

**Міністерство освіти і науки України**  
**Державний торговельно-економічний університет**  
**Вінницький торговельно-економічний інституту**

Кафедра обліку та оподаткування

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту запасів підприємства  
(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»,  
м. Вінниця)

Здобувача вищої освіти  
II курсу, групи ФКА – 21 д(м),  
спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»  
спеціалізації «Фінансовий  
контроль та аудит»  
денної форми навчання

Євгенія НАХТМАНА

Науковий керівник  
канд. екон. наук, доцент

Олена КУДИРКО

Гарант освітньої програми  
д-р. екон. наук, професор

Ганна ДАЦЕНКО

Вінниця 2023

**ЗМІСТ**

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні засади організації обліку запасів підприємства.....	6
1.1. Економічна сутність запасів у процесі діяльності підприємства .....	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш», м. Вінниця.....	12
РОЗДІЛ 2 Організаційно-інформаційні основи аудиту запасів на підприємстві .....	18
2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш».....	18
2.2. Організація та планування аудиту запасів на ТОВ «ВінШвейМаш».....	27
РОЗДІЛ 3 Аналіз операцій, що пов'язані із запасами.....	39
3.1. Аналіз запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш».....	39
3.2. Процедури та прийоми, що використовуються у процесі проведення аудиту запасів .....	44
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	50
ДОДАТКИ.....	56

## ВСТУП

У процесі операційної діяльності виробничі та промислові підприємства зазвичай використовують велику кількість сировини та матеріалів, які відносяться до запасів. Вони є важливою частиною активів підприємства, оскільки можуть впливати на його фінансовий стан, прибутковість та конкурентоспроможність. Тому правильна оцінка та аудит запасів стають необхідністю для забезпечення достовірності фінансової звітності та вчасного виявлення можливих ризиків.

Аудит запасів стає актуальним на сьогоднішній день оскільки необхідно, щоб підприємство правильно оцінювало свої можливості, у повній мірі використовувало свої ресурси отримуючи від них максимальний прибуток та ефективно здійснювало управління своїми ресурсами.

Оскільки щороку діяльність підприємств стає все більш залежною від технологічних навиків, аудит запасів також необхідно здійснювати новими підходами, які мають певні особливості та відрізняються від традиційних методів. Отже, вибрана тема є актуальною, вимагає детального розгляду та пошуку нових підходів аудиту.

Виходячи з актуальності роботи, метою можна вважати вивчення, систематизацію, пошук, удосконалення та узагальнення інформації про аудит запасів підприємства для подальшого практичного застосування наведеної методики на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш», що знаходиться у м. Вінниці та має основні види діяльності – оздоблення текстильних виробів та виробництво робочого одягу.

Через мету постають наступні завдання у процесі написання роботи:

- розкрити економічну сутність запасів у процесі діяльності підприємств;
- проаналізувати організаційно-економічну характеристику діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»;
- здійснити оцінку системи бухгалтерського обліку запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»;

- провести організацію та планування аудиту запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»;
- здійснити аналіз запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»;
- визначити процедури та прийоми, що використовуються у процесі проведення аудиту запасів.

Об'єктами дослідження кваліфікаційної роботи є запаси підприємства, на якому буде відбуватись аудит, первинна й зведена документація, що належить до обліку запасів, та інші питання, що потребують вивчення під час проведення перевірки.

Предмет дослідження включає теоретичні та практичні засади проведення аудиту на підприємстві швейної промисловості на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш».

Основними методами, що використовувались під час написання кваліфікаційної роботи, є загальнонаукові, які є загальноприйнятими та використовуються у будь-якій сфері, та приватні (економічні), які можуть бути використані лише у сфері економіки. При цьому їх також можна поділити на теоретичні (класифікація, аналогія, узагальнення, порівняння, вивчення літератури) та практичні (експеримент, спостереження, вимірювання, моделювання, інвентаризація) методи дослідження.

Під час написання кваліфікаційної роботи з аудиту запасів слід використовувати велику інформаційну базу, яка представлена низкою чинних нормативних актів України: Податковий кодекс України, Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку, Закони України, інструкції та інші документи, що стосуються обліку та аудиту запасів.

Окрім нормативних актів у частині запасів, слід розглянути наявну базу посібників та різних досліджень науковців. Тему обліку та аудиту запасів висвітлено у роботах наступних розробників: Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є., Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В., Балакшина О. М.,

Подмешальська Ю. В., Зайберт Є. К., Конопліна О. О., Дерев'янка С. І., Кузик Н. П., Олійник С. О., Ганяйло О. М., Фабіянська В. Ю., Пацар О. Г. та інші.

Кваліфікаційна робота з теми «Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту запасів підприємства» надає повне розуміння сутності запасів, правильності здійснення бухгалтерського обліку активів та рекомендації щодо розширеного якісного аудиту запасів. У процесі написання роботи розкрито особливості використання методів та прийомів аудиту, що допомагають його провести. Наводяться приклади робочих документів аудитора, що мають використовуватись під час проведення аудиту.

Тему обліку та аудиту запасів підприємства було розглянуто у статтях на наступних конференціях:

- XII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих» – стаття «Методика проведення аудиту запасів на підприємствах швейної промисловості» [27];

- XI Всеукраїнська науково-практична Інтернет-конференція «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» – стаття «Специфіка бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємствах швейної промисловості» [28].

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна сутність запасів у процесі діяльності підприємства

Під час здійснення діяльності виробничі та промислові підприємства використовують велику кількість різних активів. Основну частину із них становлять запаси, які представляють собою активи, що використовуються підприємством у процесі діяльності задля подальшого отримання прибутку.

Згідно із П(С)БО 9 «Запаси», запасами вважають матеріальні ресурси, що:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [36].

Основними властивостями запасів також є те, що вони мають матеріальну форму, тобто вони мають грошове значення, їх можна кількісно порахувати, здійснити зважування, фізично відчутти. Запаси підприємства є предметами праці, тобто за допомогою них персонал здійснює виробництво певної продукції або товару. У процесі діяльності певного підприємства здійснюється обробка, переробка, різання, зшиття, випалювання та інші процеси, які є індивідуальними на кожному підприємстві та на кожному виді діяльності.

Запаси є оборотними активами, які зазвичай використовуються протягом одного року, або одного операційного циклу, якщо він триває більше одного року.

Запаси можуть включати в себе товари готової продукції, незавершену продукцію, сировину, комплектуючі, запасні частини, а також інші матеріали і ресурси, які підприємство вважає за необхідні для своєї діяльності. Класифікація

запасів може бути згідно Плану рахунків та інструкції щодо застосування рахунків [16], а також науково-обґрунтовані підходи дослідників та науковців.

Згідно плану рахунків запаси поділяються так, як показано на рисунку 1.1.

Класифікація запасів згідно Плану рахунків		
<b>Виробничі запаси:</b> - сировина та матеріали; - паливо; - будівельні матеріали - запасні частини; - інші матеріали.	<b>Поточні біологічні активи:</b> - поточні біологічні активи рослинництва; - поточні біологічні активи тваринництва.	<b>Малоцінні та швидкозношувані предмети:</b> - інструменти; - спеціальний одяг; - господарський інвентар.
<b>Виробництво:</b> - відображаються запаси, що були передані у виробництво.	<b>Брак у виробництві:</b> - відображаються запаси, що були зіпсовані у процесі виробництва.	<b>Напівфабрикати:</b> - відображаються запаси, що не пройшли усіх стадій обробки.
<b>Готова продукція:</b> - відображаються запаси, які пройшли усі стадії обробки.	<b>Продукція сільськогосподарського виробництва</b>	<b>Товари:</b> - відображаються запаси, які надійшли на підприємство з метою подальшого продажу

Рисунок 1.1 – Класифікація запасів згідно Інструкції щодо застосування Плану рахунків [16]

Лях С. С. у статті «Класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку» [21] наводить своє бачення класифікації запасів підприємства. Систематизацію видів запасів та їх характеристику згідно його твердження наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Класифікація та характеристика видів запасів

Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між черговими поставками.
	Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.
За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства.
	У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки.
	В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі.
За рівнем наявності на підприємстві	Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість.
	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи.
За наявністю на початок і кінець	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду.
	Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду.

Кінець таблиці 1.1

Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і є в балансі.
	Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.
	Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.
За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві.
	Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві.
За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві.
	Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві.
За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво).
	У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу.

Придбані або вироблені запаси оцінюються за первісною вартістю. При придбанні до собівартості запасів включаються такі фактичні витрати:

- суми, сплачені постачальнику;
- плата за посередницькі консультаційні послуги;
- ввізне мито;
- сума непрямих податків, що не повертається підприємству;
- витрати на заготівлю, завантаження та розвантаження, страхування;
- інші витрати, пов'язані з придбанням і доведенням їх до стану придатного для використання в запланованих цілях [5].

Коли підприємство здійснює виробництво або переробку запасів, продаж товарів – застосовується певний метод вибуття запасів, що повинен бути закріплений в обліковій політиці підприємства.

Під час здійснення діяльності підприємство може застосовувати один із наступних методів вибуття, що представлений у П(С)БО 9 «Запаси»:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу



визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці певного виду);

- середньозваженої собівартості (проводиться за кожною одиницею запасів, одержаних у звітному місяці, діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці);

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) (базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів);

- нормативних затрат (полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін);

- ціни продажу (заснований на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середній процент торговельної націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки) [24, 36].

Рабокoнь Ю. С. у статті «Економічна сутність виробничих запасів, їх оцінка та облікове забезпечення» схематично наводить методику оцінки виробничих запасів підприємства. На рисунку 1.2 наведено цю схему.

Оцінка виробничих запасів		
При надходженні запасів: - первісна вартість; - справедлива вартість; - виробнича собівартість; - балансова вартість.	На дату балансу (за найменшою з двох оцінок): - первісна вартість; - чиста вартість реалізації.	При вибутті запасів: - ідентифікованої собівартості; - середньозваженої собівартості; - ФІФО; - нормативних затрат; - ціни продажу.

Рисунок 1.2 – Оцінка виробничих запасів [40]

Обліку запасів на будь-якому підприємстві передують наявність первинних документів, які й є юридичним підтвердженням здійснених господарських операцій для подальшого запису на бухгалтерські рахунки.

Документуванню підлягають усі операції, що відбуваються на підприємстві. Для полегшення вибору документу, що необхідно заповнювати слід усі господарські операції поділити на групи: надходження запасів, внутрішнє переміщення, вибуття запасів.

Під час надходження запасів на підприємство слід здійснити поділ на імпорту запасів та надходження на державному рівні. Отже, під час здійснення імпорту контрагенти підписують контракт, специфікацію, пакувальний лист, інвойс, брокери роблять вантажно-митну декларацію, під час транспортування запасів використовуються СМР, коносамент або інших дорожній документ, якість підтверджується різними сертифікатами якості, здоров'я, Євро 1, походження та іншими.

Якщо підприємство купило запаси у резидента країни, необхідно підписати з обох сторін договір, постачальник надає рахунок для оплати, видаткову накладну та товаро-транспортну накладну, для підтвердження якості за необхідністю надається сертифікат якості. Згодом бухгалтером заповнюється податкова накладна (якщо постачальник – платник податку на додану вартість) для отримання покупцем податкового кредиту. Операція вважається завершеною після проведення усіх розрахунків з обох сторін. Підтвердженням здійсненої операції з надходження запасів на підприємство є правильно та вчасно оформлені документи, підписані з обох сторін із використанням печатки підприємства (за наявності).

Під час внутрішніх операцій (передача у виробництво, виявлення браку, передача на реалізацію, внутрішнє переміщення тощо) із запасами заповнюються наступні документи: лімітно-забірні картки, вимоги на відпуск матеріалів, внутрішні накладні, матеріальні й товарні звіти, акти на списання малоцінних швидко-зношуваних предметів та інші.

Операції з реалізації запасів передбачають заповнення документів для передачі готової продукції або товарів покупцю. У випадку, якщо покупець нерезидент – відбувається експорт. Для цього необхідно заповнити такий пакет документів: контракт, специфікація, пакувальний лист, інвойс, вантажно-митна декларація, документи, що підтверджують якість готової продукції або товарів,

транспортні документи, що підтверджують переміщення та передачу запасів покупцю та інші документи, що необхідні для оформлення операції з боку постачальника або покупця. Якщо продаж відбувається по Україні – з юридичною особою достатньо договору, рахунку, видаткової накладної та товаро-транспортної накладної, якщо продаж відбувається у точці реалізації фізичній особі – покупцю надається чек про оплату та гарантійний лист у разі необхідності.

Сутність запасів, їхню класифікацію, особливості визнання, оцінку та правила обліку визначають нормативні документи, що наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Чинні нормативні документи з обліку запасів

Чинний документ	Характеристика	Інформація, що розкривається про запаси
Податковий кодекс України [34]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування.	Оподаткування операцій з купівлі та продажу запасів підприємства.
Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [12]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Містить інформацію про відображення вартості запасів у фінансовій звітності на початок та кінець періоду.
П(С)БО 9 «Запаси» [36]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.	Розкриває сутність запасів, їх оцінку, методи вибуття та іншу інформацію.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [16]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу та зобов'язань.	Надає повний перелік рахунків та субрахунків для обліку запасів.

Отже, запаси відіграють ключову роль у процесі здійснення діяльності підприємства, оскільки виступають основними предметами праці. Раціональна організація обліку запасів потребує економічно обґрунтованої їх класифікації. Вона необхідна для правильної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, аналізу й управління запасами на підприємстві [4]. Для ведення обліку є певні первинні документи, які обов'язково підлягають оформленню під час обліку для підтвердження проведених дій. Підприємство повинне здійснювати облік запасів відповідно до чинного законодавства.

## 1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш», м. Вінниця

Кваліфікаційна робота написана на практичних засадах товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш», що знаходиться за адресою: проспект Коцюбинського, будинок 39, місто Вінниця.

Основним видом діяльності є оздоблення текстильних виробів та виробництво робочого одягу. Окрім того, підприємство є офіційним дилером з продажу й обслуговування швейного обладнання.

ТОВ «ВінШвейМаш» існує на ринку близько двадцяти років. Здійснює свою діяльність на підставі Статуту, затвердженого протоколом №2 загальних зборів учасників від 15 листопада 2017 року [Додаток А].

Учасником Товариства, та його директором є Мельник Анатолій Сергійович. Він і займає посаду бухгалтера.

Метою створення Товариства є задоволення попиту покупців на товари, здійснення широкого спектру послуг та іншої діяльності, яка не суперечить чинному на території України законодавству, а також реалізації на основі отриманого прибутку соціальних та економічних інтересів учасників і членів трудового колективу Товариства.

Предметом діяльності Товариства є:

- оздоблення текстильних виробів;
- виробництво канатів, мотузок, шпагату та сіток;
- виробництво одягу зі шкіри;
- виробництво робочого одягу;
- виробництво хутра та виробів із хутра, виробництво взуття;
- оптова торгівля одягом і взуттям;
- ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення;
- інше, згідно Статуту.

Діяльність ТОВ «ВінШвейМаш» здійснюється на підставі Статуту. Окрім цього установчого документу є й інші реєстраційні документи, що надають інформацію про підприємство. Вони представлені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Основні установчі та реєстраційні документи ТОВ «ВінШвейМаш»

Назва документу	Характеристика
Статут [Додаток А]	встановлений засновником (власником майна) організації обсяг правил, що регулюють її правовий стан, відносини, пов'язані з внутрішнім управлінням, стосунки з іншими організаціями чи громадянами [43].
Свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи та довідка з ЄДРПОУ [Додаток Б]	документ встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи [13].
Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість [Додаток В]	документ встановленого зразка, який засвідчує факт реєстрації підприємства як платника податку на додану вартість.
Наказ про облікову політику [Додаток Г]	розпорядчий документ, який затверджує Положення про облікову політику, у якому бюджетна установа фіксує методи оцінки та обліку, ті процедури, які вона застосовує при веденні бухгалтерського обліку [30].

Також інформацію про діяльність підприємства розкриває фінансова звітність, яка представляє собою бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [49].

Фінансова звітність підприємства складається з метою:

- отримання інформації для внутрішнього управління (планування та управління діяльністю для прийняття рішень щодо покращення показників та розвитку діяльності);
- отримання інформації для зовнішніх користувачів (вивчення результатів діяльності інвесторами для прийняття рішень щодо фінансування, а також контрагентів для співпраці);
- отримання інформації для податкових органів (перевірка законності діяльності підприємства та правильності визначення доходів та витрат для сплати податків).

ТОВ «ВінШвейМаш» здійснює діяльність згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, фінансова звітність за останні п'ять років (2018-2022 роки) наведена у додатках Д, Е, Ж, З, И.

Проаналізувавши основні установчі та реєстраційні документи, а також фінансову звітність загальну інформацію про діяльність ТОВ «ВінШвейМаш» наведено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Основна характеристика ТОВ «ВінШвейМаш»

Ознака	Характеристика
Назва підприємства	Товариство з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»
Код ЄДРПОУ	32754620
ПІН	327546202281
Місцезнаходження	Проспект Коцюбинського 39, м. Вінниця
Сайт	www.vinshwaymach.in.ua
Телефон	+380 (67) 760-94-21
Директор	Мельник Анатолій Сергійович
Дата реєстрації	11.12.2003 р.
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
Форма власності	Недержавна власність
Види діяльності	13.30 Оздоблення текстильних виробів 14.12 Виробництво робочого одягу 46.42 Оптова торгівля одягом і взуттям 95.29 Ремонт інших побутових виробів і предметів особистого вжитку
Розмір статутного капіталу	440 000,00 грн.
Середня кількість працівників	6 осіб
Чистий прибуток (збиток)	(516,4 тис. грн.)
Сума необоротних активів	171,7 тис. грн.
Сума оборотних активів	1319,5 тис. грн.
Сума власного капіталу	506,4 тис. грн.
Сума поточних зобов'язань	984,8 тис. грн.
Баланс	1491,2 тис. грн.

Для здійснення аналізу динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «ВінШвейМаш» здійснено розрахунок деяких показників, що наведено у додатку К.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції та послуг відображається у Звіті про фінансові результати у рядку 2000. У 2022 році він становив 1197,9 тис. грн., це на 1730,4 тис. грн. менше порівняно із 2021 роком.

Собівартість реалізованої продукції та послуг (рядок 2050) – це сукупність витрат на виробництво та реалізацію (збут) продукції. Вони містять витрати,

пов'язані з використанням основних засобів, сировини, матеріалів, палива та енергії, трудових ресурсів, а також інші витрати на виробництво та реалізацію продукції [51]. У 2022 році вона становила 687,6 тис. грн., що на 1512,1 тис. грн., це означає, що на підприємстві стрімко знизилось виробництво продукції.

Валовий прибуток – це дохід з вирахуванням собівартості проданих товарів чи послуг [6]. У 2022 році він становив 510,3 тис. грн., що на 218,3 тис. грн. менше попереднього. Отже, дохід підприємства з кожним роком також знижується.

Інші операційні доходи на ТОВ «ВінШвейМаш» відсутні.

Операційні витрати – це повсякденні витрати компанії для ведення бізнесу, виробництва товарів і послуг [31]. У 2022 році вони мали динаміку до збільшення і становили 1006,4 тис. грн. Це є негативною тенденцією для підприємства, враховуючи те, що дохід підприємства дедалі знижується. Тобто ці витрати є невиправданими.

Фінансовий результат від операційної діяльності є збитковим. До 2021 року величина збитку зменшувалась, а у 2022 році виросла на 473 тис. грн. порівняно із 2021 роком та становила 496,1 тис. грн.

До інших доходів та інших витрат включаються доходи та витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та / або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) [29]. Інші доходи у 2022 році становили 4,7 тис. грн., що на 16,2 тис. грн. менше попереднього року. Інших витрат у 2022 році не було.

Фінансовий результат до оподаткування є збитковим. До того ж у 2021 та 2022 році були додаткові витрати на податок на прибуток. Тому чистий збиток у 2022 році становив 516,4 тис. грн., що на 489,2 тис. грн. більше попереднього року.

Рентабельність підприємства – це співвідношення прибутку і витрат, виражене у відсотках (формула 1.1). Рентабельність є відносним показником, і вона необхідна для аналізу господарської та економічної діяльності будь-якого підприємства [42].

$$P = \frac{ЧД}{С} \cdot 100\%, \quad (1.1)$$

де Р – рентабельність (збитковість);

ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

С – собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

У 2022 році рентабельність становила 174,21 %, що на 41,09 % більше за попередній рік, що є позитивним для підприємства.

Середньорічна вартість основних засобів підприємства визначається для подальшого розрахунку фондівіддачі. Вона визначається шляхом ділення навіпіл суми вартості на початок та на кінець періоду (рядок Балансу 1010). Вартість основних засобів щороку знижується, це означає, що підприємство використовує застаріле обладнання, яке має великий відсоток зношення. Це є негативним для підприємства, оскільки на такому обладнанні витрати матеріалів можуть буди більшими, ніж на сучасному.

Фондовіддача – узагальнюючий показник, що характеризує рівень використання виробничих фондів (формула 1.2). Цей показник використовується для характеристики динаміки ефективності використання основних фондів підприємства, а також порівняльної оцінки ефективності використання основних фондів на підприємствах однієї галузі [40].

$$\Phi = \frac{\text{ЧД}}{\text{ОЗ}_{\text{сер}}}, \quad (1.2)$$

де  $\Phi$  – фондівіддача;

ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$\text{ОЗ}_{\text{сер}}$  – середньорічна вартість основних засобів.

Оскільки відбулось зменшення вартості доходу та залишкової вартості основних засобів, фондівіддача показує збільшення показника. У 2022 році фондівіддача становила 3,17, що на 0,53 менше ніж у 2021 році.

ТОВ «ВінШвейМаш» є малим підприємством, його середньорічна чисельність працівників у 2022 році сягає бти осіб. Показник відображається у заголовній частині Балансу.

Продуктивність праці – це показник трудової діяльності працівників; це кількість продукції, виробленої за одиницю часу одним працівником (формула 1.3).



Характеризує кількість продукції, виробленої за одиницю часу, або витрати часу на виробництво одиниці продукції [39].

$$P_{\text{пр}} = \frac{\text{ЧД}}{\text{Ч}_c}, \quad (1.3)$$

де  $P_{\text{пр}}$  – продуктивність праці;

ЧД – чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

$\text{Ч}_c$  – середньооблікова чисельність працівників.

У 2022 році цей показник становив 199,65, що є досить великим.

Отже, здійснивши аналіз основних показників діяльності ТОВ «ВінШвейМаш» можна зробити висновок, що підприємство має негативну тенденцію діяльності, вартість витрат перебільшує вартість доходів. Основні засоби є зношеними та потребують модернізації та оновлення. Підприємство є малим, тому не вистачає працівників для збільшення обсягів доходу.

Окрім цього у 2022 році, у зв'язку із вторгненням росії, відбулась економічна криза, яка унеможливила продаж товарів на досить довгий час. Було введено обмеження щодо імпорту матеріалів, тому підприємство не мало змоги купувати активи для подальшого виробництва. Підвищення курсу валют змусило підприємство підняти ціни, тому певна частина покупців були вимушені відмовитись від купівлі товарів.

ТОВ «ВінШвейМаш» необхідно здійснити удосконалення діяльності задля того, щоб залишитись на ринку та мати змогу конкурувати з іншими підприємствами. Основними конкурентами є ТОВ «Швейна фабрика Поділля», ТОВ «Юстас», ТОВ «Швейне підприємство Дельфін» та інші. ТОВ «ВінШвейМаш» являється відділеною частиною великого підприємства Приватного акціонерного товариства «Володарка», яке є успішним експортером своєї продукції в інші країни. Тому можна вважати, що підприємство й надалі буде продовжувати своє існування та розвиток для отримання прибутку.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»

Підприємство швейної промисловості використовує у процесі своєї діяльності велику кількість запасів. Усі вони поділяються на різні види, мають різну вартість, використовуються у тих чи інших напрямках пошиття.

Бухгалтерський облік запасів є невід'ємною частиною успішного управління діяльністю. Цей процес включає в себе фіксацію всіх ресурсів, які належать підприємству, визначення їх вартості, збереження актуальної інформації про рух активів, а також виявлення можливостей для раціоналізації та ефективного використання цих ресурсів.

Правильний бухгалтерський облік допомагає уникнути фінансових ризиків і забезпечити вчасну інформацію для прийняття стратегічних рішень. Він також дозволяє вести контроль за рухом активів і визначити, чи є потреба в додаткових запасах чи можливостях їхньої оптимізації.

Основними задачами обліку виробничих запасів є:

- облік надходження матеріальних цінностей на склад;
- облік нестач та надлишків матеріальних цінностей у місцях зберігання й експлуатації;
- облік руху малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) в експлуатації;
- облік переоцінювання матеріальних цінностей;
- облік наявності та руху дорогоцінних металів і каменів у складі комплектуючих виробів, МШП за місцями зберігання та експлуатації;
- облік наявності та руху матеріалів, МШП;
- облік витрат матеріальних цінностей зі складу [32].

Запаси підприємства відносяться до 2-го класу рахунків із однойменною назвою, рахунки цього класу є активними (за винятком рахунку 282 – «Торгова націнка»). Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів [16].

Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковуються на рахунках класу 0 «Позабалансові рахунки» [16].

Клас 2 «Запаси» включає наступні рахунки:

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

За дебетом цих рахунків відображається збільшення вартості та кількості запасів, їх дооцінка, а за кредитом – вибуття, уцінка.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «ВінШвейМаш» використовуються наступні рахунки та субрахунки, що представлено на рисунку 2.1

20 «Виробничі запаси»: - 201 «Сировина й матеріали»; - 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»; - 203 «Паливо»; - 207 «Запасні частини»; - 209 «Інші матеріали».	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
	23 «Виробництво»
	24 «Брак у виробництві»
28 «Товари»	26 «Готова продукція»

Рисунок 2.1 – Рахунки обліку запасів на ТОВ «ВінШвейМаш»

Під час діяльності, підприємство здійснює багато різних господарських операцій із запасами. На рисунку 2.2 наведено основні з них.

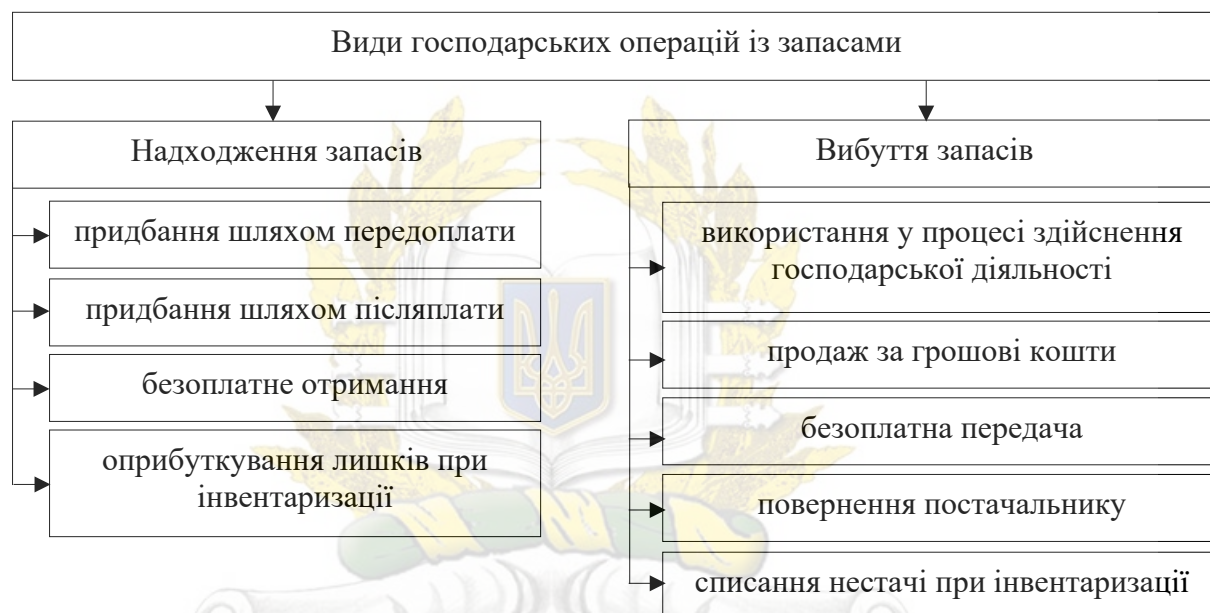


Рисунок 2.2 – Види господарських операцій із запасами [28]

Для здійснення виробництва продукції підприємство для початку здійснює купівлю сировини або матеріалів (у залежності від специфіки діяльності). На ТОВ «ВінШвейМаш» найпоширенішими матеріалами є тканини та різні декоративні прикраси, що використовуються для пошиття різного одягу (гудзики, застіжки, стрічки і т.д.). Ці матеріали обліковуються на рахунку 20 «Виробничі запаси», а саме на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Купівля запасів має декілька шляхів здійснення кореспонденції рахунків. Це залежить від того, чи постачальник платник чи неплатник податку на додану вартість; яким чином здійснюється оплата придбаних матеріалів: передоплата чи післяплата; хто продавець: резидент чи нерезидент.

У таблиці 2.1 відображено купівлю гарнітури для виробництва одягу, а саме стрічки атласні, у резидента України, який є платником ПДВ. У цьому випадку до первісної вартості запасів буде входити сума, що оплачена продавцю за мінусом суми податку на додану вартість, що становить 20 % від вартості [28]. При цьому зазначається, що згідно підписаного з обох сторін договору постачання відбувається на умовах 100-відсоткової передоплати.

Таблиця 2.1 – Кореспонденція рахунків придбання запасів у резидента й платника ПДВ шляхом передоплати [28]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано грошові кошти постачальнику за стрічки атласні	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ по авансу	641	644
3	Оприбутковано стрічки атласні, що надійшли від постачальника	201	631
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ по стрічкам атласним, що надійшли	644	631
5	Здійснено взаємозалік розрахунків із постачальником	631	371

У випадку, якщо у договорі зазначено, що замовлення будуть поставлятися на умовах післяплати, буде відсутня кореспонденція щодо взаємозаліків розрахунків, загальний вигляд такої операції наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків придбання запасів у резидента й платника ПДВ шляхом післяплати [28]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано стрічки атласні, що надійшли від постачальника	201	631
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ по стрічкам атласним, що надійшли	641	631
3	Здійснено оплату за стрічки атласні, що надійшли	631	311

У випадку, якщо постачальник є резидентом України, проте не знаходиться на обліку ПДВ, у первісну вартість буде включатись вся сума, що належить до оплати. Типова кореспонденція рахунків такого варіанту операції представлена у таблиці 2.3 [28].

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків придбання запасів у резидента й неплатника ПДВ [28]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано грошові кошти постачальнику за стрічки атласні	371	311
2	Оприбутковано стрічки атласні, що надійшли від постачальника	201	631
3	Здійснено взаємозалік розрахунків із постачальником	631	371

Деякі матеріали не виробляються в Україні, або продавці ставлять велику вартість. Тому підприємство-виробник вдається до пошуків постачальника за межами України. Це операція називається імпортом (купівля українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [14]).

ТОВ «ВінШвейМаш» має велику кількість матеріалів, що імпортуються з інших країн: Польща, Туреччина, Італія, Словенія та інші. Під час проведення таких операцій вкрай важливо здійснювати правильні розрахунки, оскільки вони будуть відображатись на митниці, та виходячи із вартості будуть здійснюватися відрахування. Для цього необхідно правильно розуміти й здійснювати бухгалтерський облік купівлі. Кореспонденція, що зазвичай використовується на ТОВ «ВінШвейМаш» наведена у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків імпорту запасів у нерезидента [288]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перераховано мито й ввізне ПДВ	377	311
2	Оприбутковано отримані гудзики 09 мм білі	201	632
3	Включено суму мита до первісної вартості гудзиків	201	377
4	Включено суму ПДВ до складу податкового кредиту	641	377
5	Здійснено оплату продавцю за гудзики 09 мм білі	632	312

Після постачання матеріалів на склад підприємства здійснюється передача необхідної частини у виробництво. Для цього проводиться кореспонденція рахунків, що наведена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків передачі запасів у виробництво [28]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання запасів для подальшого виробництва (пошиття одягу)	23	201
2	Списання МШП, що буде використано у процесі виробництва (пошиття одягу)	23	22
3	Здійснення передачі пошитого одягу на склад зберігання	26	23

Слід пам'ятати, що запаси на підприємствах швейної промисловості можуть бути списані за наступними методами вибуття, що представлено у П(С)БО 9 «Запаси». За даними вказаного положення відображено усі можливі методи на рисунку 2.3. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів [36].

Методи вибуття запасів:	
ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	запаси, що відпускаються для спеціальних замовлень, а також запаси, які не замінюють одне одного
середньозваженої собівартості	$\frac{\text{вартість залишку запасів на початок звітного місяця} + \text{вартість одержаних у звітному місяці запасів}}{\text{кількість запасів на початок звітного місяця} + \text{одержані у звітному місяці запаси}}$
собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
нормативних затрат	Застосування норм витрат, які встановлені підприємством з урахуванням рівнів використання запасів, праці, цін, виробничих потужностей
ціни продажу	застосування підприємством роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів

Рисунок 2.3 – Методи вибуття запасів [36]

На ТОВ «ВінШвейМаш» використовується метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

ТОВ «ВінШвейМаш» також здійснює продаж запасів (невикористаних, зайвих або непотрібних матеріалів), отримуючи від цієї діяльності дохід. Кореспонденція рахунків представлена у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків продажу запасів [28]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено отриманий дохід від продажу тканини «Габардин»	361	712
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ від продажу тканини «Габардин»	712	641
3	Відображено собівартість реалізованої тканини «Габардин»	943	201
4	Отримано грошові кошти від покупця	311	361

Після того, як ТОВ «ВінШвейМаш» здійснило виробництво готової продукції (одягу), ці запаси переходять на стадію зберігання та у складі або на торгових точках очікують стадію реалізації.

Реалізація може відбуватись шляхом продажу покупцю-резиденту або ж нерезиденту України. Від цього залежатиме шлях здійснення бухгалтерського обліку.

Головним видом продажу на ТОВ «ВінШвейМаш» є реалізація іншим юридичним особам та фізичним особам-підприємцям. Під час цієї операції буде відображена кореспонденція рахунків, що представлена у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків продажу готової продукції резиденту України [28]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено отриманий дохід від продажу сукні вечірньої	361	701
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ від продажу сукні вечірньої	701	641
3	Відображено собівартість реалізованої сукні вечірньої	901	26
4	Отримано грошові кошти від покупця	311	361

Також ТОВ «ВінШвейМаш» здійснює пошиття одягу на заказ різним підприємствам Європи. Ця операція називається експортною.

Експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без встановлення умов їх використання за межами митної території України [10].

До основних можливостей ТОВ «ВінШвейМаш» у разі здійснення експортних операцій можна віднести:

- вихід на один із найбільших ринків світу;
- розширення кола потенційних споживачів своєї продукції;
- пошук нових партнерів;
- отримання доходів в іноземній валюті;
- невеликі транспортні витрати з огляду на межування України з ЄС [2].



ТОВ «ВінШвейМаш» продає свої вироби у Польщу, Словаччину, Італію, Іспанію, Чехію та інші країни Європи. Типова кореспонденція такої операції наведена у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків продажу готової продукції нерезиденту

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації костюмів чоловічих нерезиденту (відображена експортна операція)	362	701
2	Відображено собівартість реалізованих костюмів чоловічих нерезиденту	901	26
3	Нараховано митні збори	93	377
4	Сплачено митні збори	377	311
5	Отримано кошти на валютний рахунок за продані костюми	312	362
6	Віднесено суму отриманого доходу на фінансовий результат	701	791
7	Віднесено суму собівартості на фінансовий результат	791	901

Також ТОВ «ВінШвейМаш» застосовує систему знижок та акцій. Вони є своєрідним інструментом із залучення нових покупців, збільшення рівня продажів, заохочення постійних клієнтів [3]. Облік наданої знижки покупцю наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Кореспонденція рахунків наданої знижки покупцю

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації сукні вечірньої	361	701
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ від продажу сукні вечірньої	701	641
3	Відображено собівартість реалізованої сукні вечірньої	901	26
4	Здійснено коригування щодо вартості сукні шляхом надання знижки	704	361
5	Здійснено коригування податкового зобов'язання з ПДВ від продажу сукні вечірньої (методом червоного сторно)	704	641
6	Списано собівартість на фінансовий результат	791	901
7	Списано дохід на фінансовий результат	701	791
8	Списано знижку на фінансовий результат	791	704

Основною метою надання знижок є:

- привертання до певної торговельної марки, до товаровиробника або до підприємства торгівлі покупців, які згодом можуть стати лояльними клієнтами;

- згладжування падіння сезонного попиту на ринку товарів (робіт, послуг) у період низької купівельної активності;

- скорочення до мінімально можливого рівня товарних запасів, схильних до впливу моди, товарів, що не мають активного попиту, та товарів зі строком зберігання (придатності, реалізації), що закінчується;

- реалізація дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів.

Отже, проаналізувавши ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «ВінШвейМаш» знайдено деякі проблемні частини:

- є неточності у заповненні первинних документів: у деяких реквізитах є помилки при заповненні, а саме неправильно вказано ПІБ директора, юридичну або фактичну адреси, не заповнено місце складання документу, відсутні підписи певних особових осіб.

- наявні несуттєві помилки у розрахунках вартості відпуску запасів у виробництво, що може у подальшому все-таки вплинути на суму доходу та витрат під час розрахунку фінансового результату. Для перевірки суттєвості у подальшому необхідно провести тестування та визначити поріг суттєвості для запасів;

- нечіткий поділ запасів по групах. Це не є помилкою, проте у випадку впровадження такої системи та використання аналітичних рахунків, бухгалтер матиме змогу чітко розуміти та вибирати певний рахунок обліку для зазначеної операції.

Тому для запобігання вищенаведених проблем розробляють комплекс заходів поліпшення обліку запасів, що включає в себе:

- спрощення запису господарських операцій;
- вчасна реєстрація господарських фактів щодо дій, пов'язаних з виробничими запасами, тобто поставкою, відвантаженням, використання на виробництво тощо;

- удосконалення автоматизованого обліку виробничих запасів;

- розробка заходів щодо належного зберігання виробничих запасів [52].

## 2.2. Організація та планування аудиту запасів на ТОВ «ВінШвейМаш»

Для запобігання здійсненню помилок в обліку або вчасного знаходження та подальшого виправлення помилок в обліку запасів слід регулярно проводити аудит цих активів.

Аудит – це систематичний процес об'єктивного вивчення та оцінки фінансової інформації, операцій та контрольних процедур організації з метою надання незалежної думки про достовірність цієї інформації [1].

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» загальна мета аудиту – це висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, стандартам, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів [9].

Метою проведення аудиту запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів та обліку витрат на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [7]. Слід відзначити, що проведення аудиту запасів повинне підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності й законності усіх проведених операцій, що стосуються запасів, а також дотримання вимог чинного законодавства у частині обліку запасів підприємства [27].

Мета проведення аудиту запасів найкраще визначається через формулювання завдань, які повинні бути поставлені перед аудитором під час цього перевірки. Слід зазначити, що ці завдання визначають напрямок та обсяг аудиту запасів і визначають, які аспекти і параметри будуть перевірятися під час аудиторської діяльності. Ретельна постановка завдань є важливою складовою успішного проведення аудиту запасів і допомагає досягти більш точних та надійних результатів. Основні задачі наведено на рисунку 2.3.

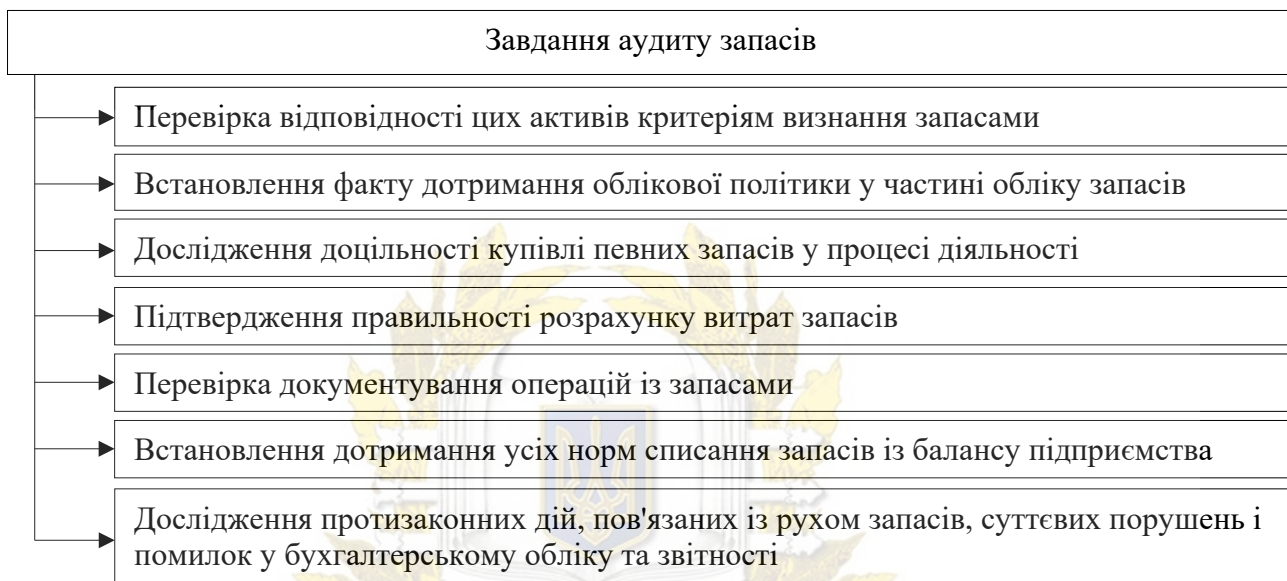


Рисунок 2.3 – Завдання аудиту запасів [7, 48]

Під час проведення аудиту запасів слід мати інформаційне забезпечення, яке представлено законодавчими актами, довідковими статтями, організаційною базою. Усі вказані види інформації умовно можна поділити на зовнішню та внутрішню базу.

Зовнішня нормативна база – закони, накази, інструкції, положення, методичні матеріали з обліку запасів та звітності, з оподаткування, П(С)БО та Міжнародні стандарти аудиту. Вони потрібні аудитору для встановлення законності й достовірності відображеної господарської операції, відповідності ведення обліку та звітності, проведення аналізу, складання висновку [9].

Під час проведення аудиту запасів необхідно керуватись наступними чинними нормативно-правовими актами, що відображають правильність обліку оборотних матеріальних активів:

- Податковий кодекс України [34];
- Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [12];
- П(С)БО 9 «Запаси» [36];
- П(С)БО 16 «Витрати» [35];
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [37];
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [16].

Окрім них, аудитор обов'язково повинен дотримуватись основних нормативних документів щодо проведення аудиту:

- Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [11];

- Міжнародні стандарти аудиту, які є сукупністю правил, що прагнуть гармонізувати або уніфікувати завдання, що виконуються аудиторами. Іншими словами, вони намагаються зробити ці завдання більш однорідними на світовому рівні, з метою полегшення їх читання в умовах глобалізації, яку переживає планета, та глобальних інтересів [25, 26].

Внутрішня нормативна база – це облікова політика суб'єкта, різні методичні, інструктивні та розпорядчі документи з організації фінансово-господарської діяльності на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу та зіставленню з чинною методологією [9].

Отже, для підтвердження здійснення операцій, що пов'язані із запасами, підприємство повинне мати підтверджувальну документацію. У ході аудиту необхідно перевірити ці джерела на дотримання законодавства, правдивість зазначених даних й правильність заповнення усіх реквізитів. На рисунку 2.4 зображено основні джерела інформації щодо обліку запасів, які повинні використовуватись у ході перевірки та мають бути досліджені аудитором.

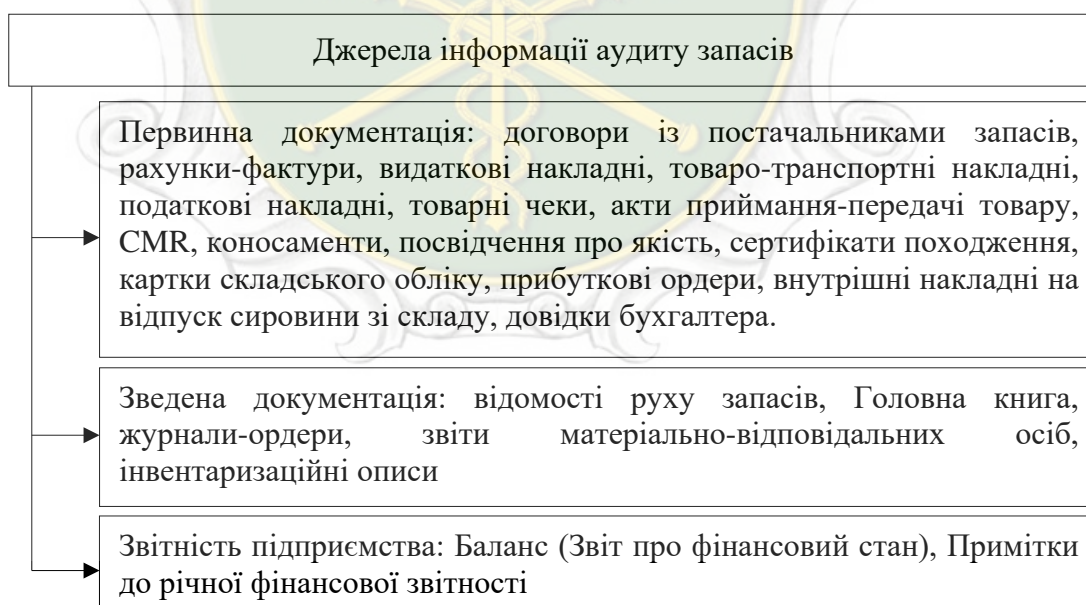


Рисунок 2.4 – Джерела інформації аудиту запасів

Перевірку слід поділяти на частини, це є необхідним для забезпечення ефективності і якості аудиторського процесу. Основні переваги поетапного проведення аудиту запасів наведено на рисунку 2.5.

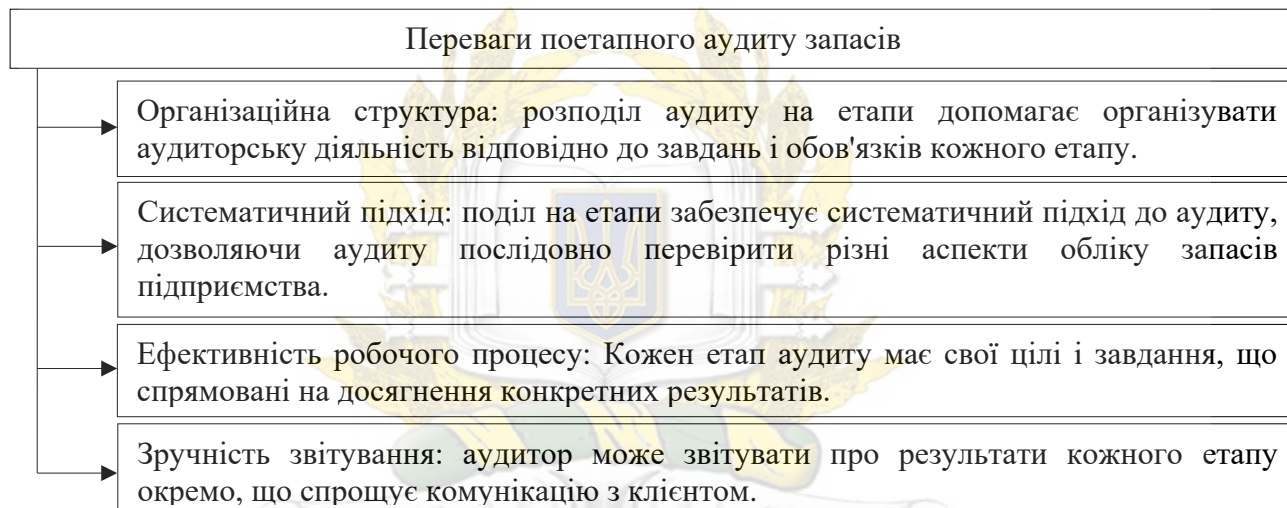


Рисунок 2.5 – Переваги поетапного аудиту запасів

Фабіянська В. Ю. та Пацар О. Г. у статті «Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти» наводять етапи проведення аудиту операцій із запасами. На рисунку 2.6 схематично зображено цей поділ.



Рисунок 2.6 – Поділ основного етапу аудиту операцій із запасами [48]

Проте, слід зазначити, що ці питання відносяться до основного етапу аудиту, який передбачає збір аудиторських доказів. Однак мають бути й інші етапи: планування, оцінка ризиків, аналіз доказів, формування висновків, написання звіту.

Етап планування включає спілкування із майбутнім клієнтом та підписання договору на проведення аудиту, визначення мети та об'єктів аудиту, вибір підходів та методів проведення перевірки, складання аудиторського плану та розподіл

завдань між членами аудиторської команди, визначення ресурсів та бюджету для проведення аудиту.

Основні аспекти перевірки повинні бути закріплені у договорі аудиту, адже згідно із статтею 7 «Загальні умови надання аудиторських послуг» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником. У договорі про надання аудиторських послуг передбачаються предмет, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін та інші умови відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту. Договором про надання аудиторських послуг може бути передбачено можливість застосування суб'єктом аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг (крім послуг з обов'язкового аудиту або послуг з виконання інших обов'язкових завдань) стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки. Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів [11].

Договір між ТОВ «ВінШвейМаш» та ТОВ «Аудиторська фірма «Надійність» наведено у додатку Л. Основні умови, що були обговорені між Замовником та Виконавцем, а також їх характеристики наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Основні відомості про ТОВ «ВінШвейМаш» та ТОВ «Аудиторська фірма «Надійність»

Реквізит / умова Договору	Замовник	Виконавець
Назва підприємства	ТОВ «ВінШвейМаш»	ТОВ «Аудиторська фірма «Надійність»
Код ЄДРПОУ	32754620	32473281
ІПН	327546202281	Неплатник ПДВ
Місцезнаходження	Проспект Коцюбинського 39, Вінниця	Вінниця, Хмельницьке Шосе 2, оф. 400а
Сайт	www.vinshwaymach.in.ua	www.audit.vn.ua
Телефон	+380 (67) 760-94-21	+38 / 096 / 452-26-76
Директор	Мельник А. С.	Манько Н. Ф.
Предмет договору	Аудит запасів підприємства	
Термін аудиту	21 календарних днів	
Вартість	30 000,00 грн.	

Після підписання договору між підприємствами – Виконавець направляє аудиторіві завдання щодо зіставлення аудиторського плану.

План аудиторської перевірки – логічний опис передбачуваних напрямів, обсягу, характеру проведення аудиту, особливостей економічного суб'єкта та його діяльності, особливостей, що використовуються під час проведення аудиторської перевірки методів та технічних прийомів [33].

План аудиторської перевірки запасів на ТОВ «ВінШвейМаш» наведено у додатку М.

Під час опрацювання діяльності досліджуваного підприємства слід використовувати робочі документи, у які занотовуються певні примітки.

Аудиторська документація – це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки, а саме записи процедур планування, характеру, строків і масштабу виконання аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків, складених на основі одержаних аудиторських доказів. У робочих документах мають міститися відповіді аудитора на всі суттєві запитання, в яких необхідно висловити професійне судження і сформулювати аудиторські висновки. Аудитору необхідно документально оформляти всі важливі відомості та факти для забезпечення доказів, на яких базується аудиторський звіт [47].

Класифікація робочих документів, згідно статті Фабіянської В. Ю. «Аудиторська документація як інструмент забезпечення якості в аудиті» наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Класифікація робочих документів аудитора [47]

№ з/п	Ознака	Види робочих документів
1	2	3
1	За часом виникнення і використання	- довгострокові (постійні файли); - поточні (не тривалого використання, які використовують тільки для однієї перевірки).
2	За способом і джерелами отримання	- отримані від третіх осіб; - від підприємства-клієнта; - складені безпосередньо аудитором.
3	За формою подання	- графічні; - табличні; - текстові; - комбіновані.



Кінець таблиці 2.11

1	2	3
4	За характером інформації	<ul style="list-style-type: none"> <li>- документи правового характеру;</li> <li>- документи про керівництво та персонал даного підприємства;</li> <li>- документи про структуру і організації підприємства;</li> <li>- про економічні засади діяльності підприємства;</li> <li>- про систему внутрішнього контролю;</li> <li>- про систему бухгалтерського обліку;</li> <li>- документи, які містять результати перевірки окремих статей і показників річного звіту;</li> <li>- кореспонденція аудитора;</li> <li>- підсумковий звіт;</li> <li>- пропозиції та рекомендації.</li> </ul>
5	За призначенням	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оглядові;</li> <li>- інформаційні;</li> <li>- перевірочні;</li> <li>- підтверджуючі (відповіді на запити третіх осіб);</li> <li>- розрахункові (що містять розрахунки аудитора);</li> <li>- порівняльні;</li> <li>- аналітичні (розрахунки аналітичних показників).</li> </ul>
6	За ступенем стандартизації	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стандартизовані;</li> <li>- довільної форми.</li> </ul>
7	За технікою складання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ручні;</li> <li>- що містяться на машинних носіях.</li> </ul>

Робочі документи систематизуються в залежності від обставин кожної конкретної аудиторської перевірки і потреб аудитора в ході її проведення. Незважаючи на відсутність в МСА конкретних вимог щодо стандартизації форм аудиторської документації, робочі документи аудитора повинні містити такі обов'язкові реквізити: назва аудиторської фірми; номер реєстраційного свідоцтва та дата його видачі; прізвище аудитора та номер його сертифікату; назва підприємства-клієнта; період перевірки; дата перевірки і складання документу; номер і назва документ та інші [47].

Першим робочим документом є заповнення анкети про підприємство, у якій міститься уся загальна інформація, що наведена у реєстрах та установчих документах Замовника, а також результати опитування працівників за необхідності. У додатку Н наведено анкетування ТОВ «ВінШвейМаш».

Основний етап перевірки слід розпочинати із перевірки фактичної наявності й стану запасів. Для цього аудитор надає лист-звернення до керівника, за яким той

повинен видати наказ по підприємству на проведення позапланової інвентаризації та призначити склад комісії.

Інвентаризація – це основний спосіб фактичного контролю за збереженням майнових цінностей та коштів: перевірка наявності майна та стану фінансових зобов'язань на певну дату шляхом звірення фактичних даних з даними обліку [15].

Результати проведеної інвентаризації на ТОВ «ВінШвейМаш» наведено у додатку П, згідно із яким видно, що на підприємстві є деякі неточності в обліку, проте керівник завірив, що кожного тижня проходить перерахунок матеріалів, згідно із яким здійснюється відповідний запис в бухгалтерському обліку.

Виявлено нестачу тканини «Спанбонд 70г/м.кв. піксель ЗСУ оливковий (гірчичний)» у розмірі 50 м. Матеріально-відповідальна особа дала пояснення цьому, що у результаті неправильного покрою виник брак (докази надала), тому вона має надати довідку бухгалтеру, щоб вона змогла здійснити запис у бухгалтерського обліку, що наведений у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків браку під час виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Виявлено брак під час виробництва	24	23
2	Списано вартість браку на витрати виробництва у межах норм браку	23	24
3	Списано вартість браку на витрати виробництва понад норму браку	947	24
4	Нараховано умовні податкові зобов'язання з ПДВ по браку понад норму	949	641

Під час проведеної інвентаризації також було виявлено надлишок у 10 м тканини «Муслін ТКЧ серця лавандово-бірюзові». Для того, щоб це показати в бухгалтерському обліку слід зробити запис, що наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Кореспонденція рахунків при виявленні лишок

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано необліковану тканину «Муслін ТКЧ серця лавандово-бірюзові»	201	719

Наступним етапом є перевірка складського обліку (додаток Р). Перевіривши ТОВ «ВінШвейМаш» видно, що облік ведеться правильно, помилок під час надходження або списання виявлено не було.

Надано пропозицію щодо покращення обліку: найняти бухгалтера складського обліку, який би здійснював записи одразу під час діяльності; а також затвердження аналітичних рахунків для полегшення ведення обліку.

У випадку, якщо під час здійснення цієї перевірки було знайдено помилки, слід застосовувати табличну частину робочого документу, що наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Робочий документ з перевірки складського обліку

Зміст господарської операції	За даними підприємства		Рекомендація аудитора		Примітка
	Дт	Кт	Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6
...	...	...	...	...	...

Перевірка правильності оцінки запасів передбачає здійснення розрахунків щодо правильності відображення вартості активів на рахунках обліку, регістрах та фінансовій звітності. Здійснивши вибіркочну перевірку на ТОВ «ВінШвейМаш» можна зробити висновок, що розрахунки первісної вартості запасів здійснені правильно.

Наступним кроком є вивчення первинних облікових документів. Під час цього етапу слід заповнити робочі документи, що наведено у додатку С. Методом суцільної перевірки, оскільки операцій на підприємстві було не багато, здійснено перевірку документів, що стосуються господарських операцій із запасами. Було знайдено певні помилки під час заповнення наступних документів, що наведено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Результати перевірки первинних документів з обліку запасів

Назва документу	Номер	Дата	Сума	Помилка
Видаткова накладна	347	01.06.2022	35000,00	Немає місця складання.
Договір	12	16.08.2022	-	Не вказані умови поставки і платежів.
ТТН	389	07.10.2022	26350,00	Немає підпису у графі «Водій».
Внутрішня накладна	4779	25.11.2022	15000,00	Немає підпису МВО складу №1.

Оскільки були виявлені такі помилки, необхідно провести зустрічну перевірку для переконання у дійсності цих господарських операцій.

Наступним етапом аудиту запасів є вивчення правильності їх оприбуткування. На цьому етапі варто здійснити перевірку господарських операцій щодо надходження запасів та оприбуткування готових виробів на баланс підприємства. Під час здійснення такої перевірки аудитор заповнює робочий документ, що наведено у додатку Т. Під час аудиту оприбуткування запасів виявлено, що підприємство не використовує робочий план рахунків. Усі матеріали обліковуються на єдиному субрахунку 201 «Сировина й матеріали». Тобто не використовується аналітичний облік, який би допоміг отримувати глибоке розуміння фінансової ситуації з певним матеріалом. За допомогою аналітичного обліку можна вивчати тенденції та розробляти прогнози на майбутнє щодо купівлі певних видів матеріалів. Тому запропоновано запровадження робочого плану рахунків із використанням аналітичного обліку, у якому кожен вид тканини або іншого матеріалу буде відображений на окремому аналітичному рахунку типу «201.Спанбонд».

Під час перевірки списання запасів буде використовуватись аналогічний робочий документ, що використовується під час вивчення правильності оприбуткування запасів. На ТОВ «ВінШвейМаш» помилок під час обліку списання запасів виявлено не було.

Завершальним етапом перевірки запасів є зіставлення даних поточного бухгалтерського обліку із даними у Головній книзі та фінансовій звітності. Цей процес є ключовим у визначенні достовірності та точності фінансової інформації щодо запасів. Здійснивши порівняння даних обліку із даними фінансової звітності можна зробити висновок, що на ТОВ «ВінШвейМаш» звітність складена правильно, помилок та відхилень немає.

Після закінчення перевірки аудитор переходить до опрацювання усіх заповнених робочих документів та здійснює написання аудиторського висновку.

Аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо

відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні [17].

Головними реквізитами аудиторського висновку є: назва документу, дата та місце складання, Замовник, вступний параграф, параграф, що описує обсяг робіт, параграф, у якому висловлено думку автора щодо фінансової звітності, дата аудиторського висновку, адреса та реквізити аудиторської фірми, підпис представника та печатка аудиторської фірми [8].

До найбільш характерних помилок з обліку запасів, що можуть бути виявлені під час аудиту можна віднести наступні:

- неправильно і несвоєчасно оформляються документи по приходу, витраті і руху матеріально-виробничих запасів:
- не укладені договори про матеріальну відповідальність з комірниками (матеріально відповідальними особами);
- неправильно формується фактична собівартість матеріально-виробничих запасів;
- не ведеться аналітичний облік руху матеріально-виробничих запасів в бухгалтерії;
- нерегулярно проводиться звірка даних руху матеріально-виробничих запасів в бухгалтерії і на складах організації;
- порушення обов'язковості проведення інвентаризації;
- на складах зберігається велика кількість невикористовуваних матеріально-виробничих запасів;
- неправильно проводиться списання матеріально-виробничих запасів за видами витрат (на основне виробництво, допоміжне виробництво, обслуговуючі господарства, непрямі витрати, витрати на продаж, фінансові результати та ін.);
- при списанні у виробництво матеріально-виробничих запасів спосіб визначення фактичної собівартості відрізняється від встановленого в обліковій політиці;
- невірно ведеться облік ПДВ за купленими запасами;
- інші порушення в оцінці, обліку та руху запасів [17].

Аудит запасів є одним з найбільш складних ділянок облікової роботи. Так, наприклад, в обліку виробничих або торговельних підприємств номенклатура матеріально-виробничих запасів обчислюється десятками тисяч найменувань. А інформація з обліку запасів складає більше 30% всієї інформації з управління виробництвом. Тому організація контролю за рухом, збереженням і використанням матеріально-виробничих запасів пов'язана з великими труднощами [17].

Отже, аудит запасів на підприємствах швейної промисловості, у тому числі на ТОВ «ВінШвейМаш» вкрай необхідний, адже він допоможе вчасно знайти помилки у веденні бухгалтерського обліку, неправильності розрахунку собівартості запасів, що у подальшому призведе до завищення суми витрат й викривленню показників фінансової звітності, виявить нестачі або надлишки запасів. Підприємство зможе отримати рекомендації з ведення документації, правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та інше [27].

Для полегшення проведення аудиту запасів, слід поділити його на певні етапи, які зазначити у плану перевірки, та притримуватись його з метою різнобічної перевірки. Це забезпечить окремо виявити помилки кожної ланки обліку. Робочі документи, що використовуються під час проведення аудиту служать як основа для збору та систематизації великої кількості інформації, пов'язаної з аудитом операцій із запасами. Вони включають у себе розрахунки, аналітичні дані, та іншу необхідну інформацію. Також вони дозволяють аудитору відстежувати кожен етап аудиту та визначати, які завдання вже виконані, а які ще потребують уваги.

Отже, аудит, що запропоновано у цій роботі дасть аудитору можливість провести ефективну перевірку, базуючись на точних даних та ретельному аналізі. Такий підхід допоможе уникнути потенційних помилок, забезпечить високу ступінь достовірності висновку та покращить загальну якість аудиторської роботи.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ, ЩО ПОВ'ЯЗАНІ ІЗ ЗАПАСАМИ

#### 3.1. Аналіз запасів на товаристві з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш»

Під час проведення аудиту запасів слід приділити особливу увагу проведенню аналізу цих активів. Це допоможе знайти певні помилки, а також надати рекомендації щодо покращення діяльності під час використання запасів.

Для здійснення безперебійної виробничо-господарської діяльності будь-якого підприємства необхідно мати певний запас сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей, які використовуються в процесі виробництва. Запаси є об'єктивною необхідністю, а також на підприємстві запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є однією з основних складових при формуванні собівартості готової продукції. Виходячи з цього, актуальним є вивчення основних етапів та методів аналізу виробничих запасів на підприємстві [22].

Аналіз запасів має на меті ефективно управління запасами організації для досягнення оптимального балансу між витратами на утримання запасів і доступністю товарів чи послуг для внутрішніх процесів або забезпечення покупців продукцією.

Завдяки аналізу запасів здійснюється мінімізація витрат, оптимізація рівня запасів на підприємстві, управління ризиками щодо кількості, вартості та необхідності запасів, підтримка правильного рівня виробництва й збуту, моніторинг та оцінка ефективності купівлі та використання запасів на підприємстві.

Значне місце в організації аналітичної роботи належить визначенню змісту і послідовності окремих її етапів, оскільки результативність аналізу господарської діяльності багато в чому залежить від правильної організації. Тобто, для забезпечення ефективності аналітичної роботи її потрібно добре продумати,

спланувати й організувати. Тому аналітичний процес доцільно уявити у вигляді певної послідовності однорідних за змістом робіт, які дадуть змогу систематизувати та оптимізувати методику, зменшити трудомісткість аналітичних процедур і підвищити одержуваний ефект [22]. Дослідники по різному визначають напрями та етапи аналізу запасів. Мажуліна М. О. у статті «Аналіз виробничих запасів на підприємстві» наводить наступні етапи аналізу виробничих запасів:

- аналіз динаміки та структури виробничих запасів;
- аналіз виконання договірних зобов'язань;
- аналіз забезпеченості виробничими показниками;
- аналіз ефективності використання виробничих запасів;
- виявлення резервів збільшення обсягів виробництва за рахунок

підвищення ефективності використання виробничих запасів [22].

Рабокoнь Ю. С. та Томчук О. Ф. у своїй роботі «Аналіз ефективності використання запасів на підприємстві» [41] наводить дещо іншу схему проведення аналізу запасів. Її наведено на рисунку 3.1.



Рисунок 3.1 – Етапи аналізу запасів підприємства [41]



Отже, аналіз запасів слід починати із дослідження їх складу та структури. Для цього необхідно проаналізувати які саме активи використовуються на підприємстві, та до яких категорій вони відносяться. У таблиці 3.1 наведено аналіз складу запасів ТОВ «ВінШвейМаш».

Таблиця 3.1 – Аналіз складу та структури запасів на ТОВ «ВінШвейМаш» у 2022 році

№ з/п	Показник	Сума, грн.				Частка у валюті балансу	
		На початок періоду	Обороти		На кінець періоду	Початок	Кінець
			Дт	Кт			
1	Виробничі запаси	0	38613,6	38613,6	0	0	
2	- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	0	13463,6	13463,6	0	0	
3	- паливо	0	25150,0	25150,0	0	0	
4	Товари на складі	1322394,0	433005,2	687605,2	1067794,0	58,56	71,61
5	Запаси у Балансі	1322394,0	x	x	1067794,0	58,56	71,61
6	Усього за розділом 2 Балансу	1673360,9	x	x	1319501,6	74,11	88,49
7	Валюта Балансу	2258043,9	x	x	1491180,6	100	100

Отже, провівши аналіз складу та структури запасів видно, що на ТОВ «ВінШвейМаш» згідно оборотно-сальдових відомостей за 2018-2022 роки були задіяні у процесі здійснення господарської діяльності наступні види запасів: виробничі запаси, а саме купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби й паливо, товари на складі. Частка запасів у валюті балансу на початок 2022 року складає 74,11%, а на кінець періоду – 88,49 %, що означає їх значимість під час проведення перевірки.

Не менш важливим етапом аналізу є аналіз ефективності та інтенсивності використання запасів. Одним із основних показників є коефіцієнт обігу виробничих запасів, який вказує скільки разів у середньому поповнювалися запаси підприємства протягом звітного періоду [41]. Даний показник розраховується за формулою 3.1.

$$K_{03} = \frac{C_{рп}}{3} \quad (3.1)$$

де  $C_{рп}$  – собівартість реалізованої продукції;

З – запаси за звітний період.

Вихідні дані, що були взяті із фінансової звітності й оборотно-сальдових відомостей за 2018-2022 роки та результати аналізу динаміки зміни величини коефіцієнту обігу виробничих запасів на ТОВ «ВінШвейМаш» представлено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Аналіз зміни величини коефіцієнту обігу виробничих запасів на ТОВ «ВінШвейМаш» за 2018-2022 роки

Показник	Роки, тис. грн.				
	2018	2019	2020	2021	2022
Запаси на початок року	15428,39	4620,10	94372,39	1094996,00	1322394,00
Запаси на кінець року	4620,10	94372,39	1094996,00	1322394,00	1067794,00
Середнє значення запасів за рік	10024,25	49496,25	594684,20	1208695,00	1195094,00
Собівартість реалізованої продукції	473300,00	335300,00	665600,00	2199700,00	687600,00
Коефіцієнт обігу запасів	47,22	6,77	1,12	1,82	0,58

Отже, що запаси з кожним роком дедалі накопичуються, їх вартість у валюті балансу збільшується, проте динаміка надходження та вибуття запасів показує, що існують певні проблеми з їх збутом. Про це ж свідчить розрахований коефіцієнт обігу виробничих запасів, за яким у 2018 році для отримання прибутку та відображення собівартості реалізованої продукції знадобилось у середньому 47 разів здійснити поповнення запасів, а у 2022 році за коефіцієнтом лише 0,58.

Аналіз впливу матеріальних ресурсів на виробничі результати підприємства передбачає розрахунок коефіцієнту готової продукції, що розраховується за формулою 3.2. Він вказує на те, наскільки ефективно використовуються ресурси при виробництві готової продукції.

$$K_{гп} = \frac{ЧД}{ГП} \quad (3.2)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції;

ГП – готова продукція.

Вихідні дані, що були взяті із фінансової звітності й оборотно-сальдових відомостей за 2018-2022 роки та результати аналізу динаміки зміни величини коефіцієнту готової продукції на ТОВ «ВінШвейМаш» представлено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Аналіз зміни величини коефіцієнту готової продукції на ТОВ «ВінШвейМаш» за 2018-2022 роки

Показник	Роки, тис. грн.				
	2018	2019	2020	2021	2022
Готова продукція (оборот Дт)	469506,12	363472,39	1595862,04	2427119,75	433005,20
Готова продукція (оборот Кт)	480314,41	273720,10	595238,43	2199721,75	687605,20
Середнє значення готової продукції за рік	474910,27	318596,25	1095550,24	2313420,75	560305,20
Чистий дохід від реалізації продукції	1096800,00	747600,00	1359900,00	2928300,00	1197900,00
Коефіцієнт готової продукції	2,31	2,35	1,24	1,27	2,14

Отже, здійснивши аналіз зміни величини коефіцієнту готової продукції на ТОВ «ВінШвейМаш» за 2018-2022 роки, видно що 2022 рік порівняно із 2018 роком майже не змінився. Рівень коефіцієнта готової продукції свідчить про ефективне використання виробничих ресурсів та оптимізацію процесів виробництва на підприємстві.

Аналізуючи структуру і склад запасів, обов'язково потрібно враховувати те, що вони повинні бути оптимальними. Щоб досягнути цієї оптимальності, треба зробити розрахунки потреби у запасах, налагодити стабільні договірні зв'язки з партнерами, належно забезпечити організацію виробничого процесу [41].

Отже, слід пам'ятати, що аналіз запасів у процесі управління підприємством та проведення аудиту є обов'язковим етапом перевірки цих активів. Він допомагає знайти додаткові ресурси для покращення діяльності, виявити проблемні напрямки роботи. Під час проведення аналізу запасів на ТОВ «ВінШвейМаш» виявлено надлишки запасів у 2020-2022 роках, що є негативним для підприємства, оскільки велика частка активів є замороженою та не приносить фінансової користі.

### 3.2. Процедури та прийоми, що використовуються у процесі проведення аудиту запасів

Під час проведення аудиту запасів застосовуються різні процедури та прийоми, які мають вирішальне значення для подальшого написання аудиторського висновку щодо забезпечення точності та достовірності оцінки фінансової звітності підприємства, а також для виявлення можливостей оптимізації витрат та управління ризиками.

Використання аудиторських процедур та методичних прийомів в аудиті запасів підприємства дозволяє реально оцінити якісний та кількісний стан об'єкта, що перевіряється, виявити відхилення фактичного стану об'єкта від норм та нормативів, планових та інших показників, оцінити стан об'єкта у минулому і поточному періодах та визначити його майбутній стан [19].

Під процедурами аудиту слід розуміти сукупність дій аудитора щодо операцій, етапів зі збору та обробки даних з метою отримання необхідної інформації для підтвердження достовірності фінансової звітності [44].

Процедури надають загальні принципи або методологію, яка визначає, як аудитор може найбільш ефективно виконувати свою роботу.

На рисунку 3.2 наведено основні процедури, що застосовуються під час аудиту запасів підприємства, у тому числі й на ТОВ «ВінШвейМаш».



Рисунок 3.2 – Процедури аудиту запасів підприємства [46]

Методичні прийоми аудиту – це сукупність способів вивчення законності, доцільності та ефективності операцій, процесів, явищ (об’єктів аудиту) для оцінювання діяльності підприємства та підтвердження достовірності відображення у фінансовій та інших видах звітності [18].

Прийоми аудиту поділяють на загальнонаукові та специфічні.

Загальнонаукові прийоми базуються на принципах та методах філософії. Ці методичні прийоми допомагають визначати фундаментальні принципи та логічні рамки для проведення досліджень у різних наукових областях. Філософська основа надає цим прийомам певну базу, сприяючи розумінню суті явищ та розвитку теоретичних концепцій, що визначають та обґрунтовують подальший хід досліджень у відповідному науковому полі.

До загальнонаукових прийомів аудиту запасів відносять: аналіз і синтез; індукція та дедукція; аналогія та моделювання; абстрагування та конкретизація; системний аналіз; функціонально-вартісний аналіз [18].

Специфічні прийоми аудиту визначають конкретні підходи та інструменти, які аудитор використовує для отримання аудиторських доказів та перевірки певних об’єктів. Ці прийоми включають в себе різноманітні техніки, спеціально розроблені для конкретних аспектів аудиторського завдання.

Основними специфічними прийомами, що використовуються у процесі проведення аудиту запасів, є:

- тестування (аудитор формулює питання для оцінки відповідного об’єкта дослідження і послідовно відповідає на них, виконуючи необхідні аудиторські процедури і отримуючи аудиторські докази [20]);
- опитування (усна або письмова бесіда практично з усіма співробітниками підприємства, що беруть участь у веденні обліку та складанні звітності [45]);
- спостереження (візуальний огляд задля отримання загальної характеристики можливостей клієнта [18]);
- інвентаризація (прийом, що дозволяє отримати достовірну інформацію про наявність активів і зобов’язань підприємства, про їх стан і вартість, відповідність критеріям визнання й оцінки [38]);

- підрахунок (перевірка арифметичної точності записів у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності, або неза-лежних розрахунків [23]);
- документальна перевірка (аналіз і перевірка документів, які стосуються об'єктів аудиту);
- економічний аналіз (оцінка фінансової інформації щодо об'єктів перевірки для визначення помилок, недоліків, можливих ризиків діяльності підприємства);
- узагальнення результатів (зведення отриманих доказів та висновків усіх робочих документів аудитора для проведення оцінки діяльності підприємства та написання аудиторського висновку).

Варто відзначити, що документальна перевірка є одним із основних прийомів аудиту, оскільки він дозволяє аудиторам переконатися в точності, повноті та достовірності фінансової інформації, що наведена на паперах та у кореспонденціях рахунків. Вона поділяється на такі види:

- формальна перевірка (встановлення правильності вибору форми документа, повноти і правильності заповнення всіх її реквізитів, достовірності підписів осіб, своєчасності складання і подання документа);
- арифметична перевірка (перевірка правильності застосування нормативів та проведення арифметичних дій);
- перевірка документів по суті (встановлення господарської доцільності і законності, тобто чи справді відбулася операція і в такому обсязі, як зазначено в документі, чи не є поданий документ просто видумкою) [44].

Основним прийомом фактичної перевірки є інвентаризація. Зустрічне використання таких прийомів як інвентаризація та документальна перевірка допоможе здійснити одночасну всебічну перевірку. Під час застосування цих прийомів на підприємстві можуть бути виявлені ряд порушень:

- неправильні дані в бухгалтерському обліку, що спричинили розбіжності між фактичною кількістю запасів та кількістю, що наведена в облікових реєстрах;
- відсутність первинних документів щодо надходження або вибуття запасів;

- виявлення неправильно заповнених первинних документів з обліку запасів;
- виявлення надлишку відходів під час провадження господарської діяльності;
- встановлення факту недостачі запасів, внаслідок крадіжки, пересортиці або інших причин;
- виявлення неопробутованих у бухгалтерському обліку запасів і т.д.

Прийоми також можна поділити в залежності від етапу, на якому вони використовуються. На рисунку 3.3 наведено прийоми, що використовувались під час проведення аудиту запасів на ТОВ «ВінШвейМаш».

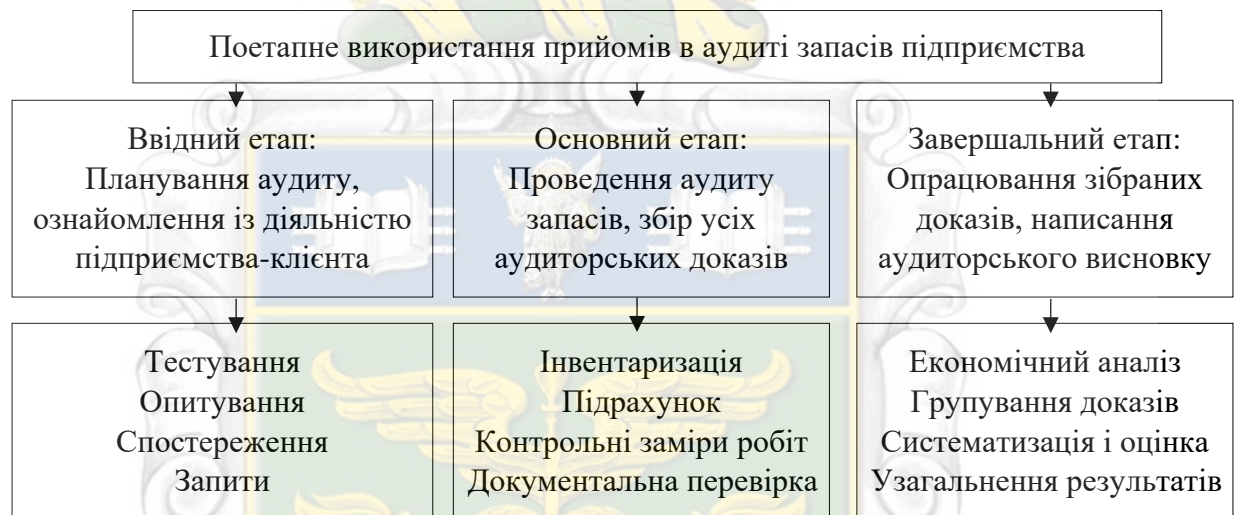


Рисунок 3.3 – Прийоми, що використовуються на різних етапах аудиту запасів

Отже, застосування принципів та прийомів в процесі аудиту запасів є важливою складовою для ефективного виявлення можливих помилок та недоліків під час аудиторської перевірки. Здійснення документальної перевірки, тестування, проведення інвентаризації, аналіз фінансових операцій та економічний аналіз допомагає забезпечити високий рівень впевненості у відповідності фінансової інформації встановленим стандартам та виявлення можливих ризиків, що дозволяє аудитору надати обґрунтований та надійний аудиторський висновок.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Кваліфікаційна робота була написана на тему «Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту запасів підприємства» за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю «ВінШвейМаш», що знаходиться за адресою: м. Вінниця, проспект Коцюбинського, будинок 39. Основним видом діяльності підприємства є оздоблення текстильних виробів та виробництво робочого одягу. Окрім того, підприємство є офіційним дилером з продажу й обслуговування швейного обладнання.

ТОВ «ВінШвейМаш» існує на ринку близько двадцяти років, за цей час воно мало різні взлети і падіння, роки, що приносили прибутки або збитки, зміну видів діяльності, переживало кризові моменти й інші обставини.

Аудит запасів є ключовим елементом перевірки на ТОВ «ВінШвейМаш», оскільки воно займається пошиттям одягу, а тому має на балансі досить велику кількість різних виробничих запасів, що використовуються протягом операційного циклу.

Проведення аудиту запасів передбачає вивчення великої кількості об'єктів: фактична наявність цих активів, рахунки обліку запасів, первинна документація в частині обліку запасів, облікові регістри та фінансова звітність, що відображає запаси на балансі підприємства.

Перед аудитором, що проводить перевірку запасів, постає ряд питань, на які він має надати відповідь, написавши аудиторський висновок: чи достовірна інформація про запаси у фінансовій звітності; чи правильно відображені та класифіковані відповідно до встановлених бухгалтерських стандартів; чи правильно здійснюється вибуття запасів у виробництво згідно із застосованим методом вибуття та інші.

Аудит запасів необхідно проводити відповідно до норм та правил Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту.



Здійснюючи аудит запасів слід використовувати розроблені робочі документи, у яких здійснювати покрокові записи щодо перевірки та висновків проведених процедур. Це дозволить у подальшому чітко систематизувати усі докази для написання аудиторського висновку. У додатках до кваліфікаційної роботи наведено такі робочі документи аудитора: загальний план аудиту, анкета замовника, результати позапланової інвентаризації, вивчення первинних облікових документів, вивчення правильності оприбуткування та інші.

Аудит запасів передбачає використання великої кількості принципів та прийомів. У роботі наведено основні з них: тестування, інвентаризація, документальна перевірка, економічний аналіз та інші. Вони допомагають аудитору провести всебічну перевірку та виявити порушення в обліку запасів або невідповідності даних обліку та фактичної наявності.

Під час аудиту також слід здійснити аналіз необхідності та ефективності використання запасів. Це допоможе надати підприємству-замовнику прогностичний аналіз щодо діяльності, виявити негативні тенденції у тому чи іншому напрямку роботи та виявити потенційні шляхи підвищення рівня доходу.

Провівши аудит та аналіз запасів на ТОВ «ВінШвейМаш» видно, що підприємство не використовує робочий план рахунків, тому було запропоновано розроблений план згідно оборотно-сальдових відомостей, де видно, які рахунки використовуються. Виявлено, що у деяких первинних документах з обліку надходження та вибуття запасів немає певних реквізитів, тому бухгалтеру надано рекомендації та інструкцію щодо заповнення первинної документації.

ТОВ «ВінШвейМаш» слід здійснити продаж виробничих запасів, які не використовуються у процесі виробництва, тому що вони не приносять економічної вигоди підприємству і негативно впливають на фінансовий стан підприємства.

Отже, розкриття теми аудиту запасів показало, що вона є актуальною та важливою у процесі діяльності промислових підприємств, запаси на яких мають велику частку у загальній вартості усіх активів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит — що це таке, суть, види, визначення та приклади : URL : <https://termin.in.ua/audyt/> (дата звернення: 25.09.2023).
2. Безрукова Н. В., Свічкарь В. А., Шкурко В. В. Експортна стратегія українських підприємств легкої промисловості в умовах дії ЗВТ+. Інституційний репозитарій еНУППР «Електронний національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка», 2023.
3. Білова Н. Мета надання знижок та проведення розпродажів : URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/golden/g-01/article-10485.html> (дата звернення: 29.09.2023).
4. Бондаренко О. М., Тітаренко А. Д. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти. Економічна наука: Інвестиції: практика та досвід, 2020, випуск № 2. С. 63-67.
5. Бухгалтерський облік. Лекції: Облік запасів : URL : [https://elearning.sumdu.edu.ua/free\\_content/lectured:b59d4a98ae4e148da29f1a6ba583b30054ca2825/latest/162061/index.html](https://elearning.sumdu.edu.ua/free_content/lectured:b59d4a98ae4e148da29f1a6ba583b30054ca2825/latest/162061/index.html) (дата звернення: 25.09.2023).
6. Валовий прибуток : URL : <https://horoshop.ua/ua/glossary/gross-profit/> (дата звернення: 28.09.2023).
7. Гордійченко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Аудит: методика і організація : навч. посіб. 2-го вид., перероб. та доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 318 с.
8. Гуцаленко Л. В., Сидорук Я. В. Аудиторський висновок чи звіт: дискусійні аспекти. Ефективна економіка, випуск № 7, 2017.
9. Дубініна М. В., Козаченко Л. А., Костирко А. Г. Аудит: курс лекцій. Миколаїв: МНАУ, 2018. 103 с.
10. Експорт-імпорт товарів: Методологічні пояснення : URL: [http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua/10\\_m.htm](http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua/10_m.htm) (дата звернення: 25.09.2023).

11. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Верховна Рада України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 26.09.2023).

12. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Верховна Рада України. Дата оновлення: 10.08.2022.: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 25.09.2023).

13. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців». Верховна Рада України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15/ed20151209#Text> (дата звернення: 27.09.2023).

14. Імпорт. Bitlex : URL: <https://www.bitlex.ua/uk/blog/terms/post/import> (дата звернення: 25.09.2023).

15. Інвентаризація: URL: <https://www.vostok.dp.ua/ukr/infal/glossary/inventarizatsiya/> (дата звернення: 27.09.2023).

16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 24.09.2023).

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 24.09.2023).

18. Казакова Н. А. Аудит. 4-е вид. перероб. і допов. Юрайт, 2015. 384 с.

19. Коцериба Н. В. Методичні прийоми та способи аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. Причорноморські економічні студії, випуск 35, 2018. С. 135-141.

20. Коцериба Н. В. Процедури та прийоми аналізу в процесі аудиту реалізації продукції підприємства : URL: [http://www.vtei.com.ua/images/2020/25\\_03\\_2020/5/4.pdf](http://www.vtei.com.ua/images/2020/25_03_2020/5/4.pdf) (дата звернення: 30.09.2023).

21. Лозовицький С. В. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика. Львів : Видавництво «Растр-7», 2015. 340 с.
22. Лях С. С. Класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку :URL: <https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/4405/1/%D0%9B%D1%8F%D1%85.pdf> (дата звернення: 25.09.2023).
23. Мажуліна М. О. Аналіз виробничих запасів на підприємстві. Інституційний репозитарій еНУППІР «Електронний національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка», 2013.
24. Метод аудиту: URL: <https://buklib.net/books/30032/> (дата звернення: 30.09.2023).
25. Методи оцінювання вибуття запасів та їхній вплив на ефективність діяльності підприємства : URL : <https://posibniki.com.ua/post-metodi-ocinuvannya-vibuttya-zapasiv-ta-yihnij-vpliv-na-efektivnist> (дата звернення: 25.09.2023).
26. Міжнародні стандарти аудиту (МСА). URL : <https://uk.economy-pedia.com/11040957-international-standards-on-auditing-isa> (дата звернення: 26.09.2023).
27. Міжнародні стандарти аудиту. URL : <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 26.09.2023).
28. Нахтман Є. Є. Методика проведення аудиту запасів на підприємствах швейної промисловості. XII Всеукраїнська студентська науково-практична конференція «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», 2023. С. 328-335.
29. Нахтман Є. Є. Специфіка бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємствах швейної промисловості. Збірник наукових праць «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю». С. 332-337.
30. Облік інших доходів та витрат : URL : [https://web.posibnyky.vntu.edu.ua/fmib/16chalyuk\\_buhgalterskyj\\_oblik\\_2\\_chastyny/buhg\\_2/129.htm](https://web.posibnyky.vntu.edu.ua/fmib/16chalyuk_buhgalterskyj_oblik_2_chastyny/buhg_2/129.htm) (дата звернення: 28.09.2023).

31. Онищенко В. Наказ про облікову політику: Положення про облікову політику. 20.07.2023. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/156-polojennya-pro-oblkovu-poltiku>

32. Операційні витрати : URL : [https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D1%96\\_%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D1%96_%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8) (дата звернення: 28.09.2023).

33. Особливості обліку виробничих запасів : URL : <https://buklib.net/books/25334/> (дата звернення: 25.09.2023).

34. План аудиторської перевірки. LivingFo, 10.05.2022 : URL: <https://livingfo.com/plan-audytorskoi-perevirky/> (дата звернення: 26.09.2023).

35. Податковий кодекс України. Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.09.2023).

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 26.09.2023).

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20. 10. 1999 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 24.09.2023).

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20. 10. 1999 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 24.09.2023).

39. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Міністерство фінансів України : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 26.09.2023).

40. Положення про порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань підприємства. Газета № 225, 2018. : URL:

<https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/60363> (дата звернення: 30.09.2023).

41. Продуктивність праці : URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C\\_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96) (дата звернення: 28.09.2023).

42. Рабокoнь Ю. С. Економічна сутність виробничих запасів, їх оцінка та облікове забезпечення. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2018, випуск № 8. С. 102-110.

43. Рабокoнь Ю. С., Томчук О. Ф. Аналіз ефективності використання запасів на підприємстві. Фінанси, облік, банки, випуск № 1 (24), 2019. С. 76-86.

44. Рентабельність : URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A0%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B0%D0%B1%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C> (дата звернення: 28.09.2023).

45. Статут: URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%83%D1%82> (дата звернення: 27.09.2023).

46. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів: Облік і фінанси АПК: освітній портал, 2023.

47. Сук Л. К. Аудиторські процедури для одержання доказів: Облік і фінанси АПК: освітній портал, 2023.

48. Усне опитування. LivingFo, 01.06.2022 : URL: <https://livingfo.com/usne-opytuvannia/> (дата звернення: 30.09.2023).

49. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. Київ: Видавництво «Алерта», 2016. 408 с.

50. Фабіянська В. Ю. Аудиторська документація як інструмент забезпечення якості в аудиті. Ефективна економіка. № 12, 2021.

51. Фабіянська В. Ю., Пацар О. Г. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти. Ефективна економіка. № 4, 2017.

52. Фінансова звітність: URL: [https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0\\_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B0_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C) (дата звернення: 28.09.2023).
53. Фондовіддача. LivingFo, 01.06.2022 : URL: <https://livingfo.com/fondoviddacha/> (дата звернення: 28.09.2023).
54. Що таке собівартість продукції та як її розрахувати? Школа бізнесу: Нова пошта, 18.07.2023. URL: <https://online.novaposhta.education/blog/shho-take-sobivartist-produkcii-ta-yak-ii-rozrahuvati> (дата звернення: 28.09.2023).
55. Яценко Н. Особливості обліку виробничих запасів на підприємстві. Дніпровський державний аграрно-економічний університет. V Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств», 2021.

## **ДОДАТКИ**