

I. РЕЄСТРАЦІЙНА ФОРМА

№	Назва поля	Вміст поля
1	Назва роботи	Кваліфікаційна магістерська робота
2	УДК	
3	Автор (ПІБ)	Яковенко Софія Андріївна
4	Дата захисту (рік, місяць, день)	
5	Факультет	Економічний
6	Спеціальність	071 Облік та оподаткування
7	Освітня програма	Облік і аудит
8	Кафедра (шифр, назва)	Обліку та оподаткування
9	Форма навчання	Денна
10	Тема кваліфікаційної магістерської роботи	Організація та методика обліку і аудиту запасів в умовах цифрової економіки
11	Керівник (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)	Кузик Наталія Петрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування
12	Ключові слова	Облік, аудит, запаси, МСБОДС, НП(С)БОДС, облікова політика, аудиторські процедури
13	Анотація (до 300 символів)	У магістерській кваліфікаційній роботі досліджено теоретичні та практичні аспекти обліку і аудиту запасів у бюджетній установі і наведено практичні рекомендації щодо вдосконалення організації та методики обліку і аудиту в умовах цифрової економіки
Необов'язкові поля		
Архів додаткових матеріалів		

**Кваліфікаційна магістерська робота, яка подана на плагіат в електронному вигляді повністю відповідає роздрукованому примірнику.**

Магістр \_\_\_\_\_

(підпис)

(ПІБ)

Керівник КМР \_\_\_\_\_

(підпис)

(ПІБ)

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

11.05 – МКР. 1757 «С» 2021.10.18.003.ПЗ

ЯКОВЕНКО СОФІЇ АНДРІЇВНИ

2022 Р.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ  
УКРАЇНИ  
Економічний факультет

# НУБІП України

УДК

ПОГОДЖЕНО

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Декан економічного факультету

Завідувач кафедри обліку та  
оподаткування

Діброва А.Д.

Гуцаленко Л.В.

(підпис)

(підпис)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2022 р.

# НУБІП України

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

На тему:  
«Організація та методика обліку і аудиту запасів в умовах цифрової економіки»

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Освітня програма «Облік і аудит»

Орієнтація освітньої програми освітньо-професійна

Гарант освітньо-професійної

програми

д.е.н., професор

Калюга Є.В.

(підпис)

Керівник кваліфікаційної  
магістерської роботи

к.е.н., доцент

Кузик Н.П.

(підпис)

Виконав

Яковенко С.А.

(підпис)

Київ – 2022

# НУБІП України

**ЗАВДАННЯ**

**ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

**Яковенко Софії Андріївни**

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**

Освітня програма **«Облік і аудит»**

Орієнтація освітньої програми **освітньо-професійна**

Тема магістерської роботи **«Організація та методика обліку і аудиту запасів в умовах цифрової економіки»**

Затверджена наказом ректора НУБіП України від 18 жовтня 2021 року №1757 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру

**2022.11.11**

(рік, місяць, число)

Вихідні дані по магістерській кваліфікаційній роботі:

*праці українських та зарубіжних науковців щодо питань методики організації і аудиту запасів, довідникові видання, нормативно-правові акти, статистичні дані, інтернет-ресурси, дані обліку і звітності досліджуваної установи.*

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. *Запаси як обліково-економічна категорія*
2. *Організація і методика обліку запасів у системі управління установою*
3. *Внутрішній аудит щодо відображення в обліку і звітності інформації про запаси*

Дата видачі завдання « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2021р.

Керівник магістерської  
кваліфікаційної  
роботи

**Кузик Наталія Петрівна**

(підпис)

Завдання прийняла до  
виконання

**Яковенко Софія Андріївна**

(підпис)

## Реферат

на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою «Організація та методика обліку і аудиту запасів в умовах цифрової економіки»

У магістерській кваліфікаційній роботі розкрито економічну сутність запасів в умовах цифрової економіки, неведена класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку, досліджено і проаналізовано зміст і вимоги НПДС БОДС 123 «Запаси» та МСБОДС 12 «Запаси». Розкрито організацію та методику обліку запасів у умовах цифровізації на матеріалах Головному управлінні Державної служби України з надзвичайних ситуацій у м. Києві (далі – ГУ ДСНС України у м. Києві). Критично оцінено діючу практику організації та методики внутрішнього аудиту, узагальнено його результати та надання практичних рекомендацій щодо його вдосконалення на основі даних ГУ ДСНС України у м. Києві.

У висновках до магістерської кваліфікаційної роботи узагальнено отримані результати оцінки основних економічних показників установи за 2019-2021 роки, та рекомендації щодо вдосконалення методики обліку та аудиту запасів в умовах цифровізації у ГУ ДСНС України у м. Києві.

**Ключові слова:** облік, внутрішній аудит, запаси, міжнародні стандарти фінансової звітності у державному секторі (МСБОДС), облікова політика, аудиторські процедури, аудиторський звіт.

## ЗМІСТ

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ****ВСТУП****РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ЗАПАСІВ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ**

- |  |    |
|--|----|
| 1.1. Сутність запасів, їх класифікація для цілей обліку і аудиту                   | 7  |
| 1.2. Оцінка запасів в інформаційному забезпеченні системи менеджменту підприємства | 15 |
| 1.3. Оцінка міжнародних стандартів в умовах національної практики обліку запасів   | 20 |
| <i>Висновки до розділу 1</i>   | 24 |

**РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ**

- |  |    |
|--|----|
| 2.1. Організаційно-економічна характеристика Головного управління Державної служби з надзвичайних ситуацій України у м. Києві    | 26 |
| 2.2. Облікова політика запасів та її роль у інформаційному просторі установи   | 34 |
| 2.3. Документальне оформлення операцій із запасами в інформаційному середовищі підприємства                                      | 40 |
| 2.4. Синтетичний та аналітичний облік запасів як складової інформаційно-комунікативної системи підприємства                      | 45 |
| 2.5. Відображення інформації щодо запасів у фінансовій звітності підприємства як елементу інформаційного середовища підприємства | 51 |
| <i>Висновки до розділу 2</i>   | 56 |

**РОЗДІЛ 3. АУДИТ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ**

- |  |    |
|--|----|
| 3.1. Організаційні засади виконання завдань з аудиту запасів                                   | 58 |
| 3.2. Інформаційне забезпечення аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів аудиту | 63 |
| 3.3. Методика аудиту запасів та узагальнення його результатів в умовах цифрової економіки      | 69 |

*Висновки до розділу 3*

75

**ВИСНОВКИ**

77

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

80

**ДОДАТКИ**

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

НУБІП України

ГУ ДСНС України у м. Києві – Головне управління Державної служби з надзвичайних ситуацій у м. Києві

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

НУБІП України

НП(С)БОДС – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі

План рахунків – План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі

МСБОДС – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного

сектору

НУБІП України

ЧВР – чиста вартість реалізації

ДСНС – Державна служба України з надзвичайних ситуацій

Мінфін – Міністерство фінансів України

МВС України – Міністерство внутрішніх справ України

НУБІП України

КПКВК – код програмної класифікації видатків та кредитування

КЕП – кваліфікований цифровий підпис

МВО – матеріально відповідальна особа

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## ВСТУП

Для будь-якого підприємства, установи чи організації важливим є питання підвищення ефективності управління господарською діяльністю. А оскільки запаси беруть участь на всіх етапах діяльності підприємства, то є логічним та актуальним розробити та впровадити таку систему обліку запасів, яка приведе до мінімізації проблем із ефективним їх використанням для різних цілей.

На сьогодні в українській економіці все ж продовжується процес гармонізації національних стандартів бухгалтерського з міжнародними. Це стосується й обліку у державному секторі економіки, оскільки бюджетні установи є не лише виконавцями бюджетних програм, а й вагомими суб'єктами господарювання, як в середині країни, так і з іноземними контрагентами. Тож є важливим питання вдосконалення обліку та положень обліково політики всередині таких установ.

Також не варто забувати, що саме запаси у будь-якому підприємстві, установі чи організації несуть один із найбільших ризиків при її управлінні майном, зокрема та розвитку діяльності в цілому. Саме тому в умовах сьогодення є важливим модернізація процесу обліку запасів у державній службі, що дозволить підвищити рівень надійності та достовірності фінансової звітності даного суб'єкта господарювання. Тож саме питання оцінки, оперативного обліку та аудиту запасів є необхідним для проведення систематизації праць національних вчених з цього питання.

*Аналіз останніх досліджень.* Питання розвитку та модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі розглянуто у працях М. Білухи, С. Голова, І. Горковенко, Р. Джоги, С. Зубілевич, О. Коваль, Л. Корецького, А. Кузьминського, С. Левицької, Л. Литвиненко, С. Свірко, Н. Сушко, О. Чечуліної, О. Шунь та інших



*Метою магістерської кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних засад, методичних та організаційних положень для розроблення практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і аудиту запасів в умовах цифрової економіки.*

Відповідно до визначеної мети, сформульовано перелік завдань, спрямованих на її досягнення:

- дослідити економічну природу і сутність категорій «запаси», «цифрова економіка», обґрунтувати їх взаємозв'язок;

- розкрити підходи до оцінки запасів в інформаційному забезпеченні системи менеджменту;

- проаналізувати рівень застосування міжнародних стандартів з обліку запасів в умовах національної практики обліку запасів;

- аналіз стану організації обліку та аудиту запасів у Головному управлінні Державної служби з надзвичайних ситуацій у м. Києві у відповідь на виклики зовнішнього середовища;

- розробка оптимізації методики обліку та аудиту запасів в інформаційному середовищі спираючись на особливості ГУ ДСНС у м. Києві;

- удосконалення організації обліку та аудиту запасів в установі, виходячи із внутрішніх та зовнішніх чинників.

*Об'єктом дослідження є система обліку та аудиту операцій із запасами на матеріалах Головного управління Державної служби з надзвичайних ситуацій у м. Києві..*

*Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних, а також, практичних положень обліку та аудиту операцій із запасами в умовах цифрової економіки.*

*Методи дослідження.* Магістерську кваліфікаційну роботу підготовлено із застосуванням окремих загальнонаукових методів, зокрема: аналіз та синтез,

абстрагування, індукція й дедукція). Використано методичні прийоми: огляд, групування, систематизація, порівняння й узагальнення та ін.). Застосовано діалектичний метод для розкриття економічної сутності запасів, а також їх класифікації. Спостереження й зіставлення використано для аналізу особливостей та сучасного стану інноваційної діяльності суб'єктів господарювання в умовах цифрової економіки. Порівняльний аналіз забезпечив змогу розкрити економічну сутність запасів і їх класифікацію. З використанням методів узагальнення, конкретизації та моделювання розкрито організаційні та методичні аспекти обліку і аудиту запасів.

Для наочного відображення отриманих результатів використано графічний метод.

*Інформаційною базою* дослідження є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку у державному секторі, Міжнародні стандарти обліку для державного сектору та інші нормативно-правові документи, монографічна й довідкова, навчальна й наукова література, наукові публікації вчених з теорії, методології, організації та методики обліку та аудиту запасів, зокрема в державному секторі економіки, матеріали науково-практичних конференцій і періодичних видань; інформація зі спеціалізованих фахових інтернет-сайтів, а також дані первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, отримані з досліджуваної установи.

Публікації за результатами магістерського дослідження опубліковано 4 тези доповідей [62 – 64] за результатами конференцій загальним обсягом – 0,4 друкованих аркушів.

Магістерська кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел (сформований в порядку згадування джерела по тексту), а також додатків.

## РОЗДІЛ 1

## СУТНІСТЬ ЗАПАСІВ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

## 1.1. Сутність запасів, їх класифікація для цілей обліку і аудиту

Запаси – є важливим елементом функціонування будь-якого підприємства. Також запаси є невід’ємною частиною облікового процесу, на яку приходять досить багато трудомістких процесів. Тож, насамперед необхідно визначити сутність запасів та провести їх класифікації для цілей обліку.

До прикладу український науковець І.А. Бержанір стверджував, що «запаси слід трактувати як частину матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції» [1, С.163-164]. При аналізі його визначення, простежується розкриття класифікації запасів. Також в даному визначенні не зазначені запаси, які є придбані та використовуються для адміністративних та інших потреб, що, звісно, також є невід’ємною частиною діяльності підприємства.

Проаналізувавши визначення сутності виробничих запасів, надане О. Подолянчук, відповідно до якого «...виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства» [2, С.93]. На нашу думку, дане

практично повністю розкриває загальний зміст поняття «запаси» без виокремлення змісту «виробничі запаси».

У таблиці 1.1 наведено ще окремі визначення запасів науковців.

Таблиця 1.1

## Визначення запасів

Вчені-науковці	Визначення поняття «запаси»
Н.М. Бондаренко і А.М. Ярьсько [3, С.279-280]	«запаси виступають активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі»
О.І. Галзович, Т.А. Шпагиковська [4, С.345]	«запаси – складова частина предметів праці, які беруть участь у виготовленні продукції, але, які безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту»
Л.М. Федак [5, С. 161]	«запаси підприємства – ресурси (активи), ті, що в даний момент не використовуються та є власністю підприємства, перебуваючи на складах підприємств, на складах постачальників та на складах споживачів або в інших призначених для цього місцях, утримуються для забезпечення діяльності: виробництва, продажу, перепродажу, а також використовуються для управління підприємством»

*Примітка. Систематизовано авторкою на основі [3], [4], [5]*

Отже, з вищезазначеного видно, що більшість учених сходиться на думці, що запаси частіше за все використовуються у процесі виробництва, лише деякі вчені вважають запаси ресурсами, які використовуються для управління підприємства, а в тому числі і для виробництва.

Необхідно акцентувати увагу на тому, що запаси, з облікової точки зору, є предметами праці, які підприємство чи установа використовує в процесі виробництва продукції в повному або частковому обсязі, а також для інших цілей управління підприємством чи установи в цілому.

Також необхідно пам'ятати, що Україна, як і будь-яка інша держава, має тенденцію до постійного розвитку, а це, на сьогодні, головним чином, пов'язано їх

активним застосування цифрових технологій, що, у свою чергу, зумовило виникнення в національній практиці діяльності підприємств, установ та організацій поняття «цифрова економіка». Отже, необхідно визначити зміст цифрової економіки. Для початку необхідно детальніше розглянемо погляди окремих учених на сутність і зміст категорії «цифрова економіка». На думку Д. Тапскота, «...це така економіка, в якій домінуючу роль відіграє застосування цифрових (інформаційно-комунікаційних) технологій» [12]. Схожу дефініцію окресленого терміну надає і С. Фейяз [13]. Він розширив наведене вище визначення Д. Тапскота [12], пропонуючи розглядати «цифрову економіку як сукупність ринків, що базуються на використанні цифрових технологій, які спроможні вагомим чином спростити електронну комерцію (продаж товарів і послуг)» [13]. Отже, визначення, що вище представлені, доречно брати як основу, яка однак потребує деталізації й актуалізації відповідно до сучасних трендів діджиталізації та глобалізації.

Питання визначення та визнання економічної сутності запасів потребують подальшого дослідження з метою удосконалення системи контролю на підприємствах з урахуванням галузевої специфіки виробництва та інформаційного середовища для їх обліку. Тому є доцільним дослідити питання класифікації запасів для цілей обліку та аудиту, зокрема й в умовах цифрової економіки.

Відповідно до проведених наукових досліджень, багато з яких наводять велику кількість різних економічних класифікацій запасів. Основні, на нашу думку, з них наведені на рисунку 1.1.

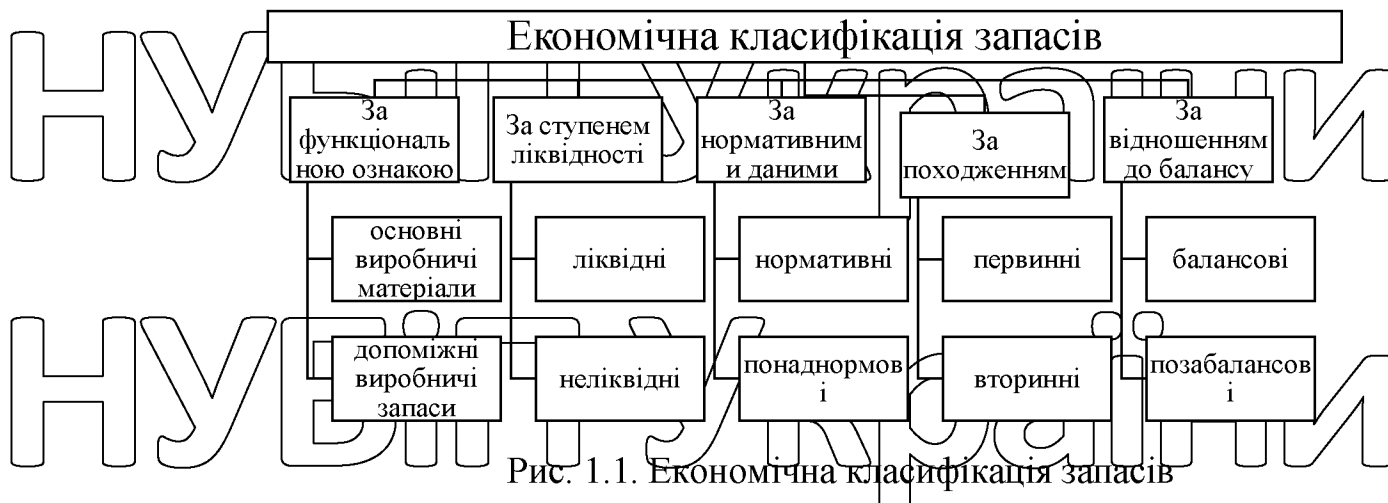


Рис. 1.1. Економічна класифікація запасів

Примітка: створено на основі [6]

Хоча необхідно відмітити, що відповідно до наявної економічної класифікації, є ще і облікова класифікація, яка наведена на рисунку 1.2. Необхідно зазначити, що облікова класифікація для приватних та державних установ різна, тому на рисунку 1.3. наведена обидві класифікації.

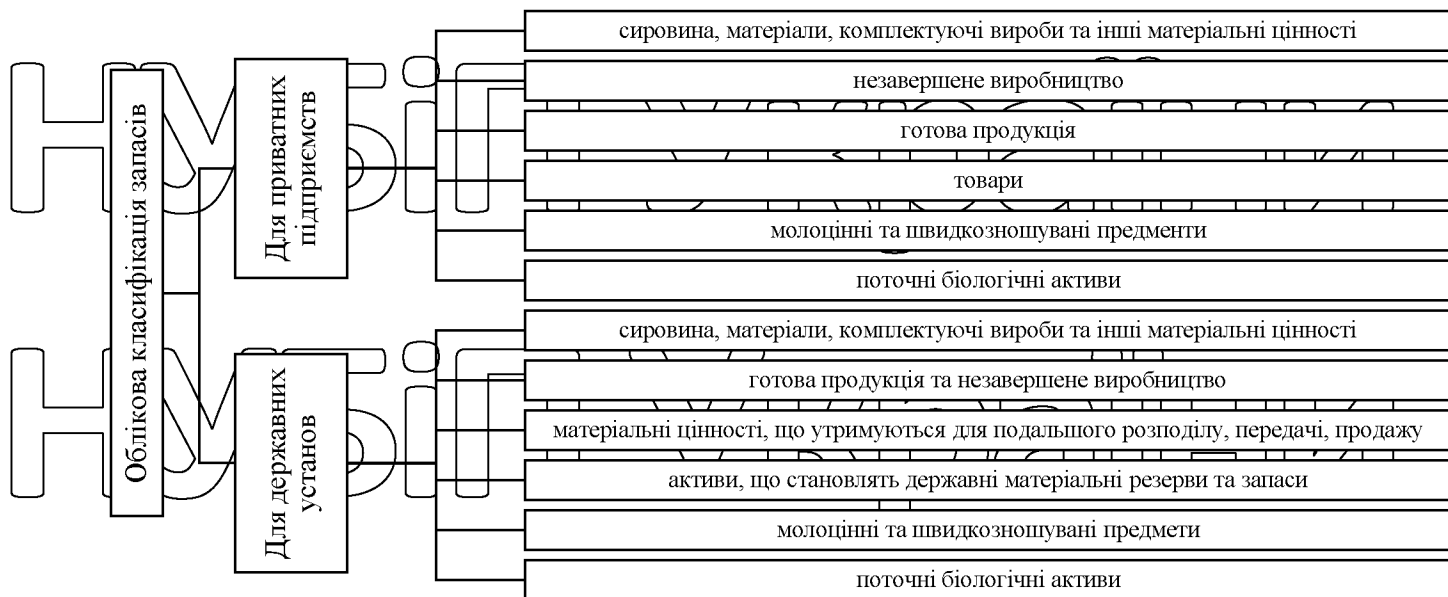


Рис. 1.2. Класифікація запасів для цілей обліку

Примітка: створено на основі [7] та [8]

Також відповідно до національного законодавства [15] всі установи ведуть бухгалтерський облік на основі робочих планів рахунків, що в свою чергу є похідними від затверджених Планів рахунків бухгалтерського обліку. Тому необхідно

розглядати наведену у даних документах класифікацію, оскільки, на нашу думку, вона дає більш повну картину класифікації запасів у вітчизняних підприємствах та організаціях, як приватного, так і державного сектору (рис. 1.3).

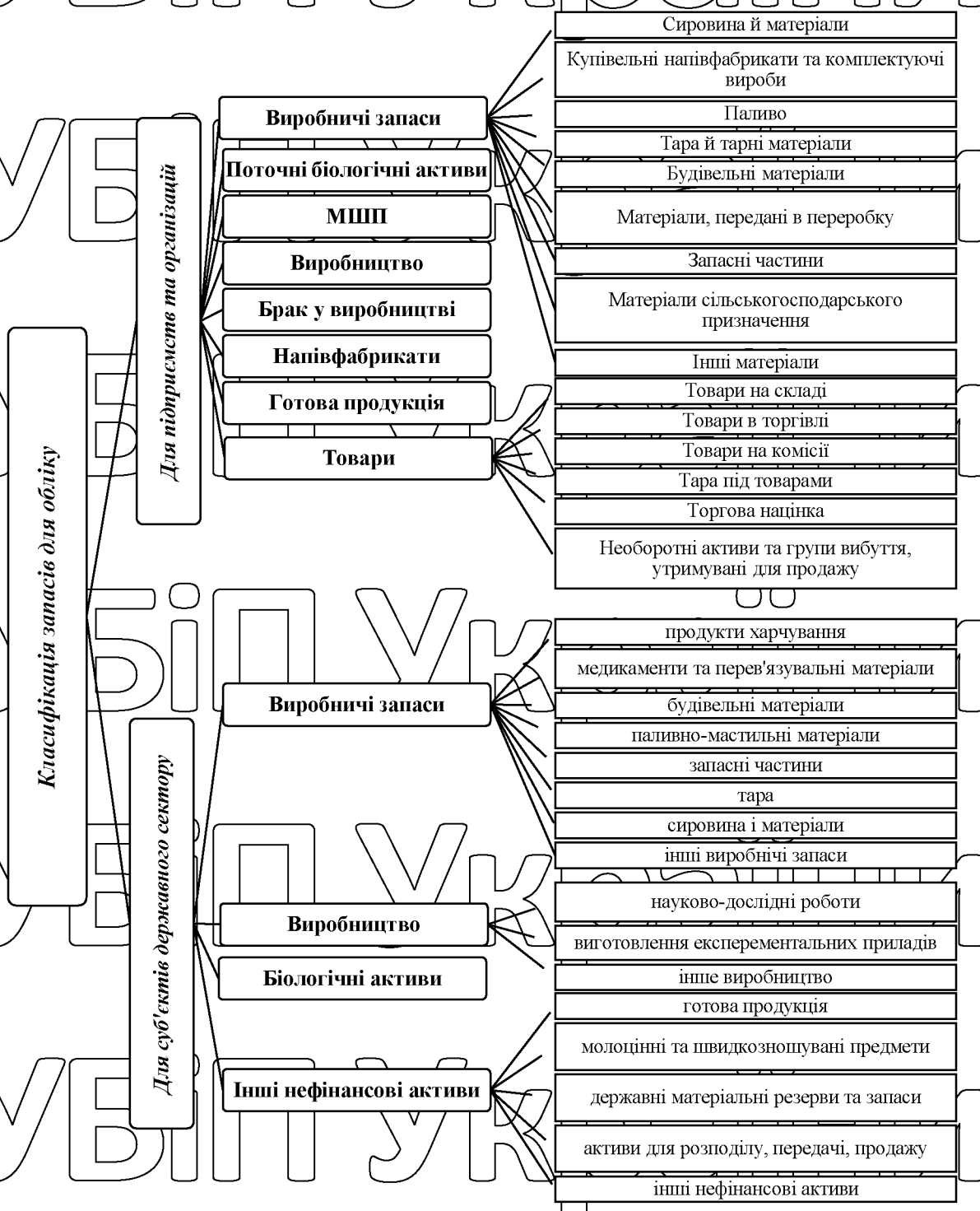


Рис. 1.3. Класифікація запасів відповідно до Плану рахунків

Примітка: створено на основі [9] та [10]

Отже, відповідно до вищенаведеного, необхідно відмітити, що підходів до класифікації запасів є багато, але для цілей обліку є доцільним користуватися класифікацією, що наведена у НПС(С)БО та НПС(С)БОДС, а також відповідних Планах рахунків.

Але відповідно до умов, що ставить перед підприємствами, установами та організаціями цифровізація, то запаси необхідно розділити на такі групи, як наведено на рисунку 1.4.

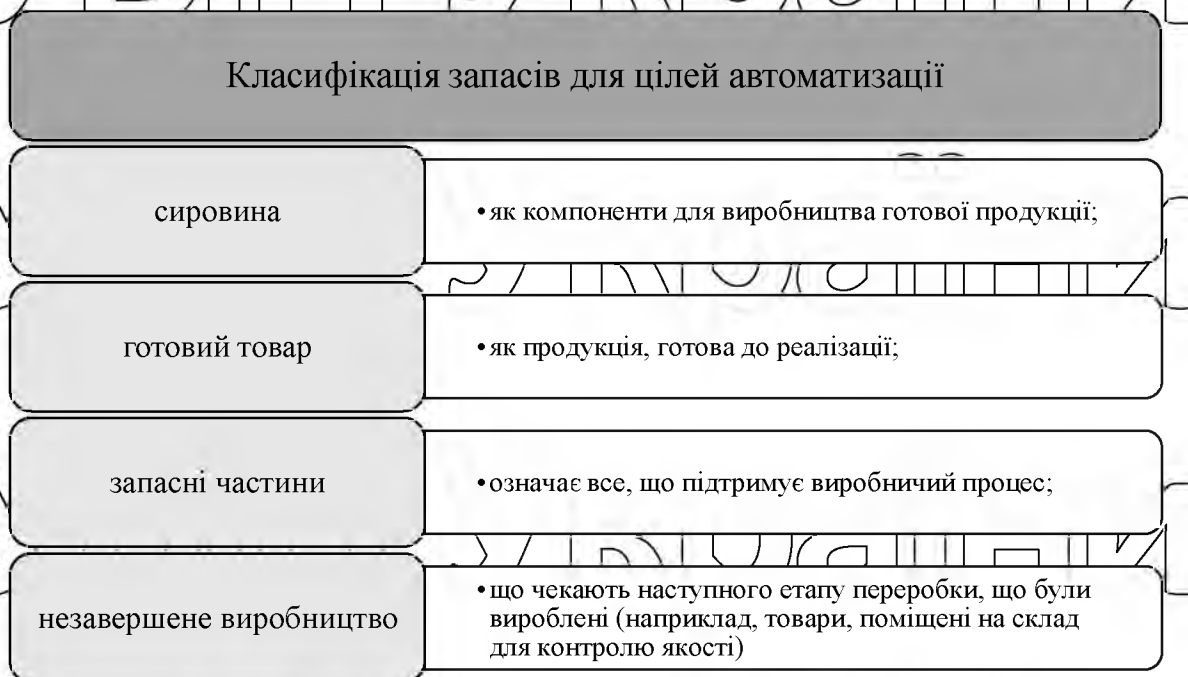


Рис. 1.4. Класифікація запасів в автоматизованій системі

*Примітка: створено на основі [39]*

Необхідно відмітити, що така загальна класифікація для автоматизації процесів із запасами є актуальною та ефективною, як для підприємств приватного сектору економіки, так і для установ бюджетного сектору.

Але необхідно відмітити, що у міжнародній практиці для автоматизації відстежування запасів по установі використовують концепції безстрокових і періодичних систем контролю запасів. Програми постійного контролю оновлюють інформацію про запас у режимі реального часу за допомогою штрих-кодів та



спеціального скануючого обладнання. Періодичні використовують ручний підрахунок предметів і порівняння чисел на початку і в кінці періоду.

Управління запасами є найважливішою складовою будь-якого підприємства, установи чи організації. Це допомагає переконатися, що потрібні запаси доступні в потрібний час і відображаються належним чином. Цифрова трансформація зробила управління запасами більш ефективним, ніж будь-коли раніше.

Зростання цифрової трансформації призвело до більш інтелектуальних систем управління запасами, які можуть використовувати дані з різних джерел для прийняття кращих рішень і прогнозів щодо того, скільки кожного виду запасів потрібно замовити. Такий підхід особливо актуальним у підприємствах та установах бюджетного сектору економіки.

Отже, необхідно виділити основні переваги цифрового управління запасами (рис. 1.5).

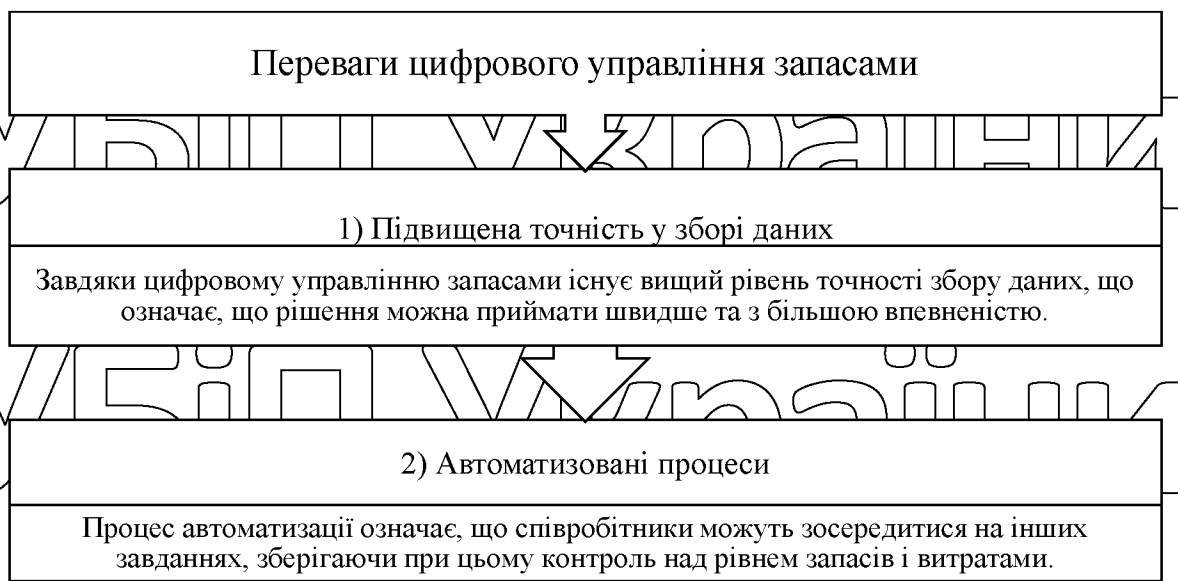


Рис. 1.5. Основні переваги цифрового управління запасами

*Примітка. створено на основі [38]*

Але необхідно зауважити, що на підставі статистичних збірників із сайту Державної служби статистики було розглянуто та проаналізовано активи, власний капітал та зобов'язання підприємств, а саме запаси на підприємствах за видами

економічної діяльності за 2019-2021 роки. Динаміку запасів на підприємствах України за видами економічної діяльності наведено на рисунку 1.6.

### Динаміка запасів за 2019-2021 роки



Рис. 1.6. Динаміка запасів на підприємствах за видами економічної діяльності

Примітка: створено на основі [11]

З рисунку 1.6 видно, що за досліджувані роки запаси підприємств майже усіх видів мали тенденцію до зростання, винятком стали підприємствах таких галузей як: професійна, наукова та технічна діяльність та фінансова та страхова діяльність. На противагу, необхідно сказати, що 2021 році запаси на підприємствах галузі охорони здоров'я та надання соціальної допомоги зросли більше ніж у 2 рази у порівнянні із запаси, що мала дана галузь у 2020 році. Необхідно зазначити, зростання запасів у даному виді діяльності було викликано світовою пандемією Covid-19.

З вищеведеного, можна зробити висновок щодо питання актуальності розроблення та впровадження нової класифікації запасів, яка б увібрала б у себе всі основні значущі елементи наведених вище класифікацій. Але використовувана класифікація запасів для цілей обліку визначатиме, в свою чергу, підходи до оцінки

запасів у діяльності будь-якого підприємства чи організації. Тому виникає необхідність у визначенні та дослідженні питання оцінки запасів в інформаційному середовищі системи менеджменту установи.

## 1.2. Оцінка запасів в інформаційному забезпеченні системи менеджменту установи

Цифровізація навколишнього середовища має на меті внесення змін, як безпосередньо до процесів діяльності установи, так і до питань пов'язаних з її діяльністю. З'являється нові вимоги до подання інформації, особливо в розрізі її форми, обсягу та термінів оприлюднення. Хоча необхідно зауважити, що цифровізація системи бухгалтерського обліку проводиться частинами, але не можна не зауважити, який вплив вона має на всі бухгалтерські процеси. І саме тому на сьогодні виникає потреба постійному контролю запасів, у тому числі і за ефективністю використання.

З вищенаведеного відокремлюється важливе питання оцінки запасів на будь-якому підприємстві в епоху цифрової економіки. Питання оцінки запасів, відповідно до їх життєвого циклу, можна умовно розділити на три такі етапи, які наведені на рисунку 1.7.



Рис. 1.7. Етапи оцінки життєвого циклу запасів

*Примітки. Систематизовано авторкою на основі [15]*

Тож спочатку необхідно розглянути питання оцінки запасів при надходженні. У даному питанні потребує уваги дослідження розбіжностей між процесами надходження запасів на звичайні підприємства та установи державної форми власності.

Отже, у табл. 1.2 наведено оцінка запасів на дату надходження за грошові кошти та її порівняння у приватних підприємствах та установах державного сектору.

Таблиця 1.2

## Оцінка запасів на дату надходження за грошові кошти

Приватні підприємства	Установи державного сектору
Придбання запасів за грошові кошти	
<p>Склад первісної вартості:</p> <p>суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;</p> <p>суми ввізного мита;</p> <p>суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/установі;</p> <p>транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);</p> <p>інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.</p>	<p>Склад первісної вартості:</p> <p>суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;</p> <p>суми ввізного мита;</p> <p>суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам державного сектору;</p> <p>транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);</p> <p>інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.</p>

*Примітка: створено на основі [7] та [8]*

З таблиці 1.2 видно, що надходження за грошові кошти, для підприємств як державного, так і приватного сектору економіки однакові. Тож далі слід розглянути вироблення запасів власними силами (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Виготовлення запасів власними силами	
Приватні підприємства	Установи державного сектору
Виготовлення запасів власними силами	
Виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".	Виробнича собівартість, яка визначається за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі
	Запаси, на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові/марки, бланки цінних паперів тощо, відображаються за первісною вартістю (вартістю їх виготовлення, друкування, чекавання тощо)

Примітка: створено на основі [7] та [8]

Тож з даної таблиці видно, що запаси вироблені власними силами у державній установі є більш регламентовані в бухгалтерському обліку, ніж запаси вироблені у інших суб'єктів господарювання.

Також не можна оминати увагою питання надходження запасів на безоплатній основі. Оцінка запасів при такому надходженні наведена у таблиці 1.8.

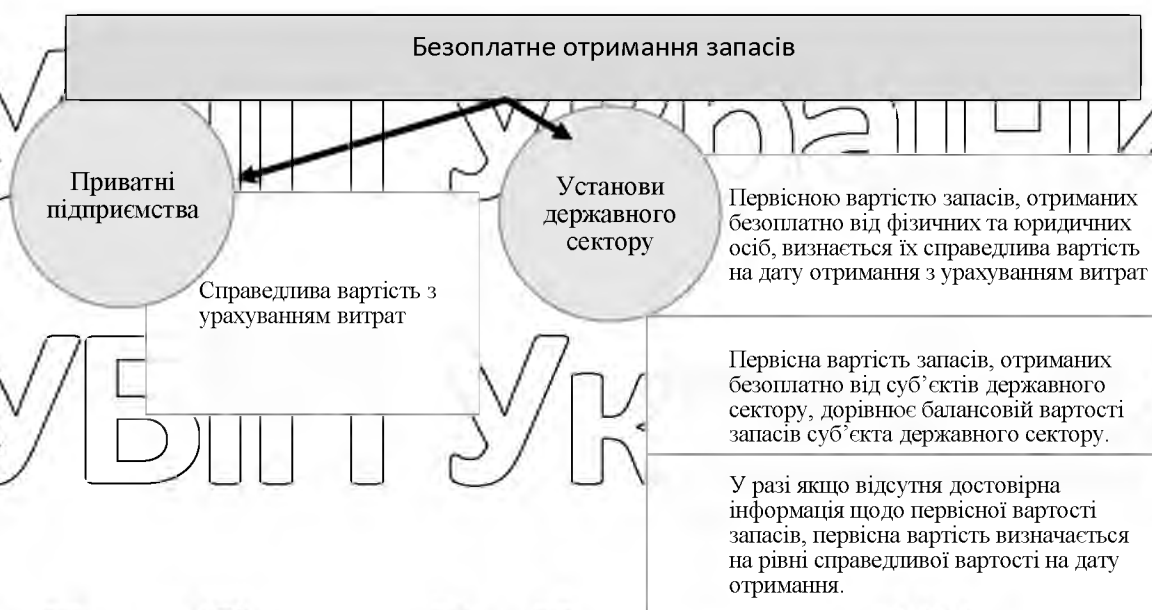


Рис. 1.8. Безоплатне отримання запасів

Примітка: створено на основі [7] та [8]

Отже, можна зазначити, що при оцінці запасів на дату надходження у державних установ є чимало особливостей, які необхідно враховувати. Тому є

доцільним подальший аналіз законодавчих актів, що регулюють питання обліку надходження запасів, зокрема до установ державного сектору.

Далі слід розглянути питання оцінки при вибутті запасів. При вибутті запаси можуть бути оцінені за методами, що представлені на рис. 1.9.

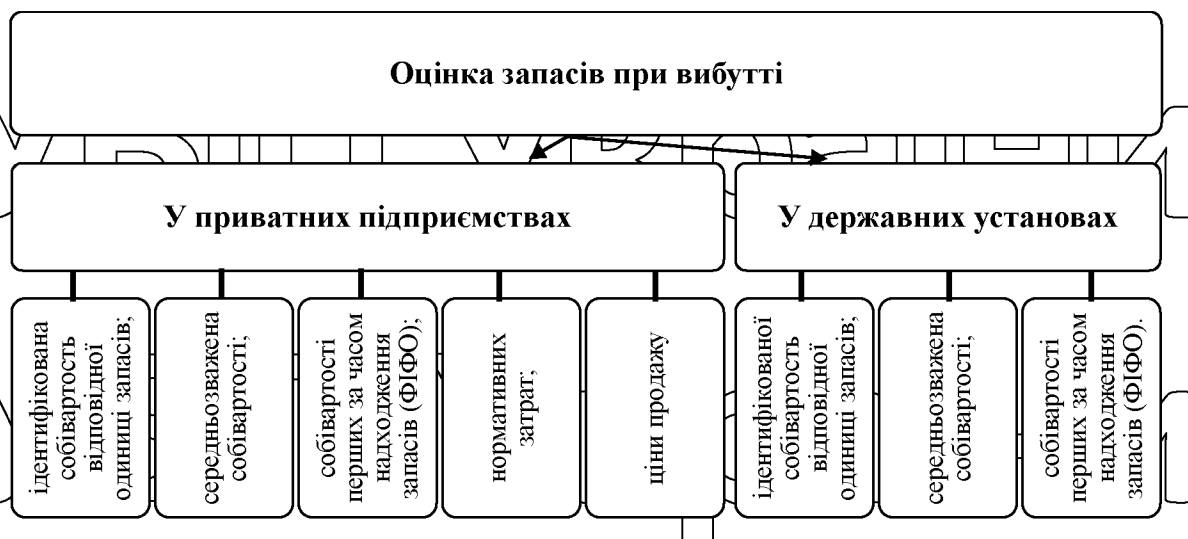


Рис. 1.9. Методи оцінки вибуття запасів

Примітка: створено на основі [7] та [8]

Також, відповідно до НП(С)БОДС 123 [8] є певні особливості при визнанні доходу або визнанні витрат при вибутті запасів. Ці особливості наведені у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

#### Особливості вибуття запасів у державних установах

Канали вибуття запасів	Визначення балансової вартості
1 Запаси продані, розподілені, передані	2 Балансова вартість визначається витратами періоду у якому визнається пов'язаний з ними дохід
Продаж запасів минулих років	Зменшується накопичений фінансовий результат виконання кошторису на балансову вартість таких запасів
Вибуття, передача, розподілення запасів у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної власності	Балансова вартість визнається витратами періоду, без визнання доходу
Часткове списання запасів та втрати запасів	Балансова вартість визнається витратами періоду у якому відбулося списання або виявили втрати.

Примітка: створено на основі [8]

Тож з вище наведеного, можна стверджувати, що процес вибуття запасів на державному підприємстві є більш регламентований, ніж для підприємств приватної форми власності.

Тож, останнім слід розглянути питання оцінки запасів на дату балансу. Тут необхідно зазначити, що як і у приватних підприємствах, так і у суб'єктів державної форми власності, зокрема і у досліджуваному ГУ ДСНС України у м. Києві, запаси на дату балансу оцінюються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Хоча присутня різниця у визначенні чистої вартості реалізації: у державних підприємствах чиста вартість реалізації як очікувана ціна продажу, без вирахування додаткових витрат. На рисунку 1.10 наведено визначення чистої вартості реалізації для приватного підприємства.

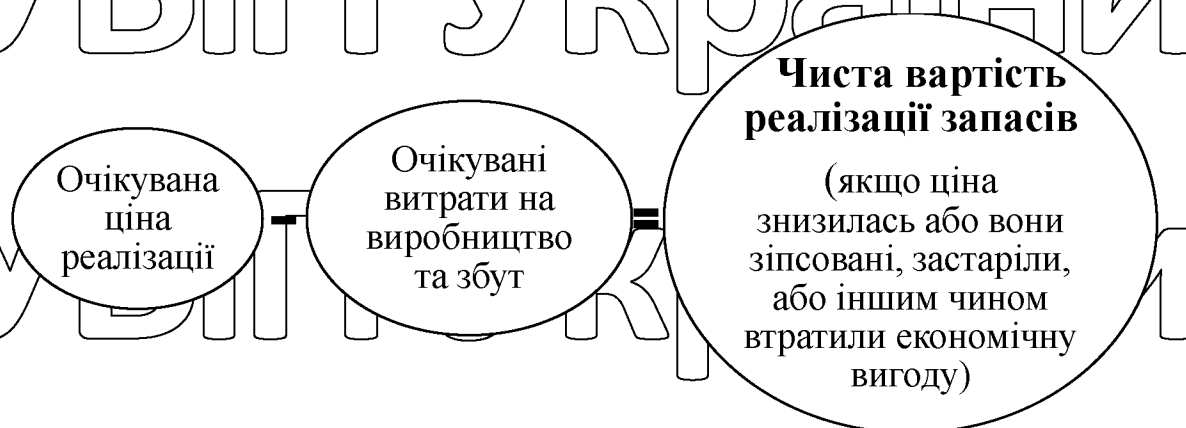


Рис. 1.10. Методика розрахунку чистої вартості реалізації запасів

*Примітка: створено на основі [7]*

Отже, при проведенні оцінки запасів слід бути дуже уважними, оскільки даний процес оцінки є динамічним та непростим. Також не необхідно забувати, що будь-яка оцінка запасів, будь-то при надходженні, вибутті чи на дату балансу є законодавчо регламентованою. Отже, надалі виникає питання оцінки та порівняння національних та міжнародних положень обліку запасів у державному секторі.

### 1.3. Оцінка міжнародних стандартів в умовах національної практики обліку запасів

На сьогоднішній день в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як у приватному секторі економіки, так і у державному. В Україні спочатку була прийнята Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, яка стимулювала прийняття в повному обсязі Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, застосування яких передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Бюджетним кодексом України. До того ж, затверджено плани рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який є більш деталізованим та функціонально легшим, а також були затверджені форми фінансової звітності та порядок їх заповнення.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору базуються переважно на аналогічних міжнародних стандартах для приватних підприємств. В Україні для державного сектору прийнято 20 національних стандартів бухгалтерського обліку на відміну від 43 міжнародних.

Отже, для початку є доцільним порівняти дефініції «запаси», що надані у міжнародних та національних положеннях. Дане порівняння наведено на таблиці 1.4.

Отже, за вищенаведеним матеріалом, можна стверджувати, що запаси відповідно МСБОДС 12 є більш подібними до визначення запасів, що наведене у Міжнародному стандарті фінансової звітності 2 «Запаси», хоча має і подібні риси із визначенням наведеним у НП(С)БОДС 123.



Таблиця 1.4

Порівняння визначення запасів за НП(С)БОДС та МСБОДС

НП(С)БОДС 123	МСБОДС 12
утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;	у вигляді основних або допоміжних матеріалів, які будуть споживатися у виробничому процесі;
перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання;	у вигляді основних або допоміжних матеріалів, які будуть спожиті або розподілені при наданні послуг;
перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору	утримуються для продажу або розповсюдження у звичайному процесі операцій; або перебувають у процесі виробництва для продажу або розповсюдження.

*Примітка: створено на основі [8] та [11]*

Необхідно також звернути увагу та порівняти класифікацію запасів відповідно до МСБОДС та НП(С)БОДС (рис.1.11). Тож з рисунка видно, що класифікація запасів відповідно до МСБОДС є більш широкою та розгорнутою, коли на противагу, у національних стандартах запаси згруповані великими групами.

Далі є доцільним розглянути питання оцінки запасів на дату придбання відповідно до міжнародних стандартів. Тут треба зазначити, що всі запаси, надходять до державної установи й оцінюються за фактичною собівартістю. Дана собівартість включає в себе всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан [11].

Якщо розглядати питання про витрати на придбання, то відповідно до МСБОДС дані витрати дуже схожі на витрати відповідно до НП(С)БОДС на придбання. Хоча є відмінність у національних положеннях не вказано, що робити зі знижками, що були надані при покупці.

Необхідно також звернути увагу на вартість сільськогосподарської продукції, зібраної з біологічних активів. Відповідно до МСБОДС 27 запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку суб'єкт господарювання отримав зі своїх

біологічних активів, повинні вимірюватися при первісному визнанні за їх справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж у місці збору врожаю [11]. Також необхідно сказати, що відповідно до НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» [66] первісна вартість біологічних активів визначається аналогічно.

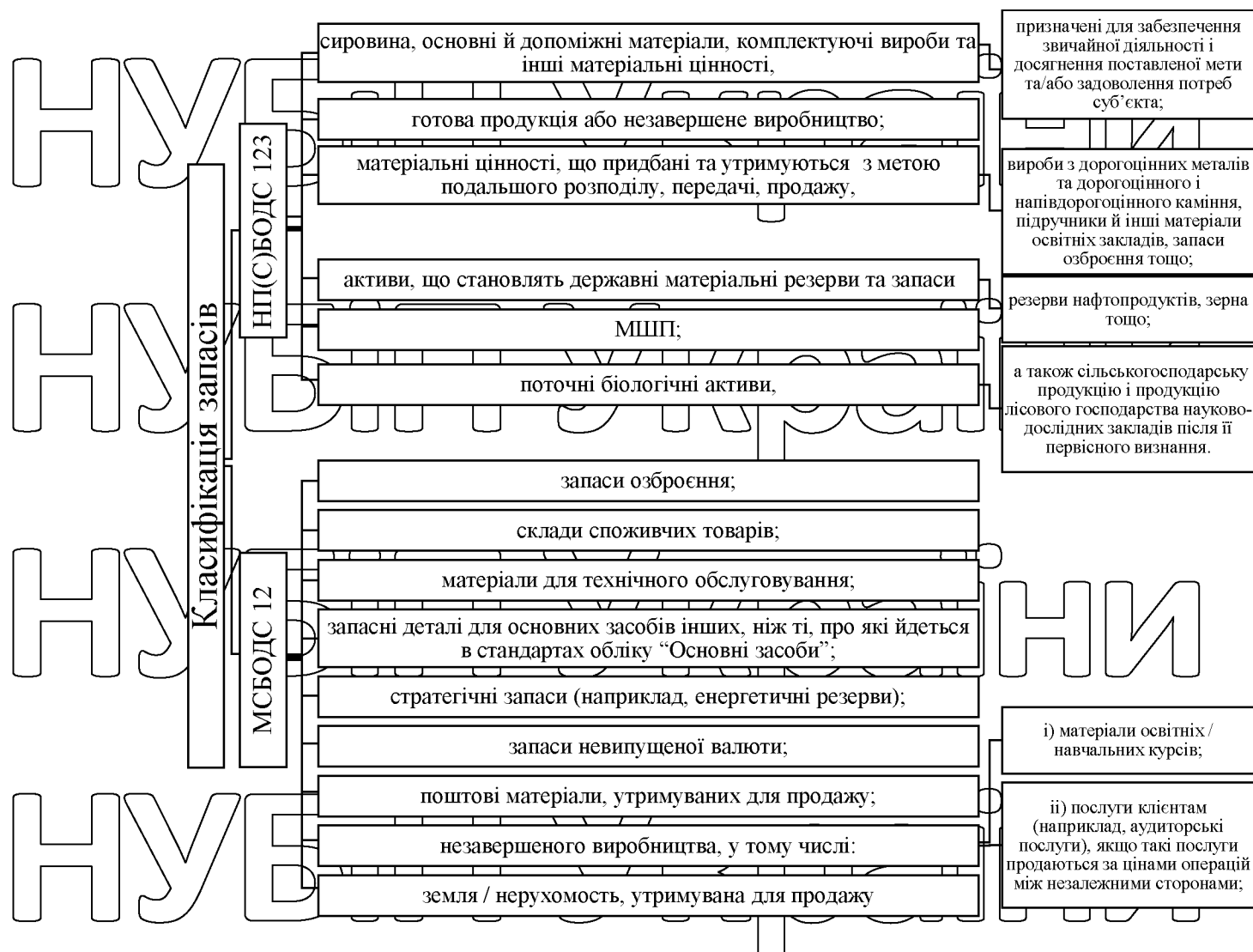


Рис. 1.11. Класифікація запасів відповідно до національних та міжнародних стандартів

Примітка: створено на основі [8] та [11]

Питання чистої вартості реалізації у МСБОДС є більш розкритим з усіма можливими особливостями, щодо використання такої оцінки. Дані особливості наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

## Особливості використання чистої вартості реалізації (ЧВР)

Умови використання ЧВР	Розрахунок ЧВР	Примітки
При зростанні очікуваних витрат завершення виробництва та/або реалізації	Списується за чистою вартістю реалізації	Основна думка – балансова вартість не перевищує суму майбутніх економічних вигод або потенціалу корисні
Певна кількість запасів утримувана для виконання контрактних зобов'язань	Чиста вартість реалізації базується на ціні контракту	При надлишку даних запасів, ЧВР базується на загальних цінах реалізації
При падінні цін на сировину для готової продукції, що призведе до того, що собівартість буде більшою за ЧВР	Сировину частково списують до чистої вартості реалізації	Відновлювана собівартість сировини буде найкращим розрахунком ЧВР

Примітка: створено на основі [11]

Якщо ж звернути увагу на інформацію, що має бути розкрита у фінансовій звітності, то є певні розбіжності між національними та міжнародними стандартами. До таких розбіжностей можна віднести:

- обов'язковість надання суми будь-якого скасування будь-якого запису, яка визнається у звіті про фінансові результати за період;
- надання роз'яснень щодо обставини або події, що призвели до скасування списання запасів.

Дані питання не висвітлені у національних положеннях, хоча вони також є досить важливими для повноцінної картини руху запасів у державній установі.

Тож, підсумовуючи вище наведене, необхідно зазначити, що національні положення мають досить багато спільних рис з міжнародними, хоча є не менше відмінностей. До таких відмінностей належить більш широка класифікація запасів, більше випадків використання чистої вартості реалізації та більша кількість інформації, що має бути наведена у фінансовій звітності.

## Висновки до розділу 1

Результати проведеного нами аналізу наукових праць дають можливість стверджувати про неоднозначність існуючих підходів до трактування економічної категорії «запаси». Це зумовлює необхідність поглиблення їх сутності з наступним уточненням визначення. Розгляд змістовних характеристик запасів у контексті їх використання в умовах цифрової економіки дає можливість запропонувати визначення їх сутності, як активів, придбаних (створених) суб'єктом господарювання з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг та/або в процесі управління діяльністю та які утримуються для такого споживання або перебувають у процесі виробництва, виконання робіт, надання послуг.

Важливим є чітка класифікація запасів, здійснена з урахуванням специфіки провадження діяльності підприємств, установ та організацій. Дослідження існуючих класифікаційних ознак запасів свідчить про їх громіздкість та недостатню аналітичність, що є важливим в умовах цифровізації.

Різноманітність запасів, в свою чергу, викликає цілий ряд особливостей при їх обліку, а відтак, і аудиту. Тому і в приватному, і державному секторах, необхідно мати чітку систему обліку надходження запасів, їх використання у виробництві, виконанні робіт, наданні послуг або на інші потреби підприємства в цілому, а також при відображенні усіх запасів у фінансовій звітності. Але необхідно не забувати, що будь-яка оцінка запасів (при їх надходженні, вибутті чи на дату балансу) є законодавчо регламентованою, особливо для підприємств державного сектору економіки.

Також, необхідно пам'ятати, про те, що відповідно до викликів цифровізації, йде динамічна зміна методів оцінки наявності та руху запасів у середовищі підприємства, установи чи організації. Окрему увагу необхідним приділити питання концепції контролю запасів в установі. Так, до прикладу, для бюджетної установи, на

нашу думку, для управління запасами найефективніше використовувати програми постійного контролю, що оновлюють інформацію про запаси у режимі реального часу.

Так, як процеси глобалізації має тенденцію пришвидшуватися, то з часом зникне необхідність пояснювати відмінності національних та міжнародних стандартів

обліку. На сьогодні у Україні вже є розроблені стандарти обліку в державному секторі, що так само, як і НП(С)БО спирається на відповідні міжнародні стандарти.

Тож лише питання часу щодо повної трансформації фінансової звітності, як приватних, так і державних компаній, до формату міжнародних стандартів.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

## РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ЗАПАСІВ В УМОВАХ  
ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ2.1. Організаційно-економічна характеристика Головного управління  
Державної служби з надзвичайних ситуацій України у м. Києві

Головне управління державної служби України з надзвичайних ситуацій (надалі – ГУ ДСНС України у м. Києві) є територіальним органом Державної служби України з надзвичайних ситуацій (надалі – ДСНС), а також уповноваженим на забезпечення реалізації державної політики у сферах цивільного захисту, захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій та запобігання їх виникненню, ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, рятувальної справи, гасіння пожеж, пожежної та техногенної безпеки, діяльності аварійно-рятувальних служб.

Необхідно зазначити, що ГУ ДСНС України в м. Києві підпорядковується ДСНС. ГУ ДСНС України в м. Києві у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами президента України, постановами Верховної Ради та іншими нормативно-правовими актами, що регулюють їх діяльність, а також Положенням про Головне управління Державної служби України з Надзвичайних ситуацій в м. Києві.

До основних завдань ГУ ДСНС України у м. Києві відносяться завдання наведені на рисунку 2.1.

Також необхідно зауважити, що ГУ ДСНС України в м. Києві забезпечує у межах повноважень виконання завдань з мобілізаційної підготовки та мобілізації, здійснює планування заходів державного нагляду у сфері пожежної та техногенної безпеки, а також забезпечує здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням.

### Основні завдання діяльності

реалізація державної політики у сфері цивільного захисту, захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій, запобігання їх виникненню, ліквідації наслідків, рятувальної справи, гасіння пожеж, пожежної та техногенної безпеки, діяльності аварійно-рятувальних служб;	здійснення державного нагляду та контролю за додержанням і виконанням вимог законодавства у сфері цивільного захисту, пожежної та техногенної безпеки, діяльності аварійно-рятувальних служб;	внесення на розгляд ДСНС пропозицій щодо забезпечення формування та реалізації державної політики у визначених сферах;	реалізація в межах повноважень, передбачених законом, державної політики у сфері волонтерської діяльності.
--	---	--	--

Рис. 2.1. Основні завдання ГУ ДСНС України у м. Києві

Примітка: створено на основі [40]

ГУ ДСНС України в м. Києві з метою організації своєї діяльності має право проводити дії, які наведені на рисунку 2.2.



Рис. 2.2. Права при здійсненні діяльності ГУ ДСНС України у м. Києві

Примітка: сформовано авторкою на основі [40]

ГУ ДСНС України в м. Києві утримується за рахунок коштів державного бюджету, інших джерел, не заборонених законом. Форма власності Головного управління – державна. Структура ГУ ДСНС України в м. Києві затверджується головою ДСНС за погодженням з Міністром внутрішніх справ України. Штатний розпис та кошторис Головного управління затверджує голова ДСНС. На рисунку 2.3 наведена структура установи.

Діюча структура  
Головного управління ДСНС України у м. Києві

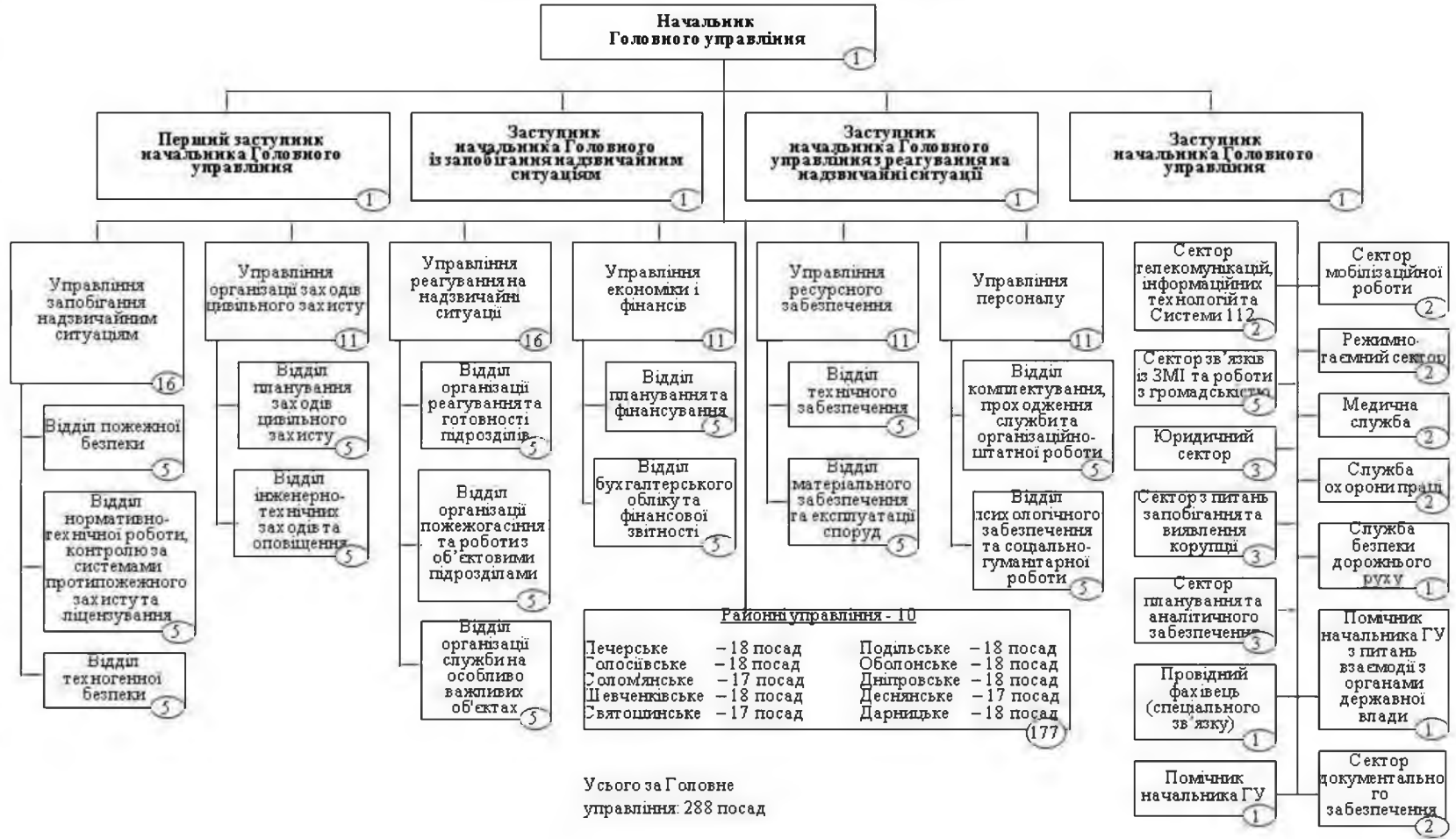


Рис. 2.3. Структура ГУ ДСНС України у м. Києві

Примітки. Джерело сайт ГУ ДСНС України у м. Києві



ГУ ДСНС України в м. Києві є юридичною особою публічного права має самостійний баланс, рахунки в установах Державної казначейської служби України, печатку із зображенням Державного Герба України і своїм найменуванням.

При економічному аналізі ГУ ДСНС України в м. Києві за досліджуваний період, необхідно зосередити увагу, перш за все на аналізі його фінансового стану.

Аналіз фінансового стану ефективніше всього почати з загальної оцінки за статтями балансу. Тож для цього необхідно згрупувати однорідних статей балансу у агрегований баланс (табл. 2.1). Даний агрегований баланс складений на основі основних звітних форм ГУ ДСНС України в м. Києві за 2019-2021 роки (дод. Б).

Таблиця 2.1

## Агрегований баланс Головного управління за 2018-2021 роки

АКТИВ	2019	2020	2021	ПАСИВ	2019	2020	2021
<b>I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>				<b>I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ</b>			
Основні засоби:	259,869,188	333,999,826	440,224,505	Внесений капітал	428,053,684	518,278,446	653,192,186
Незавершені капітальні інвестиції	66,282,693	9,223,568	30,040,671	Фінансовий результат	(130,804,117)	(132,985,553)	(167,346,513)
Запаси	12,656,307	16,397,200	25,360,979	Цільове фінансування	61,258,956	5,249,189	29,405,675
<b>Усього за розділом I</b>	<b>338,808,188</b>	<b>359,620,594</b>	<b>495,626,155</b>	<b>Усього за розділом I</b>	<b>358,508,523</b>	<b>390,542,082</b>	<b>515,651,348</b>
<b>II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>				<b>II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ</b>			
Поточна дебіторська заборгованість	11,119,341	11,134,741	12,994,433	Поточні зобов'язання:	5,803,756	7,646,875	14,312,024
Грошові кошти та їх еквіваленти	14,394,601	27,452,974	21,410,733	<b>Усього за розділом II</b>	<b>5,803,756</b>	<b>7,646,875</b>	<b>14,312,024</b>
<b>Усього за розділом II</b>	<b>25,513,942</b>	<b>38,587,715</b>	<b>34,405,166</b>	<b>III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ</b>	-	-	-
<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>	<b>9,588</b>	-	-	<b>IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>	<b>19,439</b>	<b>19,352</b>	<b>67,949</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>364,331,718</b>	<b>398,208,309</b>	<b>530,031,321</b>	<b>БАЛАНС</b>	<b>364,331,718</b>	<b>398,208,309</b>	<b>530,031,321</b>

Примітка: складено авторською на основі звітності ГУ

ДСНС України у м. Києві (дод. Б)

За допомогою агрегованого балансу можна виділити такі особливості Головного управління:

– нефінансові активи ГУ ДСНС України в м. Києві складаються із основних засобів, незавершених капітальних інвестицій та запасів. Всі ці складові нефінансових активів мають тенденцію до зростання за досліджуваний період;

– фінансові активи ГУ ДСНС України в м. Києві складаються з поточної дебіторської заборгованості та грошових коштів та їх еквівалентів. Необхідно зазначити, що за досліджуваний період поточна дебіторська заборгованість за досліджуваний період мала тенденцію до зростання з трохи більше 11 млн на у 2019

році до майже 13 млн на кінець 2021 року. Але загалом за досліджуваний період фінансові активи мали тенденцію коливатися: у період 2019-2020 роки зросли на 13,058,373 грн, а у період 2020-2021 – зменшилися на 6,042,241 грн;

– витрати майбутніх періодів були наявні лише у 2019 році, далі їх не було;

– власний капітал та фінансовий результат складаються з внесеного капіталу, фінансового результату та цільового фінансування. Внесений капітал за досліджуваний період мав тенденцію до зростання, а цільове фінансування, навпаки, зменшуватися. Фінансовий результат за досліджуваний період показує збиток, а також його постійне збільшення, так у 2020 збиток зріс на 2 181 436 грн у порівнянні з 2019 роком, а 2021 – на 34 360 960 грн у порівнянні з попереднім роком;

– зобов'язання ГУ ДСНС України в м. Києві складаються з поточних зобов'язань та мають тенденцію до зростання за досліджуваний період,

– забезпечень у ГУ ДСНС України в м. Києві за досліджуваний період не було;

– доходи майбутніх періодів у період з 2019 по 2020 рік зменшилися на 87 грн, а у 2021 році зросли на 48 597 грн у порівнянні з попереднім 2020 роком.

Наступним при проведенні економічного аналізу є питання щодо ліквідності та платоспроможності підприємства, установи чи організації. Тож далі у таблиці 2.2

наведено оцінку ліквідності для ГУ ДСНС України в м. Києві у період з 2019 року по 2021 рік.

Таблиця 2.2

## Оцінка ліквідності активів ГУ ДСНС України у м. Києві

Показники	Нормативне значення	Роки		
		2019	2020	2021
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,20-0,35	2,48	3,59	1,01
2. Коефіцієнт швидкої (критичної оцінки) ліквідності (проміжний, уточнений)	1-2	4,40	5,05	1,91
3. Коефіцієнт поточної ліквідності (загальний коефіцієнт покриття)	>2	6,58	7,19	3,69
4. Співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості	1	1,92	1,46	0,91

*Примітка:* розраховано авторською на основі звітності ГУ ДСНС України у м. Києві (оод. Б)

Отже, з даних таблиці 2.2 видно, що у період 2019 та 2020 років показники ліквідності мали тенденцію до зростання та перевалювання над нормативним значення, що означає, що ГУ ДСНС України в м. Києві було незалежним від зовнішніх фінансових джерел. У 2021 році ситуація дещо погіршилася, але показники все одно перевалюють над пороговим значенням, що означає незалежність фінансування.

Окремо необхідно розглянути питання співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей. Відповідно до проведених розрахунків (див. табл. 2.2), видно, що дане співвідношення за досліджуваний період мало тенденцію до зменшення та навіть у 2021 році стало менше за порогове значення, що відображає малу частину того, що ГУ ДСНС України в м. Києві у 2021 році у разі фарс-мажорних обставин із власних коштів зможе покрити лише 91% своїх зобов'язань.

Також, необхідно зауважити, що як дебіторська заборгованість, так і кредиторська заборгованість, що є у ГУ ДСНС України в м. Києві, має строк погашення, який становить до 12 місяців.

Важливим, враховуючи мету і завдання магістерського дослідження є питання висвітлення запасів Головного управління за період 2019-2021 року. Динаміка нефінансових активів, у тому числі запасів, наведена на рисунку 2.2..



Рис. 2.4. Динаміка нефінансових активів Головного управління за 2019-2020 роки

*Примітка: складено авторкою на основі даних дод. Б*

У період з 2019 по 2021 роки балансова вартість запасів Головного управління у структурі загального балансу мала тенденцію до зростання: з 3,47% у 2019 році до 4,78% у 2021 році.

На рисунку 2.3 наведено динаміку структури запасів за період 2019-2021 років, що наявна у ГУ ДСНС України у м. Києві

Отже, з рисунку видно, що кількість медикаментів та перев'язувальні матеріали у 2020 році мали тенденцію досить суттєво зрости, та зайняли більше 5% у загальній структурі запасів за попередній.

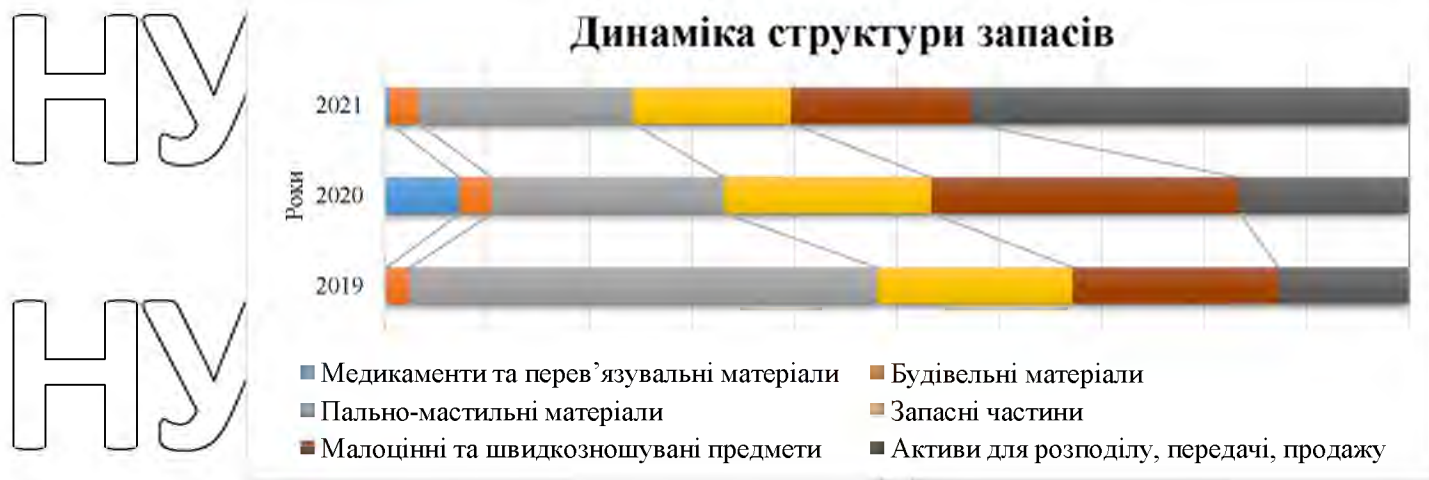


Рис. 2.3 . Динаміка структури запасів Головного управління за 2019-2020 роки

*Примітка.* складено авторською на основі даних дод. Б

Також, необхідно звернути увагу на протилежний ефект у пально-мастильних матеріалах. Їх питома вага у структурі запасів мала тенденцію до скорочення у зазначений період з 45% у 2019 році до 20% у 2021 році.

Також, не можна оминати увагою активи для розподілу, передачі, продажу, оскільки саме у 2021 році їх питома вага у складі запасів склала трохи більше 40%, що насправді для Головного управління є не досить гарним показником. Це може бути викликано тим, що, до прикладу, у 2019 році на потреби установи було використано 85% запасів, а 2021 році – лише 15%

Отже, з вищеведеного можна зробити висновок, що ГУ ДСНС України в м. Києві є бюджетною установою, основною діяльністю якої є забезпечення цивільного захисту, захисту від надзвичайних ситуацій та їх наслідків. Відповідно до економічного аналізу, за 2019-2021 роки активи ГУ ДСНС України в м. Києві, особливо нефінансові активи, мали тенденцію до зростання. На противагу необхідно відмітити збільшення збитку, як результату фінансової діяльності.

Також необхідно зауважити, що за досліджуваний період зросла частка запасів у загальній сумі нефінансових активів ГУ ДСНС України в м. Києві.

Тому відповідно до завдань магістерського дослідження потребують дослідження питання організації обліку запасів, зокрема, щодо формування облікової політики та її ролі в інформаційному просторі ГУ ДСНС України у м. Києві.

## 2.2. Облікова політика запасів та її роль у інформаційному просторі установи

Під час своєї роботи керівництво будь-якого суб'єкта господарювання намагається оптимізувати використання оборотних активів, зокрема запасів. Оскільки запаси беруть участь у всіх процесах діяльності підприємства, то актуальним є визначення підходів до формування облікової політики щодо операцій із запасами.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [15]. Оскільки законодавчою базою не передбачено єдиної методології формування облікової політики, то кожен суб'єкт господарювання має право створювати її самостійно, враховуючи специфіку своєї діяльності, а також зовнішні та внутрішні фактори, які є невід'ємною частиною системи управління підприємства й, по суті, створюють його внутрішнє середовище.

Хоча необхідно зазначити, що при формуванні облікової політики у ГУ ДСНС України у м. Києві використовується на дещо інше нормативне забезпечення, ніж при формуванні облікової політики звичайним підприємством. Тож у таблиці 2.3 наведено нормативно-правове забезпечення формування облікової політики.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» облікова політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання та

подання фінансової звітності» [14]. Тож всі основні підходи до облікового процесу зазначені у Положенні про облікову політику.

Таблиця 2.3

### Нормативно-правове забезпечення формування облікової політики

ГУ ДСНС України у м. Києві

Джерела	Використовувані положення
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [15].	Самостійно створює та затверджує облікову політику, а також інформація яка має бути розкрита про облікову політику у Примітках
НПСБОДС 101 [14].	Повний комплект фінансової звітності, а також інформація щодо облікової політики, яка має бути розшифрована у ф. 5дс Примітки
НПСБОДС 125 [16].	Зміни в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок
Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 [17].	Преш за все зазначає необхідні для визначення статті (одиниця аналітичного обліку запасів, методи оцінки вибуття запасів, облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат, строки корисного використання необоротних активів, тощо) також зазначаються приклади принципів, методів та процедур щодо ведення бухгалтерського обліку. А також наводяться зміни в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок.

*Примітки: систематизовано авторкою на основі [14], [15], [16], та [17].*

У даному Положенні визначаються методи оцінки, обліку, процедури та порядок організації бухгалтерського обліку. Також, необхідно зазначити, що все, що не було зазначено, відображається у відповідності до НП(С)БОДС та деяких рекомендацій, розроблених МВС України в установленому порядку.

Фінансова звітність ГУ ДСНС України у м. Києві формується з дотриманням принципів, наведених на рис. 2.3. Валютою звітності є грошова одиниця України – гривня. Також необхідно зауважити, що фінансова звітність складається у гривнях, а бюджетна – у гривнях з копійками.

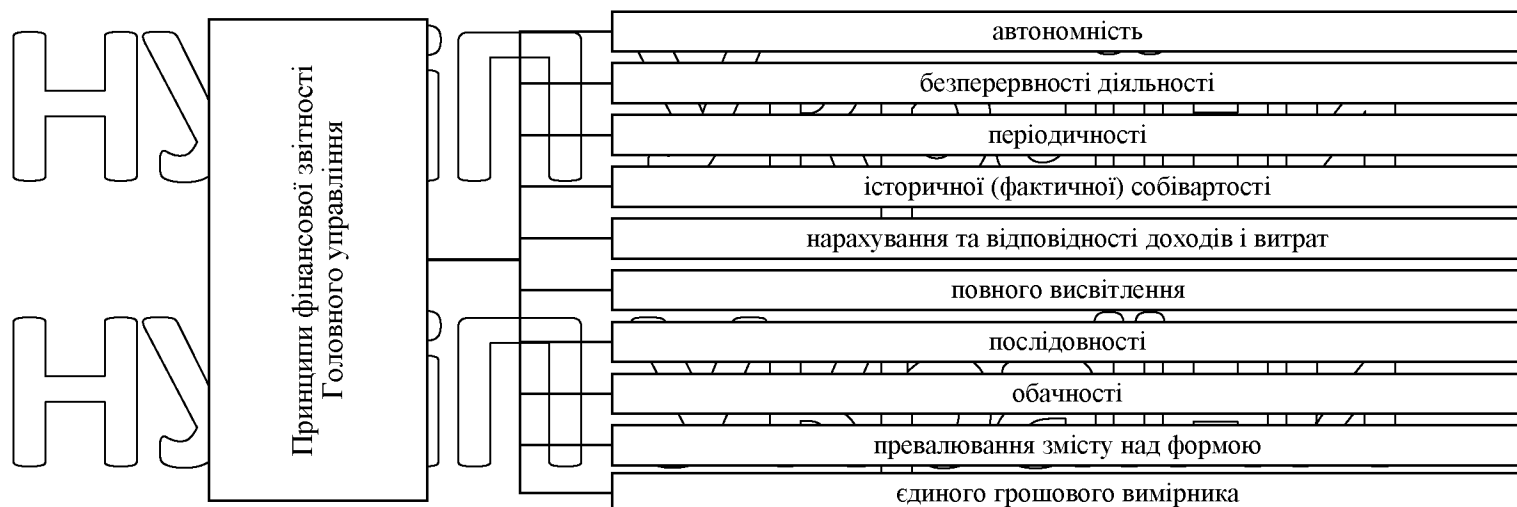


Рис. 2.3. Принципи фінансової звітності, використовувані при формуванні облікової політики ГУ ДСНС України у м. Києві

Примітка: побудовано авторкою на основі власних спостережень та даних дод. А

Надалі необхідно проаналізувати, основні аспекти, що зазначені в Положенні про облікову політику ГУ ДСНС України у м. Києві. Дана характеристика наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

### Характеристика облікової політики

№ з/п	Елемент облікової політики	Коментар	Рекомендації
1	Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними нематеріальними активами	Зазначено. Вважати необоротні активи зі строком корисного використання (експлуатації) понад один рік вартістю менше 20 000 грн. (без урахування ПДВ) є основними засобами. Все інше – інші необоротні матеріальні активи	-
2	Порядок визначення порогу суттєвості для проведення інвентаризації	Зазначено. Порогом суттєвості для проведення переоцінки – 10%-му відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.	-



Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
3	Методи нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів	Зазначено. Амортизацію основних засобів та нематеріальних активів нараховувати, застосовуючи прямолінійний метод. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується у розмірі 50% при введенні їх в експлуатацію, та 50% у місяці вилучення з активів.	-
4	Способи обліку готової продукції	У Положенні про облікову політику не визначено, що можна пояснити відсутністю на балансі підприємства даного виду активів	-
5	Способи обліку незавершеного виробництва	У Положенні про облікову політику не визначено, що можна пояснити відсутністю на балансі підприємства даного виду активів	-
6	Способи обліку транспортно-заготівельних витрат	<b>Зазначено. До витрат первісної вартості запасів при достовірно визначеній сумі таких витрат. Якщо неможливо достовірно визначити, то на окремому субрахунку. В кінці місяця пропорційно розподіляються на суму запасів, що вибули за звітний місяць</b>	-
7	Методи оцінки вибуття запасів	<b>Зазначено. Лікарські засоби, продукти харчування, паливно-мастильні матеріали – метод ФІФО, всі інші – за ідентифікованою собівартістю</b>	-
8	Методи нарахування резерву	У Положенні про облікову політику не визначено	-
9	Способи нарахування резерву на оплату відпусток	У Положенні про облікову політику не визначено	Не доцільно, оскільки затверджуються кошторисом на відповідний рік
10	Способи нарахування резерву на виконання гарантійних зобов'язань	У Положенні про облікову політику не визначено, враховуючи відсутність у підприємства гарантійних зобов'язань	-
11	Способи оцінки активів та зобов'язань операцій пов'язаних сторін	У Положенні про облікову політику не визначено, враховуючи відсутність у підприємства операцій з пов'язаними сторонами	-

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
12	Способи оцінки активів та зобов'язань операцій пов'язаних сторін	У Положенні про облікову політику не визначено, враховуючи відсутність у підприємства операцій з пов'язаними сторонами	-
13	Методи оцінки ступеню завершення операцій з надання послуг	Зазначено. Дохід визнається при ступені завершеності 100% на дату балансу	-
14	Порядок обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань	У Положенні про облікову політику не визначено, оскільки підприємство.	-
15	Порядок визначення статей калькуляції виробничої собівартості продукції (послуг)	У Положенні про облікову політику не визначено через відсутність процесу виробництва на підприємстві	-
16	Порядок розподілу загальновиробничих витрат	У Положенні про облікову політику не визначено через відсутність процесу виробництва на підприємстві	-

*Примітка: систематизовано авторкою на основі даних до. А та власних спостережень*

Запаси є невід'ємною частиною будь-якого підприємства, установи чи організації. Тому завжди виникає питання правильного обліку, аналізу та контролю надходження, наявності та використання запасів на будь-якому підприємстві, а особливо у державній установі.

Необхідно перш за все зазначити, що одиницею обліку запасів, відповідно до облікової політики ГУ ДСНС України у м. Києві, є їх найменування чи однорідна група. При аналітичному обліку одиницею обліку є найменування, номенклатурний номер, матеріально-відповідальна особа, а також кількісні та сумарні виміри.

Запаси при вибутті обліковуються за методом ідентифікованої собівартості, окрім лікарських засобів, продуктів харчування та паливно-мастильних матеріалів – вони обліковуються за методом перших за часом надходження запасів (FIFO).

Окремо висвітлено питання внутрішньовідомчої передачі запасів, тож при такій передачі проводиться зміна сторони зобов'язання на підставі первинних документів.

Більшість матеріалів у ГУ ДСНС України у м. Києві, що отримані внаслідок списання основних засобів оприбутковуються на рахунках бухгалтерського обліку запасів. При цьому непридатні для використання вузли, деталі, матеріали тощо оприбутковуються як вторинна сировина та відображаються на рахунках, ураховуючи мету подальшого призначення. Також, матеріали, що залишилися після ліквідації та розбирання та придатні для ремонту та інших потреб ГУ ДСНС України у м. Києві, відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані основні засоби та нематеріальні активи» до подання органам Державної казначейської служби довідки в натуральній формі.

Також в обліковій політиці ГУ ДСНС України у м. Києві приділено особливу увагу питанню обліку надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги, шефської допомоги, міжнародної технічної допомоги тощо. Так, відповідно до облікової політики ГУ ДСНС України у м. Києві облік таких матеріальних цінностей ведеться в загальному порядку, але окремо від матеріальних цінностей придбаних за рахунок інших надходжень. Важливим є розкриття в обліковій політиці й підходів до документального оформлення надходження запасів, їх наявності та використання, що, як показали проведені нами дослідження в межах завдань магістерської кваліфікаційної роботи, є досить складним процесом. Це пояснюється, в першу чергу, тим, що структура документообігу має бути такою, щоб забезпечувати своєчасне надходження достовірної і корисної інформації як для обліку, так і для контролю з метою ефективного оперативного управління рухом виробничих запасів. До того ж питання документального оформлення використовуваних підходів вимагають перегляду із врахуванням особливостей і рівня розвитку інформаційного середовища

### 2.3. Документальне оформлення операцій із запасами в інформаційному середовищі підприємства

Порядок документування в Головному управлінні регламентується, інструкцію з діловодства, адміністративними регламентами, положеннями про структурні підрозділи та посадовими інструкціями.

Доставка документів ГУ ДСНС України у м. Києві здійснюється, як правило, з використанням засобів поштового або електронного зв'язку, а також іноді кур'єрською службою. Усі документи, що надходять до ГУ ДСНС України у м. Києві приймаються централізовано в службі діловодства. Факт надходження документа обов'язково фіксується шляхом проставлення на вхідному документі відмітки про його надходження.

Будь-який службовий документ отриманий або створений у ГУ ДСНС України у м. Києві, вважається внесеним до документаційного фонду Головного управління з моменту його реєстрації. Реєстрація документів у ГУ ДСНС України у м. Києві проводиться з метою забезпечення їх обліку контролю за виконанням і оперативним використанням наявної в документах інформації та полягає у веденні запису облікових даних про документ за встановленою Головним управлінням реєстраційної формою, яким фіксується факт створення, відправлення або одержання документа, шляхом проставлення на ньому реєстраційного індексу з подальшим записом у зазначених формах необхідних відомостей про документ.

Після реєстрації документи передаються керівництву установи і структурним підрозділам. Після того як документи розглянуті керівництвом Головного управління, вони повертаються з відповідною резолюцією службі діловодства, яка здійснює передачу документів на виконання до відповідного структурного підрозділу. Факт передачі документів відображається шляхом проставлення відповідної відмітки в

реєстраційній формі. Передача документів між структурними підрозділами здійснюється обов'язково через службу діловодства.

Після цього відбувається процес виконання та контролю за виконанням проставлення відповідних відміток.

Бухгалтерський облік запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві регламентується НП(С)БОДС 123 «Запаси», а також адміністративними регламентами щодо списання деяких матеріальних цінностей.

Якщо зауважувати, то первинні документи, що беруть участь у процесі обліку запасів складаються з таких документів як: акт про приймання матеріалів, акт списання, накладна вимога, меню-вимога на видачу продуктів харчування, забірна картка.

Також, особливу увагу необхідно приділити документальному оформленню закупівлі запасів, користуючись електронною системою закупівель ProZorro. Отже, відповідно до порядку проведення закупівель, до первинних документів закупівлі також можна віднести договір закупівлі. Оскільки більшість запасів при закупівлі оплачуються після отримання, то необхідно відміти, що основним первинним документом при оприбуткуванні запасів виступають акт приймання передачі, податкова накладна.

Також необхідно зазначити, що при аналітичному обліку запасів у головному управлінні беруть участь такі документи як: картка складського обліку запасів, журнал реєстрації битого посуду, оборотна відомість, накопичувальна відомість надходження продуктів харчування, накопичувальна відомість витрачання продуктів харчування і опис карток з обліку запасів.

Необхідно особливу увагу приділити питанням документообігу запасів при списанні, вибутті чи використанні у ГУ ДСНС України у м. Києві. Основні назви документів, що беруть участь у процесі списання запасів наведені на рис.2.4.



Рис. 2.4. Документообіг при списанні запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: складено авторською на основі спостережень, проведених за матеріалами ГУ ДСНС України у м. Києві*

Особливу уваги, при документообігу потрібно звернути на рапорт, як найперший документ, що оформлюється при русі запасів. Так приклад рапорту наведений на рисунку 2.5.

Необхідно додати, що іноді дається дефектування акт. Після оформлення та опрацювання, це все оформляється в меморіальні ордери та журнали обліку списаних запасів.

Додаток 1 До Адміністративного регламенту	
Заступнику начальника Головного управління ДСНС України у м. Києві з ресурсного забезпечення Олександр ДРАГОМРЕЦЬКОМУ	
Рапорт	
<p>Дійсним доповідаю, що 20.07.2021 року при проведенні щоденного технічного огляду автомобіля АЦ-8/40(53229)-264 д.н. 2020 Ч1, виявлено, що стан протектора встановлених пневматичних шин досяг граничної норми зносу (п. 31.4.5 Правил дорожнього руху України), самі шини відпрацювали встановлений заводом-виготовлювачем граничний термін. Експлуатація встановлених пневматичних шин неможлива.</p> <p>З метою належної експлуатації вищевказаного транспортного засобу прошу Вашого дозволу провести заміну встановлених шин на нові (бувши у використанні, але придатні до експлуатації) із їх списанням з бухгалтерського обліку.</p> <p>Картка обліку пробігу (наробітку) пневматичних шин додається.</p>	
Начальнику 32-ДПРЧ ГУ ДСНС України у м. Києві « _ » _____ 2021 року	Іван ПЕТРОВ

Рис. 2.5. Зразок рапорту щодо заміни пневматичної шини

*Примітка. Джерело Адміністративний регламент ГУ ДСНС України у м. Києві щодо списання пневматичних шин*

Також необхідно зазначити, що у ГУ ДСНС України у м. Києві облік ведеться як автоматизовано, так і в паперовому вигляді. Хоча необхідно відмітити, що всі документи створені в електронному вигляді роздруковуються та підшиваються до відповідних справи.

Окрему увагу необхідно приділити питанню системи електронного документообігу, що є ГУ ДСНС України у м. Києві. Перш за все необхідно зазначити, що як і всі інші державні установи ГУ ДСНС України у м. Києві користується системою електронного документообігу АСКОД, в якій відбувається реєстрація та подальша обробка документів, що надходять ззовні та рухаються всередині ГУ ДСНС України у м. Києві.

Документування управлінської інформації в електронній формі з використанням системи електронного документообігу, здійснюється із застосуванням кваліфікованого електронного підпису, кваліфікованої електронної печатки та кваліфікованої електронної позначки часу, крім випадків наявності обґрунтованих підстав для документування управлінської інформації у паперовій формі, перелік яких наведено на рисунку 2.6.

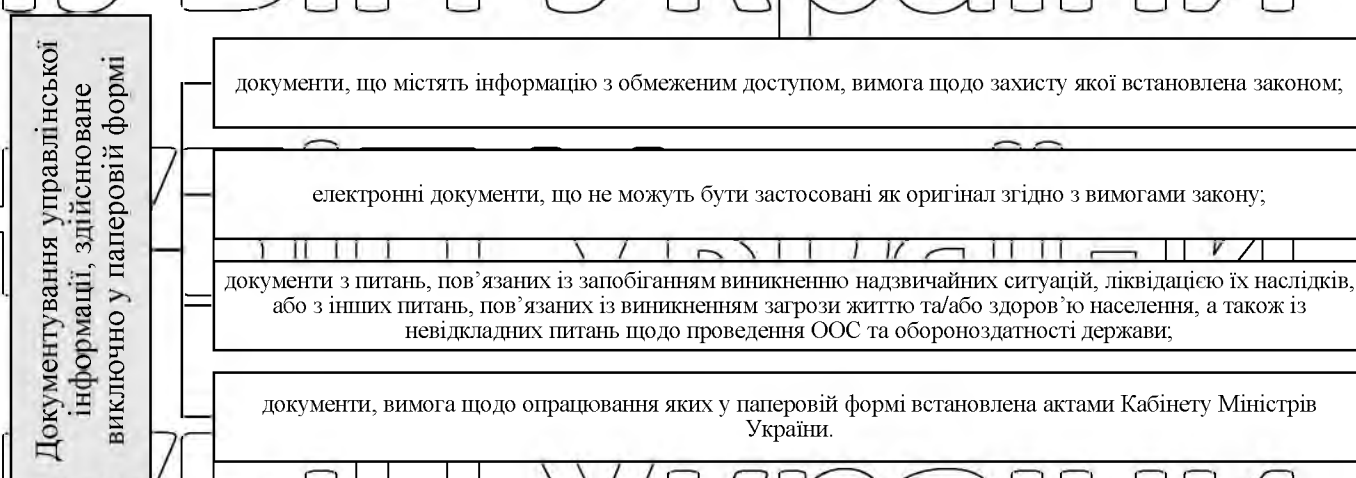


Рис 2.6. Перелік документів ГУ ДСНС України у м. Києві, що оформляється виключно у паперовій формі

*Примітка. Побудова авторкою на основі вивчення системи електронного документообігу АСКОД ГУ ДСНС України у м. Києві*

Відповідно до функціоналу АСКОД, всі документи спочатку формуються на комп'ютері з використанням текстового редактору, типу Microsoft Office, LibreOffice, Linux. Далі ці документи завантажуються у внутрішнє середовище АСКОД, що дає можливість їх підписати та відправити до адресата.

Надсилання електронних документів через систему взаємодії їх адресатам здійснюється за фактом їх завантаження із АСКОД через веб-модуль системи взаємодії у систему взаємодії одразу після їх реєстрації.

Так, до прикладу, рапорт щодо списання пневматичної шини, строк корисного використання якої дійшов граничної норми та картка обліку пробігу (наробітку) пневматичних шин оформлюються у текстовому редакторі Microsoft Office. Далі ці документи завантажуються в систему АСКОД, підписуються кваліфікованим цифровим підписом та відправляються на перевірку до відділу забезпечення технікою та спеціальними засобами управління ресурсного забезпечення.

Якщо зауважень у фахівця немає, то документи передаються разом із КЕП фахівця до начальника управління ресурсного забезпечення ГУ ДСНС України в м. Києві.

Необхідно зазначити, що використання електронного документообігу АСКОД має низку переваг, що неведені у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

### Переваги системи електронного документообігу АСКОД

№	Переваги	Коментарі
1	2	3
1	Зручність	Система АСКОД у хмарі - сучасний інструмент обслуговування клієнтів, що полягає у наданні доступу до функціональності системи АСКОД
2	Досвід	Вже більше 30 років АТ "ІнфоПлюс" за допомогою програмних продуктів АСКОД автоматизує ділові процеси та підвищує ефективність повсякденної діяльності клієнтів, серед яких є підприємства та установи різного масштабу, різного галузевого профілю та різної форми власності
3	Економія	Організація електронного документообігу АСКОД у хмарі дозволить заощадити фінансові ресурси клієнта за рахунок відсутності витрат на інсталяцію програмного забезпечення, його періодичного оновлення, а також технічного обслуговування апаратних засобів, необхідних для роботи системи електронного документообігу



Продовження табл. 2.4

1	2	3
4	Швидкість	Підключення до системи АСКОД у хмарі здійснюється одразу після акцептування клієнтом обраних умов співпраці (шляхом укладення відповідного договору)
5	Безпечність	Хмара розгорнута на високотехнологічному майданчику DataStore, що розташований в столиці України та має рівень резервування всіх інженерних та ІТ систем за формулою N+1 і відповідає вимогам міжнародних стандартів ТІА - 942 у класі TIER3

*Примітка. Побудовано авторкою на основі вивчення системи електронного документообігу АСКОД ГУ ДСНС України у м. Києві*

Але необхідно відмітити, що відповідно до адміністративних регламентів, всі документи, що беруть участь у русі запасів по установі мають бути лише друкованими.

Отже, на нашу думку, система документообігу ГУ ДСНС України в м. Києві має бути більше імпортована у систему бухгалтерського обліку, оскільки на сьогодні наявна тенденція використання системою електронного документообігу АСКОД лише для затвердження наказів, протоколів засідань тощо. Надалі в рамках магістерського дослідження необхідно дослідити особливості синтетичного та аналітичного обліку у системі ГУ ДСНС України в м. Києві.

## 2.4. Синтетичний та аналітичний облік запасів як складової інформаційно-комунікативної системи підприємства

Запаси є важливою обліковою категорією і неправильно розроблене облікове забезпечення може привести до понаднормових витрат діяльності будь-якої установи чи організації. Тому на сьогодні стоїть важливим питання правильно розробленого робочого плану рахунків.

Перш за все необхідно розібрати, як саме у ГУ ДСНС України у м. Київ формуються аналітичні та субрахунки для обліку запасів. І почати потрібно з

ознайомленням зі структурою субрахунків, оскільки вона є основою для формування аналітичних рахунків (рис. 2.7).

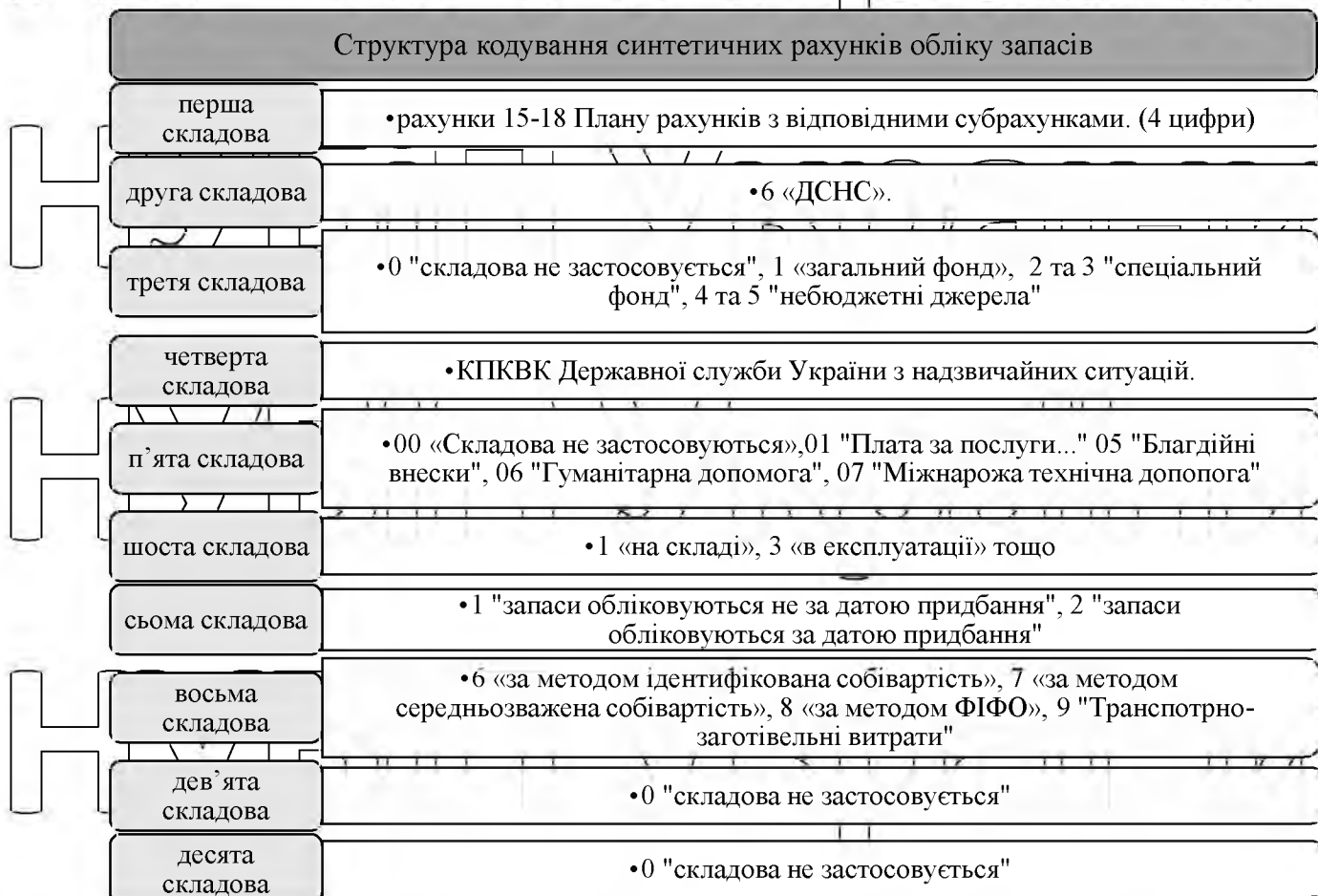


Рис. 2.7 Структура кодування синтетичних рахунків ГУ ДСНС України в м.

Києві

*Примітка: побудовано авторкою на основі визначення робочого плану рахунків*

*ГУ ДСНС України в м. Києві*

Отже, далі необхідно зазначити, що визначити шляхи надходження запасів до Головного управління. Дані шляхи надходження наведені на рисунку 2.9.



Рис. 2.9. Шляхи надходження запасів до ГУ ДСНС України у м. Києві

Примітка: побудовано авторкою на основі власних спостережень, вивчення

первинних документів з обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

Отже, з рисунка видно, що є чотири шляхи надходження запасів, та відповідно до і синтетичний та аналітичний облік проводиться відповідно до методу надходження запасів.

Отже, до прикладу, у вересні 2022 року було проведено тендер з використання електронного майданчика ProZorro для закупівлі автомобільних шин для транспортних засобів великої та малої тоннажності. Надходження автомобільних шин, які в обліку відображаються як запасні частини, відображаються по кожному номенклатурному номеру, а також кожній одиниці привласнюється індивідуальний обліковий номер. В таблиці 2.5 наведено кореспонденцію рахунків з використанням

Плану рахунків для бюджетних установ.

Таблиця 2.5

Надходження автомобільних шин ГУ ДСНС України у м. Києві

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Отримано цільове фінансування на придбання автомобільних шин	Виписка реєстраційного рахунку з	2313	5411	287 000
2	Оприбутковано автомобільні шини	Видаткова накладна	1515	6211	287 000
3	Перераховано оплату постачальнику	Видаткова накладна	6211	2313	287 000

Примітка: складено авторкою на основі власних спостережень, вивчення

первинних документів з обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

Але варто зауважити, що при розкритті субрахунку запаси відповідно до структури робочого плану рахунків, даний рахунок запасів матиме вигляд – 1515616050042600. Аналітичний же рахунок запасів у даному випадку буде нести в собі КПКВК 1006280 «Забезпечення сил цивільного захисту», дані, що запаси отримані завдяки тендерному забезпеченню та код економічної класифікації видатків 2210.102/ «Придбання запасних частин для транспортних засобів». Також в аналітичному рахунку має бути наведено внутрішньо розроблені рахунки щодо їх місцезнаходження та групування товарно-матеріальних цінностей.

Необхідно відмітити, що відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання обкладення податком на додану вартість за нульовою ставкою у період воєнного стану» від 02.03.2022 № 178, визначено, що товари призначені «для заправки (дозаправки) або забезпечення транспорту» [41] Державної служби України з надзвичайних ситуацій обкладаються податком на додану вартість за нульовою ставкою.

Окрему увагу при дослідженні синтетичного та аналітичного обліку у ГУ ДСНС України в м. Києві необхідно звернути на питання оприбуткування запасів як гуманітарної допомоги. Так в таблиці 2.6 наведено основні кореспонденції з оприбуткування медикаментів та перев'язувальних матеріалів, як гуманітарної допомоги.

Таблиця 2.6

Надходження перев'язувальних матеріалів, як гуманітарна допомога

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Оприбутковано перев'язувальні матеріали	Лист про отримання гуманітарної допомоги від ГУ ДСНС України у м. Києві. Лист про надання гуманітарної допомоги.	1512	2117	20 000

*Примітка: складено авторкою на основі власних спостережень, вивчення первинних документів з обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві*

Необхідно також звернути увагу, що відповідно до Положення про облікову політику ГУ ДСНС України у м. Києві гуманітарна допомога ведеться МВО в загальному порядку, але окремо від запасів придбаних за рахунок інших надходжень.

Необхідно зауважити, що при оприбуткування запасів як гуманітарної допомоги беруть участь велика кількість первинних документів. До них належать: лист про стримання гуманітарної допомоги від ДСНС України у м. Києві, лист від надавача гуманітарної допомоги, декларація про перетин кордону при міжнародній допомозі, інвойси тощо

Наступним важливим є питання вибуття запасів. Основні шляхи вибуття запасів наведені на рисунку 2.10.



Рис. 2.10. Шляхи вибуття запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітки: складено авторкою на основі вивчення первинних документів з обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві*

Особливу увагу при вибутті необхідно приділити питанню витрачання на потреби організації. Перш за все, необхідно зауважити, що будь-яка потреба ГУ ДСНС України у м. Києві оформлюється рапортом на ім'я начальника ГУ ДСНС України в м. Києві.

Наступним етапом є визначення, яким шляхом прибули запаси, які необхідні для установи. Тут необхідно чітко виокремлювати такі шляхи, як закупівля за джерел фінансування, гуманітарна допомога чи внутрішньовідомча передача.

Отже, в таблиці 2.7 наведені основні проведення, щодо списання запасів на потреби організації на приклади медикаментів а перев'язувальних матеріалів.

Таблиця 2.7

## Витрачання медикаментів на потреби ГУ ДСНС України у м. Києві

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Дебет	Кредит
Витрачання запасів придбаних за плату				
1	Витрачання дезінфікуючих розчинів на потреби установи	Акт списання	8013	1512
Витрачання запасів отриманих від внутрішньовідомчої передачі				
3	Витрачання дезінфікуючих розчинів на потреби установи	Акт списання	6611	1512
Витрачання запасів, що отримані як гуманітарна допомога				
4	Витрачання дезінфікуючих розчинів на потреби установи	Акт списання	8013	1512

*Примітка: Створено авторкою основі вивчення первинних документів з обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві*

Отже, з даних таблиці 2.7 видно, що методика вибуття запасів придбаних за плату, а також запасів, як гуманітарна допомога, майже однакова, з різницею на відповідні субрахунки.

Також не можна оминути увагою питання витрачання запасів при внутрішньовідомчій передачі. Так, до прикладу з ГУ ДСНС України у м. Києві було передано акумуляторні батареї до Головного управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій у Київській області. Кореспонденція рахунків у даній ситуації відображена у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

## Внутрішньовідомча передача акумуляторних батарей ГУ ДСНС України у м. Києві

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Передає акумуляторні батареї до ГУ ДСНС України у Київській області	Акт прийому передачі	2711	1515	50 000

*Примітка: Створено авторкою основі вивчення первинних документів з обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві*

Отже, з вищеведеного видно, що вибуття запасів в деяких аспектах тотожне до надходження запасів. Також, необхідно сказати, що у період 2019-2021 років,

внутрішнє споживання запасів скоротилося з 85% у 2019 році до 15% у 2021 році, що становить в абсолютному значенні трохи більше 28 млн грн, хоча загальна вартість запасів, що вибули, за досліджуваний період лише збільшувалася.

Отже з вищенаведеного видно, що облік запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві є сильно регламентований, що на мою думку, є доречно, оскільки ГУ ДСНС України в м. Києві є бюджетною установою. Це означає, що йде мінімізація ризику щодо невиявлення порушення використання бюджетних коштів не за призначенням, хоча з іншого боку може бути зростання у чисто механічній помилці при опрацюванні тих чи інших операцій.

## **2.5. Відображення інформації щодо запасів у фінансовій звітності підприємства як елементу інформаційного середовища підприємства**

Перш за все необхідно відмітити, що обробка всіх первинних документів ведеться з використанням комп'ютера, а саме з використанням програмного забезпечення для обліку.

Наступним важливим питанням є те, що всі відомості формуються в електронному вигляді, але потім роздруковуються і підписуються в паперовому варіанті. Те саме необхідно сказати про форми фінансової звітності.

Форми фінансової звітності, що подається Головним управлінням наведені на рисунку 2.11.

Необхідно зазначити, що відповідно до Положення про облікову політику ГУ ДСНС України у м. Києві, фінансова звітність складається з дотриманням таких принципів як: автономність, безперервність діяльності, періодичність, історична фактична собівартість, нарахування та відповідності доходів і витрат, повне

висвітлення, послідовність, обачність, превалювання змісту над формою та єдиний грошовий вимірник.

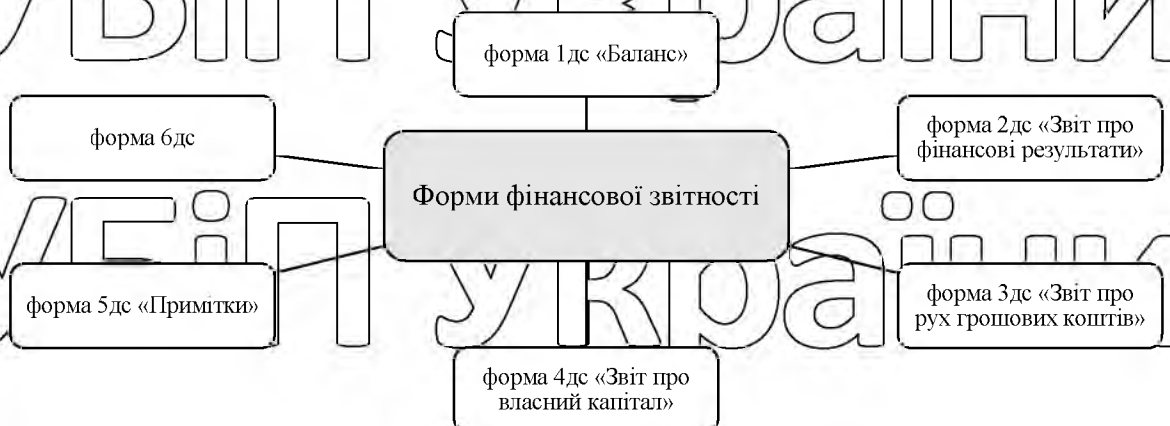


Рис. 2.11. Форми фінансової звітності ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: систематизовано авторкою на основі матеріалів доданку Б*

Необхідно відмітити, що валютою звітності є гривня. Фінансова звітність складається в гривнях, бюджетна – в гривнях з копійками.

ГУ ДСНС України у м. Києві надає фінансову звітність щоквартально. За перші перший, другий та третій квартали надається лише форма 1дс та форма 2дс відповідно. За четвертий квартал подаються всі п'ять форм звітності.

Також необхідно зазначити, що відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» ГУ ДСНС України в м. Києві має оприлюднити річну фінансову звітність не пізніше ніж 30 квітня, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення її на своїй веб-сторінці.

Необхідно звернути увагу на певні особливості формування балансу, так як структура балансу форма 1дс складається з активів, зобов'язань, власного капіталу і фінансового результату. За основним балансовим рівнянням активи мають дорівнювати власного капіталу, фінансовому результату та зобов'язаннями.

Необхідно також сказати, що і наявна різниця між структурою балансу Головного управління та структури балансу звичайного підприємства. Так до розділу активу в Головному управлінні належать такі розділи як нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів. Якщо сказати про пасив балансу



Головного управління, то він складається з таких розділів як власний капітал та фінансовий результат, зобов'язання, забезпечення та доходи майбутніх періодів.

У таблиці 2.9 наведено витяг з балансу ГУ ДСНС України у м. Києві за 2019-2021 роки, а саме розділ А.

Таблиця 2.8

Витяг з форми 1дс ГУ ДСНС України у м. Києві

АКТИВ	Код рядка	2019 р.	2020 р.	2021 р.
1	2	4	3	4
<b>I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>				
Основні засоби:	1000	259,869,188	333,999,826	440,224,505
первісна вартість	1001	441,202,794	536,880,786	681,590,939
знос	1002	181,333,606	202,880,960	241,366,434
Інвестиційна нерухомість:	1010	-	-	-
первісна вартість	1011	-	-	-
знос	1012	-	-	-
Нематеріальні активи:	1020	-	-	-
первісна вартість	1021	-	-	-
накопичена амортизація	1022	-	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1030	66,282,693	9,223,568	30,040,671
Довгострокові біологічні активи:	1040	-	-	-
первісна вартість	1041	-	-	-
накопичена амортизація	1042	-	-	-
<b>Запаси</b>	<b>1050</b>	<b>12,656,307</b>	<b>16,397,200</b>	<b>25,360,979</b>
Відходоцвітство	1060	-	-	-
Постойні біологічні активи	1090	-	-	-
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>	<b>338,808,188</b>	<b>359,620,594</b>	<b>495,626,155</b>
<b>II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ</b>				
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1110	-	-	-
цінні папери, крім акцій	1111	-	-	-
акції та інші форми участі в капіталі	1112	-	-	-
Поточна дебіторська заборгованість:				
за розрахунками з бюджетом	1120	653,739	877,975	1,501,155
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	8,935,675	8,388,734	9,214,144

Продовження табл. 2.9

	1	2	3	4	5
за наданими кредитами	1130	-	-	-	-
за виданими авансами	1135	-	-	-	711,822
за розрахунками із соціального страхування	1140	191,473	638,787		219,577
за внутрішніми розрахунками	1145	1,234,825	1,148,288		1,223,290
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	103,629	80,957		124,445
Поточні фінансові інвестиції	1155	-	-		-
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:					
національній валюті, у тому числі в:	1160	14,394,601	27,452,974		21,410,733
касі	1161	-	-		-
казначействі	1162	14,394,601	27,452,974		21,410,733
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:					
єдиному казначейському рахунку	1170	-	-		-
рахунках в установах банків, у тому числі:	1175	-	-		-
в національній валюті	1176	-	-		-
іноземній валюті	1177	-	-		-
Інші фінансові активи	1180	-	-		-
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>	<b>25,513,942</b>	<b>38,587,715</b>		<b>34,405,166</b>
<b>III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ</b>	<b>1200</b>	<b>9,588</b>			<b>-</b>
<b>БАЛАНС</b>	<b>1300</b>	<b>364,331,718</b>	<b>398,208,309</b>		<b>530,031,321</b>

Примітка: систематизовано авторкою на основі даних дод. Б

Отже, таблиці 2.8 видно, що запаси бюджетної установи відображаються у першому розділі активу балансу – нефінансові активи – та відображаються загальною сумою. Також, необхідно відмітити, що у ГУ ДСНС України у м. Києві до нефінансових активів належать основні засоби та незавершені капітальні інвестиції.

Також, необхідно зауважити, що за досліджуваний період кількість запасів має тенденцію до зростання, тому є важливим більш детально розглянути питання структури запасів ГУ ДСНС України у м. Києві за допомогою форми 5дс Приміток до річної фінансової звітності. Відображення інформацію про запаси ГУ ДСНС України в м. Києві, що розкисається у формі 5дс «Примітки до річної фінансової звітності», розділ IV наведено у таблиці 2. 10.

Таблиця 2.10

## Витяг з Приміток ГУ ДСНС України у м. Києві (розділ IV)

Найменування показника	Код рядка	2020 рік					2021 рік			
		Надходження за рік	Вибуття			Балансова вартість на кінець року	Надходження за рік	Вибуття		Балансова вартість на кінець року
			всього	з них витрачено на потреби установи				всього	з них витрачено на потреби установи	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Продукти харчування	360	-	-	-	-	-	-	-	-	
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	370	2,461,233	1,296,849	890,264	1,199,159	30,282	1,093,732	824,061	135,709	
Будівельні матеріали	380	350,028	118,437	572	511,489	1,203,914	1,020,739	32,121	694,664	
Пально-мастильні матеріали	390	7,947,122	10,033,407	6,877,703	3,653,495	10,537,662	8,973,987	5,971,188	5,217,170	
Запасні частини	400	1,111,597	244,470	214,943	3,266,269	2,332,543	1,770,005	1,476,479	3,828,807	
Тара	410	-	-	-	1,572	-	-	-	1,572	
Сировина і матеріали	420	771,595	606,868	606,868	235,045	1,168,464	1,182,838	1,182,838	220,671	
Інші виробничі запаси	430	-	-	-	8,618	277,058	5,170	-	280,506	
Готова продукція	440	-	-	-	-	-	-	-	-	
ММП	450	3,091,130	767,275	609,662	4,831,322	655,736	1,157,367	968,964	4,349,691	
Державні матеріальні резерви та запаси	460	-	-	-	-	-	-	-	-	
Активи для розподілу, передачі, продажу	470	33,763,820	32,694,326	9,725,011	2,670,231	60,636,188	52,674,230	-	10,632,189	
Інші нефінансові активи	480	-	-	-	-	-	-	-	-	
Незавершене виробництво запасів	490	-	-	-	-	-	-	-	-	
<b>Разом</b>	<b>500</b>	<b>49,496,525</b>	<b>45,755,632</b>	<b>18,925,023</b>	<b>16,397,200</b>	<b>76,841,847</b>	<b>67,878,068</b>	<b>10,455,651</b>	<b>25,360,979</b>	

Примітка: систематизовано авторкою на основі даних дод. Б

Відповідно до витягу з приміток (табл. 2.9) ГУ ДСНС України у м. Києві в своїй діяльності не використовує продукти харчування, готову продукцію, державні матеріальні резерви та запаси, інші нефінансові активи, а також в установі відсутнє незавершене виробництво запасів.

З таблиці 2.9 видно, що найбільшу частку у структурі запасів у 2020 році займають малоцінні та швидкозношувані предмети, а у 2021 – активи для розподілу, передачі та продажу. Окремо необхідно відмітити те, що тара у складі запасів за досліджуваний період не закупалася та не вибувала з установи.

Також, особливу увагу слід звернути на динаміку медикаментів та перев'язувальних матеріалів. Так, у 2020 році надходження даного виду запасів становило майже 2,5 млн грн, з яких у період 2020 року було використано на 1,3 млн грн. окремо необхідно зауважити, що майже 70% витрачено на потреби установи.

Необхідно також відмітити, що дана ситуація викликана зовнішнім чинником, а саме пандемією Covid-19, та є прогнозованою та очікуваною у тих зовнішніх умовах.

### Висновки до розділу 2

ГУ ДСНС України у м. Києві є юридичною особою публічного права та виконують покладені на неї завдання, а саме забезпечення цивільного захисту, забезпечення населення і території від надзвичайних ситуацій та їх наслідків.

Проведений аналіз показників ліквідності у період 2019 та 2020 років показав тенденцію до зростання та перевалювання над нормативним значення, що означає, що ГУ ДСНС України в м. Києві було незалежним від зовнішніх фінансових джерел. У 2021 році ситуація дещо погіршилася, але показники все одно перевалюють над пороговим значенням, що означає незалежність фінансування. А також це дозволяє стверджувати, що ГУ ДСНС України у м. Києві не перебуває у стані банкрутства.

Облік у ГУ ДСНС України у м. Києві ведеться відповідно до закону України, НПСБОДС, Методичних рекомендацій, та інших законодавчих документів, що регулюють процес облік у бюджетній установі, а також на основі Положення про облікову політику ГУ ДСНС України у м. Києві. Основні аспекти обліку запасів відображені в обліковій політиці. Всі аспекти щодо обліку запасів, що не відображені в обліковій політиці, мають відображатися відповідно до НПСБОДС 123 «Запаси», та інших нормативно-правових документів щодо запасів у бюджетній сфері.

Документообіг у ГУ ДСНС України у м. Києві є змішаним. Всі документи, що стосуються запасів, їх руху та стану, відповідно до адміністративних регламентів мають бути у друкованому вигляді. Хоча, необхідно відмітити, що ГУ ДСНС України у м. Києві користується системою електронного документообігу АСКОД. Але для операцій з обліком дана система не використовується.

Необхідно зазначити, що для робочий план рахунків у ГУ ДСНС України у м. Києві затверджений Методологічною радою з обліку Міністерства внутрішніх справ. Всі операції з обліку запасів відображаються відповідно до нього. Необхідно зауважити, що кодування дає можливість мінімізації ризику, щодо невиявлення порушення використання бюджетних коштів не за призначенням, хоча з іншого боку може викликати зростання чисто механічної помилки при опрацювання операцій пов'язаних із запасами.

У підсумковим етапом обліку, є складання звітності. ГУ ДСНС України у м. Києві подає п'ять річних форм звітності. Необхідно відмітити, що інформація про запаси наводиться у формі 1дс «Звіт про фінансовий стан» за рядком 1050 та у формі 5дс «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі IV.

## РОЗДІЛ 3

## АУДИТ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

## 3.1. Організаційні засади виконання завдань з аудиту запасів

На сьогодні важливим є питання достовірності фінансової звітності. Підтвердженням достовірності фінансової звітності виступає висновок проведеного аудиту у будь-якого суб'єкта господарювання.

Оскільки, запаси у будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від форми власності, займають вагомий частку витратах діяльності, то постає важливе питання щодо їх правильного відображення обліку та фінансовій звітності. Тому, аудит запасів є однією з найскладніших частин аудиторської перевірки підприємства, установи чи організації.

Тому, перш за все, необхідно визначити мету проведення аудиту запасів. Так відповідно до О. Череп «метою аудиту є встановлення істини (достовірності) про об'єкт, що вивчається» [28]. Хоча необхідно зазначити, що на нашу думку, дане визначення є сильно звужене та не відображає усієї мети проведення аудиту запасів.

Відповідно ж думки, що висловили О.М. Бондаренко та Л.О. Руденко «мета аудиту запасів полягає у висловленні думки аудитора про відповідність фінансової інформації про рух і залишок запасів на підприємстві в усіх важливих аспектах нормативним документам, що регулюють порядок їх складання і надання користувачам» [29]. Необхідно зазначити, що дане визначення є більш розширеним ніж попереднє, хоча воно також є неповним. Дані дослідники [29] вважають, що аудит запасів має проводитися лише на підприємствах, але необхідно зауважити, що аудит запасів необхідно проводити і в організаціях, і в установах, незалежно від форм власності.

Також окрему увагу необхідно приділити питання аудиту запасів у державній установі. Тут необхідно зазначити, що в загальному метою аудиту запасів є встановлення правильності обліку запасів та контроль за фактичною наявністю запасів в установі. Хоча необхідно все таки трохи більше деталізувати дане визначення та додати, що метою аудиту запасів є:

- встановлення достовірності первинних документів, щодо операцій із запасами,
- повнота та своєчасність відображення інформації з первинних документів у регістрах бухгалтерського обліку,
- достовірність інформації щодо запасів у формах звітності.

Отже, надалі важливим є визначення основних завдань, які постають перед аудитором при проведенні аудиту запасів саме у бюджетній установі (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Основні завдання аудиту запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: побудовано авторкою на основі [37]*

Облік запасів проводилось з дотриманням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15], Порядку застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [42], а також НП(С)БОДС № 123 «Запаси» [8], та іншими нормативними документами

Міністерства внутрішніх справ України та Державної служби України з надзвичайних ситуацій. Відповідно аудит запасів також в багатьох аспектах спирається на наведені вище нормативно-правові документи, але так само і проводиться з дотриманням вимог закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [30], МСА [31] в якості Національних стандартів аудиту та інші положення, інструкції, стандарти, що стосуються аудиторської діяльності.

Тому є важливим питання визначення об'єкта аудиту запасів. Необхідно зазначити, що об'єктом аудиту запасів виступають однорідні групи або окремі види запасів, відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, операцій щодо руху та наявності запасів, їх вартісні та кількісні показники, а також внутрішній контроль за наявністю, використанням та зберіганням запасів в ГУ ДСНС України у м. Києві.

Предметом же аудиту операцій із запасами виступають господарські процеси, операції, що нерозривно пов'язані із наявністю, рухом і використанням запасів. Перевірка, частіше за все охоплює документи наведені на рисунку 3.2.

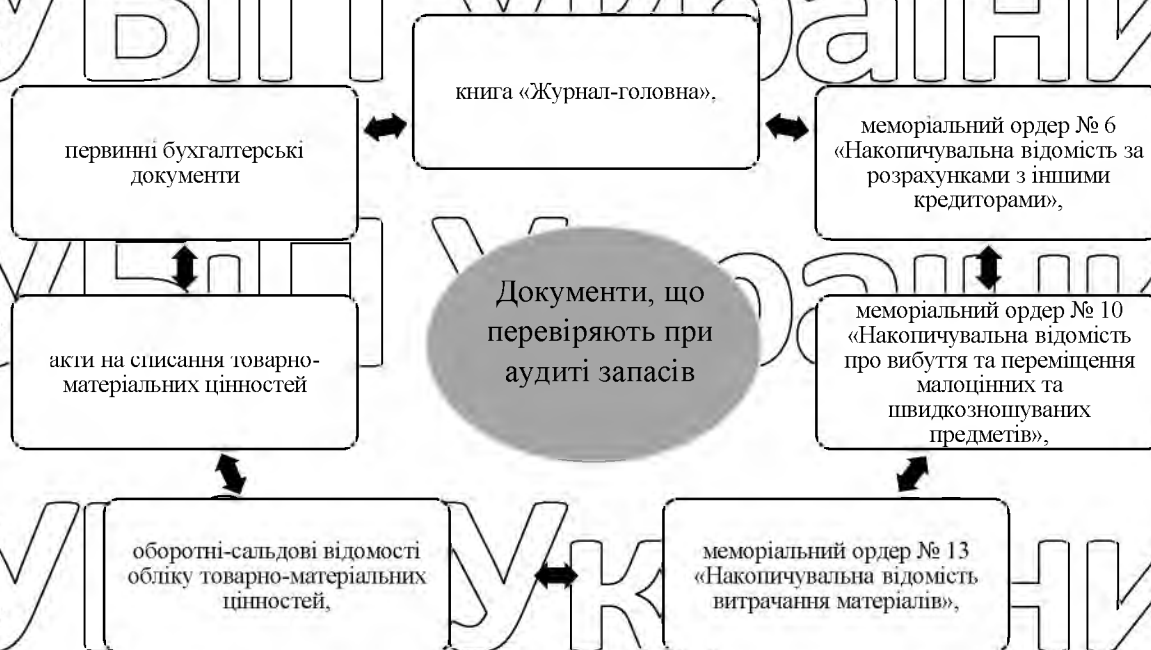


Рис. 3.2. Окремі джерела аудиту запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

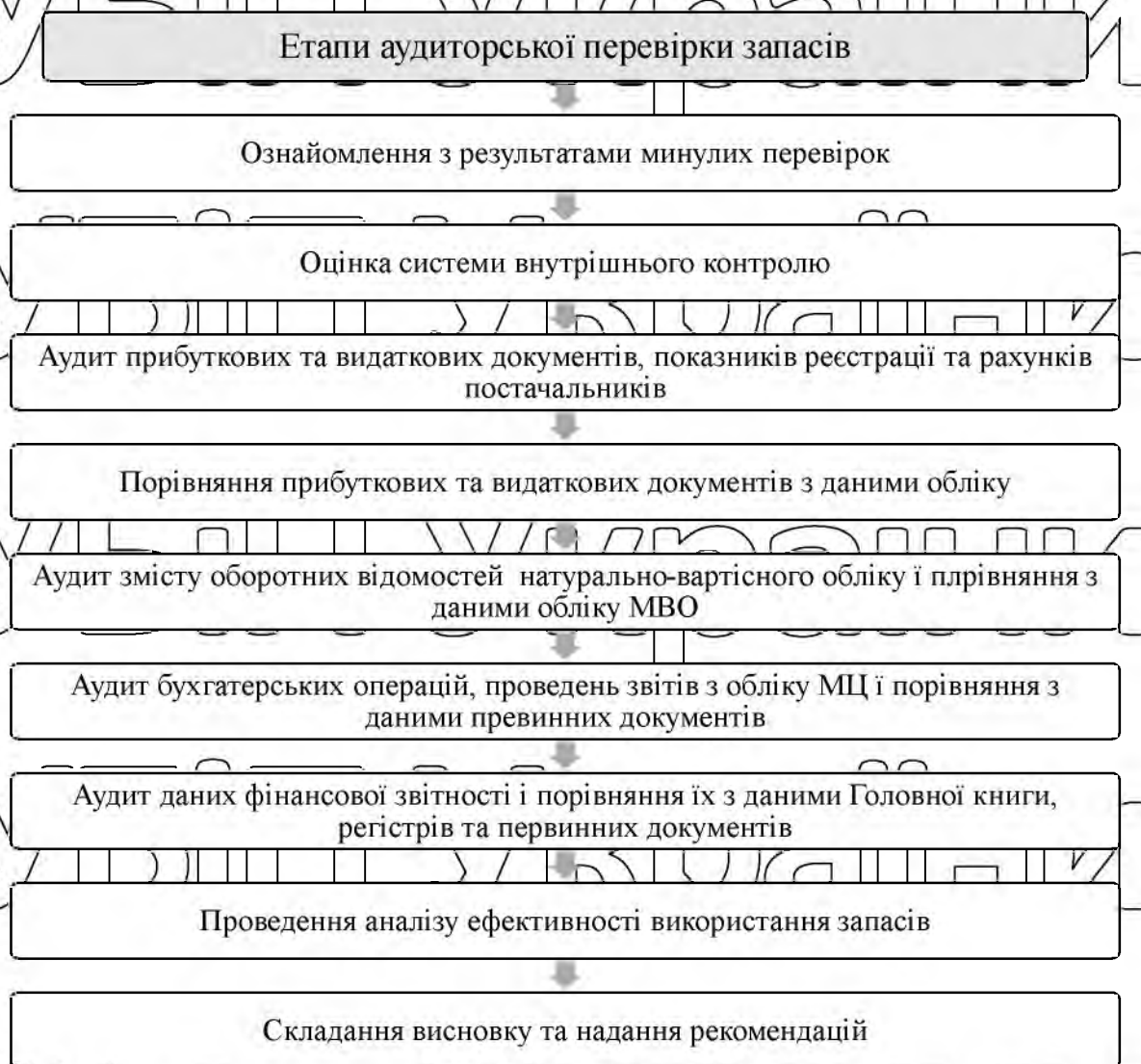
*Примітка: систематизовано авторкою на основі спостережень*



Ці документи даються змогу вивчити та дослідити діяльність установи, її особливості, перелік запасів, їх потребу та наявність, кількість місць зберігання.

Необхідно зазначити, що при дослідженні внутрішніх документів аудитор визначаю питання, які потребують більш ретельного вивчення.

Аудиторська перевірка являє собою, досить творчий процес, хоча й має в собі чітку послідовність. Дану послідовність наведено нами на рисунку 3.3.



*Примітки. побудовано авторкою на основі [37]*

При проведенні аудиту запасів аудитором можуть застосовуватися різні методи та прийоми. Основні з цих методів наведені на рисунку 3.4.



Рис. 3.4. Методи та прийоми аудиту запасів

*Примітки: складено авторкою на основі вивчення звіту аудитора, ГУ ДСНС*

*України у м. Києві*

Відповідно до особливостей бюджетної установи аудиторю необхідно приділити увагу питання закупівлі запасів відповідно до затверджених кошторисів. Тому є важливим аналіз кошторисів та порівняння їх із поточними первинними документами, регістрами бухгалтерського обліку у розрізі запасів та фінансовою звітністю по цьому ж питанню.

Також, необхідно приділити увагу при проведенні аудиту у бюджетній установі питання проведення електронних закупівель з використанням майданчика ProZorro. Необхідно зазначити, що відповідно до сьогоdnішнього законодавства більшість закупівель товарів, робіт та послуг у ГУ ДСНС України у м. Києві проводиться через електронну систему закупівель ProZorro. Це дозволяє зменшити ризик корупції у державних службах.

Тому аудиторю при проведенні аудиту запасів у бюджетній установі, зокрема й у ГУ ДСНС України у м. Києві, також необхідно ознайомитися та проаналізувати

питання закупівель, у розрізі запасів, їх технічних характеристик, відповідності пропозицій до тендерного замовлення, а також формування та виконання договорів.

Тож далі необхідно дослідити інформаційне забезпечення аудиторських процедур за матеріалами аудиту, що має місце у ГУ ДСНС України у м. Києві, відповідно до викликів цифровізації в цілому й цифрової економіки, зокрема

### 3.2. Інформаційне забезпечення аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів аудиту

На сьогодні йде постійна динамічна зміна навколишнього світу. До цього схильні і аудиторські процедури. Вони постійно змінюються та підлаштовуються під об'єкт аудиту.

Хоча також необхідно відмітити, що в епоху цифровізації проведення аудиту мало спроститися, але на сьогодні наявна протилежна тенденція.

У зв'язку з тим, що на сьогодні майже всі суб'єкти господарювання користуються обчислювальною технікою та відповідним програмним забезпеченням для ведення бухгалтерського обліку, перед внутрішніми аудиторами постає багато питань та завдань для проведення аудиту, як загалом, так і у розрізі запасів. Одним із основних завдань є пристосування організації та методики проведення внутрішнього аудиту запасів до інформаційної системи підприємства.

Також необхідно звернути увагу на те, що відповідно до національного законодавства аудитор, проводячи свою професійну діяльність, має спиратися на Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», інші нормативно-правові акти та МСА. Якщо ж звернути увагу на останні, то відповідно до них весь процес аудиту розглядається, як такий, що має використовувати комп'ютеризовані засоби та програмне забезпечення. Про це прямо не написано, але

майже у кожному стандарті наявні рекомендації для проведення аудиту за допомогою комп'ютерних методів.

Відповідно до сучасних тенденцій у галузі аудиторської діяльності загалом, та і в частині аудиту запасів, відбуваються постійні зміни у процедурах збору та обробки облікової та необлікової інформації для потреб аудиту. Також необхідно пам'ятати, що сучасні інформаційні технології допомагають полегшити певні процеси, що є частиною аудиторської перевірки стану та руху запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві.

Відповідно до етапів аудиторської перевірки є важливим зіставлення та перевірка прибуткових та видаткових документів щодо запасів. На рисунку 3.5 схематично наведено процес перевірки та зіставлення інформації пов'язаної із надходженням запасів до ГУ ДСНС України у м. Києві.

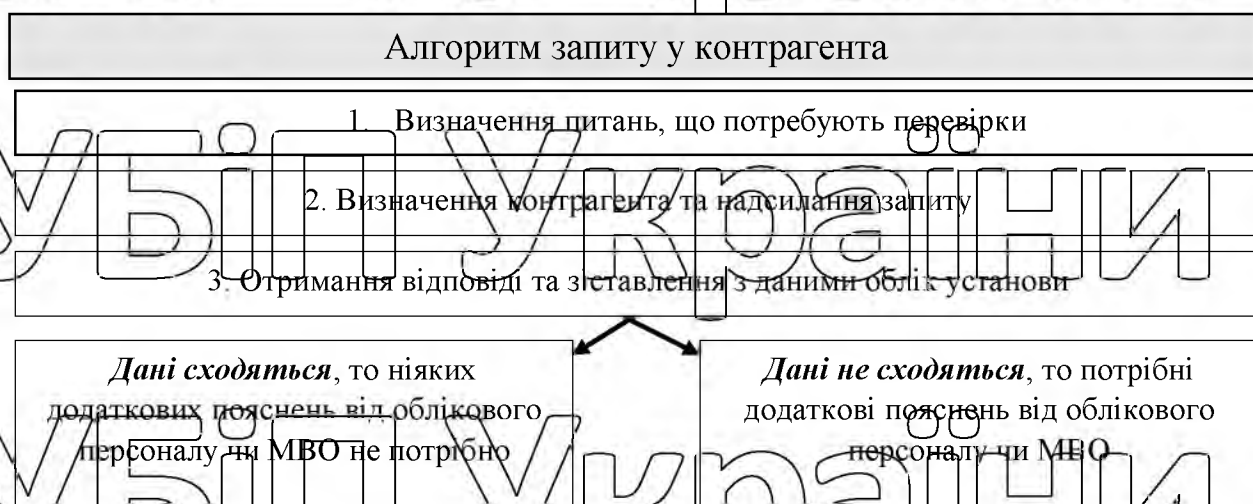


Рис. 3.5 Алгоритм процесу запиту та перевірки інформації щодо надходження запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: створено авторкою на основі спостережень, проведених у ГУ ДСНС України у м. Києві*

Це означає, що аудитор має перевірити первинні документи з оприбуткування запасів в розрізі закупівлі запасів, а також оприбуткування запасів від безоплатного надходження (гуманітарна допомога, шефська допомога, міжнародна допомога

тощо). В даному випадку, завдяки сьогоденним технологіям, аудитор може надати запит на підтвердження такої інформації користуючись, до прикладу, електронною поштою. Тоді відповідно до отриманих даних підписаних кваліфікованим електронним цифровим підписом, аудитор може порівняти отримані дані з даними обліку.

При цьому при перевірці видаткових документів слід зосередити увагу на питаннях правомірного внутрішнього використання, а також внутрішньовідомчої передачі та безоплатної передачі. В першому випадку, необхідно перевірити всі видаткові документи та провести внутрішній запит, який можна надати через внутрішню електронну систему документообігу АСКОД, що пришвидшить процес отримання необхідних аудиторських доказів. Щодо питання про внутрішньовідомчу передачу, то тут необхідно відмітити, що запит може надаватися через електронну систему документообігу АСКОД, або в деяких випадках через кур'єрську службу у паперовому варіанті.

Наступним важливим питанням при проведенні аудиторської перевірки є перевірка арифметичної точності у первинних документах та облікових регістрах, а також порівняння даних у бухгалтерському відомостях ГУ ДСНС України у м. Києві з даними МВО по підрозділах. Необхідно відмітити, що на сьогодні майже єдиним зручним та швидким інструментарієм для проведення арифметичної перевірки, який використовується аудиторами України є Excel. Хоча даний процес досі лишається одним із найбільш трудомістким при проведенні аудиту запасів.

Питання проведення документальної перевірки, досі є найбільш важким при проведенні аудиту. Оскільки на зараз в Україні застосовується частіше за все ризико-орієнтований аудит, то і документальні перевірки проводяться за основи аналізу ризиків, та відповідно у основних ризикових аспектах. Хоча необхідно звернути увагу, що у міжнародній практиці починають використовувати інший вид аудиту, а отже й інші процедури, в тому числі для документальної перевірки.

Так, до прикладу, багато країн у світі почали розробляти та вводити комплексне аудиторське програмне забезпечення. Відповідно основною перевагою такого забезпечення виступає те, що аудитор має змогу перевіряти всю генеральну сукупність, яка формує, до прикладу, всі операції з запасами, їх документальний супровід та відображення на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. Ці програми були б надзвичайно актуальні для діяльності аудиторів, а особливо у бюджетних установах.

Але на сьогодні документальна перевірка проводиться без використання комплексного аудиторського програмного забезпечення, а спирається на сформовану вибірку щодо запасів, та основних ризикових процесів, що виділяє аудитор.

Необхідно також зазначити, що в епоху цифровізації, певних особливостей набувають і аналітичні процедури при проведенні аудиту. Аналітичні процедури належать до такого виду процедур, які використовуються протягом усього процесу аудиту запасів (рис. 3.6.)

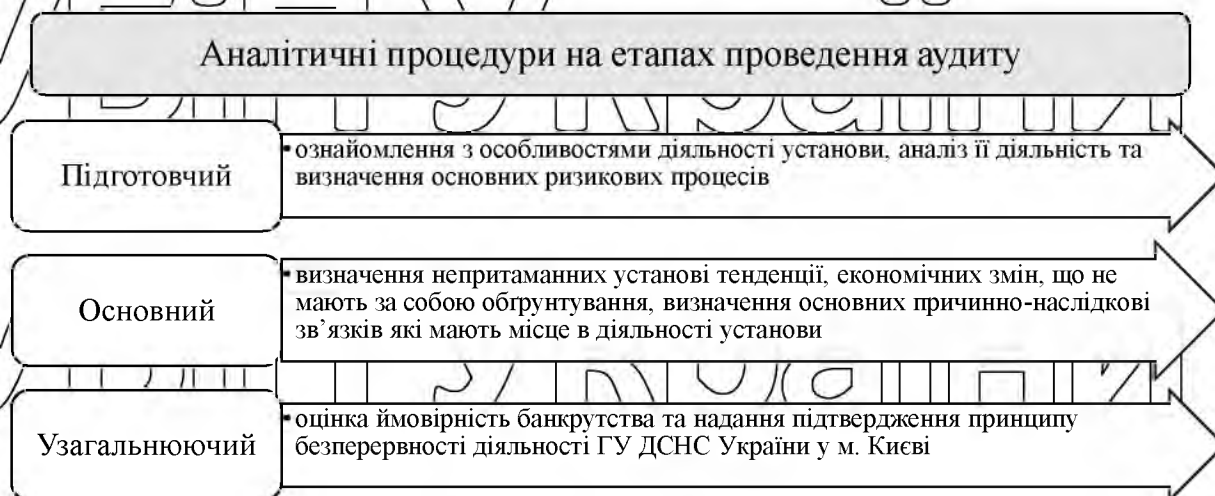


Рис. 3.6. Аналітичні процедури у ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: створено авторкою на основі спостережень у ГУ ДСНС України у м. Києві*

Тож загалом технологію використання аналітичних процедур при аудиті фінансової та управлінської звітності доречно розділити на п'ять типів (рис. 3.7).

Багато вчених-економістів вважають, що аудитором може широко використовувати комп'ютер для здійснення низки аналітичних, розрахункових та інших аудиторських процедур. Особливо важливо використати комп'ютер на дослідній стадії аудиторського процесу, коли збирається максимум доказів. Проте комп'ютерні технології в принципі можуть використовуватися на всіх стадіях аудиту: під час планування, здійснення, документування аудиторської роботи, оформлення аудиторського висновку [34]

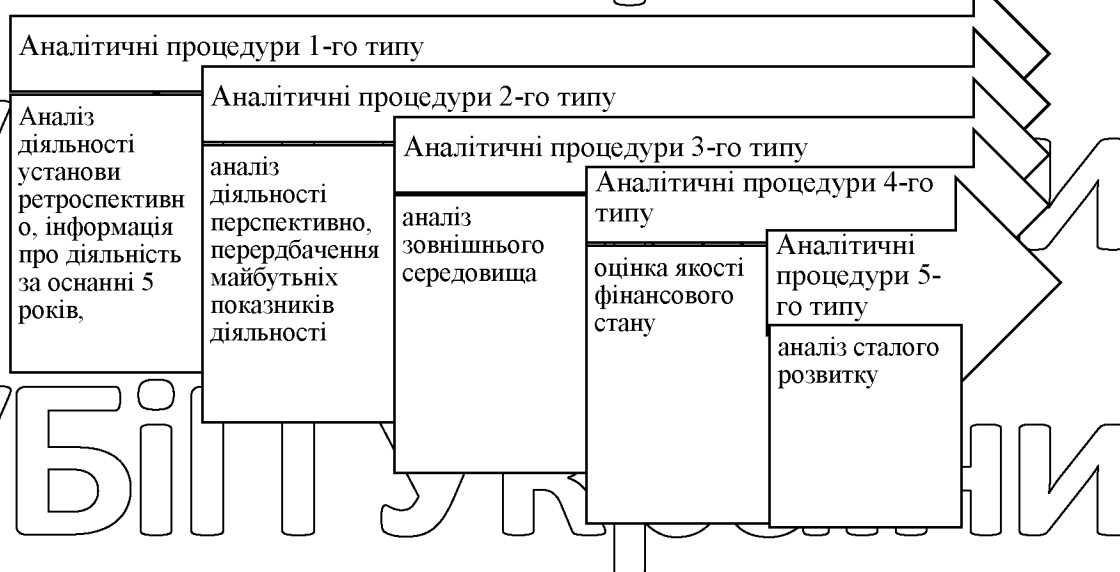


Рис. 3.7. Типи аналітичних процедур для отримання аудиторських доказів

*Примітки:* складено автором на основі [33]

Тож можна зазначити, що при проведенні аналітичних процедур на будь-якому рівні є доцільним та ефективним використання комп'ютерних технологій. Хоча необхідно зазначити, що при використанні комп'ютерних технологій аудитор все одно частинку перевірки проводить без його використання.

Тому на сьогодні багато вчених стверджують, що при проведенні аудиту слід користуватися прикладними програмами [34]. Програмне забезпечення контролю (ПЗК) складається з комп'ютерних програм, що використовуються аудитором як частина процедур перевірки, які обробляють дані контрольних тестів системи обліку підприємства [34].

В таблиці 3.1 наведено аналіз деякого програмного забезпечення яке може використовуватися аудитором на теренах України.

Хоча не дивлячись на все вище перераховане необхідно зазначити, що на сьогодні найбільш широко використовуваними програмами для проведення аналітичних процедур виступають Microsoft Excel та Microsoft Access. А для представлення результатів аналітичних процедур використовується Microsoft Word та Microsoft PowerPoint.

Таблиця 3.1

### Аналіз програмного забезпечення контролю/аудиту

№ з/п	Назва програмного забезпечення	Характеристика
1	AuditNET	Загалом призначена для автоматизації діяльності аудиторських організацій, хоча й має багато інформації і для аудиторів в цілому. Дане програмне забезпечення дає змогу полегшити процес аудиту запасів, відповідно надаючи шаблони готових планів аудиту запасів, а документів аудитора відповідно до МСА.
2	Audit/Expert	За допомогою даної програми можна швидко виконувати необхідні розрахунки й одержувати відповідні висновки в області традиційних методів аналізу стану запасів, відповідно до національних вимог та закордонних вимог.
3	Тест-наставник Аудитора	Програмний комплекс призначений для самостійного тренінгу аудиторів, бухгалтерів і фінансових менеджерів у рамках Програми підготовки й атестації Аудиторів, схваленої Аудиторською Палатою України, і відповідає програмі проведення кваліфікаційних іспитів [34]. В даному програмному забезпеченні приділено досить багато уваги питанню проведення аудиту запасів, що дозволяють готувати компетентних аудиторів саме для цього розділу аудиту.

*Примітки: складено авторкою з використанням [33].*

Отже загалом необхідно відмітити, що в сучасних реаліях аудит запасів проводиться з використання комп'ютерної техніки, яка стає одним із основних засобів аудиту загалом, так і аудиту запасів. Також необхідно відмітити, що відповідно до Порядку здійснення внутрішнього аудиту на підприємства, в установах та організаціях сфери управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій [37], внутрішній аудит може так як наведено на рисунку 3.8.





Рис. 3.8. Види проведення внутрішнього аудиту у ГУ ДСНС України у м. Києві

Примітки: складено авторкою з використанням [37]

Необхідно відмітити, що відповідно до умов, що виникли з пандемією Covid-19 більшість внутрішніх аудитів, а і відповідно і всіх необхідних аудиторських процедур, у ГУ ДСНС України у м. Києві проводилося камерально, а отже можна стверджувати, що система внутрішнього аудиту ДСНС України на постійній основі використовує комп'ютерну техніку та є активним учасником цифровізації облікового процесу та аудиту у бюджетних установах.

Як показали проведені дослідження у ГУ ДСНС України у м. Києві, камеральний процес внутрішнього аудиту проводиться на порядок швидше, а його результати, є тотожними до результатів внутрішнього аудиту безпосередньо в установі. Хоча, необхідно відмітити, що найбільш точним є внутрішній аудит за змішаним принципом.

### 3.3. Методика аудиту запасів та узагальнення його результатів в умовах цифрової економіки

Будь-який процес має чітку організацію, так внутрішній аудит передбачає, що він буде проводитися у певній послідовності. Відповідно до Національних стандартів внутрішнього аудиту [43] та Порядок здійснення внутрішнього аудиту на

підприємствах, в установах та організаціях сфери управління Державної служби України з надзвичайних ситуацій [37] проведення аудиту запасів можна розділити на етапи, які наведені на рисунку 3.9.



Рис. 3.9. Етапи проведення внутрішнього аудиту запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: систематизовано автором на основі [37]*

Необхідно зауважити, що методика внутрішнього аудиту запасів в ГУ ДСНС України у м. Києві основною своєю спрямованістю виокремлює контроль за первинними етапом обліку, а саме вивчення договорів, кошторисів та інших первинних документів, що беруть участь у процесах пов'язаних із рухом і станом запасів.

Тому, відповідно після дослідження національного законодавства, внутрішніх документів ГУ ДСНС України у м. Києві, а також нормативних документів ДСНС України та Міністерства внутрішніх справ України, можна виокремити певні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту запасів Дані рекомендації наведені у таблиці 3.2.

Необхідно окрему увагу приділити особливостям підготовчого етапу. Так треба зазначити, що основними методами збору інформації про запаси на етапі

попереднього вивчення ГУ ДСНС України у м. Києві є інтерв'ю, аналіз інформації наданої керівництвом ГУ ДСНС України у м. Києві та аудиторських звітів минулих періодів, розробка анкет

Таблиця 3.2

## Рекомендований план проведення внутрішнього аудиту запасів у ГУ ДСНС

України у м. Києві

№	Етапи	Мета	Завдання	Перелік процедур
1	Підготовчий	Визначення питань аудиту запасів, його правового забезпечення	Ознайомлення з результатами минулих аудитів, оцінка системи бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, виокремлення питань суттєвості запасів, планування аудиту запасів	Обмін листами, видання наказу щодо проведення внутрішнього аудиту, опитування, тестування
2	Основний	Незалежна перевірка достовірності даних обліку та звітності щодо запасів ГУ ДСНС України у м. Києві	Визначення достовірності первинних документів про надходження та витрачання запасів, перевірка фактичної наявності запасів у МВО та у відповідних підрозділах, повнота та своєчасність відображення операцій в облікових регістрах	Опитування, запит, арифметична перевірка, аналітичні процедури тощо
3	Заключний	Підготовка аудиторського звіту на основі аудиторських доказів	Розробка та надання аудиторського звіту та рекомендацій до нього щодо вдосконалення системи обліку запасами у ГУ ДСНС України у м. Києві	Систематизація отриманої інформації

*Примітка:* розроблено авторкою на основі спостережень

Заключним елементом підготовчого етапу є остаточне формування та затвердження програми внутрішнього аудиту запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві.

Тож є доцільним розробити програму аудиту запасів для ГУ ДСНС України у м. Києві. Ця програма матиме перелік аудиторських процедур, методичні прийоми та аудиторські докази. В таблиці 3.3 наведена розроблена нами програма проведення внутрішнього аудиту запасів.

Таблиця 3.3

## Розроблена програма аудиту запасів

№	Перелік процедур аудиторських	Методичні прийоми	Аудиторські докази
1	2	3	4
1	Перевірка достовірності відображення первісної вартості запасів відповідно до шляхів надходження	Документальна перевірка	Видаткові накладні, інвойси, листи від надавачів гуманітарної допомоги, акти прийому-передачі матеріальних цінностей, листи ГУ ДСНС України у м. Києві щодо отримання гуманітарної допомоги тощо
2	Перевірка правильності, достовірності та своєчасності відображення запасів в обліку	Документальна перевірка, арифметична перевірка	Видаткові накладні, інвойси, листи від надавачів гуманітарної допомоги, акти прийому-передачі матеріальних цінностей, листи ГУ ДСНС України у м. Києві щодо отримання гуманітарної допомоги тощо
3	Перевірка правильності віднесення запасів до відповідних номенклатурних груп	Документальна перевірка	Положення про облікову політику в апараті ГУ ДСНС України у м. Києві, НП(С)БОДС 123 «Запаси», видаткові накладні, інвойси, листи від надавачів гуманітарної допомоги, акти прийому-передачі матеріальних цінностей, листи ГУ ДСНС України у м. Києві щодо отримання гуманітарної допомоги тощо
4	Перевірка правильності списання запасів (у тому числі і МШП) відповідно до облікової політики	Документальна перевірка	Видаткова накладна, акт прийому-передачі, акт списання тощо
5	Перевірка правильності визначення балансової вартості запасів на дату балансу	Документальна перевірка, зіставлення, арифметична перевірка	Первинні документи, щодо руху запасів, реєстри бухгалтерського обліку запасів, форма 1дс, форма 5дс тощо

Примітки: систематизовано авторкою на основі спостережень, проведених у

ГУ ДСНС України у м. Києві

Отже, після формування аудиторської програми, її затвердження, розпочинається основний процес аудиту. Основною ціллю виконання аудиторського завдання є отримання достатніх, релевантних та надійних аудиторських доказів.

Необхідно відмітити, що процес виконання аудиторського завдання щодо стану та руху запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві може проводитися як в установі так і

камерально. Але необхідно зауважити, що всі необхідні аналітичні процедури та арифметичні перевірки проводяться з використанням Microsoft Excel та Microsoft Access в залежності від об'єму аналізованої інформації.

Окремим питанням при виконанні завдання з аудиту запасів є питання перевірки фактичної наявності запасів закріплених за МВО та відділами. Для цього необхідно провести інвентаризацію запасів за найбільш ризикованими об'єктами. Це дозволить аудиторам впевнитися, що в ГУ ДСНС України у м. Києві відсутні крадіжки та інші зловживання з матеріальними цінностями.

Тож після проведення всіх необхідних процедур та отримання всіх аудиторських доказів, які в повній мірі описують становище обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві, аудитор створює аудиторський звіт з відповідними рекомендаціями.

Відповідно до стандарту внутрішнього аудиту 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту» «Аудиторський звіт має бути точним (без помилок та викривлень), об'єктивним (усі висновки підтверджуються аудиторськими доказами), чітким (зрозумілим та логічним), стислим (містити інформацію по суті), вичерпним (містити висновки до всіх питань аудиторського завдання) та своєчасним (підготовленим у визначені терміни).» [43].

Отже, аудиторський звіт має певну структуру, як наведена на рисунку 3.10.

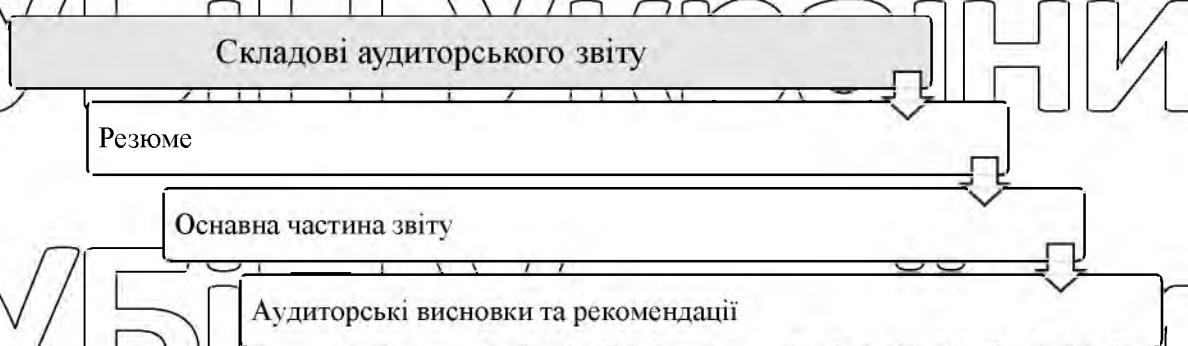


Рис. 3.10. Структура аудиторського звіту ГУ ДСНС України у м. Києві

*Примітка: створено авторкою на основі спостережень, проведених за матеріалами аудиту ГУ ДСНС України у м. Києві*

В резюме надається стислий виклад основних висновків та рекомендацій. Необхідно відмітити, що в розмір резюме варіюється в залежності від питань аудиту. Інформація, що зазначається в основній частині аудиторського звіту наведена на рисунку 3.11.

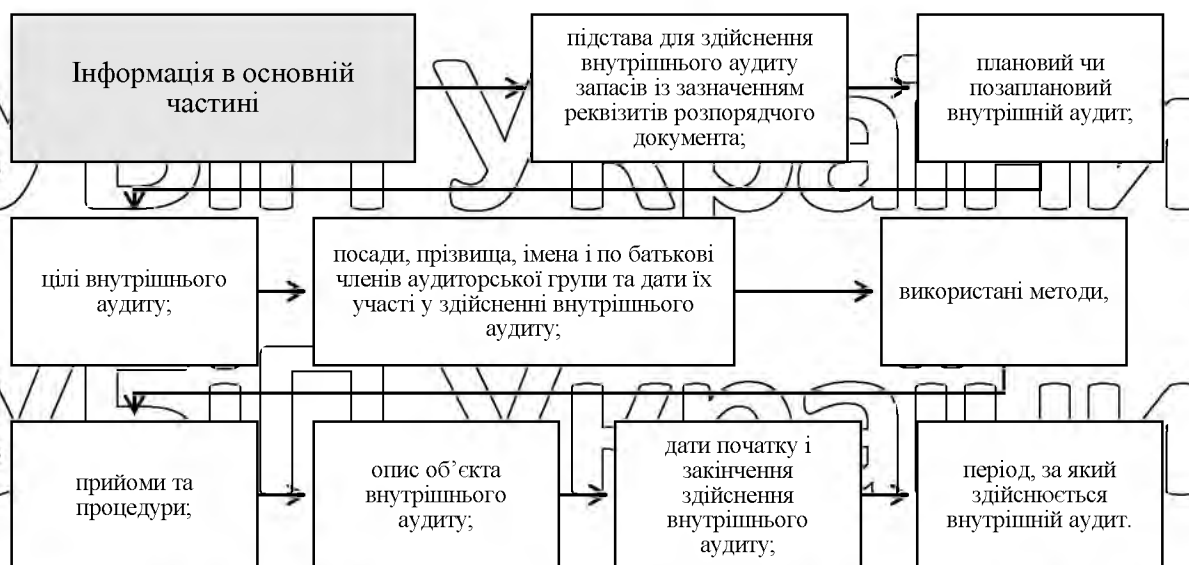


Рис. 3.11 Інформація в основній частині аудиторського звіту

*Примітка: систематизовано авторкою на основі [37]*

Необхідно відмітити, що при проведенні комплексного внутрішнього аудиту результати внутрішнього аудиту зазначаються за кожним питанням в окремому розділі звіту.

Загальні висновки в аудиторському звіті обов'язково мають бути обґрунтованими відповідними аудиторськими доказами та аналітичними розрахунками. Рекомендації мають бути спрямовані на усунення наявних недоліків, порушень та відхилень, а також на вдосконалення системи обліку, а особливо в частині обліку запасів.

Аудиторський звіт складається у двох примірниках та підписується всіма членами аудиторської групи та начальником ГУ ДСНС України у м. Києві.

Всі робочі та офіційні документи після проведеного внутрішнього аудиту формуються у справу і зберігаються відповідно до законодавства України.

# НУБІП України

## Висновки до розділу 3

Отже, весь процес аудиту запасів базується на таких нормативних джерелах як: закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [30], МСА [31], Стандарти внутрішнього аудиту та інші нормативно-правові джерела.

Метою аудиту запасів є висловлення незалежної думки про стан, рух та наявність запасів у установі.

Об'єктом аудиту запасів виступають однорідні групи або окремі види запасів, відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, операцій щодо руху та наявності запасів, їх вартісні та кількісні показники, а також внутрішній контроль за наявністю, використанням та зберіганням запасів в ГУ ДСНС України у м. Києві

Всі аудиторські процедури, що беруть участь при аудиті запасів, відповідно до цифровізації навколишнього середовища, стають більш комп'ютеризованими. Це означає, що основним засобом аудиторських процедур, таких як арифметична перевірка, запит, зіставлення, аналітичні процедури, стає комп'ютер.

Відповідно до міжнародних тенденцій йде зміна ризико-орієнтованого аудиту на новий вид аудиту. Хоча необхідно зазначити, що новий вид аудиту неможливий без використання комплексного аудиторського програмного забезпечення. Дане забезпечення дає можливість дослідити та перевірити всі операції з запасами, їх документальний супровід та відображення на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. Ці програми були б надзвичайно актуальні для діяльності аудиторів особливо у бюджетних установах.

Необхідно зазначити, що на сьогодні найбільш широко використовуваними програмами для проведення аналітичних процедур виступають Microsoft Excel та

Microsoft Access. А для представлення результатів аналітичних процедур використовується Microsoft Word та Microsoft PowerPoint.

Особливу увагу необхідно приділити питанню методики внутрішнього аудиту запасів в ГУ ДСНС України у м. Києві. Основною своєю спрямованістю дана методика визначає контроль за первинними етапом обліку, а саме вивчення договорів, кошторисів та інших первинних документів, що беруть участь у процесах пов'язаних із рухом і станом запасів.

Основними методами збору інформації про запаси на етапі попереднього вивчення ГУ ДСНС України у м. Києві є інтерв'ю, аналіз інформації наданої керівництвом ГУ ДСНС України у м. Києві та аудиторських звітів минулих періодів, розробка анкет.

Необхідно відмітити, що процес виконання аудиторського завдання щодо стану та руху запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві може проводитися як в установі так і камерально. Але необхідно зауважити, що всі необхідні аналітичні процедури та арифметичні перевірки проводяться з використанням Microsoft Excel та Microsoft Access в залежності від об'єму аналізованої інформації.

Отже після проведення всіх необхідних процедур та отримання всіх аудиторських доказів, які в повній мірі описують становище обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві, аудитор створює аудиторський звіт з відповідними рекомендаціями.



## ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних положень й практичних аспектів організації та методики обліку та аудиту запасів із урахуванням розвитку цифрової економіки та сучасних інформаційних потреб та особливостей діяльності досліджуваної установи дозволило зробити наступні висновки.

1. На сьогодні, немає чіткого та єдиного визначення запасів, бо будь-який суб'єкт господарювання, приносить у це визначення щось своєю. Це в свою чергу викликане змінами, як навколишнього середовища суб'єкта господарювання, так і його внутрішніми чинниками.

2. Існує безліч класифікацій запасів, тому установі необхідно для себе визначити найоптимальнішу з класифікацій, яка в свою чергу поліпшить та пришвидшить процеси обліку руху запасів.

3. Різноманітність запасів, викликає цілий ряд особливостей при їх обліку. Тому організації, як приватній, так і державній, необхідно мати чітку систему обліку прибуття запасів, їх витрачання на потреби установи в цілому, а також при відображенні всіх запасів у фінансовій звітності. Але необхідно пам'ятати, що будь-яка оцінка запасів, будь-то при надходженні, вибутті чи на дату балансу є законодавчо регламентованою, особливо для державних підприємств.

4. Досліджуване ГУ ДСНС України у м. Києві є територіальним органом ДСНС, а також уповноваженим на забезпечення реалізації державної політики у сферах цивільного захисту, захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій та запобігання їх виникненню, ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій, рятувальної справи, гасіння пожеж, пожежної та техногенної безпеки, діяльності аварійно-рятувальних служб.

5. Проведений аналіз показників ліквідності у період 2019 та 2020 років показав тенденцію до зростання та перевалювання над нормативним значення, що

означає, що ГУ ДСНС України в м. Києві було незалежним від зовнішніх фінансових джерел.

6. Облік у ГУ ДСНС України у м. Києві ведеться відповідно до закону України, НПСБОДС, Методичних рекомендацій, та інших законодавчих документів, що регулюють процес облік у бюджетній установі, а також на основі Положення про облікову політику ГУ ДСНС України у м. Києві

7. Всі документи, що стосуються запасів, їх руху та стану, відповідно до адміністративних регламентів мають бути у друкованому вигляді. Хоча, необхідно відмітити, що ГУ ДСНС України у м. Києві користується системою електронного

документообігу АСКОД, але для операцій з обліком дана система не використовується.

8. ГУ ДСНС України у м. Києві подає п'ять річних форм звітності. Необхідно відмітити, що інформація про запаси наводиться у формі 1дс «Звіт про фінансовий стан» за рядком 1050 та у формі 5дс «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі IV.

9. Для надання незалежної думки щодо запасів в ГУ ДСНС України у м. Києві проводять внутрішній аудит. Необхідно зауважити, що метою аудиту запасів є висловлення незалежної думки про стан, рух та наявність запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві.

10. Всі аудиторські процедури, що беруть участь при аудиті запасів, відповідно до зовнішніх викликів сьогодення, стають більш цифровізованими. Це означає, що основним засобом аудиторських процедур, таких як: арифметична перевірка, запит, зіставлення, аналітичні процедури, стає технічний засіб, який підтримує можливості текстових редакторів чи розрахункових програм

11. Відповідно до міжнародних тенденцій відбувається створення нового виду аудиту, який неможливий без використання комплексного аудиторського програмного забезпечення. Дане забезпечення дає можливість дослідити та

перевірити всі операції з запасами, їх документальний супровід та відображення на рахунках аналітичного та синтетичного обліку. Ці програми були б надзвичайно актуальні для діяльності аудиторів особливо у ГУ ДСНС України у м. Києві.

12. На сьогодні найбільш широко використовуваними програмами для проведення та відображення аудиту запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві виступають Microsoft Excel та Microsoft Word відповідно.

13. Процес виконання аудиторського завдання щодо стану та руху запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві може проводитися як в установі так і камерально, або у змішаному форматі.

14. Завершальним етапом аудиту запасів є формування та затвердження аудиторського звіту. Висновки в аудиторському звіті обов'язково мають бути обґрунтованими відповідними аудиторськими доказами та аналітичними розрахунками. Рекомендації мають бути спрямовані на усунення наявних недоліків, порушень та відхилень, а також на вдосконалення системи обліку запасів у ГУ ДСНС України у м. Києві.