігання та ведення складського обліку не забезпечує надійність засобів контролю;

3) організація інвентаризації:

- умови обов'язкового проведення інвентаризації, які визначені нормативними документами, не дотримуються;

- на підприємстві відсутній склад інвентаризаційної комісії, який затверджений наказом керівника;

- інвентаризаційний процес та документальне оформлення результатів інвентаризації не відповідає нормативним вимогам;

- на підприємстві не дотримується порядок відшкодування нестачі, винними МВО;

4) оприбуткування виробничих запасів:

- факт закупівлі виробничих запасів документально не підтверджений;
- документальне оформлення господарських операцій з виробничими запасами здійснюється з порушеннями;

- порушений порядок та терміни оприбуткування виробничих запасів;

- оцінка виробничих запасів здійснюється не відповідно до норм НП(С)БО 9;

5) вибуття виробничих запасів:

- процес документального супроводження руху виробничих запасів здійснюється з помилками;
- виробничі запаси списуються необґрунтовано;
- виробничі запаси списуються з порушенням норм, які передбачені на законодавчому рівні;

6) розкриття інформації про виробничі звітності в звітності:

- показники про виробничі запаси, які узагальнені у формах фінансової звітності, не корелюють з даними бухгалтерського обліку щодо даних активів;
- показники про виробничі запаси не корелюють у різних формах фінансової звітності [2].

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ТОВ «БВК КОМПАНІЯ «ФЕДОРЧЕНКО»

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Будівельна виробничо-комерційна компанія «Федорченко»» розташована в м. Суми, вулиця Тополянська, буд 26 /1. Загальна інформація про досліджувану будівельно виробничо-комерційну компанію візуалізована на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 - Загальна інформація про ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

**Джерело: складено автором за матеріалами підприємства.*

Використовуючи в якості інформаційного джерела фінансову звітність, буде проведена детальна характеристика ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО», яка додана в якості додатку А.

Склад та структурне співвідношення складових компонент активів підприємства буде досліджено за даними таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад та структурне співвідношення складових компонент активів підприємства

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +, - 2022 р. від 2020 р., тис. грн.
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Нематеріальні активи	242,00	0,03	292,00	0,04	268,00	0,03	+26,00
Незавершені капітальні інвестиції	294539,00	34,54	191323,00	22,51	110228,00	13,26	-184311,00
Основні засоби	133546,00	15,66	137051,00	16,13	130138,00	15,65	-3408,00
Довгострокові фінансові інвестиції	272,00	0,03	272,00	0,03	272,00	0,04	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	2854,00	0,33	2841,00	0,33	-	-	-2854,00
Всього необоротних активів	431453,00	50,59	331779,00	39,04	240906,00	28,98	-190547,00
Запаси	237509,00	27,85	309818,00	36,45	360624,00	43,38	+123115,00
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	78675,00	9,23	52002,00	6,12	59139,00	7,11	-19536,00
Дебіторська заборгованість за виданими авансами	22369,00	2,62	49952,00	5,88	-	-	-22369,00
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	2028,00	0,24	2392,00	0,28	1600,00	0,19	-428,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	1861,00	0,22	362,00	0,04	68298,00	8,22	+66437,00
Гроші та їх еквіваленти	49111,00	5,76	58669,00	6,90	34689,00	4,17	-14422,00
Витрати майбутніх періодів	17663,00	2,07	26396,00	3,11	29586,00	3,56	+11923,00

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші оборотні активи	12083,00	1,42	18530,00	2,18	36462,00	4,39	+24279,00
Всього оборотних активів	421299,00	49,41	518121,00	60,96	590398,00	71,02	+169099,00
Всього активів	852752,00	100	849121,00	100	831304,00	100	-21448,00

**Джерело: розраховано автором за даними ф. 1-м «Баланс».*

Дані таблиці 2.1 засвідчили, що структурне співвідношення необоротних до оборотних компонент активів підприємства є наступним: 2020 рік – 50,59 %: 49,41%; 2021 рік – 39,04 % : 60,96 %; 2022 рік – 28,98 % : 71,02 % відповідно. Слід відзначити, що необоротні активи у звітному періоді в порівнянні з базисним зменшилися на суму 190547 тис. грн., що відбулося в результаті зменшення вартості таких складових, як незавершені капітальні інвестиції (на 184311 тис. грн), основні засоби (на 3408,00 тис. грн) та довгострокова дебіторська заборгованість (на 2854,00 тис. грн.), при цьому важливо зазначити, що остання компонента у 2022 році взагалі відсутня. Поряд з цим, нематеріальні активи збільшилися на 26,00 тис. грн., а сталим залишився розмір довгострокових фінансових інвестицій (272,00 тис. грн.).

Відносно оборотної компоненти активів, то вона збільшилася на суму 169099,00 тис. грн. Варто відзначити, що це відбулося в результаті збільшення запасів (на 123115,00 тис. грн.), іншої поточної дебіторської заборгованості (на 66437,00 тис. грн), витрат майбутніх періодів (на 11923,00 тис. грн) та інших оборотних активів (на 24279,00 тис. грн.), але поряд з цим негативний вплив здійснило зменшення таких компонент як: дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (на 19536,00 тис. грн.); дебіторської заборгованості за виданими авансами (на 223699,00 тис. грн.), тому що даний компонент у 2022 році був відсутній взагалі; дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом (на 428,00 тис. грн.), грошей (на 14422,00 тис. грн.).

Саме це все в сукупності зменшило загальну вартість активів на 21448,00 тис. грн.

Кардинальні зміни відбулися також з складовими пасивів досліджуваної будівельної компанії (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Склад та структурне співвідношення складових пасивів підприємства

Показники	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відх. +, - 2022 р. від 2020 р., тис. грн.
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований (пайовий) капітал	380000,00	44,56	380000,00	44,71	380000,00	45,71	-
Капітал у дооцінках	75988,00	8,91	75988,00	8,94	75990,00	9,14	+2,00
Додатковий капітал	2,00	0,01	2,00	0,01	-	-	-2,00
Непокритий збиток	40394,00	4,74	66006,00	7,77	82058,00	9,87	+41664,00
Всього власного капіталу	415596,00	48,74	389984,00	45,89	373932,00	44,98	-41664,00
Інші довгострокові зобов'язання	562,00	0,07	414,00	0,05	104,00	0,01	-458,00
Цільове фінансування	1653,00	0,19	-	-	-	-	-1653,00
Всього довгострокових зобов'язань	2215,00	0,26	414,00	0,05	104,00	0,01	-2111,00
Векселі видані	158,00	0,02	-	-	-	-	-158,00
Короткострокові кредити банків	-	-	5000,00	0,59	-	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	26038,00	3,05	47644,00	5,61	102524,00	12,33	+76486,00
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	8,00	0,01	42,00	0,01	212,00	0,03	+204,00
Поточна кредиторська заборгованість зі страхування	117,00	0,01	261,00	0,03	-	-	-117,00
Поточна кредиторська заборгованість з оплати праці	783,00	0,08	1197,00	0,13	-	-	-783,00
Поточна кредиторська заборгованість за авансами одержаними	20299,00	2,38	50482,00	5,93	-	-	-20299,00

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші поточні зобов'язання	387538,00	45,45	354876,00	41,76	354532,00	42,65	-33006,00
Всього поточних зобов'язань і забезпечень	434941,00	51,00	459502,00	54,06	457268,00	55,01	+22327,00
Всього пасивів	852752,00	100	849900,00	100	831304,00	100	-21448,00

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1-м «Баланс».

Згідно інформації, яка узагальнена та розрахована у таблиці 2.2, слід зазначити, що зменшення власного капіталу у звітному періоді дослідження порівняно з базисним на 41664,00 тис. грн., довгострокових зобов'язань та цільового фінансування на 1653,00 тис. грн., при одночасному зростанні поточних зобов'язань на 22327,00 тис. грн., спричинило зменшення загального розміру пасивів на 21448,00 тис. грн.

Характеризуючи власний капітал, не можна оминати увагою, що за період дослідження зареєстрований капітал відображено у звітності на суму 380000,00 тис. грн. На 20,00 тис. грн. у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилося значення капіталу у дооцінках, але при цьому в звітному періоді не відображено додаткового капіталу, як результат - в динаміці на 2,00 тис. грн. має зменшення значення зазначеного капіталу. Негативною є ситуація щодо постійного із року в рік зростання значення непокритого збитку (збільшення на 41664,00 тис. грн).

За період дослідження на 458,00 тис. грн. збільшилися інші довгострокові зобов'язання. Також у 2020 році цільове фінансування, як складова компонента другого розділу пасивів, склала 1653,00 тис. грн.

В аналізі пасивів не можна оминати увагою поточні зобов'язання, яким характерним за період дослідження є наступний стан: з одного боку зростає розмір поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги (на 76486,00 тис. грн.) та за розрахунками з бюджетом (на 204,00 тис. грн.), з іншого – відсутність у 2022 році у складі зазначених зобов'язань відповідних компонентів у загальному призвело до зменшення, а саме: векселів виданих (на 158,00 тис. грн.); поточної кредиторської заборгованості зі страхування (на 117,00 тис. грн.), з оплати праці

(на 783,00 тис. грн.) та за авансами одержаними (на 20299,00 тис. грн.); іншої поточної заборгованості (на 33006,00 тис. грн.).

У відсотковому співвідношенні поточні зобов'язання у загальній структурі пасивів за період дослідження знаходилися в діапазоні 51,00 - 55,01 %; власний капітал – 44,98 – 48,74 % та довгострокові зобов'язання та цільове фінансування – 0,01 – 0,26 %.

Коефіцієнти, які характеризують ліквідність досліджуваної будівельної компанії, представлені на рисунку 2.2.

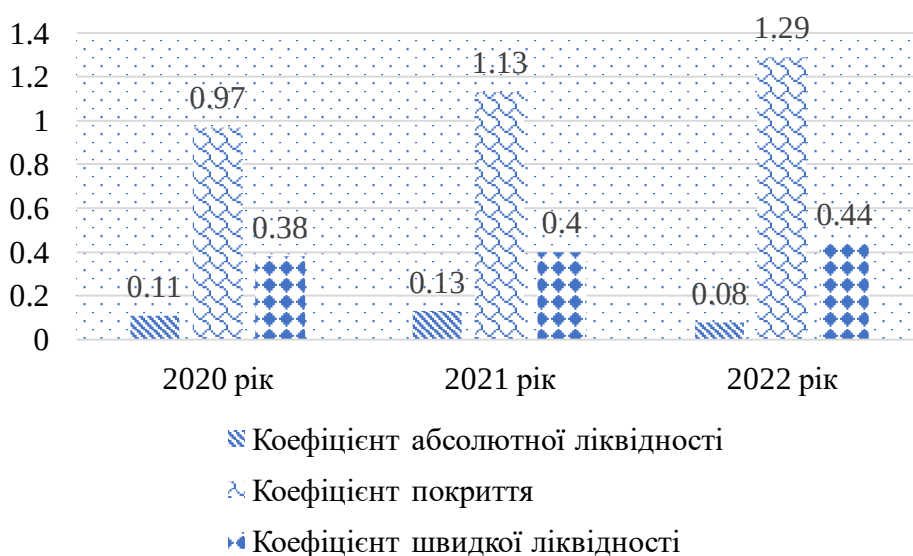


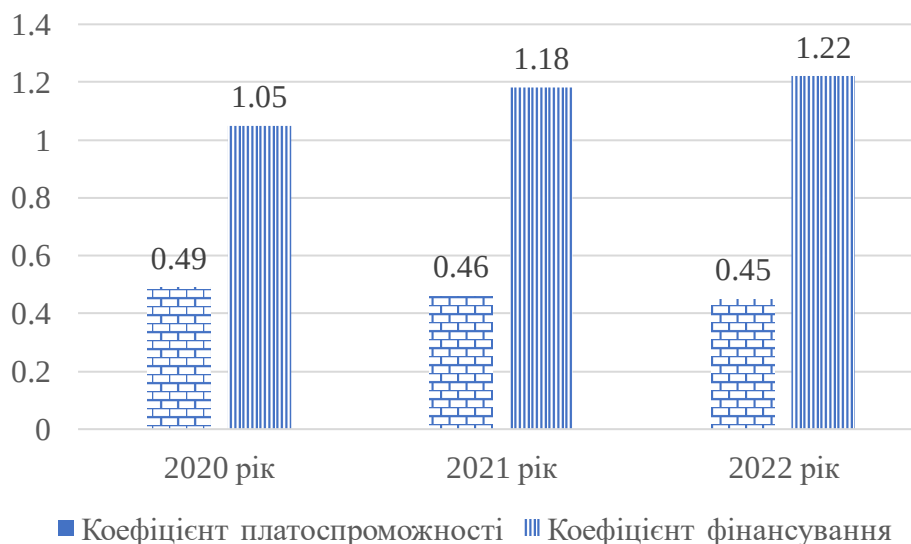
Рисунок 2.2 – Показники ліквідності

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1-м «Баланс».

Дані рисунку 2.2 засвідчують, що для суб'єкта господарювання характерною є ситуація щодо зниження рівня оперативності погашення наявними грошовими коштами поточних зобов'язань, адже коефіцієнт абсолютної ліквідності на 0,33 в динаміці досліджуваного періоду зменшився, що порушує нормативну вимогу. Коефіцієнт покриття у 2021 та 2022 роках відповідає нормативу (вище 1) та позитивним моментом є те, що в динаміці відбувається зростання даного значення. Значення коефіцієнта швидкої ліквідності в жодному досліджуваному році не відповідало нормативу (діапазон 0,6 – 0,8), що засвідчує недостатність

високоліквідних та середньо ліквідних активів для погашення поточних зобов'язань.

Також вагомими показниками є коефіцієнт платоспроможності та коефіцієнт фінансування (рисуюнок 2.3).



Рисуюнок 2.3 – Розрахункові значення коефіцієнтів платоспроможності та фінансування

** Джерело: розраховано автором за даними ф. 1-м «Баланс».*

Згідно розрахункових даних, які подані на рисунку 2.3, з кожним роком рівень автономії підприємства зменшується та не відповідає мінімальному нормативу (більше 0,5), що підтверджується значенням коефіцієнта платоспроможності, який у 2022 році скла 0,45, а це на 0,04 менше ніж у 2020 році. Протилежна ситуація властива для коефіцієнта фінансування – збільшення у 2022 році порівняно з 2020 роком на 0,17 та невідповідність нормативному значенню щорічно (менше 1, в динаміці – тенденція до зменшення).

Розрахунок коефіцієнтів (рисуюнок 2.4), засвідчив, що з кожним роком відбувається поступове зростання частки запасів, які фінансуються за рахунок власних коштів, що підтверджено коефіцієнтом забезпеченості власними запасами, значення якого у 2022 році склало 0,23, що на 0,27 більше, порівняно з 2020 роком.

Позитивним моментом є те, коефіцієнт маневреності власного капіталу за досліджуваний період збільшився на 0,39 (у 2020 році – від’ємне значення).

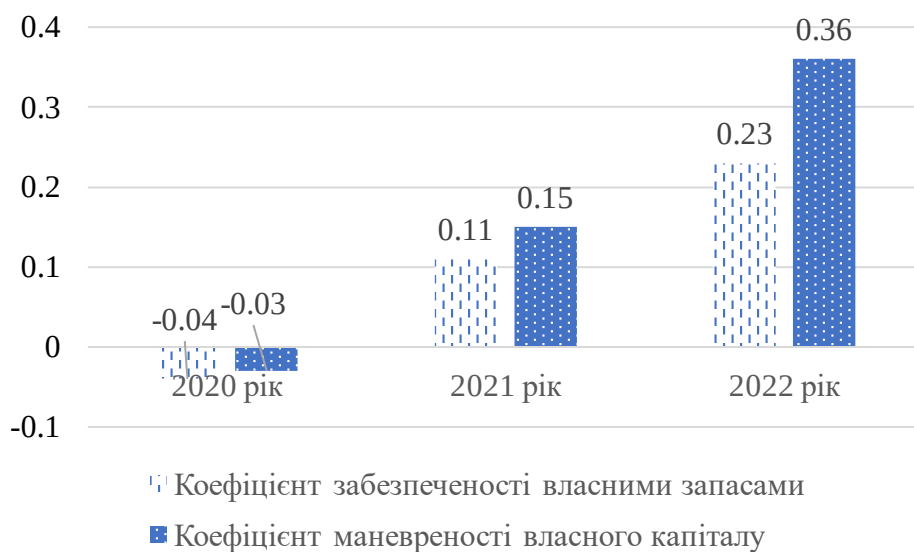


Рисунок 2.4 - Розрахункові значення коефіцієнтів забезпеченості власними запасами та маневреності власного капіталу

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1-м «Баланс».

На рисунку 2.5 візуалізовано значення коефіцієнту зносу основних засобів в динаміці.

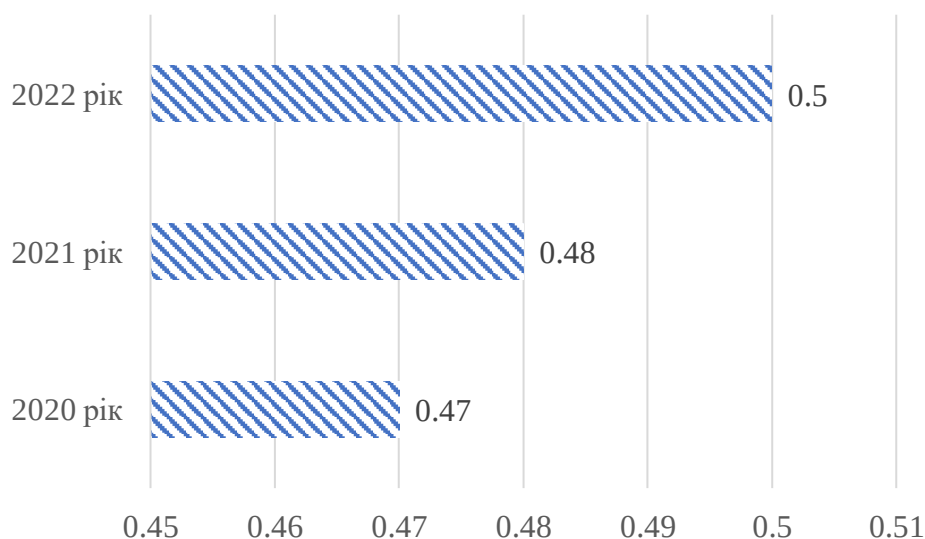


Рисунок 2.5 - Коефіцієнт зносу основних засобів

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1-м «Баланс».

Як показують дані рисунку 2.5 з кожним роком основні засоби більше зношуються, зокрема у 2020 році порівняно з 2022 роком значення коефіцієнта зносу основних засобів зросло з 0,47 до 0,5, що не є позитивним, оскільки для відповідності нормативам, ситуація повинна бути оберненою.

Ще одним вагомим показником, який забезпечує процес господарської діяльності підприємства, є трудові ресурси (рисунок 2.6).

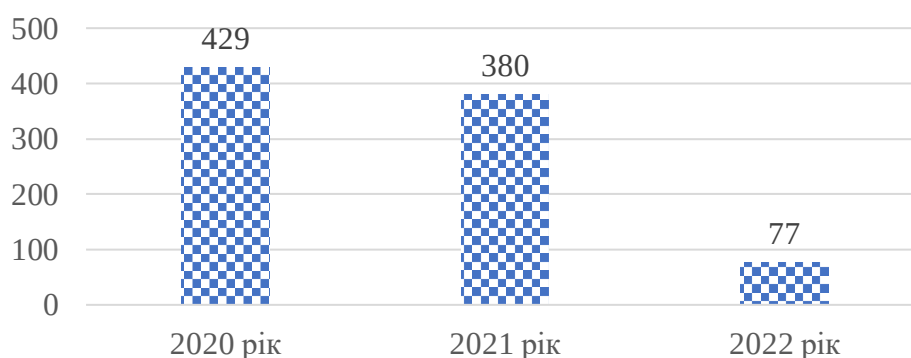


Рисунок 2.6 - Середньорічна чисельність працівників, осіб

* Джерело: побудовано автором за даними підприємства.

Динаміка середньорічної чисельності працівників свідчить про значне скорочення штату (у 2022 році – 77 осіб, що на 352 особи менше, порівняно з 2020 роком).

У даному контексті дослідження, актуалізується необхідність аналізу результативних показників діяльності ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3 – Основні економічні показники діяльності підприємства

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відхилення (+/-) 2022 р. від 2020 р.
1	2	3	4	5
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	239930,00	176030,00	70245,00	-169685,00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	205821,00	122219,00	48146,00	-157675,00
Валовий прибуток, тис. грн.	34109,00	53811,00	22099,00	-12010,00
Інші операційні доходи, тис. грн.	11037,00	2860,00	2227,00	-8810,00
Адміністративні витрати, тис. грн.	16699,00	16163,00	-	-16699,00

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
Витрати на збут, тис. грн.	10009,00	20314,00	-	-10009,00
Інші доходи, тис. грн.	-	-	1528,00	+1528,00
Інші операційні витрати, тис. грн.	11312,00	13906,00	25373,00	+14061,00
Інші фінансові доходи, тис. грн.	1997,00	2286,00	-	-1997,00
Фінансові витрати, тис. грн.	9585,00	10081,00	-	-9585,00
Інші витрати, тис. грн.	-	-	13457,00	+13457,00
Чистий збиток, тис. грн.	462,00	1507,00	12976,00	+12514,00

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 2-м «Звіт про фінансові результати».

Характеризуючи результативні показники діяльності досліджуваного суб'єкта у вартісному вимірі, варто відзначити, що у період 2020-2022 роки практично всі оціночні індикатори мали значення протилежні тим, які позитивно характеризують діяльність підприємства. Практично всі доходи зменшувалися (наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 169685,00 тис. грн., інші операційні доходи – на 8810,00 тис. грн і т.п.), а інші операційні витрати та інші витрати збільшилися на 14061,00 тис. грн. та 13457,00 тис. грн. відповідно. Принагідно відзначити факт, що розмір валового прибутку в 2022 році склав 22099,00 тис. грн., що на 12010,00 тис. грн. менше порівняно з 2020 роком, але при цьому за аналізуємий період був чистий збиток, значення якого з кожним роком у динаміці зростала (на 12514,00 тис. грн. більше у 2022 році порівняно з 2020 роком).

За таких умов підприємство мало показники відносної збитковості, які узагальнені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 - Показники відносної збитковості підприємства

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	Відх. +, - 2022 р. від 2020 р., в.п.
Рівень збитковості активів, %	0,05	0,18	1,56	+1,51
Рівень збитковості власного капіталу, %	0,11	0,39	3,47	+3,36
Рівень збитковості діяльності підприємства %	0,22	1,23	26,95	+27,17

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 м. «Баланс» та 2-м «Звіт про фінансові результати».

Нестабільне та незадовільне фінансове становище ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» засвідчують розрахункові значення наступних відносних

показників, яким в динаміці властива тенденція до зростання: рівень збитковості активів – збільшення на 1,51 в.п., рівень збитковості власного капіталу – збільшення на 3,36 в.п. та рівень збитковості діяльності підприємства – збільшення на 27,17 в.п.

Важливим аналітичним блоком оцінки діяльності підприємства є аналіз ділової активності (рисунки 2.7 та 2.8).

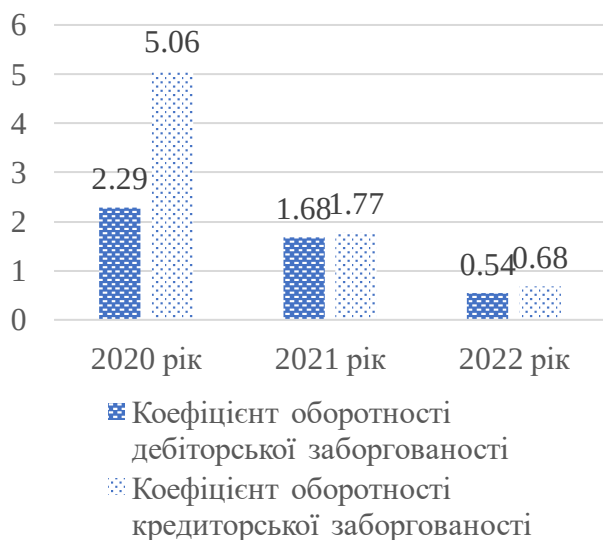


Рисунок 2.7 – Коефіцієнти оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості

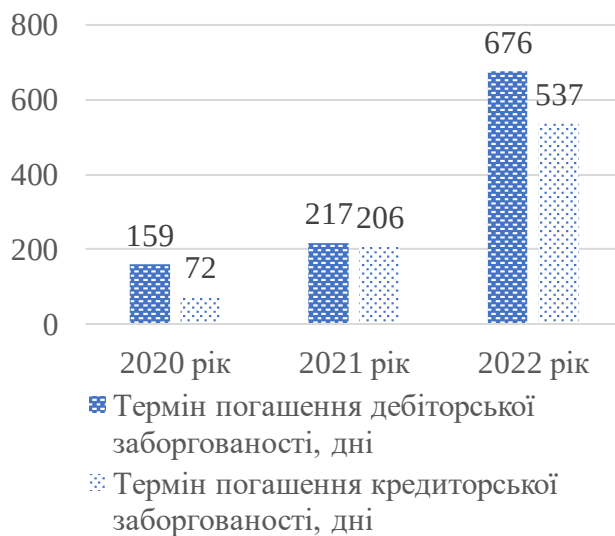


Рисунок 2.8 – Термін погашення дебіторської та кредиторської заборгованості

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 м. «Баланс» та 2-м «Звіт про фінансові результати».

Дані рисунків 2.7 та 2.8 засвідчують, що у підприємства протягом досліджуваного періоду досить гострою є проблема щодо оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей, оскільки значення зазначених показників у динаміці на 1,75 та 4,38 відповідно зменшилися, що не відповідає нормативу. Крім того, з огляду на нормативну вимогу, доцільно відмітити невідповідність щодо днів погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей, які у 2022 році порівняно з 2020 роком збільшилися на 517 та 465 днів відповідно. Не випадково, ділова активність ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» з кожним роком знижується.

Наступний етап дослідження - дискримінантний аналіз в контексті оцінки ризику банкрутства підприємства (рисунок 2.9).

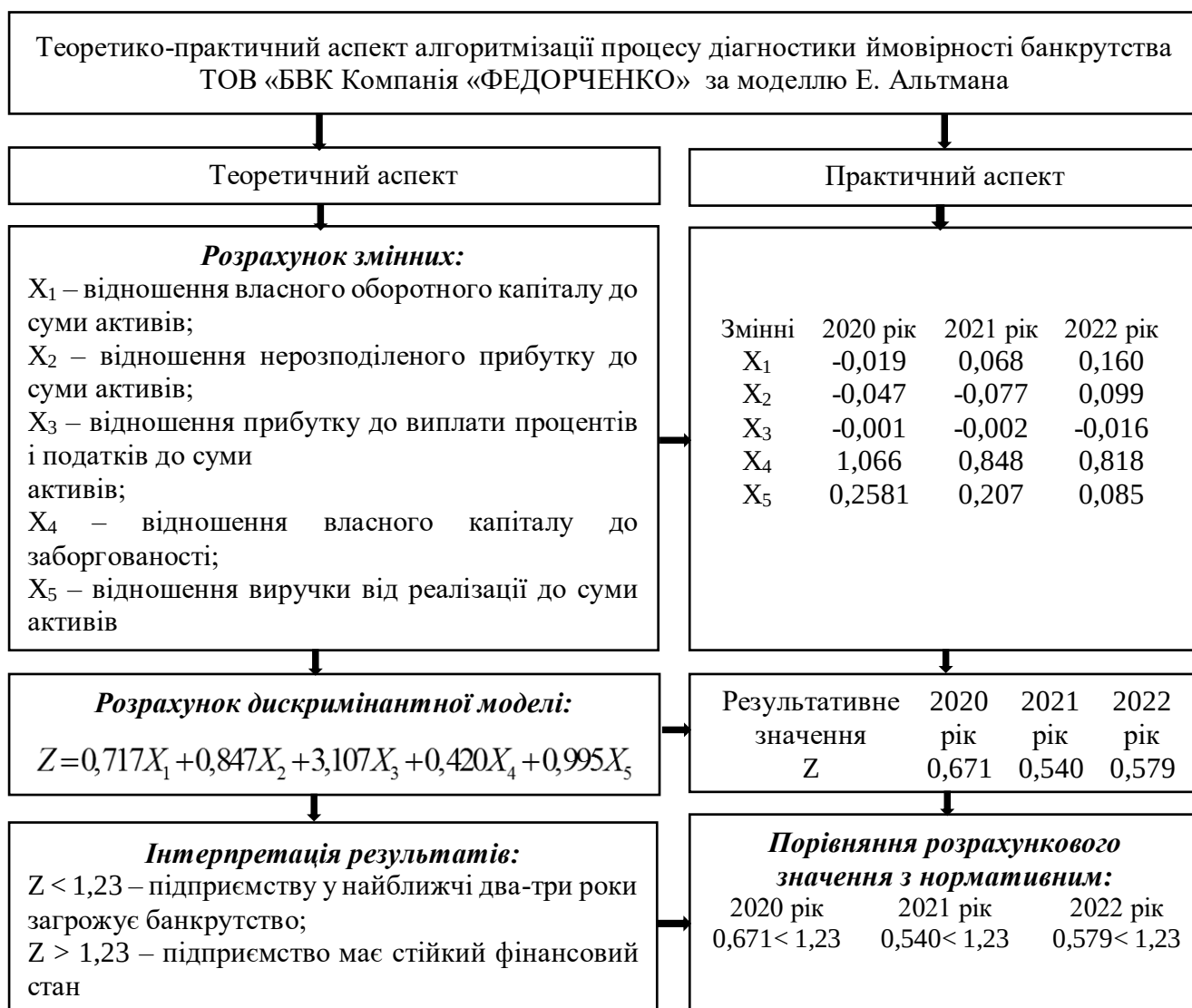


Рисунок 2.9 - Теоретико-практичний аспект алгоритмізації процесу діагностики ймовірності банкрутства ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» за моделлю Е. Альтмана

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 м. «Баланс» та 2-м «Звіт про фінансові результати».

Не випадково, результати дискримінантного моделювання засвідчили, що досліджуваний господарюючий суб'єкт на межі банкрутства. Принагідно відзначити, що за жодний досліджуваний рік розрахункове результативне значення за моделлю Е. Альтмана не відповідало нормативу (стійкому

фінансовому стану), у 2021 та 2022 роках порівняно з 2020 роком взагалі відбулося зниження, що є негативним.

Резюмуючи викладене вище, варто зазначити, що в динаміці показники мають тенденцію до погіршення, що є негативним та сприяє підвищенню ризику банкрутства.

2.2 Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

Ключові аспекти організації бухгалтерського обліку у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» регламентовані нормами нормативного документа локального рівня – Обліковою політикою. Обліковий процес – автоматизований та використовується програма «1 С : Підприємство 8 для України». На рисунку 2.10 узагальнено складові виробничих запасів ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» у межах яких організовано обліковий процес з деталізацією субрахунків.



Рисунок 2.10 - Складові виробничих запасів ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» у межах яких організовано обліковий процес з деталізацією субрахунків

**Джерело: складено автором за даними підприємства.*

У ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» застосований стандартизовано-конвергентний підхід до організації бухгалтерського обліку (в т.ч досліджуваної

компоненти оборотних активів – виробничих запасів), що передбачає обов’язкове дотримання норм НП(С)БО, про що задекларовано в Обліковій політиці.

На рисунку 2.11 узагальнено концептуально-організаційні положення облікової політики досліджуваної компанії в частині обліку виробничих запасів.

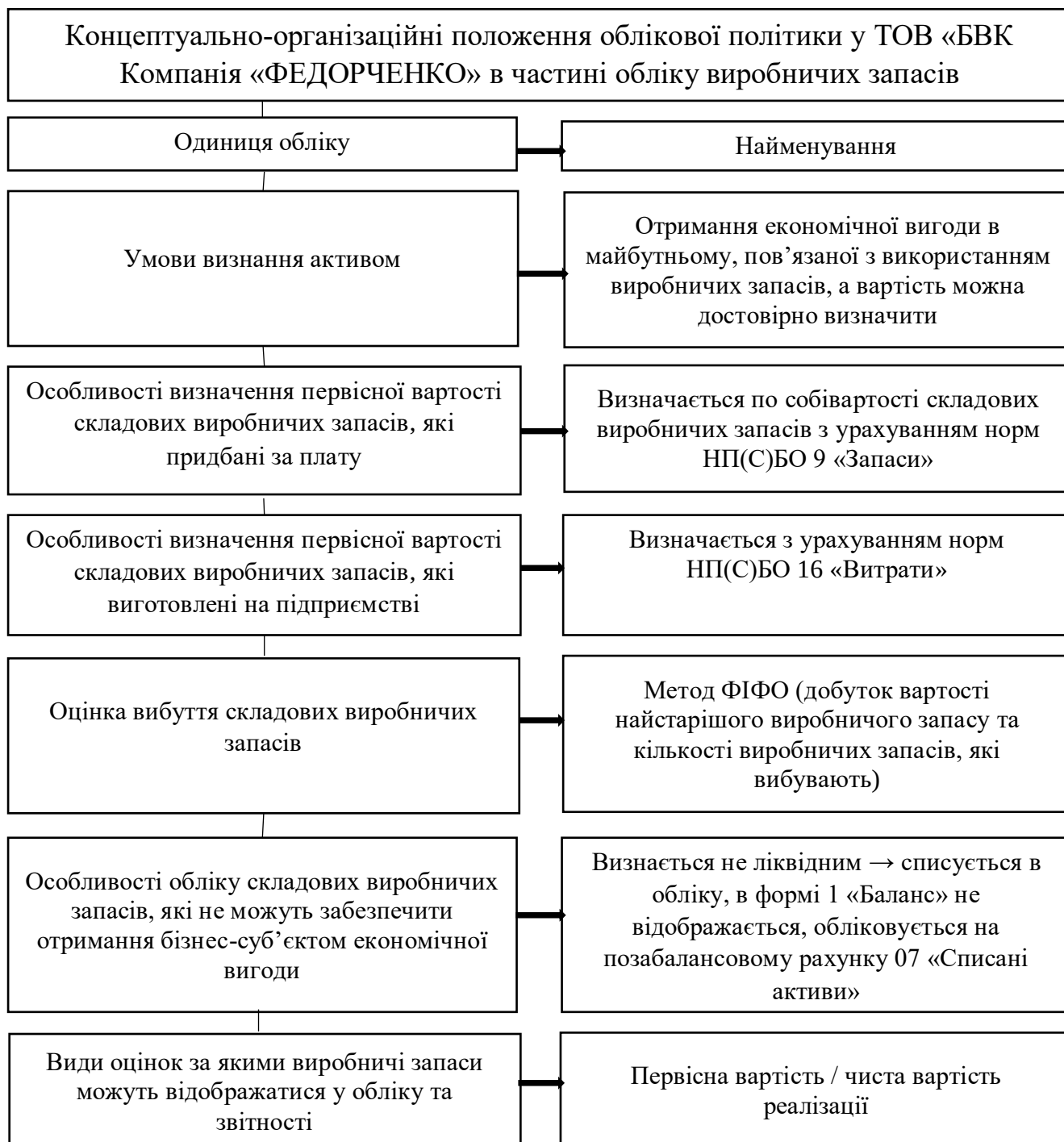


Рисунок 2.11 - Концептуально-організаційні положення облікової політики у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» в частині обліку виробничих запасів

**Джерело: складено автором за даними бухгалтерії підприємства.*

Враховуючи, що в досліджуваній компанії бухгалтерський облік повністю автоматизований, первинні документи, стандартизовані та регламентовані звітні форми формуються в автоматизованому режимі, відповідно до норм. п. 5.7 Облікової політики, всі зазначені документи в обов'язковому порядку відображаються на паперовому носії.

Функціонал програмного забезпечення «1 С : Підприємство 8 для України» забезпечує акумулювання облікової інформації щодо виробничих запасів по всіх процесам (надходження, списання, внутрішнє переміщення).

Постачальник виробничих запасів виписує рахунок, який замовником має оплатити для отримання замовлених цінностей. Реквізитами зазначеного документу є:

- інформація щодо номеру та дати виписування документа;
- банківські реквізити постачальника (IBAN, банк та адреса його розташування);
- назва складу відвантаження товару, його адреса та контактний телефон;
- підстава для формування документа (договір поставки);
- інформація про отримувача цінностей (назва компанії, її адреса, банківські реквізити);
- інформація про зарезервований товар по рахунку (артикул, штрихкод, код УКТЗЕД, найменування, кількість, одиниці виміру, ціна (без ПДВ), сума (без ПДВ), сума ПДВ, загальна сума та сума знижки).

Отримання цінностей у постачальника після оплати рахунку здійснюється на підставі видаткової накладної, в якій у розрізі елементів відображається інформація щодо:

- назви постачальника, його юридична адреса та банківські реквізити;
- місце складання придбаних матеріальних цінностей;
- назви платника (вантажотримувача), його юридична адреса, контактний телефон та адреса;

- артикулу, штрих-коду, коду УКТ ЗЕД та найменування, кількості та одиниць виміру; ціна та сума без ПДВ; сума ПДВ; кількість упаковок та штуки у розрізі відповідних найменувань товару;

- підпис осіб, які склали та відвантажили товар.

Процес оприбуткування цінностей, які є складовими компонентами виробничих запасів в автоматизованому режимі передбачає формування електронного документу «Надходження товарів і послуг», друкована форма якого – це Прибуткова накладна з наступним переліком інформації:

- назва постачальника, його юридична адреса, контактний телефон;
- назва отримувача цінностей, його юридична адреса та банківські реквізити;
- номер договору поставки;
- ідентифікація складу (наприклад, головний);
- субрахунок обліку цінностей (наприклад, 201);
- назва товару (наприклад, 00410029 Алюм. проф / плит. тавровий 18 мм*2,7 м., дуб білений);
- кількість та одиниці виміру товару;
- ціна та сума без ПДВ;
- загальна сума; сума ПДВ; загальна сума з ПДВ;
- інформація про осіб, які забезпечили процес відвантаження та отримання цінностей.

Складовим компонентам виробничих запасів властивим є рух за різними каналами. До прикладу, у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» рух зазначених активів відбувається у результаті:

- використання на виробництво;
- внутрішнього переміщення;
- використання за господарські потреби.

Документальне підтвердження ідентифікованих напрямів руху складових виробничих запасів супроводжується створенням документу в електронному форматі «Вимога-накладна». При цьому формується паперовий варіант

документа – Накладна на переміщення, реквізити якої узагальнюють інформацію щодо:

- назви підприємства у межах якого відбувається рух виробничих запасів;
- відправника (до прикладу, головний склад);
- отримувач;
- детальна інформація про цінність за якою відбувся рух (до прикладу, субрахунок; назва цінностей, які є складовими виробничих запасів; кількість, ціна та сума);
- ідентифікація осіб, які здійснили відпуск та забезпечили отримання компонент виробничих запасів.

Інформація з первинних документів акумулюється у стандартних формах звітності. На рисунку 2.12 охарактеризовані основні форми стандартної звітності, яка формується бухгалтерами ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО».

Характеристика стандартних форм звітності ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»	
Оборотно-сальдова відомість по рахунку 201 / 203 / 205 / 207	Звіт за об'єктами аналітичного обліку, який узагальнюється інформація щодо сальдо на початок періоду, оборотів за період, сальдо на кінець періоду за дебетом та кредитом відповідних субрахунків
Аналіз рахунку 201 / 203 / 205 / 207	Звіт, який по відповідним субрахункам за відповідний звітний період відображає обороти з іншими кореспондуючими рахунками, сальдо на початок та кінець звітного періоду
Картка рахунку 201 / 203 / 205 / 207	Звіт, який по відповідним субрахункам відображає всі кореспонденції за об'єктами аналітичного обліку з чіткою деталізацією інформації, яка характеризує дату проведення операції та документу за яким сформовано кореспонденцію рахунків, суму обороту, а також сальдо рахунку після кореспонденцій рахунку
Шахова оборотна відомість	Звіт, який за відповідний звітний період відображає подані обороти між рахунками у табличному вигляді

Рисунок 2.12 - Характеристика стандартних форм звітності ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

**Джерело: складено автором.*

Інформація про виробничі запаси в узагальненому вигляді відображається у регламентованій та у статистичній звітності досліджуваної будівельної компанії (рисунок 2.13).

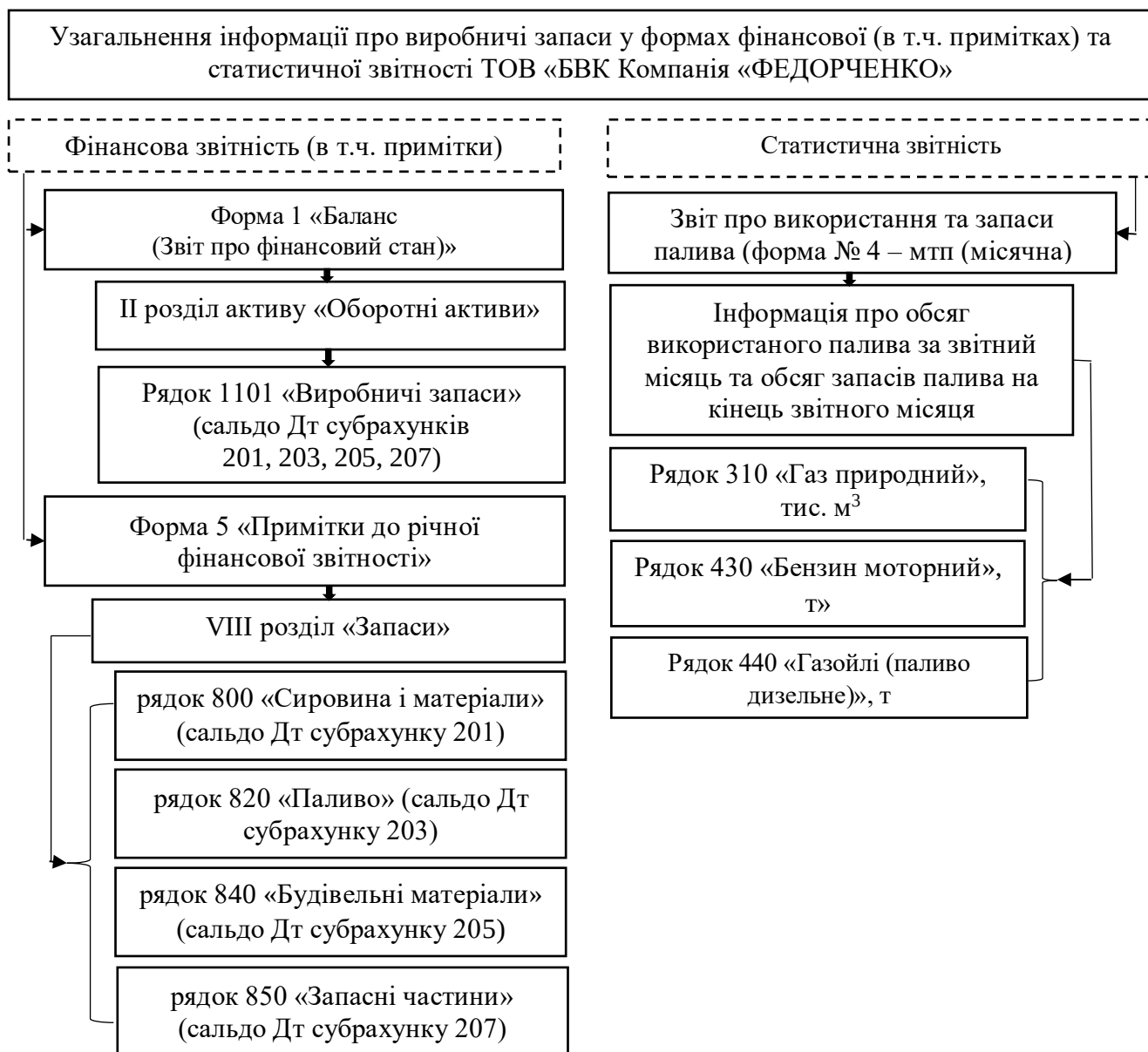


Рисунок 2.13 - Узагальнення інформації про виробничі запаси у формах фінансової (в т.ч. примітках) та статистичної звітності ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

**Джерело: складено автором за даними підприємства.*

Варто зазначити, що у якості однієї з переваг автоматизованої форми обліку у практичному аспекті є наявність довідника кореспонденцій рахунків з широким переліком кореспонденцій рахунків за різними напрямками.

У таблиці 2.5 узагальнено перелік кореспонденцій з довідника програми «1 С : Підприємство 8 для України» по обліку виробничих запасів, які використовує досліджувана будівельна компанія.

Таблиця 2.5 - Кореспонденції з довідника програми «1 С : Підприємство 8 для України» по обліку виробничих запасів

Зміст кореспонденції рахунків	Кореспонденції рахунків	
	Дебет	Кредит
Залишки введені:		
• сировина та матеріали;	201	
• паливо;	203	00
• будівельні матеріали;	205	
• запасні частини	207	
Зі складу видана сировина, матеріали для виробництва	23	201
Зі складу видано паливо для виробництва	23	203
Зі складу видані матеріали для виробництва / для поточного ремонту необоротних активів	23	205
Зі складу видані запасні частини для виробництва / для поточного ремонту необоротних активів	23	207
Зі складу видана сировина, матеріали для створення / монтажу / модернізації основних засобів	152	201
Зі складу видано паливо для створення / монтажу / модернізації основних засобів	152	203
Зі складу видано запасні частини для створення / монтажу / модернізації основних засобів	152	207
На склад повернуто з виробництва сировину	201	23
Підвітною особою придбано сировину, матеріали	201	372
У вітчизняного постачальника придбано сировину	201	631
Зі складу видано сировину на підготовчі роботи	39	201
Постачальнику повернута сировина	631	201
Виробничі запаси зі складу видані на загальновиробничі витрати	91	20
Виробничі запаси зі складу видані на адміністративні витрати	92	20
Виробничі запаси зі складу видані на витрати на збут	93	20

**Джерело: складено автором з використанням «1 С : Підприємство 8 для України»/*

Узагальнюючи вищенаведено, зазначимо, що облік виробничих запасів у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» організований на належному рівні, але, враховуючи, динамізм розвитку економічного суспільства, наслідки четвертої промислової революції, які пов'язані із застосуванням прогресивних цифрових

технологій, інтегрованими виробничими процесами, відповідно, прагматичність дозволяє ідентифікувати наступні ключові напрями удосконалення облікового процесу:

- обґрунтування способів діджиталізації облікових інструментів;
- обґрунтування способів діджиталізації облікових процесів;
- обґрунтування напрямів удосконалення облікової політики з урахуванням діджиталізації облікового процесу.

Упровадження запропонованих напрямів удосконалення облікового процесу безумовно позитивно вплине не тільки на процес організації бухгалтерського обліку, але й модернізує елементи методу бухгалтерського обліку.

2.3 Напрями удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві

Digital-інновації здійснили вагомий вплив на всі сфери суспільства, не виключенням є система бухгалтерського обліку. Адже модифікуються організаційно-методичні засади ведення обліку, реалізації контрольних процедур, оновлюються якісні вимоги, яким повинна відповідати система бухгалтерського обліку, розширюються контури функціональної місії елементів методу бухгалтерського обліку (наприклад, для інвентаризації, як елементу методу бухгалтерського обліку, характерним є віддалений режим проведення з використанням безпроводних сканерів; формування інвентаризаційної документації у режимі реального часу, радіочастотна ідентифікація).

Варто зазначити, що на сьогодні на інституційному рівні за допомогою формальних інститутів (наприклад, законодавства), частково врегульовані питання, які регламентують особливості цифровізації економічно-управлінських процесів. Відносно нормативно-правового забезпечення цифровізації в бухгалтерському обліку, важливо наголосити на наявності інституційної невизначеності та відсутності чітких механізмів. Виходячи з тенденцій розвитку цифровізації як на мікрорівні, так і на макрорівні, відповідно, потрібно розвивати

інституційну складову у контексті цифровізації, що, своєю чергою, буде сприяти успішній імплементації світових стандартів у вітчизняну бухгалтерську практику.

Першоосновою змін у зазначеному питанні має бути держаний рівень, проте локальний рівень не повинен залишатися осторонь і у внутрішніх нормативних документах також повинна цифровізація обліково-контрольних процесів підприємства знайти відображення.

Поглиблюючи теоретичні дослідження, вважаємо за потрібне сфокусувати увагу на ідентифікації пропозицій щодо урегулювання особливостей обліково-контрольного процесу в умовах цифровізації на локальному нормативному регулюванні бухгалтерського обліку.

Регуляторний рівень підприємства в системі бухгалтерського обліку задає принципи, методи та процедури, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку та складання, подання фінансової звітності, тобто – це облікова політика. Формування змісту даного документу базується на урахуванні норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Попереднє ознайомлення зі змістом даних нормативних документів підтверджує нашу аргументацію щодо відсутності відображення процесу цифровізації на інституційному рівні.

Поряд з цим, детальне ознайомлення з Обліковою політикою ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО», що даний інструмент бухгалтерського обліку складено відповідно до норм зазначених вище нормативних документів, але мають місце неточності, які потребують корегування.

Відповідно, такі результати дослідження визначають підходи для формування пропозицій щодо вдосконалення змісту та структури облікової політики, серед яких:

- обґрунтування особливостей організації обліково-контрольного процесу в умовах цифровізації;

- інтерпретація складових в розрізі діючою структури облікової політики та пропозиції щодо тлумачення відповідних норм.

Слушною в даному контексті позиція Л.Г. Ловинської, яка наголошує, що облікова політика повинна складатися з двох складових:

- державна політика, яка характеризує політику держави щодо розвитку бухгалтерського обліку;
- облікова політика підприємства, яка визначає обов'язкові елементи, які підприємство повинно використовувати.

Звідси можна зробити висновок, що в умовах цифровізації облікова політика досліджуваної компанії, крім Закону № 996-XIV, НП(С)БО, повинна також враховувати норми наступних документів:

- Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»;
- Закон України «Про захист персональних даних»;
- Положення про технічний захист інформації в Україні;
- ДСТУ 3396.0-96. Захист інформації. Технічний захист інформації.

Основні положення;

- ДСТУ 3396.1-96 Захист інформації. Технічний захист інформації.

Порядок проведення робіт;

- ДСТУ 3396.2-97 Захист інформації. Технічний захист інформації.

Терміни та визначення.

Крім того, повинні бути враховані вимоги нормативних документів в контексті цифровізації бухгалтерського обліку, положення яких є доцільними для прийняття та затвердження на державному рівні в стратегічній перспективі.

У діючій Обліковій політиці ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» акцент зроблено на нормативні документи, які втратили чинність або положення яких мають невірну інтерпретацію назви нормативних документів, що, відповідно, потребує коригування, а саме:

- розділ 6 «Інвентаризація» п. 6.1 подано в наступній редакції: «проводити інвентаризацію....відповідно доІнструкції з інвентаризації

основних засобів, нематеріальних активів....», але зазначений нормативний документ втратив чинність, а натомість наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 затверджено та введено в дію Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (хоча облікова політика досліджуваної компанії була введена наказом керівництва від 04.01.2021 р.), відповідно, даний недолік потрібно виправити;

- по розділах 2, 10,13, 15, 17, 19, 20, 22 зазначені застарілі назви нормативних документів (до прикладу, розділ 13 «Запаси» п. 13.3 зазначено наступне: «первісну вартість запасів....визначати згідно П(С)БО 9», але згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 588 від 29.09.2020 р. назва зазначеного положення інтерпретується наступним чином: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»).

У п. 2.3.8 Облікової політики ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» зазначено, що для ведення бухгалтерського обліку використовується програма «1 С :Бухгалтерія», але відповідно до Указу Президента України «Про застосування та внесення змін до персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» використання даного продукту є забороненим. Відповідно, доцільно головному бухгалтеру розглянути можливість використання альтернативного програмного забезпечення «BAS :Бухгалтерія», параметри якого забезпечують практично аналогічну методику ведення обліку. Крім того, однією з переваг запропонованої програми є те, що результати інвентаризації (наприклад, виробничих запасів) можна відображати за допомогою електронного документа «Інвентаризація товарів на складі». Зазначений електронний документ дозволяє створити паперові документи у процесі проведення інвентаризації, сформувати за потреби Акт списання та оприбуткування надлишків.

В Інвентаризаційній відомості, яка є складовою зазначеного електронного документа, можна в автоматичному режимі при використанні кнопки «Заповнити» здійснити заповнення даних про залишки виробничих запасів.

Варто зазначити, що зазначений документ також відображає наступну інформацію за наступними графами:

- «кількість за даними обліку»: зазначається інформація про залишки кожної одиниці виробничих запасів (дана графа редагуванню не підлягає);
- «кількість»: зазначаються реальні залишки по кожній одиниці виробничих запасів, які отримані за результатами проведення інвентаризації;
- «відхилення»: зазначається різниця між даними обліку та даними інвентаризації по кожній одиниці виробничих запасів (у випадку наявності);
- «облік, кількість»: зазначається інформація про розраховану сумарну собівартість на підставі документів в інформаційній базі;
- «сума»: зазначається реальна сумарна собівартість одиниці виробничих запасів за якою вони обліковуються на складі.

У процесі проведення документа «Інвентаризація товарів на складі» у регістрах не буде фіксуватися інформація про рух цінностей, але наявна можливість для створення документів «Списання товарів» (за результатами інвентаризації списується нестача) та «Оприбуткування товарів» (за результатами інвентаризації оприбутковуються лишки). Документи «Списання товарів», «Оприбуткування товарів» потрібно провести, після чого кількість номенклатурних позицій на складі буде реально корелювати з кількістю, яка зазначена в інвентаризаційній відомості.

Вважаємо за доцільне запропонувати в якості додатків до Облікової політики:

- 1) робочий план рахунків, який застосовується в компанії;
- 2) опис порядку проведення інвентаризації в умовах воєнної агресії (наприклад, обґрунтуванням дій компанії, якщо відсутній член комісії або МВО; перелік кореспонденцій рахунків, які доцільно використовувати для списання виробничих запасів, що відповідають «статусу» знищені/втрачені/пошкоджені);
- 3) склад інвентаризаційної комісії;
- 4) реєстр складових виробничих запасів з штрих- та QR-кодами, що є необхідним при проведенні інвентаризації у віддаленому режимі (в умовах цифровізації).

На рисунку 2.14 узагальнені пропозиції щодо удосконалення положень облікової політики ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО».

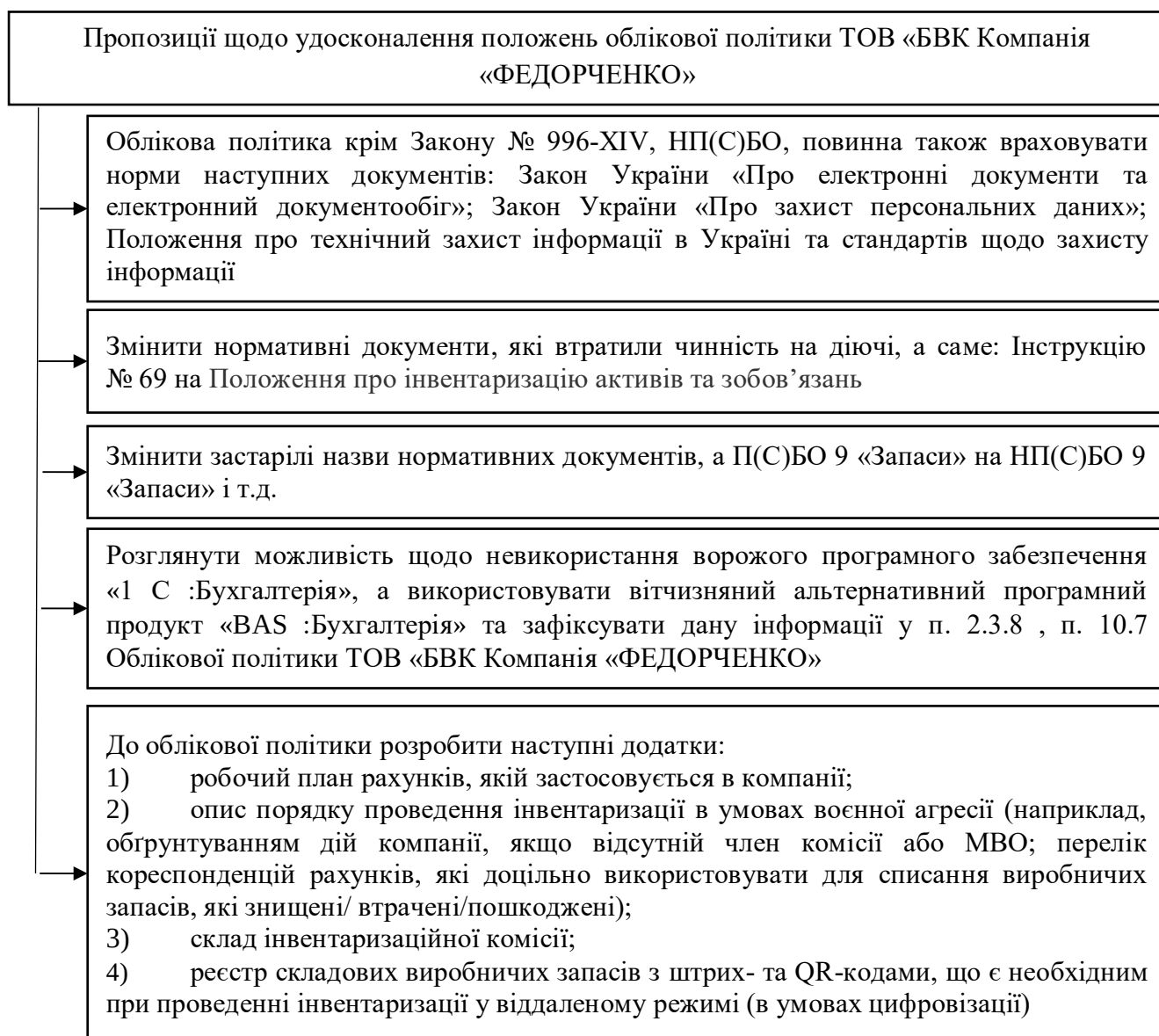


Рисунок 2.14 - Пропозиції щодо удосконалення положень облікової політики ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

**Джерело: запропоновано автором.*

Імплементація пропозицій щодо удосконалення Облікової політики сприятиме максимальному наближенню обліково-контрольного процесу до умов цифровізації.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕСУ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

3.1 Практичні аспекти контролю в ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» та напрями удосконалення

Системі внутрішнього контролю у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» (в т.ч. за виробничими запасами) притаманні особливості, які в загальній сукупності формують систему перманентності. Органолептичність контрольних процедур щодо виробничих засобів досягається за допомогою інвентаризації, обов'язковість проведення якої декларують норми локальний нормативних документів, які в частині обліково-контрольного процесу ідентифіковані в Обліковій політиці. Узагальнені норми Облікової політики в частині інвентаризації, які властиві виробничим запасам, візуалізовано на рисунку 3.1.

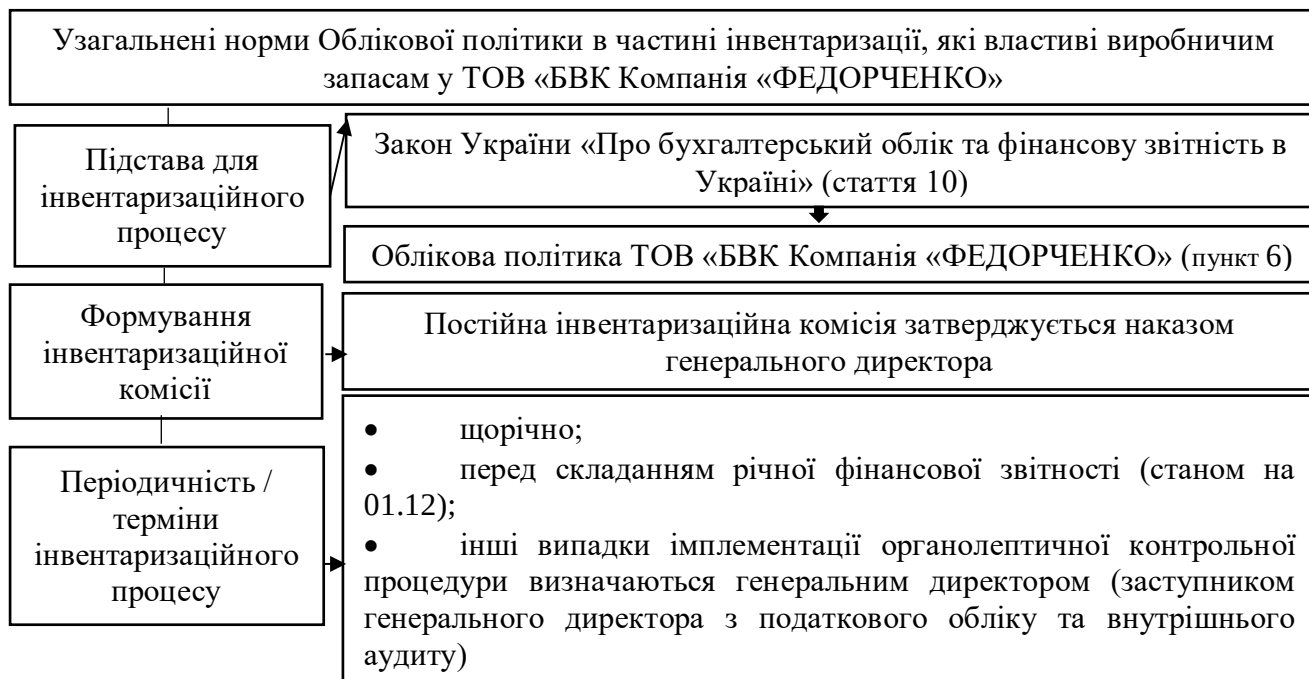


Рисунок 3.1 - Узагальнені норми Облікової політики в частині інвентаризації, які властиві виробничим запасам у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

**Джерело: складено автором за даними досліджуваного підприємства.*

Підставою для проведення інвентаризаційного процесу є Наказ про проведення інвентаризації, який зазвичай створюється у третій декаді жовтня поточного року. Зазначений наказ підписує генеральний директор, начальник відділу бухгалтерського обліку та звітності, а також погоджує адвокат та заступник генерального директора з податкового обліку та внутрішнього контролю.

На рисунку 3.2 подано концептуально-практичні положення інвентаризації виробничих запасів.



Рисунок 3.2 - Концептуально-практичні положення інвентаризації виробничих запасів

**Джерело: складено автором.*

Результат інвентаризаційного процесу може бути у наступних формах:

- 1) нестачі виробничих запасів:

- природний убуток / псування: списання на субрахунок 947;
 - компенсація винною МВО: Дт 375 – Кт 716;
 - списання, якщо винну особу не встановлено: Дт 072;
- 2) надлишок виробничих запасів: оприбуткування складових виробничих запасів у бухгалтерському обліку;
- 3) пересортиці виробничих запасів: взаємозалік лишків та нестач, але за умови, що пересортиця виникла за один інвентаризаційний період в однієї МВО, а назва, кількість цінностей є тотожними.

Результати інвентаризації оформлюються у наступних документах:

- 1) інвентаризаційний опис, структуру якого характеризують наступні реквізити:
- назва господарюючого суб'єкта;
 - назва, номер документу та дата, на яку він створений;
 - інформація про МВО у якій знаходяться виробничі запаси на відповідальному зберіганні;
 - наказ відповідно до якого проводиться інвентаризація;
 - інформація про цінності (номенклатурний номер, загальну кількість, кількість за даними обліку, одиниці виміру, ціна, сума, сума за обліком, різниця);
 - загальна кількість одиниць цінностей (виробничих запасів);
 - загальна вартість запасів за описом;
 - підпис, ПІБ голови та членів інвентаризаційної комісії;
- 2) звіряльна відомість результатів інвентаризації запасів, структуру якої характеризують реквізити:
- назва господарюючого суб'єкта;
 - назва, номер документу та дата, на яку він створений;
 - наказ відповідно до якого проводиться інвентаризація;
 - субрахунок на якому обліковуються виробничі запаси;
 - інформація про матеріальні цінності (найменування, вид, номенклатурний номер (за наявності));
 - матеріально-відповідальна особа;

- одиниці виміру;
- результати інвентаризації: лишки (кількість, сума) та нестачі (кількість, сума);
- пересортиця: лишки, які можуть бути зараховані в покриття нестач (кількість, сума) та нестачі, які можуть бути покриті лишками (кількість, сума);
- нестачі, які можуть бути списані в межах норм природного убутку (кількість, сума);
- нестачі понад норми природного убутку (кількість, сума).

Зазначену відомість доцільно складати у двох примірниках, а за інформацією, яка в ній відображається, доцільно виявляти розбіжності для реалістичного відображення результатів інвентаризаційного процесу у бухгалтерському обліку.

Крім інвентаризації, контрольні функції реалізовує служба внутрішнього аудиту. Штатним розписом передбачена посада заступника генерального директора з податкового обліку та внутрішнього аудиту.

Загальна характеристика служби внутрішнього аудиту ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» охарактеризована в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Загальна характеристика служби внутрішнього аудиту ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

Фактор	Обґрунтування
1	2
Мета	Обґрунтована та реалістична оцінка фінансового стану та результатів діяльності компанії
Завдання	Визначаються заступником генерального директора з податкового обліку та внутрішнього аудиту за погодженням з генеральним директором компанії (наприклад, виявлення помилок у документальному оформленні операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів; консультування працівників бухгалтерії для покращення процесу організації бухгалтерського обліку)
Методична основа (прийоми)	Визначаються внутрішніми аудиторами (наприклад, розрахунково-аналітичні, органолептичні, документальні, узагальнення)
Вид діяльності	Виконавча
Взаємини	Підпорядкованість генеральному директору
Періодичність проведення	У переважній більшості випадків – після завершення звітного періоду. У випадку необхідності – за рішенням генерального директора або заступника генерального директора з податкового обліку та внутрішнього аудиту
Джерела інформації	Нормативні документи локального рівня, розпорядження, накази керівництва, дані бухгалтерського обліку (наприклад, по виробничим запасам: Облікова політика, договори з контрагентами, первинні

Продовження таблиці 3.1

	документи, стандартні звіти по субрахункам 201 / 203 / 205 / 207; фінансова звітність; документи інвентаризаційного процесу та ін.).
Оплата	Щомісячна заробітна плата
Відповідальність	Перед генеральним директором
Звітність	

**Джерело: складено автором за даними підприємства.*

На рисунку 3.3 узагальнено взаємозв'язок підрозділів компанії з службою внутрішнього аудиту з питань наявності та руху виробничих запасів.

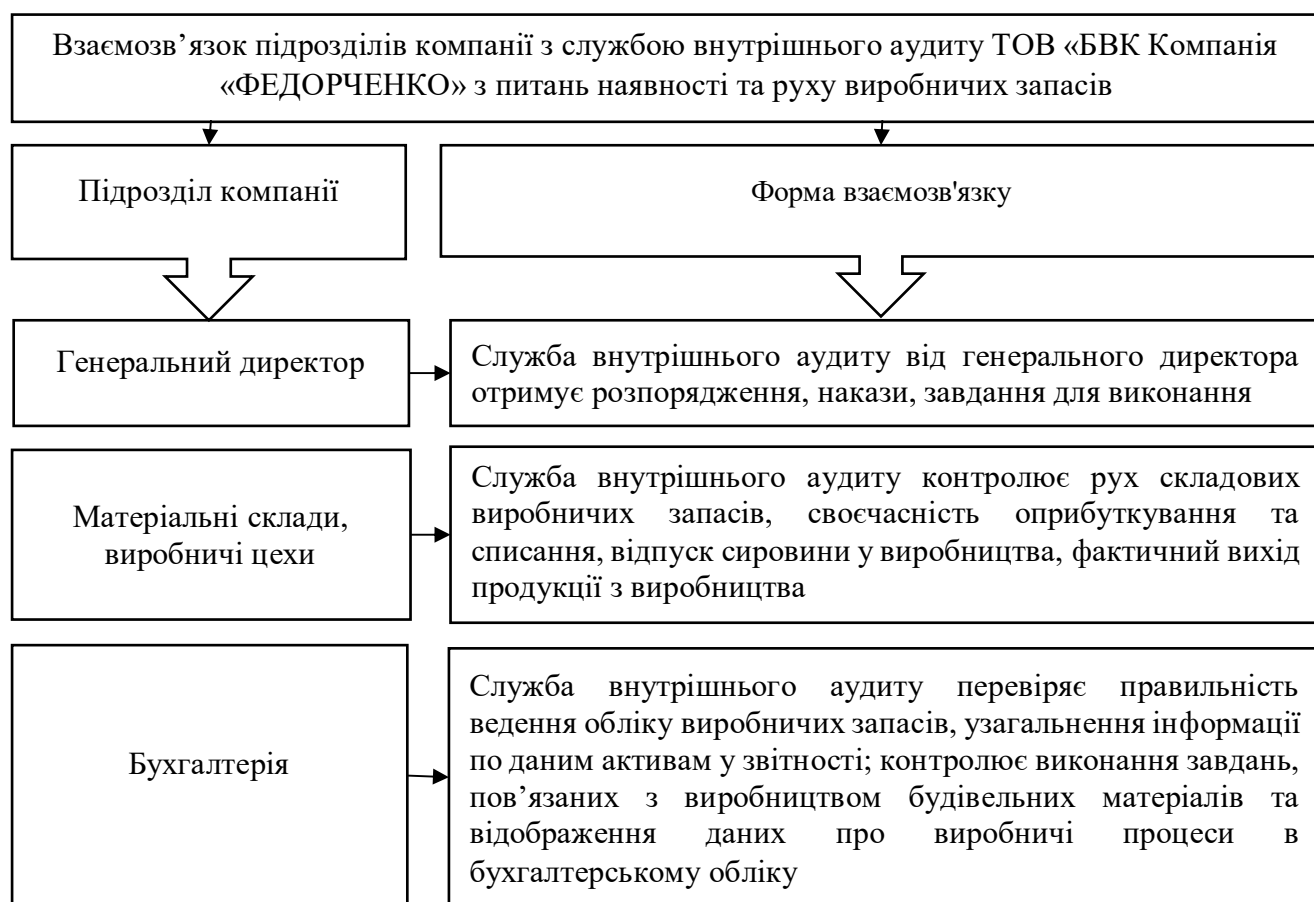


Рисунок 3.3 - Взаємозв'язок підрозділів компанії з службою внутрішнього аудиту ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» з питань наявності та руху виробничих запасів

**Джерело: складено автором за даними підприємства.*

На рисунку 3.4 візуалізовано діючу модель внутрішнього аудиту виробничих запасів ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО».



Рисунок 3.4 - Діюча модель внутрішнього аудиту виробничих запасів ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

**Джерело: складено автором за даними підприємства.*

Подальший розгляд функціонування системи контролю у досліджуваній компанії буде проведено за допомогою використання методичного інструментарію, який дозволяє здійснити оцінку зовнішнього та внутрішнього середовища. Відповідно, оптимальним для виконання зазначеного завдання є застосування аналітичного інструменту – SWOT-аналіз (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 - SWOT-аналіз системи контролю щодо виробничих запасів ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО»

<i>Сильні сторони</i>	<i>Слабкі сторони</i>
Діяльність служби внутрішнього аудиту, яка забезпечує «незалежність» контролю за правильністю обліку, ефективністю використання запасів та оцінку забезпеченості компанії зазначеними цінностями	В Обліковій політиці зафіксовано, що інвентаризація проводиться відповідно до Інструкції № 69, яка на сьогодні втратила чинність.
Чітке регламентування Обліковою політикою процесу проведення інвентаризації	Склад інвентаризаційної комісії не додано до Облікової політики в якості додатку.
Затверджений склад постійно діючої інвентаризаційної комісії	Не використання службою внутрішнього аудиту тестів внутрішнього контролю
Проведення інвентаризації відповідно до норм Облікової політики	Відсутність розробленого та затвердженого файлу документації по внутрішньому аудиту
Достатній ступінь захищеності виробничих запасів від недобросовісних дій	Відсутність випадків проведення зовнішнього незалежного аудиторського контролю
Належні умови зберігання виробничих запасів	
Наявні договори про повну матеріальну відповідальність	
Налагоджений взаємозв'язок підрозділів компанії з службою внутрішнього аудиту	
<i>Можливості</i>	<i>Загрози</i>
Використання радіочастотної ідентифікація виробничих запасів у процесі проведення інвентаризації	Використання програми «1 С : Підприємство 8 для України» не може належним чином забезпечити взаємодію з цифровими інструментами, відповідно, виникає необхідність використання додаткової матеріально-технічної підтримки обліково-контрольного процесу та опанування працівниками обліково-контрольних підрозділів відповідних цифрових навиків.
Використання безпроводних сканерів, які дозволять ідентифікувати місце перебування інвентарного об'єкта	
Підвищення точності результатів інвентаризаційного процесу	
Створення інвентаризаційних порівняльних відомостей в режимі реального часу	
Цифрова візуалізація результатів інвентаризації та внутрішнього аудиту в режимі реального часу (наприклад, використання Dashboard)	
Оновлення змісту Облікової політики	

**Джерело: складено автором.*

На основі результатів проведеного SWOT-аналіз обґрунтуємо пропозиції щодо вдосконалення контрольного процесу в досліджуваній компанії.

На рисунку 3.5 узагальнено процес проведення інвентаризації, який базується на використанні сучасних трендів цифровізації, які конкретизовані при проведенні SWOT-аналізу в якості можливостей.

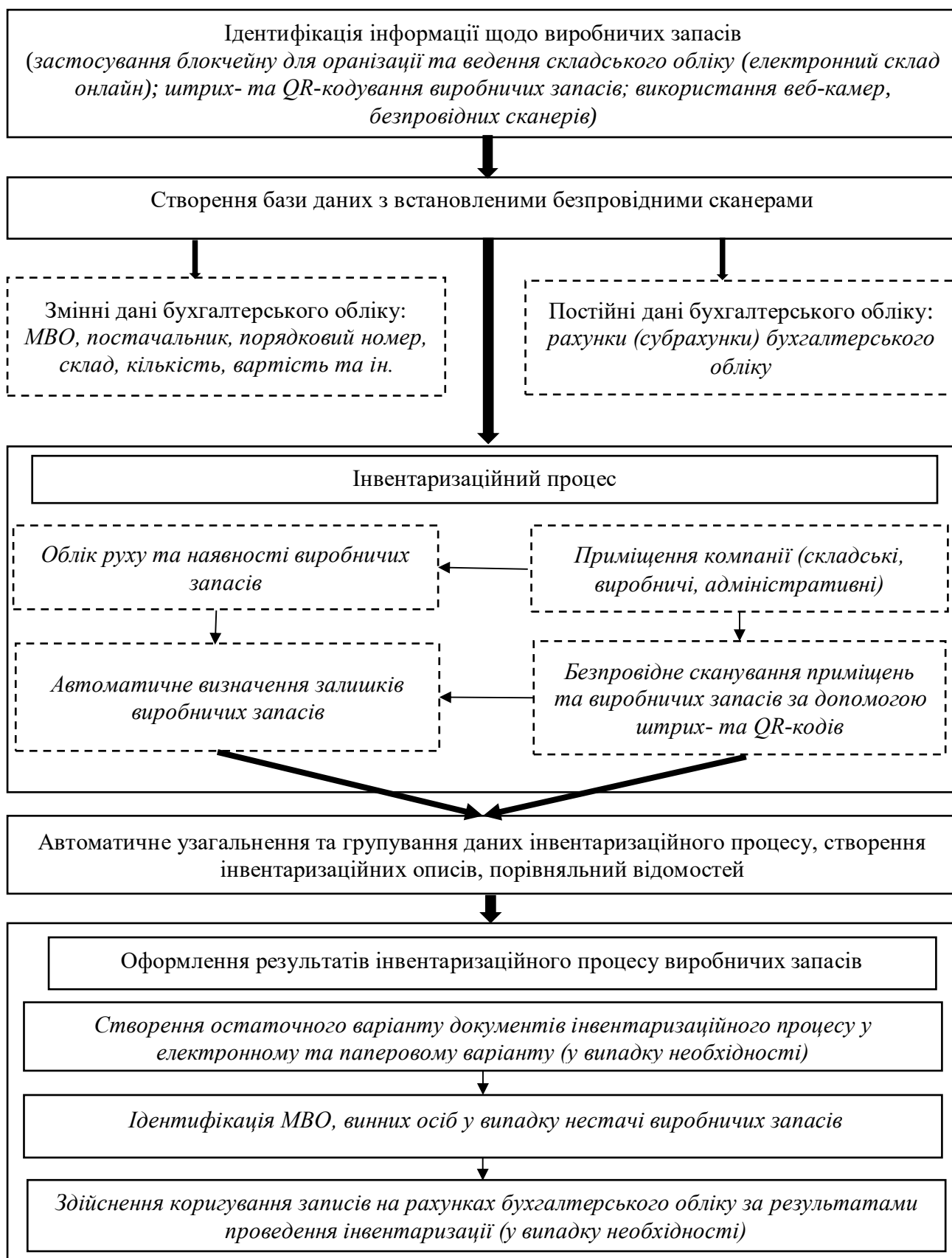


Рисунок 3.5 – Організаційно-методичні засади інвентаризаційного процесу виробничих запасів в умовах цифровізації

*Джерело: складено автором з урахуванням матеріалів [13].

Відносно пропозицій щодо цифрової візуалізації результатів інвентаризації та внутрішнього аудиту в режимі реального часу, варто зазначити, що використання Dashboard (аналітичної панелі) дозволяє отримати дані, які необхідні для управлінського процесу. Наприклад, стейкхолдери можуть оперативно переглянути дані про різновиди, залишки виробничих запасів, створити звіт у зручному форматі про рух зазначених активів, сформувавши звіт про результати інвентаризації. Запропонований для впровадження елемент цифрової звітності бухгалтерського обліку є гнучким, забезпечує кращу видимість обліково-контрольних показників, дозволяє провести обмін та моніторинг в режимі реального часу обліковими даними, розрахувати оціночні показники (наприклад, коефіцієнт вільних матеріальних засобів) та трансформувати роль працівника бухгалтерії з виконавця на фасилітатора.

Пропозиції щодо оновлення облікової політики подані в пункті 2.3, а формат Тесту внутрішнього контролю, який пропонується для використання у процесі внутрішнього аудиту, подано в пункті 3.3.

3.2 Організація та методика аудиту виробничих запасів

Аудит виробничих запасів – складова незалежної перевірки аудиту фінансової звітності, яка дозволяє отримати реалістичні, незалежні дані про наявність та рух виробничих запасів у процесі здійснення виробничої діяльності підприємства та сприяє підвищенню якості процесу управління як господарюючим суб'єктом в цілому, так і його активами та джерелами їх формування.

Організацію технології аудиторської перевірки доцільно розглядати в межах наступних етапів.

Перший етап - прийняття клієнта, що передбачає підготовку проєкту угоди, складання та підписання листа-зобов'язання, договору та здійснення запиту до попереднього аудитора (у випадку, якщо раніше аудит проводився).

На рисунку 3.6 узагальнено перелік факторів, які мають бути враховані керівництвом аудиторської фірми у процесі прийняття клієнта.

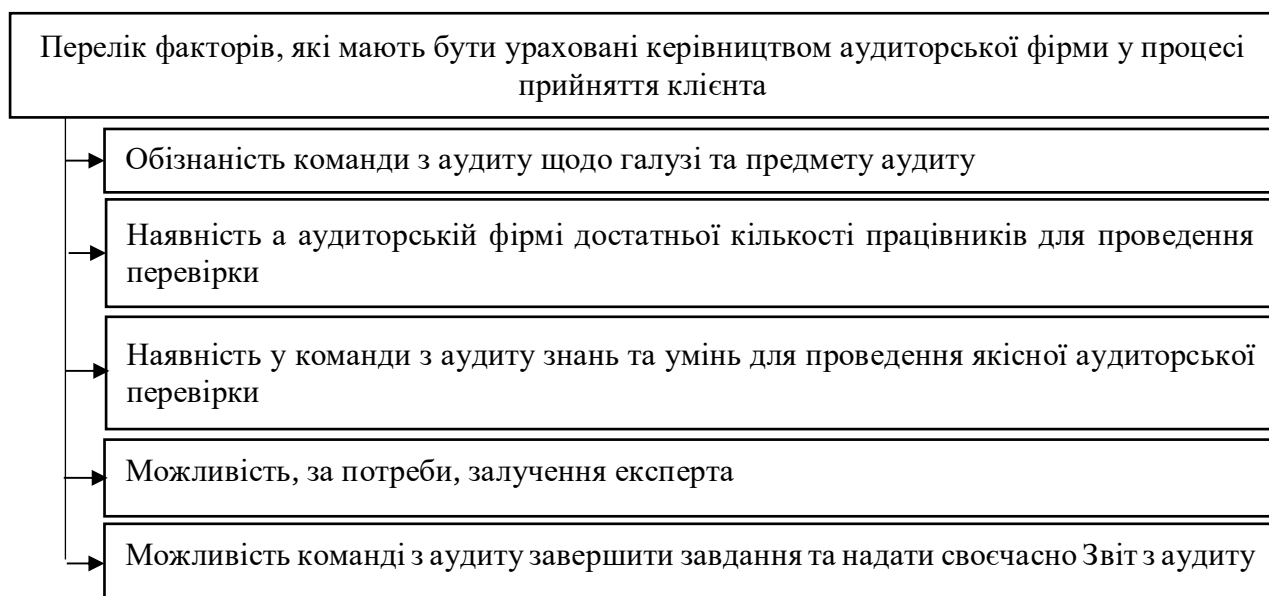


Рисунок 3.6 - Перелік факторів, які мають бути ураховані керівництвом аудиторської фірми у процесі прийняття клієнта

**Джерело: складено автором за МСА [28].*

Другий етап - планування перевірки, а саме розроблення стратегії аудиту та плану аудиту. На рисунку 3.7 візуалізовано інформацію, яка повинна бути відображена у стратегії.

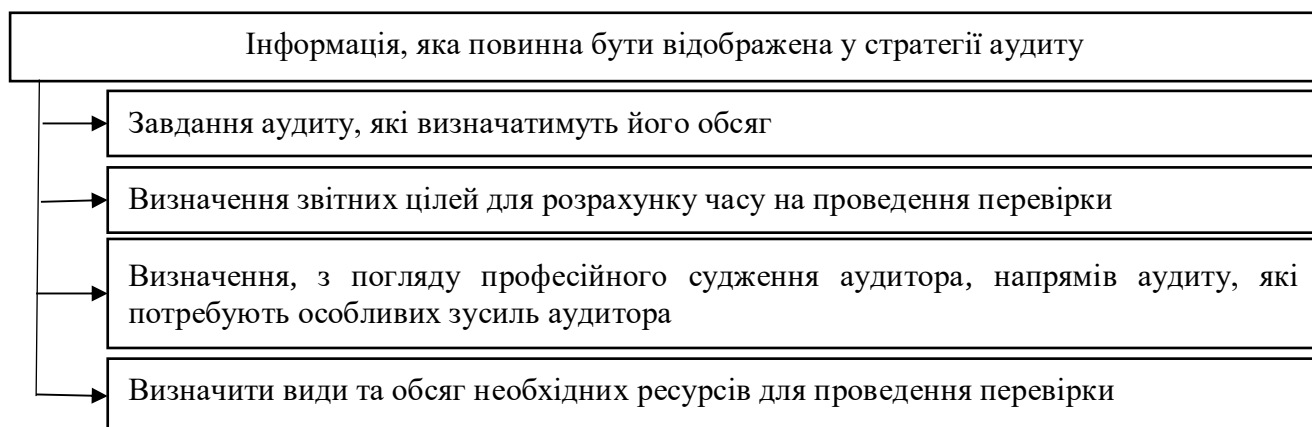


Рисунок 3.7 - Інформація, яка повинна бути відображена у стратегії аудиту

**Джерело: складено автором за [29].*

У процесі розроблення плану аудиту, аудитор повинен визначити аудиторські процедури та час їх виконання. Взагалі, процес планування має бути

спрямований на чітке визначення аналітичних процедур, які будуть необхідними для:

- оцінювання ризиків;
- розуміння того, норми яких законодавчо-нормативних документів дотримуються підприємством;
- визначення суттєвості;
- визначення доцільності залучення експерта;
- визначення необхідності виконання інших процедур, які будуть спрямовані на оцінювання ризиків.

Третій етап – методичний етап – виконання процедур перевірки (наприклад, для окремих складових виробничих запасів).

Четвертий етап – результативний етап – формування думки аудитора за результатами аудиту та повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

У таблиці 3.3 визначено методичне забезпечення в розрізі ідентифікованих етапів аудиторської перевірки.

Таблиця 3.3 - Методичне забезпечення в розрізі етапів аудиторської перевірки

Етап аудиту	Методичне забезпечення
Прийняття клієнта	МСА 210, МСА 230, МСА 300, МСА 315, МСА 510
Планування перевірки	МСА 230, МСА 300, МСА 320, МСА 330, МСА 610
Методичний	МСА 250, МСА 330, МСА 500, МСА 501, МСА 505, МСА 520, МСА 540, МСА 550, МСА 570, МСА 580, МСА 610, МСА 620
Результативний	МСА 230, МСА 260, МСА 450, МСА 700, МСА 705

**Джерело: складено автором за даними[28], назви конкретизовані в додатку Б.*

Наступним етапом дослідження є зосередження уваги безпосередньо на особливостях незалежного аудиту виробничих запасів.

Відповідно, мету аудиту виробничих запасів доцільно диференціювати у двох напрямках а саме:

- 1) отримання обґрунтованої впевненість у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить викривлень внаслідок шахрайства або помилки;

2) у Звіті аудитора відображено достовірну інформацію про виробничі запаси.

Вважаємо за доцільне ідентифікувати, відповідно до мети, вектори аудиту виробничих запасів:

- перевірка в розрізі складових компонент фактичної наявності виробничих запасів;
- перевірка дотримання норм законодавчо-нормативних документів щодо визначення первісної вартості, оцінки вибуття, організації облікового, інвентаризаційного процесу виробничих запасів;
- перевірка правильності узагальнення інформації про складові компоненти виробничих запасів у фінансовій звітності;
- перевірка взаємоузгодженості між статтями / рядками різних форм фінансової звітності, які узагальнюють інформацію про виробничі запаси.

Процедурне забезпечення аудиту виробничих запасів варто розглядати в контексті застосування наступних методів, прийомів та способів:

- аналіз – перевірка правильності ведення обліку та достовірності даних за відповідними субрахунками по рахунку 20 «Виробничі запаси»;
- анкетування – опитування різних категорій респондентів, які забезпечують ведення бухгалтерського та складського обліку, постачання виробничих запасів та їх використання у процесі виробництва;
- дедукція – аудитор за результатами ознайомлення з Обліковою політикою в частині обліку виробничих запасів очікує дотримання зазначених норм; основна увага у процесі перевірки фокусується на встановленні невідповідності ведення обліку складових виробничих запасів нормам Облікової політики;
- інвентаризація – перевірка відповідності даних обліку фактичній наявності виробничих запасів;
- нормативно-правове регулювання – прийом аудиту, використання якого спрямоване на встановлення дотримання компанією норм законодавчо-

нормативних документів, які є основою для розробки Облікової політики в частині обліку виробничих запасів;

- документування результатів – фіксація результатів виконання аудиторських процедур у процесі аудиту виробничих запасів у робочій та відповідному розділі підсумкової документації;
- вибірковий спосіб – виконання аудиторських процедур у процесі аудиту виробничих запасів менше ніж до 100 % інформації.

На рисунку 3.8 представлено цілі, способи, перелік законодавчо-нормативних документів, які аудитор повинен розглянути та отримати розуміння щодо дотримання їх норм у процесі аудиту виробничих запасів.

Алгоритм аудиту виробничих запасів з урахуванням підходу до ведення бухгалтерського обліку ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» подано на рисунку 3.9.

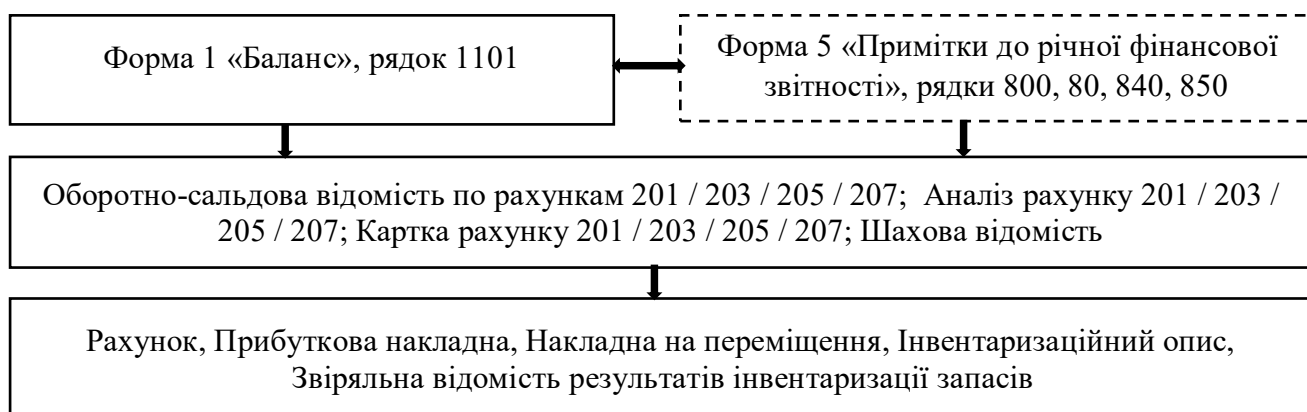


Рисунок 3.9 - Алгоритм аудиту виробничих запасів

**Джерело: складено автором з урахуванням підходу до документування в ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО».*

Аудиторська перевірка повинна бути спрямована на отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо стану та наявності виробничих запасів.

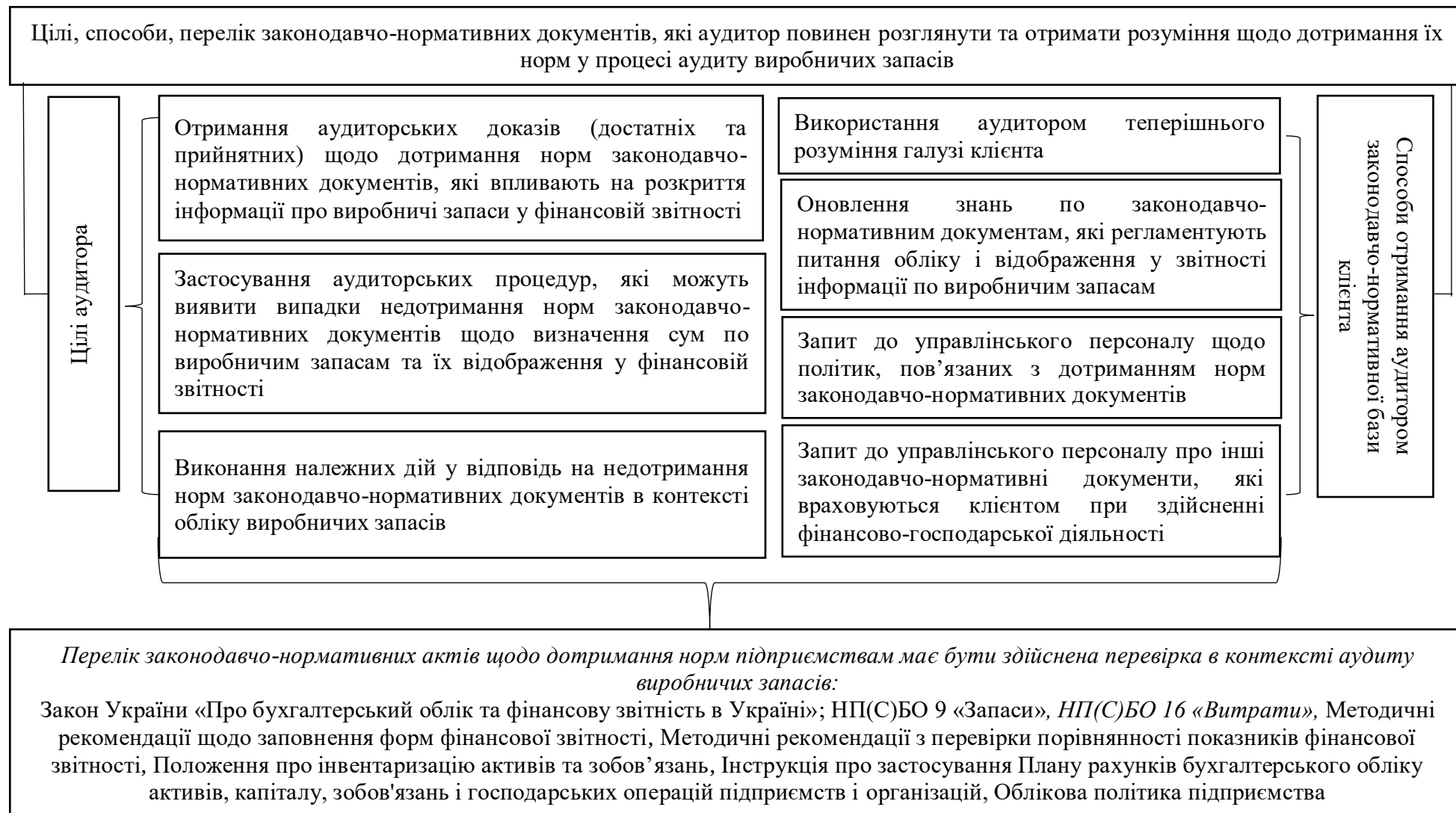


Рисунок 3.8 - Цілі, способи, перелік законодавчо-нормативних документів, які аудитор повинен розглянути та отримати розуміння щодо дотримання їх норм у процесі аудиту виробничих запасів

**Джерело: складено автором з урахуванням матеріалів [29].*

Варто зазначити, що з урахуванням норм МСА 501 для отримання прийнятних аудиторських доказів щодо виробничих запасів, якщо вони є суттєвими для фінансової звітності, необхідно виконати наступне:

- 1) аудитору бути присутнім під час інвентаризації для того щоб:
 - оцінити процедури відображення результатів інвентаризації у відповідній інвентаризаційній документації;
 - спостерігати за реальністю перерахунку цінностей;
 - особисто виконати контрольні перерахунки;
- 2) для підтвердження фактичності даних щодо результатів інвентаризації виробничих запасів здійснити аудиторські процедури щодо остаточних даних.

У випадку, коли інвентаризація виробничих запасів здійснюються не на дату фінансової звітності, а на іншу, необхідно виконати аудиторські процедури, які дозволять отримати аудиторські докази, що будуть засвідчувати достовірне відображення в бухгалтерському обліку інформації про зміни щодо даних активів між датою підрахунку і датою фінансової звітності.

Якщо аудитор не може особисто бути присутнім при інвентаризації, необхідно провести або спостерігати за інвентаризаційним процесом на іншу альтернативну дату. Також альтернативні аудиторські процедури можуть бути виконані, якщо взагалі присутність аудитора у процесі інвентаризації є неможливою.

На практиці може мати місце ситуація, якщо виробничі запаси, які є суттєвими у фінансовій звітності, перебувають на зберіганні у контрагента. У такому випадку аудитору необхідно:

- надіслати запит контрагенту для підтвердження кількості, стану виробничих запасів, які знаходяться на зберіганні у нього;
- здійснити інспектування (ознайомитися з внутрішніми та зовнішніми документами, які засвідчують право власності клієнта на дані активи, але на момент перевірки вони перебувають у контрагента).

Варто відзначити, що є актуальні, доречні питання при плануванні присутності аудитора під час інвентаризації виробничих запасів, перелік яких узагальнено на рисунку 3.10.

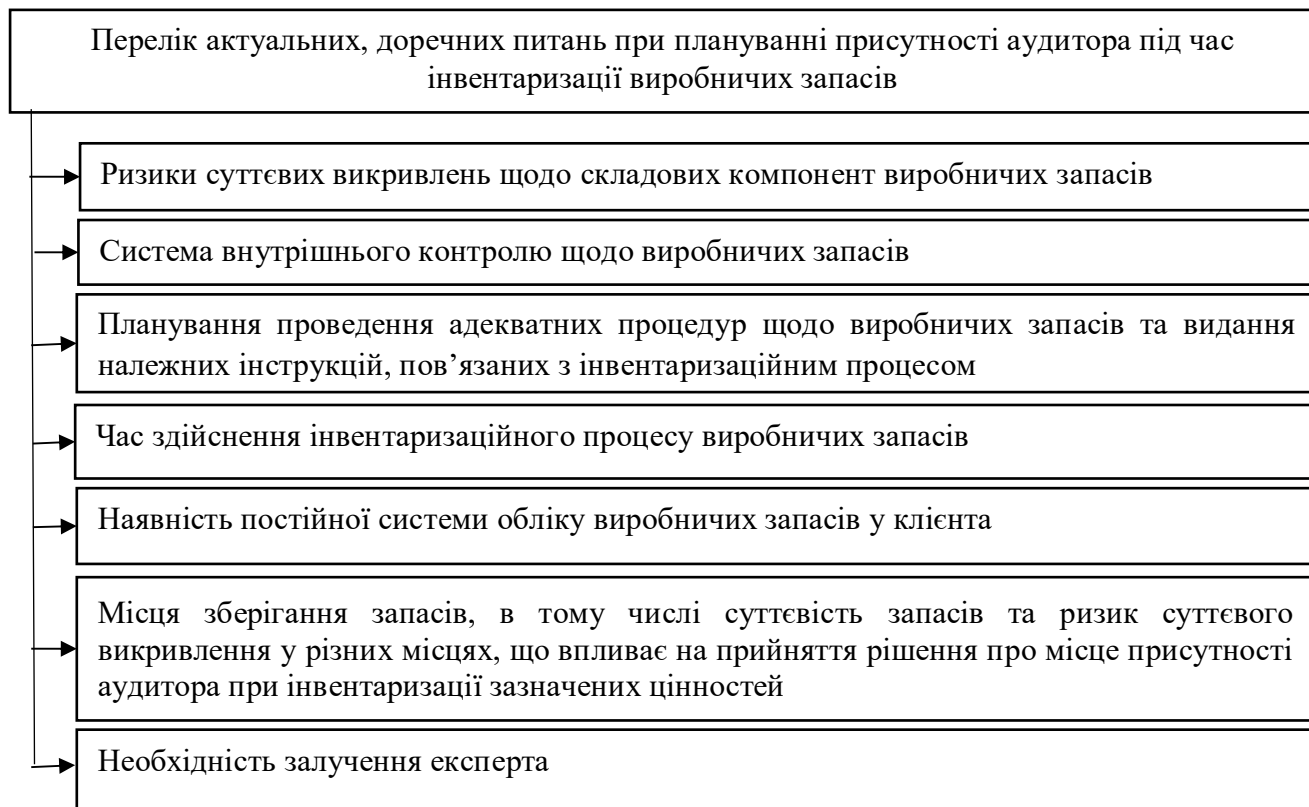


Рисунок 3.10 - Перелік актуальних, доречних питань при плануванні присутності аудитора під час інвентаризації виробничих запасів

**Джерело: складено автором за матеріалами [28].*

Беззаперечно, що аудиторські докази у процесі аудиту виробничих запасів, є достовірними, якщо вони отримані безпосередньо аудитором, але можуть виникнути такі ситуації, коли для підтвердження відповідної інформації необхідно зробити запит до третьої сторони, тобто здійснити зовнішнє підтвердження.

На рисунку 3.11 наведено ціль аудитора та чинники, які потрібно розглянути при зверненні з метою зовнішнього підтвердження інформації про виробничі запаси.

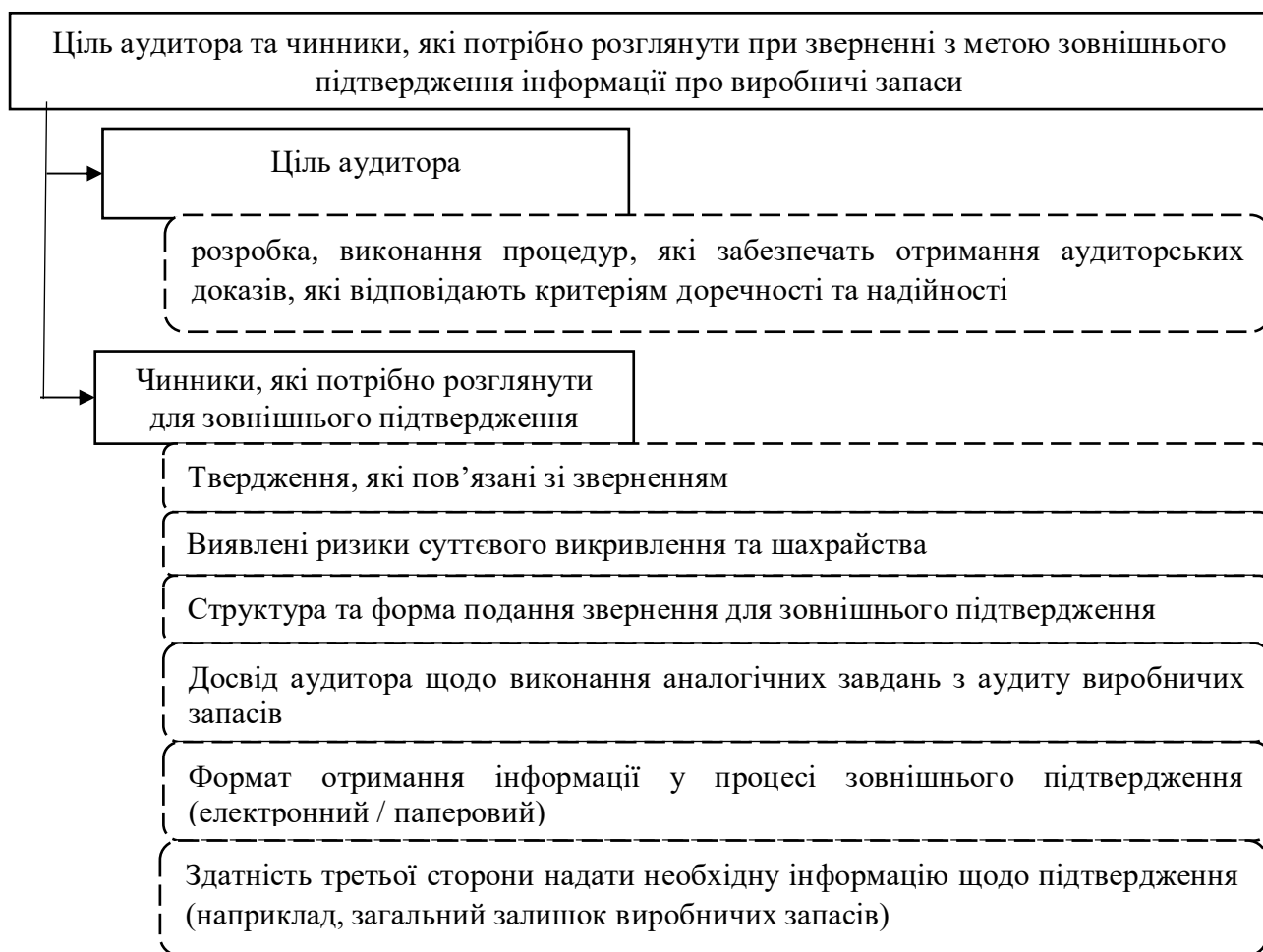


Рисунок 3.11 - Ціль аудитора та чинники, які потрібно розглянути при зверненні з метою зовнішнього підтвердження інформації про виробничі запаси

**Джерело: складено автором за матеріалами [28].*

Результати зовнішніх підтверджень можуть бути наступні:

- позитивне підтвердження – третя сторона надає аудитору відповідь, яка відображає згоду / незгоду щодо інформації, яка наведена у зверненні;
- негативне підтвердження - третя сторона надає аудитору відповідь тільки у випадку незгоди щодо інформації, яка наведена у зверненні;
- відсутність відповіді – відсутність відповіді третьої сторони на звернення аудитора;
- неузгодженість – відповідь третьої сторони не відповідає інформації, яка надана аудитором у зверненні.

Оцінку отриманих доказів за результатами звернень аудитор можуть класифікувати наступним чином:

- відповідь третьої сторони, що надає згоду з інформацією;
- відповідь, яка вважається недійсною;
- відповідь, яка вказує на неузгодженість.

3.3 Документальне оформлення аудиту та пропозиції щодо вдосконалення

Документування аудиту повинно відбуватися на всіх етапах перевірки. Особливості документального забезпечення у процесі аудиторської перевірки зводяться до наступного:

- 1) відповідальність за складання аудиторської документації несе безпосередньо аудитор, що передбачено МСА 230 «Аудиторська документація»;
- 2) документи аудитора поділяються на робочі, які складаються у процесі прийняття клієнта, планування аудиту та методичного етапу на якому відбувається перевірка, та підсумкові, що представлені Звітом аудитора, який складається на результативному етапі;
- 3) робоча документація забезпечує формування доказової бази щодо досягнення аудитором цілей перевірки, а також, що незалежна перевірка спланована з урахування норм МСА та інших законодавчо-нормативних вимог;
- 4) функціональне призначення робочої документації полягає в наступному: допомога в плануванні та виконанні аудиту; акумулювання інформації про результати виконання аудиторських процедур; супровід при здійсненні контролю та нагляду за аудитом;
- 5) робоча документація аудитора формує основу для звітування;
- 6) робоча документація дозволяє визначити час, обсяг виконання аудиторських процедур;
- 7) зміст та кількість робочої документації залежить від наступних чинників: специфіки діяльності клієнта, перелік аудиторських процедур, які повинні бути виконані, перелік використовуваних інструментів аудиту, методології аудиту, кількість потрібних аудиторських доказів та ін.;

- 8) форму робочої документації визначає команда з аудиту;
- 9) робоча документація є власністю аудиторської фірми;
- 10) після завершення незалежної перевірки, потрібно сформувати остаточний аудиторський файл, який зберігається не менш 5 років від дати складання Звіту аудитора.

У таблиці 3.4 подано у розрізі виокремлених етапів аудиту виробничих запасів перелік робочої документації, який, на думку автора, повинен бути сформований.

Таблиця 3.4 – Перелік робочої документації у розрізі етапів аудиту виробничих запасів

Етап аудиту	Перелік робочої документації
Прийняття клієнта	- договір; - лист-зобов'язання; - тест оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; - тест з оцінки ризиків, пов'язаний з недоліками системи внутрішнього контролю; - лист-запит попередньому аудиту
Планування перевірки	- стратегія аудиту; - план аудиту
Методичний	- лист-запит третім сторонам; - лист-запит юристу; - опитувальник матеріально-відповідальних осіб за виробничі запаси; - оцінка ризиків та підходи до оцінки ризиків щодо виробничих запасів¹; - тести інвентаризаційних підрахунків; - cut-off тести²; - лід скедьюл³; - робочі документи, які узагальнюють результати застосування аналітичних процедур - робочі документи, які узагальнюють результати застосування письмових запевнень,
Результативний	<i>на даному етапі робоча документація не складається</i>

¹у процесі даної оцінки аудиту потрібно за виробничими запасами в розрізі тверджень (наявність, права та зобов'язання, повнота, відсікання, оцінка та віднесення, класифікація і зрозумілість) здійснити оцінку ризику (властивого, аналітичного, контролю), визначити коефіцієнт ризику, рівень суттєвості та інтервал вибірки;

²cut-off тести – перевірка до звітної дати і після звітної дати з метою виявлення операцій, які віднесені не до відповідного періоду;

³лід скедьюл (матриця змін) – документ, який відіграє роль резюме, що міститься в конкретних облікових регістрах

**Джерело: складено автором.*

Інформація, яка узагальнена у робочій документації, є базисом для формування Звіту аудитора, у якому висловлюється думка аудитора. На рисунку 3.12 подана характеристика думки аудитора.

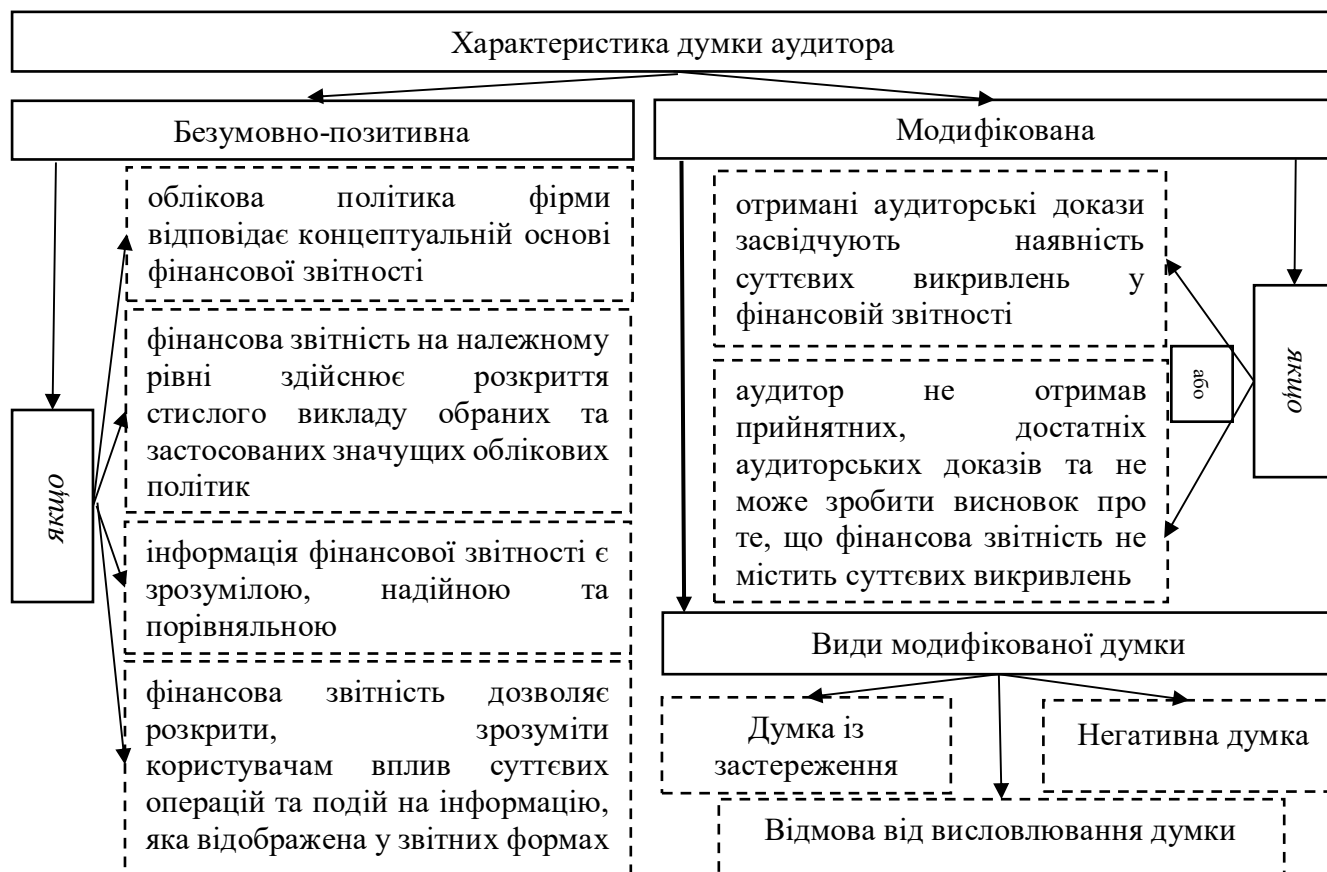


Рисунок 3.12 – Характеристика думки аудитора

*Джерело: складено автором за матеріалами [28].

Відповідно до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» структура Звіту аудитора залежить від виду думки аудитора.

Якщо думка аудитора безумовно позитивна або відбувається модифікація в напрямі висловлення думки із застереженням чи негативної думки, структура Звіту буде наступна:

- 1) назва документу;
- 2) адресат;
- 3) звіт з аудиту фінансової звітності:
 - думка аудитора;

- основа для думки аудитора;
- суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності (даний пункт обґрунтовується у випадку, де це застосовно з урахуванням вимог МСА 570 «Безперервність діяльності»);
 - ключові питання аудиту (для суб'єктів господарювання цінні папери яких допущені до організованих торгів);
 - пояснювальний параграф (даний пункт обґрунтовується у випадку, де це застосовно з урахуванням вимог МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»);
 - інша інформація (даний пункт обґрунтовується у випадку, де це застосовно з урахуванням вимог МСА 720);
 - відповідальність управлінського персоналу / осіб, яких наділено найвищими повноваженнями за фінансову звітність;
- відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності;
- 4) звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів;
- 5) інша відповідальність щодо звітування;
- 6) повне ім'я партнера із завдання;
- 7) підпис, адреса аудитора;
- 8) дата Звіту аудитора;
- 9) додаток до Звіту аудитора, який відображатиме інформацію щодо відповідальності аудитора за аудиторську перевірку фінансової звітності.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки, структура Звіту аудитора буде мати наступні відмінності, у порівнянні із зазначеною вище структурою підсумкового документу:

- 1) розділ «Відмова від висловлення думки» замість розділу «Думка аудитора»;
- 2) розділ «Основа для відмови від висловлення думки» замість розділу «Основа для думки»;
- 3) відсутні наступні розділи:
 - ключові питання аудиту;

- інша інформація;
- додаток до Звіту аудитора.

Продемонстрований підхід до документального оформлення властивий зовнішній незалежній аудиторській перевірці, що відповідає вимогам МСА. Поряд з цим, потрібно наголосити, що врегулювання на рівні суб'єкта господарювання потребує система документального супроводу процесу внутрішнього аудиту. Адже, результати внутрішнього аудиту можуть бути використані зовнішніми аудиторами. У ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» внутрішній аудит здійснюється, проте не всі результати виконання контрольних процедур відображаються у робочій документації, яка може бути ціннісним інформаційним джерелом для стейкхолдерів. Відповідно, для практичного використання, вважаємо за доцільне запропонувати форму робочого документу для внутрішнього аудиту «Тест внутрішнього контролю господарських операцій з виробничими запасами» (таблиця 3.5), змістовне наповнення якого повинне базуватися на результатах інвентаризації зазначених цінностей.

Таблиця 3.5 – Робочий документ «Тест внутрішнього контролю господарських операцій з виробничими запасами»

Зміст тесту	Відповідь: так / ні	Обґрунтування
1	2	3
Відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку на відповідну звітну дату	Так	Інформація подана у різних формах стандартних звітів по субрахункам 201 / 203 / 205 / 207 корелює
Відповідність Інвентаризаційних описів вимогам законодавства	Так	Структура Інвентаризаційного опису відповідає вимогам Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Інвентаризаційний опис складається у 2 примірниках, наявні підписи всіх членів комісії, представлені дані є реальними.
Облік запасів, які не приносять компанії економічну вигоду обліковуються на позабалансових рахунках	Так	Відповідно до п. 13.7 Облікової політики ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» цінності обліковуються на позабалансовому рахунку 07

Продовження таблиці 3.5

1	2	3
Первісна вартість виробничих запасів визначена вірно	Так	Відповідно до п. 13.3 та 13.4 Облікової політики ТОВ «БВК Компанія» «ФЕДОРЧЕНКО» первісна вартість для виробничих запасів, які придбані за плату, визначається з урахуванням вимог НП(С)БО 9 «Запаси», а якщо вироблені власними силами – відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати».
У бухгалтерському обліку вірно відображені результати пересортиці	Так	Взаємозалік цінностей здійснено вірно, дотримано вимогу: взаємозалік лишків та нестач, але за умови, що пересортиця виникла за один інвентаризаційний період в однієї МВО, а назва, кількість цінностей є тотожними.

**Джерело: складено автором з урахуванням матеріалів [6].*

Крім запропонованого документу, поданого в таблиці 3.5, також можна створити робочий документ «Перевірка правильності оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність», в якому доцільно відображати інформацію про номер договору, ПІБ, МВО, посаду та виявлені порушення у заповненому договорі.

Виходячи з контексту проведеного дослідження, вважаємо, що склад та перелік робочої документації внутрішнього аудитора повинен визначатися з урахуванням інформаційних запитів стейкхолдерів підприємства.

ВИСНОВКИ

1. Результати дослідження теоретичних основ обліково-контрольного процесу наявності та руху виробничих запасів засвідчили, що питання організації обліку виробничих запасів на державному та локальному рівнях обґрунтовані у відповідних нормативних документах. На перший погляд, всі ключові аспекти облікового процесу чітко регламентовані, але з іншої позиції – сучасна парадигма цифровізації створює підґрунтя для модернізації змісту деяких нормативних документів. Кожен суб'єкт господарювання повинен на належному рівні забезпечити організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів (не заважаючи на наявність значної кількості проблем), адже раціональна система обліку за досліджуваним видом оборотних активів – запорука ефективного процесу формування, використання та управління ресурсним потенціалом підприємства.

2. Оцінка показників діяльності ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» дає підстави зробити наступні висновки:

- структурне співвідношення необоротних до оборотних компонент активів підприємства є наступним: 2020 рік – 50,59 %: 49,41%; 2021 рік – 39,04 % : 60,96 %; 2022 рік – 28,98 % : 71,02 % відповідно; загальна вартість активів у 2022 році порівняно з 2020 роком зменшилася на 21448,00 тис. грн.;

- зменшення власного капіталу у звітному періоді дослідження порівняно з базисним на 41664,00 тис. грн., довгострокових зобов'язань та цільового фінансування на 1653,00 тис. грн., при одночасному зростанні поточних зобов'язань на 22327,00 тис. грн., спричинило зменшення загального розміру пасивів на 21448,00 тис. грн.;

- з кожним роком рівень автономії підприємства зменшується та не відповідає мінімальному нормативу (більше 0,5), що підтверджується значенням коефіцієнта платоспроможності, який у 2022 році склав 0,45, а це на 0,04 менше ніж у 2020 році;

- розмір валового прибутку в 2022 році склав 22099,00 тис. грн., що на 12010,00 тис. грн. менше порівняно з 2020 роком, але при цьому за аналізуємий

період був чистий збиток, значення якого з кожним роком у динаміці зростало (на 12514,00 тис. грн. більше у 2022 році порівняно з 2020 роком).

3. Результати дискримінантного моделювання засвідчили, що досліджуваний господарюючий суб'єкт на межі банкрутства. Принагідно відзначити, що за жодний досліджуваний рік розрахункове результативне значення» за моделлю Е. Альтмана не відповідало нормативу (стійкому фінансовому стану), у 2021 та 2022 роках порівняно з 2020 роком взагалі відбулося зниження, що є негативним.

4. Ключові аспекти організації бухгалтерського обліку у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» регламентовані нормами нормативного документа локального рівня – Обліковою політикою. Обліковий процес – автоматизований та використовується програма «1 С : Підприємство 8 для України».

5. Для організації первинного обліку виробничих запасів використовуються наступні первинні документи: рахунок, Прибуткова накладна, Накладна на переміщення. Інформація з первинних документів акумулюється у стандартних звітах: Оборотно-сальдова відомість по рахунку 201 / 203 / 205 / 207; Аналіз рахунку 201 / 203 / 205 / 207; Картка рахунку 201 / 203 / 205 / 207; Шахова оборотна відомість. Також інформація про виробничі запаси в узагальненому вигляді відображається у регламентованій та в статистичній звітності досліджуваної будівельної компанії: формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», рядок 1101 «Виробничі запаси» (сальдо Дт субрахунків 201, 203, 205, 207); формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності», VIII розділ «Запаси», рядки 800, 820, 840, 850.

6. У діючій Обліковій політиці ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» акцент зроблено на нормативні документи, які втратили чинність або положення яких мають невірну інтерпретацію назви нормативних документів, що, відповідно, потребує коригування, а саме: використання Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». У якості додатків до Облікової політики доцільно додати робочий план рахунків, який застосовується в компанії; опис порядку проведення інвентаризації в умовах воєнної агресії (наприклад, обґрунтуванням дій компанії, якщо відсутній член комісії або МВО; перелік кореспонденцій рахунків, які

доцільно використовувати для списання виробничих запасів, що відповідають «статусу» знищені/ втрачені/пошкоджені); склад інвентаризаційної комісії; реєстр складових виробничих запасів з штрих- та QR-кодами, що є необхідним при проведенні інвентаризації у віддаленому режимі (в умовах цифровізації).

7. Системі внутрішнього контролю у ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» (в т.ч. за виробничими запасами) притаманні особливості, які в загальній сукупності формують систему перманентності. Обліковою політикою визначені терміни обов'язкового проведення інвентаризації. Крім інвентаризації, контрольні функції реалізовує служба внутрішнього аудиту. Штатним розписом передбачена посада заступника генерального директора з податкового обліку та внутрішнього аудиту. Результати SWOT-аналіз системи контролю щодо виробничих запасів ТОВ «БВК Компанія «ФЕДОРЧЕНКО» дозволяють ідентифікувати можливості щодо покращення контрольного процесу досліджуваного суб'єкта господарювання (використання радіочастотної ідентифікації виробничих запасів у процесі проведення інвентаризації; використання безпроводних сканерів, які дозволять ідентифікувати місце перебування інвентарного об'єкта; підвищення точності результатів інвентаризаційного процесу; створення інвентаризаційних порівняльних відомостей в режимі реального часу; цифрова візуалізація результатів інвентаризації та внутрішнього аудиту в режимі реального часу (наприклад, використання Dashboard); оновлення змісту Облікової політики) та відповідні загрози (використання програми «1 С : Підприємство 8 для України» не може належним чином забезпечити взаємодію з цифровими інструментами, відповідно, виникає необхідність використання додаткової матеріально-технічної підтримки обліково-контрольного процесу та опанування працівниками обліково-контрольних підрозділів відповідних цифрових навиків).

8. У роботі проведено дослідження особливостей організації та здійснення незалежного аудиторського контролю в частині виробничих запасів. Узагальнені підходи щодо документування аудиту. Запропоновано форму робочого документу для внутрішнього аудиту «Тест внутрішнього контролю господарських операцій з виробничими запасами».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко Н. В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади проведення аудиту. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 12. С. 665-670.
2. Гавриличенко Є. Методичні засади проведення внутрішнього аудиту матеріально-виробничих запасів підприємства. 2021. *Економіка та суспільство*, (27). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-43> (дата звернення 18.10.2023).
3. Завора О. Особливості організації бухгалтерського обліку виробничих запасів в умовах автоматизації. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*: матеріали V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 22-23 березня 2023 р. Ч. 1. Львів: ЛНУП, 2023. 462 с. С. 348-349.
4. Завора О.М. Аудит виробничих запасів: особливості, послідовність та цільові орієнтири. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. м. Полтава, 30 – 31 березня 2023 р. Полтава, 2023. 845 с. (С. 116-117).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 19.10.2023).
6. Левицька С.О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації). *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2017. № 4 (32). С. 200–206.
7. Ловінська Л.Г. Облікова політика – інструмент організації бухгалтерського обліку. *Наукові праці НДФІ*. 2005. № 4 (33). С. 195 – 205.

8. Макаренко А.П., Телєвінова О.В. Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ «Запоріжсталь». *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 27–34.

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення 05.10.2023).

10. Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення 05.10.2023).

11. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ МФУ від 27.06.13 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення 05.10.2023).

12. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.help/law/433> (дата звернення 05.10.2023).

13. Муравський В. Автоматизація інвентаризації в комп'ютерно-комунікаційній формі обліку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Вип. 3. С. 107-116.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013. URL: <https://cutt.ly/0N1FfJ8> (дата звернення 05.10.2023).

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України № 137 від 28.05.99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення 05.10.2023).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 05.10.2023).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 05.10.2023).

18. Плаксієнко В.Я., Назаренко І.М., Жадько К.С., Гаркуша С.А. Електронна бухгалтерія: підручник для здобувачів вищої освіти / За заг. редакцією В.Я. Плаксієнка. Київ: «Центр учбової літератури». 2021. 298 с.

19. Податковим кодексом України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 15.10.2023).

20. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 15.10.2023).

21. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 15.10.2023).

22. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 15.10.2023).

23. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15> (дата звернення: 15.10.2023).

24. Шевченко Л.Я., Мулява В.Р. Сутність виробничих запасів, проблеми обліку та напрями його вдосконалення на підприємстві. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 4 (102). С 72–76.

25. Ali Naeem Jassim Al Ghani. Achieving total quality audit through proper auditing management practices. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2019. Volume 23, Issue 2. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Achieving-Total-Quality-Audit-Through-Proper-Auditing-Management-Practices-1528-2635-23-2-369.pdf>. (accessed 29.10.2023).

26. Baah G. Auditing and society: structuration theory perspective on auditor interactions with their clients. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*.

2022. Volume 26, Issue 6. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Auditing-and-society-structuration-theory-perspective-on-auditor-interactions-with-their-clients-1528-2635-26-6-449.pdf>. (accessed 29.10.2023).

27. Blokdyk, G. Financial Statement Analysis: a complete guide/ 5STARCooks. 2022. 310 p. (дата звернення 29.10.2023).

28. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. Edition 2015. International Federation of Accountants. Volume 1. 1146 p. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>. (accessed 07.08.2022).

29. Kravchenko O., Pasternak Ya. Organization of the primary accounting of the manufacturing inventories and the features of their reflection in the accounting policy of the enterprise. *Financial and credit activity problems of theory and practice*. 2020. № 1 (32). P. 138-146.

30. Saienko O.R., Patenko I.V. Economic content of the category «production inventories» in the context of organization of accounting and control in an industrial enterprise enterprises. *Bulletin of Zaporizhzhia National University. Economic sciences*. 2020. № 3 (47). p. 51 – 55.

31. Sanjay D. Financial Reporting and Analysis / Sultan Chand & Sons. 2020. 184 p.

ДОДАТКИ