

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організація та методики обліку і внутрішнього контролю оборотних активів на ТОВ «АРИСТІ»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712 –оа-1 спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньої програми «Облік і аудит»

А.В. Пузик

Керівник к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Рецензент к.е.н., доцент Гринь В.П.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Пузику Андрію Вікторовичу

1. Тема роботи: Організація та методики обліку і внутрішнього контролю оборотних активів на ТОВ «АРІСТІ»
керівник роботи Сьомченко Вікторія Вікторівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 01.05.2023 р., № 650-с., 18.09.2023 р. № 1446-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та контролю ефективності використання оборотних активів.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи оборотних активів як економічну категорію і об'єкт бухгалтерського обліку і контролю; вивчити організацію синтетичного та аналітичного обліку оборотних активів на підприємстві; дослідити стан обліку та контролю оборотних активів на підприємстві; розробити рекомендації щодо покращення існуючої практики обліку та контролю оборотних активів на ТОВ «АРІСТІ»
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 16 рис., 12 табл. і 2 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)А.В. ПузикКерівник роботи _____
(підпис)В.В. Сьомченко**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 126 с., 12 табл., 16 рис., 90 літературних джерел.

ОБОРОТНІ АКТИВИ, ОБОРОТНІ КОШТИ, ОБОРОТНИЙ КАПІТАЛ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, ОЦІНКА, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ДОКУМЕНТУВАННЯ

Метою даної кваліфікаційної роботи є оцінка теоретичних, методологічних та практичних засад обліку і внутрішнього контролю оборотних активів для забезпечення ефективного функціонування підприємств та розробка рекомендацій щодо їхнього удосконалення в сучасних умовах господарювання.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку і контролю, стан та рух оборотних активів на ТОВ «АРІСТІ»..

Дослідження здійснювалося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення стану обліку та контролю оборотних активів підприємств. В дослідженні використовувались методи індукції – на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у процесі теоретичного осмислення проблеми; аналізу та синтезу – для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні науково-методичних підходів і розробці рекомендацій з удосконалення організації й методики обліку та внутрішнього контролю оборотних активів, що дозволить підвищити рівень об'єктивності, достовірності, аналітичності обліково-економічної інформації і наукової обґрунтованості елементів обліку та контролю стосовно оборотних активів, що, у свою чергу, підвищить роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.

Основними результатами, що відображають наукову новизну і

особистий внесок автора, є такі:

– удосконалено поняття «оборотні активи» як сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу;

– запропоновано підхід до формування облікової політики щодо операцій з оборотними активами, який суттєво підвищить рівень організації і методики їх обліку на підприємстві та, зокрема, дозволить підвищити достовірність і повноту інформації про них у фінансовій звітності;

– запропоновано обліковувати запаси протягом усього операційного циклу, тобто не лише у виробництві, а й в момент закупівлі до отримання готової продукції відповідно до розробленого графіку-схеми документообігу руху запасів між структурними підрозділами;

– запропоновано етапи проведення контролю визначення доцільності вибору видів оцінок оборотних активів;

– запропонований тест діагностики системи управління запасами при проведенні контролю, який дозволить встановити переваги та недоліки системи, надати відповідні пропозиції.

Практична значимість дослідження полягає у поглибленому вивченні змісту оборотних активів підприємства, узагальненні діючої методики обліку та контролю оборотних активів, визначенні щодо покращення існуючої практики обліку та контролю оборотних активів на ТОВ «АРІСТІ».

SYMMARU

Qualifying work contains: 126 p., 12 tab., 16 fig., 90 referencis.

CURRENT ASSETS, WORKING COSTS, WORKING CAPITAL, ACCOUNTING, CONTROL, EVALUATION, INVENTORY, DOCUMENTATION

The purpose of this qualification work is to evaluate the theoretical, methodological and practical tasks of accounting and internal control of mutual assets to ensure the effective functioning of enterprises and to make recommendations for their success in educational conditions of economic support.

The object of the study is the process of organizing accounting and control, inventory and sales of current assets at ARISTI LLC.

The research was carried out using a dialectical approach to studying the state of accounting and control of current assets of enterprises. Induction methods were used in the study - at the stage of collecting, systematizing and processing information for conducting the study; deductions – in the process of theoretical understanding of the problem; analysis and synthesis - to combine various components of economic phenomena in a single process.

The scientific novelty of the obtained results lies in the substantiation of scientific and methodological approaches and the development of recommendations for improving the organization and methodology of accounting and internal control of current assets, which will allow to increase the level of objectivity, documentation, and analyticalness of accounting and economic information and scientific accounting and control elements are mutually exclusive assets, which, in turn, will increase the field of accounting in the field of enterprise management.

The main results reflecting the scientific novelty and personal contribution of the author are as follows:

– the concept of «current assets» has been improved as a set of property values of enterprises that serve the current business and supply process and are entirely used by the power of one operational (production-commercial oth) cycle;

– an approach to formulating an accounting policy regarding operations with mutual assets is proposed, which will significantly increase the level of organization and methods of their accounting at the enterprise and, in particular, will allow to increase documentation and completeness of information about them in the financial report;

– it is recommended to account for spare parts during the entire operational cycle, that is, not only in production, but also at the time of purchase until receiving the finished product in accordance with the developed graphic-schema of the document the flow of powder between structural units;

– the proposed stages of monitoring the determination of the appropriateness of the selection of types of evaluations of mutual assets;

– the proposed text of inventory management system diagnostics and control reports, which will allow to establish the advantages and disadvantages of the system, to provide appropriate proposals.

The practical significance of the study consists in the in-depth study of the content of the company's current assets, the generalization of the current method of accounting and control of current assets, the determination of the improvement of the current practice of accounting and control of current assets at ARISTI LLC.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1 НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ	
1.1 Оборотні активи як економічна категорія і об’єкт бухгалтерського обліку	14
1.2 Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та контролю оборотних активів	25
1.3 Методичні аспекти внутрішнього контролю, як різновиду контролю оборотних активів на підприємстві	31
РОЗДІЛ 2 СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АРІСТІ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	39
2.2 Первинний облік та характеристика підходів до оцінювання оборотних активів.....	53
2.3 Синтетичний та аналітичний облік оборотних активів підприємства.	66
2.4 Напрями вдосконалення обліку оборотних активів підприємства.....	79
РОЗДІЛ 3 ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АРІСТІ»: СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ	
3.1. Внутрішній контроль: стан і ефективність використання оборотних активів на підприємстві.....	98
3.2. Напрями вдосконалення внутрішнього контролю оборотних активів на підприємстві.....	104
ВИСНОВКИ.....	114
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	118

ВСТУП

Раціональне використання оборотних активів є одним з основних завдань будь-якого виробничого підприємства. Для забезпечення безперервного виробництва, за умов інфляційних процесів, кризи, збільшення конкуренції важливим є ефективне використання, нормування та оптимізація джерел фінансування оборотних активів. Це впливає на можливості виконання власної виробничої програми підприємства, дотримання зобов'язань перед споживачами, забезпечення стійкого фінансового становища й створення умов для подальшого конкурентоспроможного розвитку підприємства.

Незважаючи на достатньо глибокі проведенні дослідження з проблем визначення активів підприємства, досі залишається відкритим питання їх визнання, закономірностей їх руху та класифікації, зокрема поділу на оборотні та необоротні активи. Проаналізувавши праці вітчизняних і зарубіжних вчених можна побачити, що нема єдиного визначення понять для означених категорій. Багато непорозумінь пов'язано з перекладом з англійської мови, а також з відсутністю єдиного підходу до вищезазначених питань і ця тема вимагає подальших досліджень.

Отже, для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень щодо обліку та управління оборотними активами необхідна своєчасна, достовірна аналітична інформація, яка може бути забезпечена лише правилами організації бухгалтерського обліку та безпосередньо залежить від його якості. Не останню роль відіграє якісно організований на підприємстві контроль. Сутність та класифікація оборотних активів – важливий елемент підвищення ефективності функціонування підприємств, і як наслідок всієї економіки України, набуває особливої актуальності.

Теоретичні засади формування та використання оборотного капіталу викладені у працях Ф. Кене, А. Маршала, Дж. С. Мілля, А. Сміта, С. Фішера,

И. Шумпетера. Проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком, контролем, аналізом та управлінням оборотними активами знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних вчених: В. А. Анікіна, І. О. Бланка, І. І. Бойко, В. М. Івахненко, А. М. Поддєрьогіна, О. М. Бірмана, П. Г. Бунича, Д. В. Лисенка, В. Є. Леонтьєва, М. Метьюса, М. Перера, Ф. Ф. Бутинця.

Незважаючи на наявність численних теоретичних розробок, проблеми дослідження теоретичних засад обліку і контролю оборотних активів залишаються фрагментарно дослідженими та потребують подальшого наукового обґрунтування. Зазначене вище і зумовило актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи.

Метою даної кваліфікаційної роботи є оцінка теоретичних, методологічних та практичних засад обліку і внутрішнього контролю оборотних активів для забезпечення ефективного функціонування підприємств та розробка рекомендацій щодо їхнього удосконалення в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі визначені наступні завдання:

- з'ясувати економічну суть оборотних активів, їх склад, класифікацію, структурні елементи, вартісні характеристики для забезпечення формування ефективної системи їх обліку;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку і контролю оборотних активів;
- охарактеризувати оборотні активи як об'єкт внутрішнього контролю;
- надати фінансово-економічну характеристику ТОВ «АРІСТІ»;
- охарактеризувати організацію роботи бухгалтерської служби та оцінити засади облікової політики товариства;
- дослідити стан обліку та контролю оборотних активів на підприємстві;
- розробити рекомендації щодо покращення існуючої практики обліку

та контролю оборотних активів.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку і контролю, стан та рух оборотних активів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні аспекти обліку та контролю оборотних активів в умовах ринкових відносин з урахуванням галузевої специфіки підприємства.

Дослідження здійснювалося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення стану обліку та контролю оборотних активів підприємств. В дослідженні використовувались методи індукції – на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у процесі теоретичного осмислення проблеми; аналізу та синтезу – для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі.

При дослідженні використовувалися законодавча та нормативно-правова база України, Національні положення стандарти бухгалтерського обліку, з урахуванням наукових досліджень провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів з питань економіки, обліку, аналізу, контролю.

Теоретичною та методологічною основою кваліфікаційної роботи стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку і контролю, нормативно-правові документи та галузеві методичні рекомендації з питань обліку оборотних активів підприємств, матеріали науково-практичних конференцій, дані обліку і звітності підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні науково-методичних підходів і розробці рекомендацій з удосконалення організації й методики обліку та внутрішнього контролю оборотних активів, що дозволить підвищити рівень об'єктивності, достовірності, аналітичності обліково-економічної інформації і наукової обґрунтованості елементів обліку та контролю стосовно оборотних активів, що, у свою чергу, підвищить роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством.

Основними результатами, що відображають наукову новизну і

особистий внесок автора, є такі:

- удосконалено поняття «оборотні активи» як сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу;

- запропоновано підхід до формування облікової політики щодо операцій з оборотними активами, який суттєво підвищить рівень організації і методики їх обліку на підприємстві та, зокрема, дозволить підвищити достовірність і повноту інформації про них у фінансовій звітності;

- запропоновано обліковувати запаси протягом усього операційного циклу, тобто не лише у виробництві, а й в момент закупівлі до отримання готової продукції відповідно до розробленого графіку-схеми документообігу руху запасів між структурними підрозділами;

- запропоновано етапи проведення контролю визначення доцільності вибору видів оцінок оборотних активів;

- запропонований тест діагностики системи управління запасами при проведенні контролю, який дозволить встановити переваги та недоліки системи, надати відповідні пропозиції.

Практична значимість дослідження полягає у поглибленому вивченні змісту оборотних активів підприємства, узагальненні діючої методики обліку та контролю оборотних активів, визначенні щодо покращення існуючої практики обліку та контролю оборотних активів на ТОВ «АРІСТІ».

Результати дослідження апробовано на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях з тезами доповіді на тему «Оборотні активи як основа виробничо-господарської діяльності підприємства» та «Необхідність впровадження на підприємствах системи внутрішньогосподарського контролю оборотних активів». Також опубліковано статтю у кафедральному збірнику молодих вчених на тему «Сутність оборотних активів як економічної категорії та визначення їх впливу на діяльність суб'єктів господарювання»

Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 126 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 90 найменувань, містить 12 таблиць, 16 рисунків.

РОЗДІЛ 1

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1 Оборотні активи як економічна категорія і об'єкт бухгалтерського обліку

Поняття оборотні активи зустрічається в економічній літературі приблизно з початку минулого століття. Термін «оборотні активи» трактується по-різному, в залежності від етапів розвитку економіки.

У політичну економію А. Сміт ввів узагальнюючі «поняття основного й оборотного капіталу. Однією з розбіжностей між ними він вважав спосіб, у який вони приносять дохід. Вчений вважав, що оборотним є капітал, який може давати дохід своєму власнику тільки одним способом – при використанні його в обороті» [86].

А. Сміт поділяв «оборотний капітал на:

- 1) гроші, які знаходяться в обігу;
- 2) їстівні припаси, які знаходяться в руках як виробників, так і купців, що призначені для продажу з вигодою;
- 3) матеріали для помешкань, одяг, домашні тварини, прикраси, більш-менш закінчені або які знаходяться в руках робітників для кінцевого їх виготовлення й обігу;
- 4) закінчені і придатні для вжитку виробу, що знаходяться на складах і в магазинах купців, які зберігаються з метою продажу їх з вигодою або які знаходяться на кораблях чи в возах, що перевозять їх на рахунок покупців або споживачів» [15].

Дж. С. Міль чітко «вказав на багаторазову участь основного капіталу у

виробничому процесі. Дослідник зазначив, що значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, які характеризуються більш-менш тривалим існуванням, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком» [13].

Історію поділу активів на оборотні й необоротні досліджували М. Метьюс і П. Перера. автори зазначають, що «поділ активів на основні й оборотні запозичений практикою бухгалтерського обліку з економіки через судову сферу в кінці дев'ятнадцятого – на початку двадцятого століття. Вважалося, що одна з основних вигод від поділу активів на основні й оборотні полягає в можливості оцінки, на підставі цього, ліквідності суб'єкта господарювання» [22].

«З часом у бухгалтерському обліку було помічені суперечності поділу активів на основні й оборотні. Для будь-якого підприємства, що прагне до фінансової стабільності й стійкості, є важливою здатність задовольняти фінансові вимоги, що виникають під час його підприємницької діяльності. Цією здатністю є відображення рівня ліквідності підприємства, що відображає здатність виконання цих вимог, тобто показує можливість конвертованості одного активу в інший за допомогою обміну. Високоліквідними, тобто найлегше обмінюваним, активом є гроші. Ліквідність інших активів вимірюється відповідно до їх здатності й швидкості обміну на гроші» [22].

На нашу думку, розмежування активів на оборотні й необоротні не дає змоги визначити ліквідність підприємства до тих пір, поки активи не будуть оцінені в поточному грошовому еквіваленті. Доцільно було б переглянути існуючу класифікацію активів щодо оборотних і необоротних активів з урахуванням їх можливості обміну на гроші.

В умовах адміністративно-командної системи більш розповсюдженим було поняття «оборотні кошти». Розуміння сутності і функцій оборотних коштів було в той час одноманітним. «Основною функцією вважалося

розрахунково-платіжне обслуговування кругообігу коштів, фінансування поточних витрат підприємства. До складу оборотних коштів включали грошові суми, які необхідні на покупку матеріалів, сировини, на заробітну плату виробничому і адміністративному персоналу, на сплату податків і інших витрат підприємства, оплачених у поточному періоді» [16]. Таке тлумачення господарського призначення оборотних коштів походить з самої практики функціонування підприємства і об'єднань і було законодавчо закріплено у декреті про трести. Саме в цей період в економічній літературі склалась точка зору, згідно якій оборотність оборотних коштів – це показник, характеризуючий ефективність їх використання.

Приблизно на кінець 20-х – початок 30-х років відбулось привалювання натуральних показників над вартісними при плануванні і аналізі діяльності підприємства. Результатом цього стало те, що початкова і кінцева фаза руху оборотних засобів – платежі – утратила своє першорядне значення і відійшла на другий план, а запаси сировини, матеріалів і готової продукції, незавершене виробництво у натуральному виразі, тобто, по суті, проміжні ланки, набули першорядного значення і здавались головним змістом цієї економічної категорії.

Лебедько С.А писав: «швидкість обороту капіталу у промисловому господарстві є одним з основних показників раціоналізації. Завдання максимально швидкого маневрування оборотними коштами, тобто максимального прискорення темпу оборотного капіталу – одне з актуальних у сучасній економіки промисловості» [39]. Справжня функція оборотних засобів виявилась викривленою.

Пізніше між вченими-економістами виникла дискусія, в результаті чого з'явилися безліч конкуруючих один з одним понять і визначень оборотних активів. Так, Р.А. Слав'юк писав: «Оборотні активи – це ресурси, які належать підприємству і які напевно буде перетворено на гроші чи використано іншим чином протягом року з дати складання бухгалтерського балансу» [71]. Уточнила також це визначення Г.В. Нашкерська: «Оборотні

активи – це грошові кошти, що вкладені для створення оборотних виробничих фондів та фондів обігу з метою забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції» [48, 49]. Пізніше це визначення приводилось у працях І.О. Бланк, М.Д. Білик, М.В. Володькіна, Г.Г. Кірейцева. Автори визначали нове поняття як «суму двох інших (оборотних фондів і фондів обігу) і не виявляли тих якостей нової категорії, відсутність у вихідних поняттях і які з'являються у понятті «оборотні кошти»» [7, 8, 22].

С.Б. Барнгольц дає наступне визначення: «Оборотні кошти – це кошти, авансовані для формування запасів оборотних фондів і фондів обігу, малоцінних предметів і тих, що швидко зношуються (у межах їх собівартості, яка включає і амортизаційні відрахування), необхідні для підтримки безперервності кругообігу» [17]. Узагальнення трактувань оборотних коштів у зробив П.Г. Буніч: «Оборотні кошти є особлива форма руху вартості, їх кругообігу на госпрахунковому соціалістичному підприємстві, об'єднанні. Вони авансуються у вигляді грошів для утворення запасів сировини, матеріалів, напівфабрикатів, готової продукції та інших, що швидко зношуються матеріальних цінностей» [24].

Таким чином, проаналізувавши еволюцію поняття «оборотні кошти», можна зробити висновки, що існувало декілька підходів до визначення природи цього поняття. Одні автори вважають, що оборотні кошти представляють собою сукупність виробничих фондів і фондів обігу у грошовому виразі. Інші визнають оборотні кошти як вартість або грошові кошти, авансовані для утримання оборотних виробничих фондів і фондів обігу.

З вищевикладеного можна зробити висновок, що оборотні кошти є формою руху вартості, її кругообігу на господарському підприємстві. Вони авансуються у вигляді грошів для створення запасів основної сировини, матеріалів, допоміжної сировини, виробничого інструменту та готової продукції. Функція їх полягає у платіжно-розрахунковому обслуговуванні

кругообігу цінностей. Проте, таке трактування оборотних коштів було характерне для адміністративно-господарської системи. В сучасних економічних умовах поняття «оборотні кошти» вважається застарілим.

«При переході від планово-адміністративної економіки до ринкової вітчизняні економісти отримали можливість вивчити і використовувати накопичений західними економістами досвід і наробки. Поряд з терміном «оборотні кошти», у літературі почали використовувати такі терміни, як «поточні активи», «оборотний капітал», «оборотні активи». Часто ці терміни багатьма авторами ототожнюються як одна і та ж складова майна.

Всі джерела, за рахунок яких формуються оборотні кошти, можна розглядати як фонд, який можна назвати фондом оборотних коштів. Кількість «оборотних коштів» як частина активів і «фонд оборотних коштів» як частина пасивів повинні збігатися.

Необхідно відзначити, що в останній час багато авторів (Е. С. Стоянова, В. В. Ковальов та ін.) почали надто вільно поводитися з усталеною термінологією. Зокрема, мабуть з метою спрощення, почали ототожнювати оборотні кошти з оборотними активами. Як свідчить практика, у вітчизняній нормативній документації відсутнє розмежування поняття «оборотний капітал», «оборотні активи» та «оборотні кошти». В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що «оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [43].

«Проаналізувавши поняття «оборотні активи» у різних літературних джерелах, можна виділити декілька підходів економістів до трактування сутності даної категорії:

- сукупність оборотних фондів та фондів обігу;
- оборотні засоби підприємств, що відображаються в активі їх бухгалтерського балансу;
- грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші активи, що

використовують в одному операційному циклі;

– сукупність матеріальних цінностей, які обслуговують поточну господарську діяльність підприємства і повністю споживаються протягом одного операційного циклу;

– засоби підприємства, які повністю переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції.

Серед вчених найбільше прихильників визначення оборотних активів як сукупності оборотних фондів та фондів обігу; грошових коштів та їх еквівалентів, а також інших активів, що використовуються в одному операційному циклі» [5].

Так, Ф.Ф.Бутинець та інші під «оборотними активами розуміють грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу, або протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [14].

Дослідження показує відсутність єдиного методичного підходу до визначення оборотних активів. Схематично це показано на рис. 1.1.

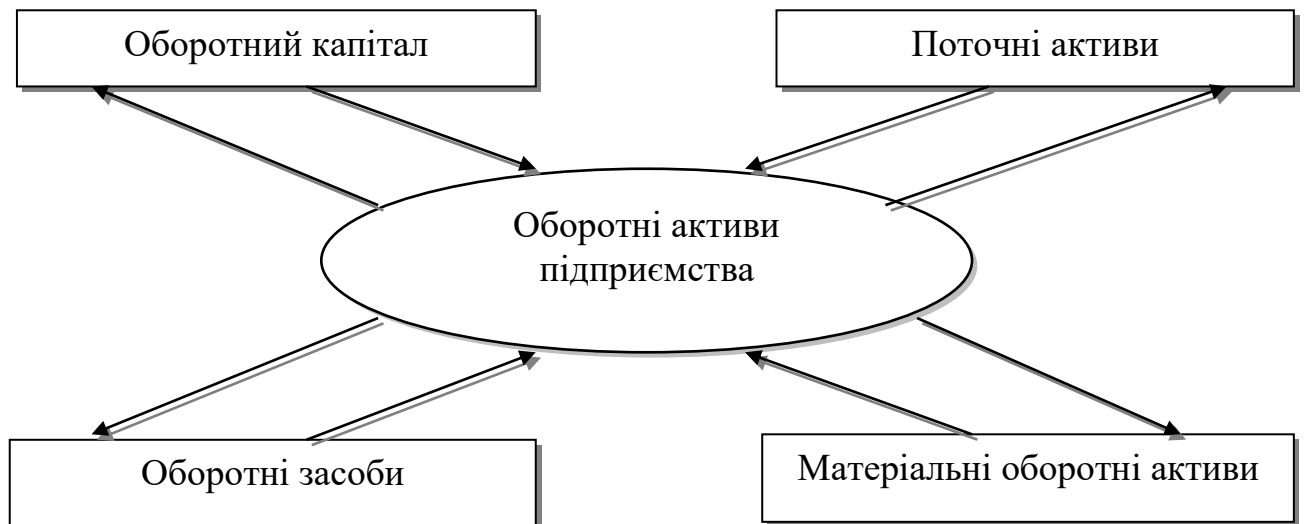


Рисунок 1.1 – Схематичне відображення застосування різних визначень оборотних активів

Проаналізувавши вищенаведені визначення оборотних активів,

запропонуємо власне визначення даного поняття. Оборотні активи – це сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу.

В економічній теорії та господарській практиці оперують різними термінами, що характеризують окремі види активів. З метою забезпечення ефективного та цілеспрямованого управління активами виникає необхідність систематизації основних термінів, які використовуються на практиці (рис. 1.2).



Рисунок 1.2 – Класифікація активів

Характеризуючи активи як об'єкт обліку та управління, необхідно

відмітити особливості їх окремих складових частин. Виникає необхідність вибору класифікаційної ознаки активів, згідно із якою буде формуватись політика управління ними на підприємстві. На нашу думку, поділ активів на оборотні та необоротні, з точки зору управління, є найбільш вдалим, так як цей підхід відповідає умовам побудови балансу та відображає участь активів у виробничому процесі. Зокрема, оборотні активи є найбільш ліквідною частиною балансу, але при цьому досить важливим є точне планування їх обсягів у процесі здійснення господарської діяльності, що направлена на отримання прибутку. До оборотних активів включаються як матеріальні, так і грошові ресурси. Тому ототожнювати їх з грошовими коштами економічно не обґрунтовано. Як зазначає проф. Бутинець Ф.Ф., «класифікація елементів відбувається на основі зв'язку між ними, що виражається в їх розміщенні та у певній послідовності визначеної системи щодо окремих загальних принципів. У науковій практиці передбачена певна систематизація знань про той чи інший предмет» [11, 12].

З метою більш детального дослідження складових елементів оборотних активів за НПСБО вважаємо за доцільне розглянути їх склад та класифікацію за МСБО та GAAP. Отже, згідно із Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів МСФЗ, активами є ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до підприємства. Згідно із GAAP США активи визнаються як ресурси компанії, які повинні принести їй господарську вигоду в майбутньому. «Як активи відображаються господарські ресурси компанії, які:

- приносять господарську вигоду (доходи) в майбутньому;
- знаходяться в розпорядженні керівництва компанії, яке могло б без перешкод задіяти їх на власний розсуд, або продати;
- є результатом раніше здійснених компанією операцій, тобто які придатні до використання в даний момент, а не знаходяться на стадії виготовлення, або доставки в рамках відповідного контракту» [42].

В принципах GAAP розрізняють довгострокові активи і поточні

активи, що співпадають з положеннями щодо віднесення саме до оборотних активів у П(С)БО в Україні, проте є певні відмінності. Схематично різні підходи до визначення активів представлено на рис. 1.3.



Рисунок 1.3 – Порівняльна характеристика понять щодо активів підприємства

Що ж стосується активів згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку в Україні, то визнання активів базується на даних з первинних документів за відповідний період.

Продовжуючи дослідження, зауважимо, що НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» вимагає розмежування між оборотними та необоротними активами. За цим стандартом активи визначаються як оборотні активи, якщо [43]:

- очікується, що вони будуть реалізовані впродовж нормального виробничого циклу підприємства;
- їх утримують, головним чином, у цілях реалізації або на короткий термін і очікується, що їх буде реалізовано впродовж 12 місяців балансу;
- це є грошові кошти або грошовий еквівалент, щодо застосування яких відсутні обмеження.

Отже, як видно з наведених визначень на рис.1.3, активи підприємства – це ресурси, які знаходяться у володінні та користуванні підприємства і мають свою вартість і, від використання та реалізації яких підприємство отримує економічні вигоди тепер або очікує їх у майбутньому, і які є результатом раніше здійснених операцій.

Наведена класифікація оборотних активів (рис. 1.4) регламентується НП(С)БО, який є офіційним документом організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні, і при формуванні звітності підприємства необхідно її дотримуватись [34].

Отже можна зробити висновок, що всеохоплюючою економічною категорією є «оборотні активи», оскільки включає в себе усі інші поняття і враховує специфіку розглянутої частини майна виробничих суб'єктів. Пропонуємо застосувати таке узагальнене та уточнене визначення: оборотні активи - це сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу.

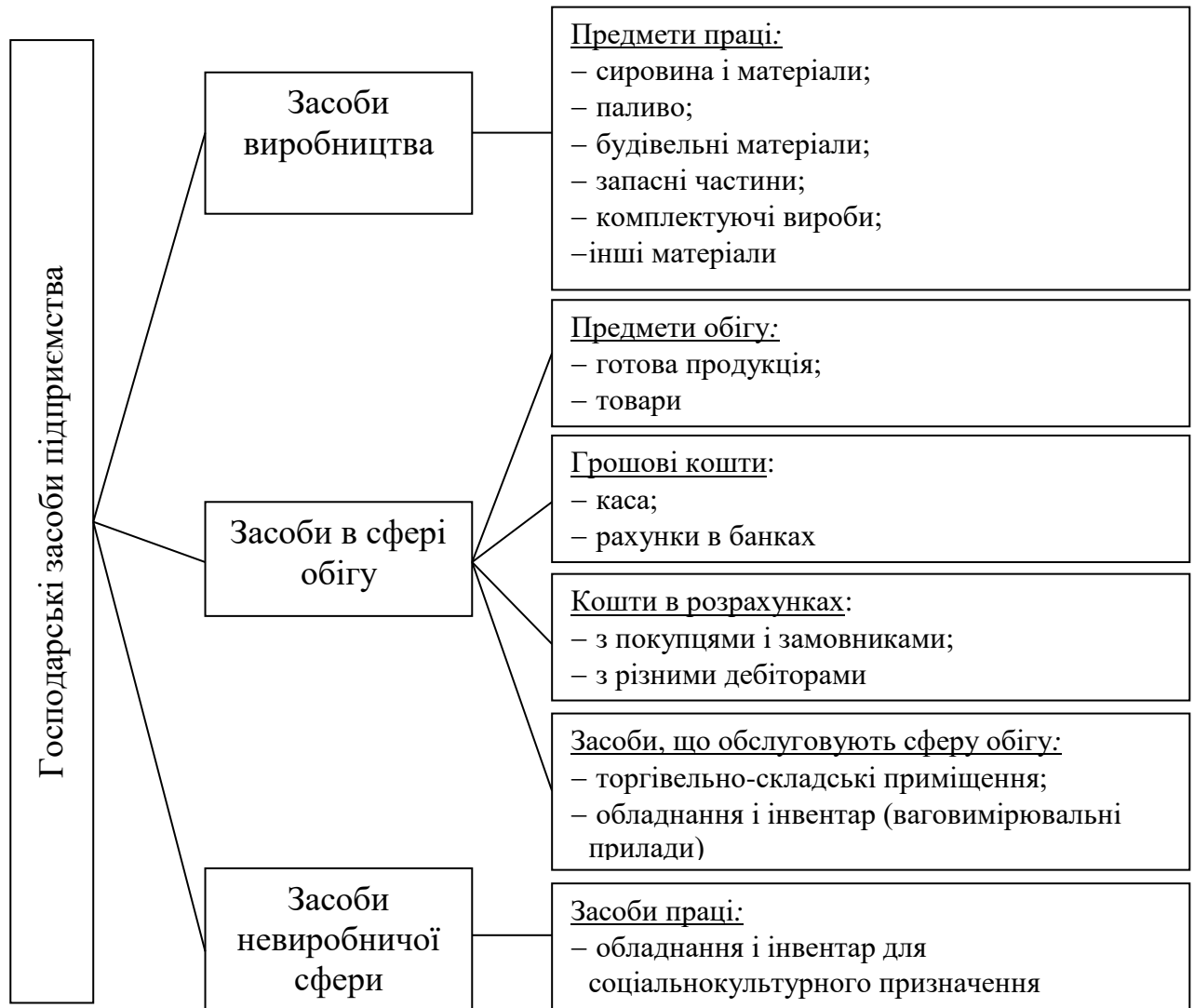


Рисунок 1.4 – Класифікація господарських засобів (оборотних активів) підприємства за складом і розміщенням

З метою забезпечення ефективного, цілеспрямованого управління оборотними активами вони потребують певної класифікації. Економічно обґрунтована класифікація оборотних активів є важливою передумовою успішної організації бухгалтерського обліку, оскільки від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти оборотними активами, можливість оперативного аналізу і прогнозування, що в кінцевому підсумку впливає на обґрунтованість управлінських рішень.

1.2 Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту оборотних активів

Зміст та завдання організації обліково-аналітичного процесу оборотних активів охоплюють встановлення графіків дії певної підсистеми, визначення складових даних, що надходять та передаються нею, вибір методів й способів збору, обробки й видачі інформації, а також шляхів наукової організації праці облікових працівників [10].

Необхідно зауважити, що в нашій країні базовим документом, що визначає порядок забезпечення та регламентує формування обліково-аналітичного процесу на підприємстві, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [63], тому вважаємо за доцільне наголосити на його пріоритетності у дослідженні нормативно-правової бази обліку оборотних активів.

Важливо, що визначальний вплив на забезпечення обліково-аналітичного процесу в Україні здійснює комплекс відповідних нормативно-правових документів, які, на нашу думку, доцільно систематизувати у вигляді п'яти основних рівнів:

1. Конституція України, Кодекси законів і Закони України [77].
2. Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України.
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджуються Міністерством фінансів України.
4. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.
5. Рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення

бухгалтерського обліку безпосередньо на рівні підприємства [2, 72].

Методичні основи щодо формування в обліково-аналітичному процесі інформації про оборотні активи, а також розкриття такої інформації у фінансовій звітності підприємства регламентуються комплексом нормативних актів, що в сукупності формують відповідну нормативно-правову базу (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Основні компоненти нормативно-правового забезпечення щодо регулювання обліково-аналітичного процесу оборотних активів підприємства

Назва нормативно-правового документа	Сутність нормативно-правового документу щодо регулювання обліково-аналітичного процесу оборотних активів
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [43]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) варто застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.
НП(С)БО 9 «Запаси» [47]	Визначає методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).
НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [44]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями бухгалтерського обліку.
НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [45]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [46]	Визначає методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [75]	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб.

Джерелом отримання повністю достовірної і невипередженої інформації на звітну дату є баланс (звіт про фінансовий стан).

Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до визнання і розкриття його статей визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» та методичними рекомендаціями до складання фінансової звітності [43].

Активи відображаються в балансі в грошовому вираженні з використанням визначеної бази оцінки, а саме:

– історичної собівартості. Активи відображаються в сумі сплачених коштів або їх еквівалентів або по справедливій вартості компенсації, виданої, для їх придбання, на момент придбання;

– поточної собівартості. Активи відображаються в сумі коштів або їх еквівалентів, що були б сплачені у випадку придбання такого ж або еквівалентного активу на даний момент;

– вартості реалізації. Активи відображаються в сумі коштів або їх еквівалентів, яку можна було б одержати на сучасний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації.

Запаси, розрахункові і грошові статті об'єднані в один розділ II «Оборотні активи» балансу. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси визначені у П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого Міністерством фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246, із змінами і доповненнями. [47]

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», запаси визнаються активом, якщо існує імовірність одержання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, і їх вартість може бути вірогідно визначена. За умови, коли ТМЦ не відповідають цим критеріям, вони не можуть бути відображені у фінансовій звітності в складі активів. У процесі проведення інвентаризації вони підлягають списанню.

Придбані запаси зараховуються на баланс підприємства по первісній вартості. Порядок формування первісної вартості придбаних запасів за

планом регламентовано НП(С)БО 9 «Запаси». Відповідно до цього стандарту первісною вартістю таких запасів є їх собівартість, що складається з наступних фактичних витрат:

- суми, що сплачуються відповідно до договору постачальнику за винятком непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях [47].

При продажу або іншому вибутті запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» собівартість визначається по одному з наступних методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат.

Аналіз чинного законодавства свідчить про те, що на сьогоднішній день в нормативній базі України дуже часто зустрічаються протиріччя при визначенні термінів.

В Господарському Кодексі України визначається, що оборотними засобами є сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення, що віднесено законодавством до оборотних засобів [23]. Однак дане визначення доцільно уточнити. Оскільки в представленому переліку відображені лише складові оборотних фондів підприємства, а фонди обігу не обґрунтовуються. Поряд з цим, не зрозуміло чи мова йде про всі складові оборотних активів, чи тільки їх частина. Якщо всі складові, то в ньому не знайшли відображення поточні фінансові інвестиції, поточна дебіторська

заборгованість, грошові кошти.

В Законі України «Про оренду державного та комунального майна» вживається поняття «оборотні матеріальні засоби» [62]. Однак, визначення цього терміну не представлено. Слід зазначити, що під оборотними матеріальними засобами доцільно розуміти частину оборотних активів, які мають матеріально-речову форму. Тобто мова йде про оборотні матеріальні активи, до складу яких входять виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, облік яких ведеться на відповідних рахунках.

«Внутрішній контроль, як і будь-яка діяльність, стандартизується та нормується законодавством. Але законодавство України більш спрямоване на регулювання зовнішнього контролю. Стандартів, що регулюють внутрішній контроль немає (за винятком нормативних документів Національного банку України з регламентації внутрішнього контролю в комерційних банках України)» [54].

«Внаслідок цього зменшується поширення передового досвіду в цій сфері діяльності на інших підприємствах. Відсутність обмежень на зміст і форму проведення внутрішнього контролю стимулює розробку суб'єктами господарювання власних форм реалізації його функцій. Також у 2003 році було прийнято рішення Аудиторською палатою України про прийняття Стандартів контролю та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти контролю, які діють в Україні з 2004 року та використовуються у внутрішньому аудиті. При створенні служби внутрішнього контролю на підприємстві необхідно розробляти Положення про внутрішній аудит, в якому зазначати методичні, документальні та організаційні вимоги до проведення аудиту» [55, 56].

При організації контролю за станом оборотних активів і ефективністю їх використання особливу увагу треба звернути на своєчасність і правильність проведення інвентаризації, розрахунків з покупцями і постачальниками, а також іншими дебіторами та кредиторами. У ході її проведення встановлюється наявність дебіторської і кредиторської

заборгованості, її реальна величина, застосовуються міри для усунення розбіжностей по виявлених сумах.

«Відповідно до Інструкції по інвентаризації № 69 при інвентаризації розрахунків [59]:

1. Усім дебіторам необхідно передати виписки про їх заборгованість для підтвердження реальності заборгованості; підприємства-дебітори зобов'язані протягом десяти днів із дня одержання виписок підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

2. На суми заборгованості постачальників по невідфактурованим постачанням після їх перевірки бухгалтерія повинна вимагати від них розрахунково-платіжні документи. Постачальники зобов'язані представити підприємству такі документи або повідомити про причини їх ненадання або про відсутність такої заборгованості.

3. На рахунках обліку розрахунків з покупцями і замовниками, постачальниками і підрядниками, іншими дебіторами і кредиторами повинні залишатися винятково погоджені суми» [59].

Підсумовуючи, зауважимо, що кожне підприємство в нашій країні повинно самостійно, ґрунтуючись на чинному законодавчому полі та власному досвіді роботи, а також особливостях національної економіки, проводити коректний обліково-аналітичний процес щодо оборотних активів із врахуванням специфіки здійснення ним господарської діяльності відповідно до умов ринкової кон'юнктури та інших внутрішніх і зовнішніх факторів функціонування.

Забезпечення коректного обліково-аналітичного процесу цієї вагомої складової активів підприємства повинно базуватись виключно на діючій нормативно-правовій базі, визначеній законодавством України та враховувати внутрішню нормативну документацію підприємства, яка б надавала можливість повною мірою відобразити специфіку його функціонування.

На нашу думку, таке коректне відображення облікових даних у

внутрішніх нормативних документах, діючих у межах кожного окремого підприємства, надасть можливість та створить передумови для врахування специфіки діяльності кожного суб'єкта господарювання, забезпечить достатню інформативність та аналітичність при виконанні функцій контролю, планування та формування управлінських рішень тактичного та стратегічного призначення.

1.3 Методичні аспекти внутрішнього контролю, як різновиду контролю оборотних активів на підприємстві

«Внутрішній контроль – це одна з функцій управління, розроблена керівництвом система контрольних процедур з поточного та подальшого контролю бізнес-процесів, що здійснюється працівниками спеціалізованого структурного підрозділу підприємства. Наповненість функцій підрозділу внутрішнього аудиту конкретним змістом, залежить від запиту власників (управлінців) підприємства та стратегії діяльності підприємства. Наявність вчасної, достовірної інформації від внутрішніх аудиторів про стан та господарську діяльність підприємства – передумова успішного функціонування бізнесу. Внутрішні контролери забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику», допомагають ідентифікувати й посилити слабкі сторони у системі управління економічного суб'єкта» [51].

У процесі контролю досліджується велика кількість різних документів, кожна однорідна сукупність яких має свої особливості й потребує специфічних прийомів їх вивчення. Документи можуть підтверджувати, доводити або спростовувати певні події, виступати засобами відображення господарських операцій, приховування порушень, зловживань тощо [36]. Будь-які перекручування інформації, що надаються для ухвалення

управлінських рішень, призведуть до того або іншого ступеню їхньої помилковості.

Перекручування можуть бути випадковими або навмисними. В останньому випадку ці відомості називають дезінформацією [27, 28]. Контрольна перевірка – складний і тривалий процес. Контролери постійно працюють над удосконаленням методики, для максимального скорочення часу перевірки великої кількості документів, не знижуючи її якість.

«Питання про форму організації служби внутрішнього контролю на конкретному підприємстві вирішується власником або керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед цією службою. Основною метою внутрішнього аудиту є сприяння ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство.

Метою внутрішнього контролю оборотних активів є встановлення достовірності даних щодо цих оборотних активів, повноти і своєчасності відображення інформації в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку оборотних активів відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності» [41].

«Основними завданнями контролю оборотних активів є наступні:

- перевірка фактичної наявності запасів (за згодою замовника);
- перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;
- перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- перевірка повноти оприбуткування запасів при належності документів, які підтверджують їх придбання;
- перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні;
- перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей;
- перевірка правильності оформлення надходження та відпуску

запасів;

- перевірка законності списання запасів при втратах;
- перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів;
- перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;
- перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів;
- визначення правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), які включаються до собівартості;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції (робіт, послуг);
- оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності;
- перевірка наявності договорів та їх реєстрації у відповідних журналах;
- перевірка правильності документального оформлення розрахунків з різними дебіторами;
- перевірка правильності створення резерву сумнівних боргів;
- вивчення порядку і джерел списання безнадійної заборгованості;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами, якості відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, облікових регістрах та звітності;
- перевірка дотримання податкового законодавства операцій з дебіторами» [52].

Внутрішній контроль можуть провадити контролери, які працюють безпосередньо на даному підприємстві. У будь-якому разі служба внутрішнього контролю має бути укомплектована кваліфікованими кадрами, які зможуть виконувати покладені на них функціональні обов'язки.

«Оскільки внутрішній контроль здійснюється на підприємстві в інтересах власників, які зацікавлені в конкурентоздатності свого підприємства (що досить актуально в даний час), то його організація є необхідною для ефективного функціонування та розвитку підприємства, оскільки він дає можливість більш точно здійснити прогнозування і оцінку ризиків підприємства. Ефективність внутрішнього аудиту також пояснюється тим, що при розробці стратегічного плану роботи на рік або на декілька років вперед внутрішні аудитори визначають насамперед основні зони ризику для компанії, а потім розподіляють ресурси часу та фахівців таким чином, щоб найбільш ризиковані сфери діяльності були перевірені першочергово. Також внутрішні аудитори використовують не тільки дані первинних документів, бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а й використовують в своїй діяльності такі методи як вивчення виробничих процесів, побудову органограм, проведення анкетування та інтерв'ю з працівниками і керівниками підрозділів з метою досконального розгляду суті проблеми» [80].

Перевагами внутрішнього контролю є: знання внутрішніми аудиторами особливостей організації; специфічних каналів комунікації, які діють в організації; неформальних лідерів, чия інформація може бути найбільш корисною під час проведення контролю; можливість використання конфіденційної інформації в звітах про аудит; відсутність дефіциту часу під час підготовки до контролю, який забезпечує можливість більш детального вивчення об'єкту контролю; наявність необмеженого та постійного доступу до матеріалів.

«Аналітичні процедури під час контролю оборотних активів необхідно здійснювати в такій послідовності:

– на першому етапі аналізується структура та динаміка оборотних активів, темпи їх зміни зіставляються з темпами зміни обсягу реалізації продукції, вивчається динаміка питомої ваги оборотних активів в структурі майна підприємства.

– на другому етапі вивчається динаміка оборотних активів в розрізі основних видів-запасів, сировини, матеріалів, готової продукції, дебіторської заборгованості, залишків грошових активів.

– на третьому етапі оцінюється оборотність оборотних активів на основі розрахунку показників (тривалість обороту, коефіцієнт оборотності)» [18].

В залежності від вибору об'єкта та предмету внутрішнього контролю операцій з оборотними активами на підприємстві формується механізм організації та проведення такого контролю з метою раціонального його здійснення (рис. 1.5).



Рисунок 1.5 – Механізм організації внутрішнього контролю операцій з оборотними активами

«Формування механізму внутрішнього контролю операцій з оборотними активами дозволить максимально охопити об'єкт перевірки, а також надати рекомендації управлінському персоналу для прийняття раціональних та обґрунтованих рішень.

Першою складовою механізму внутрішнього контролю оборотних активів виступає інформаційне забезпечення, яке включає в себе дані первинних та зведених бухгалтерських документів, планів, нормативів та договорів на поставку і реалізацію даних активів, показники фінансової звітності тощо.

Методичне забезпечення контролю оборотних активів – це формування сукупності методів та процедур, за допомогою яких здійснюється відбір інформації, яка необхідна для виявлення відхилень цілей управління оборотними активами

Технічне забезпечення включає в себе комплекс взаємопов'язаних технічних засобів, призначених для автоматизованого збирання, накопичення, обробки та перевірки даних бухгалтерського обліку підприємства. Це можуть бути пакети прикладних програм, програми бухгалтерського обліку, електронного документообігу, фінансового аналізу та контролю.

Організаційне забезпечення пов'язане з упорядкуванням взаємовідносин між працівниками, функціональними органами аудиту оборотних активів, тобто здійснюється розподіл контролюючих функцій. В залежності від суб'єктів здійснення в системі аудиту оборотних активів можна виділити наступні напрями: бухгалтерський, технологічний, адміністративний аудиту.

Невід'ємною складовою механізму внутрішнього контролю є кадрове забезпечення, оскільки фактично без контролерів, працівників, які окрім власних функціональних обов'язків виконують функції аудиту (члени спостережної ради, ревізійної комісії тощо) процес проведення перевірки не можливий. Варто зазначити, що ступінь складності механізму внутрішнього аудиту безпосередньо пов'язаний з вартістю використання конкретних засобів контролю та потенційними збитками в результаті їх відсутності» [21].

«Ігнорування побудови механізму внутрішнього контролю на великих та середніх вітчизняних підприємствах може спричинити отримання суб'єктом господарювання збитків в результаті прийняття не правильних управлінських рішень за відсутністю необхідної достовірної інформації. Виняткову роль у здійсненні організації контролю за оборотними активами підприємства повинні здійснювати функціональні відділи бухгалтерій. Для підвищення контрольних функцій обліку, виникає необхідність створення

таких бухгалтерій не за функціональною ознакою, а за об'єктами управління.

Механізм внутрішнього контролю оборотних активів повинен бути спрямованих на постійне та оперативне його проведення на всіх рівнях управління цими активами, що дозволить керівництву приймати правильні управлінські рішення і забезпечить конкурентоспроможність фірми на ринку» [21].

Отже, під час дослідження теоретичних основ обліку і внутрішнього контролю оборотних активів встановлено, що оборотні кошти є формою руху вартості, її кругообігу на господарському підприємстві. Вони авансуються у вигляді грошів для створення запасів основної сировини, матеріалів, допоміжної сировини, виробничого інструменту та готової продукції. Функція їх полягає у платіжно-розрахунковому обслуговуванні кругообігу цінностей. Проте, таке трактування оборотних коштів було характерне для адміністративно-господарської системи. В сучасних економічних умовах поняття «оборотні кошти» вважається застарілим.

Поділ активів на оборотні та необоротні, з точки зору управління, є найбільш вдалим, так як цей підхід відповідає умовам побудови балансу та відображає участь активів у виробничому процесі. Зокрема, оборотні активи є найбільш ліквідною частиною балансу, але при цьому досить важливим є точне планування їх обсягів у процесі здійснення господарської діяльності, що направлена на отримання прибутку.

При організації контролю за станом оборотних активів і ефективністю їх використання особливу увагу треба звернути на своєчасність і правильність проведення інвентаризації, розрахунків з покупцями і постачальниками, а також іншими дебіторами та кредиторами. У ході її проведення встановлюється наявність дебіторської і кредиторської заборгованості, її реальна величина, застосовуються міри для усунення розбіжностей по виявлених сумах.

Кожне підприємство в нашій країні повинно самостійно, ґрунтуючись на чинному законодавчому полі та власному досвіді роботи, а також

особливостях національної економіки, проводити коректний обліково-аналітичний процес щодо оборотних активів із врахуванням специфіки здійснення ним господарської діяльності відповідно до умов ринкової кон'юнктури та інших внутрішніх і зовнішніх факторів функціонування. Забезпечення коректного обліково-аналітичного процесу цієї вагової складової активів підприємства повинно базуватись виключно на діючій нормативно-правовій базі.

Документи можуть підтверджувати, доводити або спростовувати певні події, виступати засобами відображення господарських операцій, приховування порушень, зловживань тощо. Будь-які перекручування інформації, що надаються для ухвалення управлінських рішень, призведуть до того або іншого ступеню їхньої помилковості.

Невід'ємною складовою механізму внутрішнього контролю є кадрове забезпечення, оскільки фактично без контролерів, працівників, які окрім власних функціональних обов'язків виконують функції аудиту (члени спостережної ради, ревізійної комісії тощо) процес проведення перевірки не можливий. Варто зазначити, що ступінь складності механізму внутрішнього контролю безпосередньо пов'язаний з вартістю використання конкретних засобів контролю та потенційними збитками в результаті їх відсутності.

РОЗДІЛ 2

СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АРІСТІ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «АРІСТІ» – засноване фізичними особами з метою здійснення статутних завдань. Згідно рішення загальних зборів учасниками товариства є юридичні особи України.

Підприємство керується в своїй діяльності законодавствами України: «Про господарські товариства», «Про підприємництво», іншим чинним законодавством України, а також власним Статутом.

Підприємство з дня його державної реєстрації набуває права юридичної особи і має право від свого імені складати угоди, набувати майнових та немайнових особистих прав, нести обов'язки, виступати позивачем та відповідачем у суді та арбітражному суді, застосовувати згідно із законодавством інші санкції до замовників і контрагентів. Підприємство має круглу печатку, необхідні штампи, бланки, розрахункові рахунки (в тому числі, у валюті) та інші реквізити. Підприємство самостійно здійснює господарську діяльність, формує плани, веде бухгалтерський облік та звітність.

Головною метою діяльності товариства є отримання прибутку шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки та реалізації з метою більш повного задоволення економічних та соціальних інтересів учасників та працівників товариства. Предметом діяльності підприємства є:

- виробництво сільськогосподарської продукції;
- заготівля, переробка і реалізація сільськогосподарської продукції, в тому числі і на давальницьких засадах;

- виконання сільськогосподарських робіт по обробітку ґрунту;
- надання послуг з ремонту та обслуговування сільськогосподарської техніки, що знаходиться у власності юридичних осіб усіх форм власності та в окремих громадян, в тому числі капітальний і поточний ремонт тракторів, вузлів та агрегатів, енергетичного та силового обладнання, відновлення зношених та виготовлення нових деталей; обмін відремонтованих машин, вузлів та агрегатів через технічний обмінний пункт; реалізація техніки, запасних частин, товарів народного споживання через магазини; надання послуг населенню;
- надання транспортних послуг господарюючим суб'єктам та населенню на всій території України та за її межами у відповідності до чинного законодавства України;
- організація мережі по торгівельно-побутовому обслуговуванню населення, в тому числі відкриття магазинів, кафе, хлібопекарських та кондитерських цехів, майстерень та інших установ;
- організація та здійснення оптово-роздрібною торгівлі товарами продовольчої та промислової груп.

Майно та кошти ТОВ «АРІСТІ» становлять основні та оборотні засоби і кошти, а також інші цінності, вартість яких відображається у самостійному балансі. Все майно є сумісною власністю учасників, кожен з яких не володіє відокремленим правом на будь-яку частину власності підприємства (як і на свій внесок до Статутного фонду).

Фінансово-економічний аналіз зорієнтований на оцінку фінансового стану, фінансових результатів та ефективності діяльності підприємства. Він дає змогу виявити напрямки й обмеження фінансового розвитку та реструктуризації фінансової політики [1].

Показники структурної динаміки відображають частку участі кожного виду майна в загальній зміні сукупних активів, їх аналіз дає змогу зробити висновок про те, в які активи вкладені знову залучені фінансові ресурси чи які активи зменшились за рахунок впливу фінансових ресурсів. Показники

структурної динаміки відображають частку участі кожного виду майна в загальній зміні сукупних активів, їх аналіз дає змогу зробити висновок про те, в які активи вкладені знову залучені фінансові ресурси чи які активи зменшились за рахунок впливу фінансових ресурсів. Зміни по динаміці та структурі майна на ТОВ «АРИСТІ» наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Динаміка та структура майна ТОВ «АРИСТІ» за 2014-2016 рр.

Види активів (майна)	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 р. від 2019 р. (+; -)		
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	суми, тис. грн.	пито- мої ваги, %	у %
1. Необоротні активи	9817	37,7	9045	23,9	8442	21,1	-1375	-16,6	-14,0
1.1. Основні засоби	9814	37,6	9045	23,9	8442	21,1	-1372	-16,6	-14,0
2. Оборотні активи	16240	62,3	28749	76,1	31648	78,9	+15408	+16,6	94,9
2.1. Оборотні виробничі фонди	5996	23,0	5427	14,4	11322	28,2	+5326	+5,2	88,8
2.1.1. Виробничі запаси	603	2,3	379	1,0	661	1,6	+58	-0,7	9,6
2.2. Фонди обігу	10244	39,3	23322	61,7	20326	50,7	+10082	+11,4	98,4
2.2.1. Готова продукція і товари	2	0,0	2	0,0	72	0,2	+70	+0,2	у 35,0 р. б.
2.2.2. Поточна дебіторська заборгованість	8600	33,0	21648	57,3	18525	46,2	+9925	+13,2	у 1,2 р. б.
2.2.3. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	51	0,2	5	0,0	8	0,0	-43	-0,2	-84,3
2.2.4. Інші оборотні активи	1591	6,1	1667	4,4	1721	4,3	+130	-1,8	8,2
3. Витрати майбутніх періодів	12	0,0	3	0,0	10	0,0	-2	+0,0	-16,7
Майно всього	26069	100,0	37797	100,0	40100	100,0	+14031	x	53,8

Результати аналізу майна підприємства свідчать про наявність як позитивних так і негативних ознак і тенденцій у майновому стані підприємства. Позитивним є те, що у звітному році порівняно з базовим роком вартість майна збільшилась на 14031 тис. грн. або на 53,8 %. При цьому частка необоротних активів зменшилась на 1375 тис. грн. (14,0 %), а частка оборотних активів збільшилась на 15408 тис. грн. або на 94,9 %. Темп

приросту оборотних активів (94,9 %) перевищив темп приросту необоротних активів (-14,0 %), у результаті чого частка необоротних активів у майні зменшилася з 37,7 до 21,1 % д, а оборотних активів – відповідно збільшилася з 62,3 до 78,9 %. Така динаміка вказує на зростання коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів, а також створення умов для прискорення оборотності активів. Частка готової продукції у майнові зросла у 35 раз, це є свідченням ефективності маркетингової політики.

Водночас мають місце і негативні характеристики майнового стану. Тобто підвищення частки поточної дебіторської заборгованості в майні з 33,0 % у базовому році до 46,2 % у звітному році свідчить про погіршення стану розрахунків підприємства з дебіторами. Також частка грошових коштів і поточних фінансових інвестицій в майні залишається низькою (0,0 % на кінець звітнього року), а це може свідчити про незадовільне оцінювання ліквідності балансу та платоспроможності підприємства. За даними табл. 2.2 розглянемо склад і структуру джерел формування капіталу.

Таблиця 2.2 – Динаміка та структура джерел формування капіталу ТОВ «АРІСТІ» за 2019-2021 рр.

Види капіталу (джерел формування майна)	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 р. від 2019 р. (+; -)		
	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	сума, тис. грн.	у % до суми	суми, тис. грн.	пито-мо ваги, %	у %
1. Власний капітал	4771	18,3	4542	12,0	4344	10,8	-427,0	-7,5	-8,9
1.1. Статутний капітал	12	0,0	12	0,0	12	0,0	0	0,0	0,0
1.2. Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	(471)	x	(700)	x	(500)	x	+29	-0,6	106,2
2. Зобов'язання	21298	81,7	33255	88,0	35756	89,2	+14458	+7,5	67,9
2.1. Довгострокові зобов'язання	1269	4,9	15294	40,5	15170	37,8	+13901	+33,0	у 11,0 р.б.
2.2. Поточні зобов'язання	20029	76,8	17961	47,5	20586	51,3	+557	-25,5	2,8
2.2.1. Кредиторська заборгованість	10472	40,2	11024	29,2	12317	30,7	+1845	-9,5	17,6
Капітал - всього	26069	100,0	37797	100	40100	100	+14031	x	53,8

Провівши аналіз джерел формування капіталу підприємства, можна сказати, що є як позитивні так і негативні ознаки та тенденції у майновому стані підприємства за інформацією пасиву балансу. У 2021 році порівняно з 2019 роком вартість формування капіталу збільшилася на 14031 тис. грн. або 53,8 %. При цьому власний капітал зменшився на 427 тис. грн. (8,9 %), а зобов'язання збільшилися на 14458 тис. грн. (67,9 %).

Така динаміка складових пасиву зумовила зниження частки власного капіталу в джерелах формування капіталу з 18,3 % до 10,8 % (на 7,5 в. п.) та збільшення частки зобов'язань з 81,7 % до 89,2 % відповідно.

Отже, підприємство фінансово нестійке за критерієм забезпеченості власним капіталом. Також підприємство має значну залежність від довгострокових кредитів (сума зростає відповідно на 13901 тис. грн.).

Аналізуючи показники фінансових результатів діяльності ТОВ «АРІСТІ» за 2019-2021 рр., можна зробити висновок що дохід (виручка) від реалізації продукції у 2021 р. порівняно з 2019 р. зменшився на 34,1 %, а чистий дохід від реалізації продукції - 31,4 %.

У структурі операційних витрат частка собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт і послуг) збільшилася з 24,8 % до 36,2 %, витрати на збут – із 0,1 до 0,3 %.

Таблиця 2.3 – Динаміка та структура фінансових результатів діяльності ТОВ «АРІСТІ» за 2019-2021 рр.

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 р. у % до 2019 р.
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	15438	х	25072	х	10174	х	65,9
2. Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	12367	х	15847	х	8479	х	68,6

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
3. У % до доходу від реалізації продукції (товарів робіт послуг)	X	80,1	x	63,2	x	83,3	x
4. Операційні витрати, тис. грн.	37261	100,0	48771	100,0	32512	100,0	87,3
у тому числі:							
а) собівартість реалізованої продукції	9251	24,8	11977	24,6	11778	36,2	у 1,3 р. б.
б) адміністративні витрати	2456	6,6	1562	3,2	1450	4,5	59,0
в) витрати на збут	43	0,1	129	0,3	88	0,3	у 2,0 р. б.
г) інші операційні витрати	25511	68,5	35103	72,0	19196	59,0	75,2
5. Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	3116	x	3870	x	-3299	x	у 1,1 р. м.
6. У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	X	25,2	x	24,4	X	-38,9	x
7. Прибуток (збиток) від операційної діяльності, тис. грн.	-1218	x	1928	x	2150	x	у 1,8 р. м.
8. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, тис. грн.	-2284	x	180	x	67	x	-2,9
9. Прибуток (збиток) від звичайної діяльності, тис. грн.	-2284	x	180	x	67	x	-2,9
10. У % до прибутку від звичайної діяльності до оподаткування	x	100,0	X	100,0	x	100,0	x
11. Надзвичайні витрати	782	x	409	x	x	x	x
12. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-3066	x	-229	x	67	x	-2,2
13. У % до доходу (виручки) від реалізації продукції	x	-19,9	x	-0,9	x	0,7	x
14. У % до валового прибутку	x	-98,4	x	-5,9	x	-2,0	x

По інших їх видах спостерігається зниження частки, що пояснюється скороченням адміністративних витрат (41,0 %) і скорочення інших

операційних витрат (24,8 %). У зв'язку з тим, що підприємство не сплачує податок на прибуток, прибуток від звичайної діяльності співпадає з прибутком від звичайної діяльності до оподаткування. Підприємство зазнало збиток від операційної діяльності у 2019 р. в сумі 1218 тис. грн., а у 2021 р. отримало прибуток в сумі 2150 тис. грн. Таким чином спостерігається негативна динаміка фінансових результатів діяльності підприємства.

«Однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є забезпечення стабільності його діяльності з позиції довгострокової перспективи. Фінансова стійкість – це здатність підприємства функціонувати і розвиватися, зберігати рівновагу активів і пасивів у мінливому економічному середовищі, що гарантує його платоспроможність та інвестиційну привабливість у довгостроковій перспективі в межах допустимого рівня ризику» [5].

Розглянемо стан фінансової стійкості підприємства за допомогою відносних показників оцінювання фінансової стійкості у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Показники оцінювання фінансової стійкості підприємства ТОВ «АРІСТІ» за 2019-2021 рр.

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+; -) 2021 р. до 2019 р.
1	2	3	4	5
Показники структури джерел формування капіталу				
1.1. Коефіцієнт автономії	0,183	0,120	0,108	-0,075
1.2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,817	0,880	0,892	+0,075
1.3. Коефіцієнт фінансового ризику	4,464	7,322	8,231	+3,767
1.4. Коефіцієнт фінансової стабільності	0,200	0,100	1,100	+0,900
1.5. Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0,210	0,771	0,777	+0,567
1.6. Коефіцієнт довгострокових зобов'язань	0,060	0,460	0,424	+0,364
1.7. Коефіцієнт поточних зобов'язань	0,040	0,540	0,576	+0,536
Показники стану оборотних активів				
2.1. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-1,058	-0,991	-0,943	+0,115
2.2. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними коштами	-0,311	-0,157	-0,129	+0,182
2.3. Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами	-0,841	-0,829	-0,360	+0,481
2.4. Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	-0,010	-0,001	-0,002	+0,008

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5
Показники стану основного капіталу				
3.1. Коефіцієнт майна виробничого призначення	0,606	0,383	0,493	-0,113
3.2. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,376	0,240	0,211	-0,165
3.4. Коефіцієнт нагромадження амортизації	0,495	0,536	0,568	+0,073
3.5. Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	1,654	3,178	3,749	+2,095

Результати виконаних розрахунків свідчать про низький рівень фінансової стійкості підприємства за показниками структури джерел формування капіталу. Так, значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець звітного року частка власного капіталу у валюті балансу становить 10,8 %. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу відповідно збільшився з 0,817 до 0,892 і свідчить про високий рівень фінансової залежності підприємства від кредиторів.

За коефіцієнтом фінансового ризику в базовому році на 1,00 грн. власного капіталу припадало 4,46 грн. позикового капіталу, а в звітному році - 8,23 грн. Відповідно значення коефіцієнта фінансової стабільності показує, що в базовому році власний капітал перевищував позиковий капітал у 0,2 рази, а в звітному році - у 1,1 рази. У цілому динаміка показників 1.1. - 1.4. свідчить про зниження рівня фінансової стійкості підприємства.

Збільшення коефіцієнта довгострокового залучення позикових коштів із 0,210 до 0,777 вказує на збільшення залежності підприємства від довгострокових зовнішніх джерел фінансування. Значення коефіцієнтів довгострокових і поточних зобов'язань характеризують структуру позикового капіталу, в якій частка довгострокових зобов'язань збільшилася з 6,0 % до 42,4 %, а поточних зобов'язань – відповідно збільшилася з 4,0 % до 57,6 %, що в цілому частка довгострокових зобов'язань негативно впливає на оцінювання фінансової стійкості підприємства, а частка поточних зобов'язань - позитивно.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу збільшився на 11,5 % у 2021 році відповідно до 20194 року. Отже, відбувається зростання ступеня

мобільності власного капіталу, але підприємство ще не має великої можливості для фінансування виробничої та інших видів діяльності.

Коефіцієнт майна виробничого призначення зменшився з 0,606 до 0,493, що з точки зору забезпеченості активами основної виробничо-господарської діяльності (основними засобами та оборотними виробничими фондами) підприємство знизило фінансову стійкість. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів знизився з 0,376 до 0,211, що вказує на негативну динаміку зниження частки основних засобів у валюті балансу.

Незважаючи на збільшення коефіцієнта нагромадження амортизації з 0,495 до 0,568, рівень зношення основних засобів і нематеріальних активів залишається низьким, хоча і спостерігається певне погіршення функціонального стану необоротних активів підприємства.

Провівши аналіз фінансово-господарської діяльності ТОВ «АРИСТІ», на підставі отриманих результатів можна зробити висновок, що підприємство має як позитивні, так і негативні ознаки та тенденції, як у майновому стані так і фінансовому.

Серед позитивних можна виділити те, що у звітному році порівняно з базовим роком вартість майна збільшилась на 14031 тис. грн. або на 53,8 %, а частка оборотних активів збільшились на 15408 тис. грн. або на 94,9 %. Така динаміка вказує на зростання коефіцієнта співвідношення оборотних і необоротних активів, а також створення умов для прискорення оборотності активів. Формування капіталу збільшилася на 14031 тис. грн. або 53,8 %. Але негативним є те що при цьому власний капітал зменшився на 427 тис. грн. (8,9 %), а зобов'язання збільшились на 14458 тис. грн. (67,9 %) – це доводить, що підприємство фінансово нестійке за критерієм забезпеченості власним капіталом. Також дохід (виручка) від реалізації продукції у 2021 р. порівняно з 2019 р. зменшився на 34,1 %, а чистий дохід від реалізації продукції – 31,4 %.

Негативним фактором виявилось те, що підприємство зазнало збиток від операційної діяльності у 2019 р. в сумі 1218 тис. грн., а у 2021 р.

отримало прибуток в сумі 2150 тис. грн. Таким чином, спостерігається негативна динаміка фінансових результатів діяльності підприємства. Протягом досліджуваного періоду коефіцієнт платоспроможності зменшився на 0,003 в 2021 р. відносно 2019 р., що підтверджує попередній висновок про недостатню забезпеченість грошовими коштами.

Товариство ТОВ «АРІСТІ» для здійснення ведення бухгалтерського обліку, керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», міжнародними та національними стандартами фінансової звітності, а також іншими нормативними правовими актами у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, самостійно формують свою облікову політику, виходячи зі своєї структури, галузевої належності та інших особливостей діяльності, та розробляє порядок контролю за операціями і подіями, приймають інші рішення, необхідні для організації ведення бухгалтерського обліку.

Керівник організації може залежно від обсягу облікової роботи:

- заснувати бухгалтерську службу як структурний підрозділ, очолюване головним бухгалтером;
- ввести в штат посаду головного бухгалтера;
- передати на договірній основі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бухгалтерської чи контролерської організації або професійного бухгалтера;
- вести бухгалтерський облік особисто.

На організації публічного інтересу дію двох останніх абзаців не поширюється.

Керівником бухгалтерської служби на ТОВ «АРІСТІ» є головний бухгалтер, що забезпечує ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, формування облікової політики.

Функціональні обов'язки головного бухгалтера визначаються відповідно до положення про нього, затвердженим індивідуальним підприємцем або керівником організації.

При веденні бухгалтерського обліку головний бухгалтер товариства ТОВ «АРІСТІ» забезпечує:

- незмінність прийнятої облікової політики відображення операцій і подій і оцінки активів і зобов'язань протягом звітного періоду;
- повноту відображення в обліку за звітний період усіх операцій та подій, здійснених у цьому періоді, і результатів інвентаризації активів і зобов'язань;
- правильність віднесення доходів і витрат до звітних періодів;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на початок кожного місяця.

При звільненні головного бухгалтера з посади проводиться здача справ новопризначеному головному бухгалтеру (а при його відсутності – працівникові, призначеному наказом індивідуальному підприємцю чи керівнику організації).

Прийом і здача справ проводиться на підставі наказу індивідуального підприємця чи керівника організації, де вказуються:

- строки прийому-здачі справ бухгалтерської служби, але не більше 2-х тижнів;
- порядок оплати праці здає і приймає;
- кому представлено на період прийому-здачі справ право підпису на документах, при цьому має бути обумовлено, що до оформлення права підпису особи, що приймає справи, документи підписує той, хто здає справи під контролем приймає.

У процесі здачі справ на ТОВ «АРІСТІ» перевіряються стан бухгалтерського обліку, достовірність звітних даних, складається акт прийому-передачі, що підписується приймаючої і здає сторонами, затверджуваний індивідуальним підприємцем або керівником організації.

Акт складається у 2 примірниках. Один залишається в бухгалтерській службі, інший – у передавальній справі сторони.

Незадовільний стан бухгалтерського обліку може бути викликано

форс-мажорними обставинами, недбалим ставленням колишнього головного бухгалтера до своїх обов'язків. У цьому випадку організація процесу відновлення бухгалтерського обліку покладається на індивідуального підприємця чи керівника організації.

На підставі проведеного аналізу стану бухгалтерського обліку, існуючого документообігу визначається період відновлення документації [20].

Вимоги головного бухгалтера щодо документального оформлення операцій та подій, своєчасному поданням до бухгалтерської служби первинних облікових документів (первинні документи) обов'язкові для всіх працівників. Керівник організації ТОВ «АРІСТІ» визначає осіб, які мають право підпису бухгалтерських документів. При цьому може бути встановлена ієрархія права підпису в залежності від займаної посади, розмірів грошових сум, сфери дії та сутності операції.

ТОВ «АРІСТІ» встановлює належні запобіжні заходи та контролю, що стосуються права використання і доступу до електронних підписів, відповідно до законодавства України.

Товариство веде бухгалтерський облік операцій та подій, пов'язаних з наявністю і рухом активів, зобов'язань, капіталу, доходів і видатків відповідно до робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, прийнятим індивідуальним підприємцем або організацією. «Контроль – це критично важлива і складна функція управління. Одна з найважливіших особливостей контролю, яку слід враховувати в першу чергу, полягає в тому, що контроль повинен бути всеосяжним. Контроль не може залишатися прерогативою виключно менеджера, призначеного «контролером», і його помічників. Кожен керівник, незалежно від свого рангу, повинен здійснювати контроль як невід'ємну частину своїх посадових обов'язків, навіть якщо ніхто йому спеціально цього не доручав» [6, 26].

Структура бухгалтерського апарату на товаристві залежить в основному від умов організації і технології виробництва, обсягу облікової

роботи та наявність технічних засобів обліку.

На ТОВ «АРІСТІ» до складу бухгалтерії входять такі групи (відділи, бюро, сектори):

- матеріальна група, відповідальна за облік придбання матеріальних цінностей, їх надходження і витрачання. У цій же групі, ведеться облік основних засобів.

- група обліку оплати праці, що здійснює облік праці робітників, обчислення заробітної плати працівниками, контроль за використанням фонду оплати праці, облік всіх розрахунків з працівниками товариств, бюджетом, та іншими відомствами, пов'язаними з оплатою праці;

- виробничо-калькуляційна група, де ведеться облік витрат на виробництво, калькулюється собівартість продукції, виявляються результати внутрішньозаводського госпрозрахунку, складається звітність про виробництво;

- група обліку готової продукції, де здійснюється облік готової продукції на складах та її реалізації; загальна група, працівники якої ведуть облік інших операцій і головну книгу, складають бухгалтерський баланс та інші форми фінансової звітності.

«Обрана організацією облікова політика дуже впливає на показники собівартості продукції, прибутку, податків на прибуток, додану вартість і майно, показники фінансового стану організації, їх величину» [68, 69].

«Отже, облікова політика товариства є одним з головних засобом формування величини основних показників діяльності організації, податкового планування, цінової політики. Без ознайомлення з обліковою політикою не можна здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності організації за різні періоди і тим більше порівняльний аналіз різних організацій» [70].

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, способи застосування

рахунків бухгалтерського обліку, системи реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації та інші відповідні способи і прийоми.

На вибір облікової політики впливають такі чинники:

- організаційно-правова форма організації (акціонерне товариство, державне і муніципальне унітарне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, виробничий кооператив і т.д.);
- галузева належність і вид діяльності (промисловість, сільське господарство, торгівля, будівництво, посередницька діяльність тощо);
- масштаби діяльності товариства (обсяг виробництва і реалізації продукції, чисельність працюючих, вартість майна організації і т.д.);
- управлінська структура і структура бухгалтерії;
- фінансова стратегія товариства;
- матеріальна база (наявність технічних засобів реєстрації інформації, комп'ютерної техніки і т.д.);
- ступінь розвитку інформаційної системи, в тому числі управлінського обліку;
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів.

Облікова політика ТОВ «АРІСТІ» формується головним бухгалтером і затверджується керівником товариства. Керівник товариства видає наказ по обліковій політиці, де проголошує, яким чином протягом року буде вирішуватися вищеперелічений набір облікових проблем цього товариства. У наказі повинні бути конкретно відображені всі ті параметри фінансово-економічної діяльності товариства, які використовуються у його роботі: як розділити основні кошти та кошти в обороті, де нижня межа вартості засобів праці, що відносяться до основних засобу; як визначати норми амортизації нематеріальних активів і на які об'єкти нематеріальних активів слід нараховувати амортизацію; за якими цінами враховувати матеріальні ресурси і готову продукцію і т.д. При цьому затверджуються:

- вибрані товариством варіанти обліку та оцінки об'єктів обліку;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який містить

синтетичні та аналітичні рахунки відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності;

– форми первинних облікових документів, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів та форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань організації;
- правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;
- порядок контролю за господарськими операціями;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку є встановлення державними органами загальнообов'язкових правил (норм) ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку складається з документів чотирьох рівнів: законодавчих, нормативних, методичних та організаційних. Основним нормативним документом, що регламентує формування, розкриття і зміну облікової політики ТОВ «АРІСТІ», є Положення з бухгалтерського обліку «Облікова політика організації», затверджене наказом Міністерства Фінансів України.

2.2 Первинний облік та характеристика підходів до оцінювання оборотних активів

Від правильно організованого документування виробничих запасів залежить правильність визначення вартості списаних на виробництво запасів, незавершеного виробництва, відображення у звітності.

Для документування руху запасів передбачено типові первинні документи. Головний бухгалтер підприємства повинен визначитися, які документи доцільно використовувати з урахуванням розмірів підприємства

та галузі. Документи, якими оформлюється надходження і витрачання запасів, наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Класифікація документів, які використовуються в обліку виробничих запасів

Найменування документа	Класифікаційна ознака			
	за призначенням	за порядком складання	за способом відображення операцій	за місцем складання
Товарно-транспортна накладна	виправдний (виконавчий)	первинний	разовий	зовнішній
Матеріальний звіт	виправдний (виконавчий)	первинний	разовий	зовнішній
Рахунок-фактур	розпорядчий	первинний	разовий	зовнішній
Акт приймання	виправдний (виконавчий)	первинний	накопичуваль-ний	внутрішній
Лімітно-забірна карта	комбінований	первинний	накопичуваль-ний	внутрішній
Прибутковий ордер	комбінований	первинний	разовий	внутрішній
Картка складського обліку матеріалів	комбінований	первинний	разовий	внутрішній
Накладна на відпуск	комбінований	первинний	разовий	внутрішній

Більшість документів із обліку запасів складаються працівниками інших структурних підрозділів ТОВ «АРІСТІ» або надходять від контрагентів. Тому, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку, на підприємстві повинні чітко визначатися графіком документообігу терміни передачі первинних документів до бухгалтерської служби для відповідної обробки. Приймання виробничих запасів у постачальників здійснює експедитор підприємства, якому видається довіреність. Запаси оприбутковуються у відповідних одиницях виміру (вагових, об'ємних). Якщо виробничі запаси надходять в одних одиницях, а витрачаються в інших, то вони обліковуються в двох одиницях виміру.

Особливої уваги потребує документування малоцінних швидкозношуваних предметів, оскільки для даного виду запасу розроблені окремі форми первинних документів. Надходження, переміщення і відпускання МШП оформляються первинними документами, правила застосування яких регламентуються Положенням про документальне забезпечення запасів у бухгалтерському обліку, затвердженим Міністерством фінансів України 24.05.1995 р. за № 88 та іншими нормативними актами.

До жовтня 2021р. для організації обліку МШП застосовувалися типові форми первинних документів, затверджені наказом Міністерства статистики України від 22.05.96р. № 145, а саме:

МШ-1 Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв),

МШ-2 Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів,

МШ-3 Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв),

МШ-4 Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів,

МШ-5 Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні,

МШ-6 Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв,

МШ-7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв,

МШ-8 Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Відпуск інструментів та інших предметів у тривале користування оформлюється вимогою, яка складається у двох примірниках.

З жовтня 2021 року даний наказ втратив свою чинність. Проте, підприємствам не заборонено використовувати дані форми первинних документів. Водночас підприємство може розробити документи самостійно.

Для обліку руху МШП також застосовуються первинні документи з обліку матеріалів (форми М-4, М-8, М-9, М-11) [67].

Поточні біологічні активи тваринництва складають особливу групу

оборотних активів. У складі поточних біологічних активів тваринництва постійно відбуваються зміни. Кількість тварин збільшується за рахунок одержання приплоду від власного маточного поголів'я, придбання на стороні, вибракування худоби з основного стада і постановки на відгодівлю.

Зміни відбуваються також внаслідок переведення тварин з однієї вікової групи в іншу, переміщення з ферми на ферму, збільшення живої маси внаслідок її приросту, а також збільшення вартості тварин внаслідок збільшення витрат на їх утримання. З підприємства вибувають тварини в порядку їх продажу. Значну частину молодняку використовують для формування власного основного стада. Частину тварин забивають на м'ясо, можуть траплятись випадки вимушеного забою і загибелі тварин внаслідок хвороб та з інших причин.

В ТОВ «АРИСТІ» всі зазначені зміни в поголів'ї тварин відображають на підставі відповідних документів:

1. «Приплід телят, поросят, лошат оформляють «Актом на оприбуткування приплоду тварин» (форма № ПБАСГ-3).

Приплід телят (лошат) оцінюють за плановою (наприкінці року за фактичною) собівартістю 60 кормо-днів утримання корови (дорослих коней).

Приплід поросят – за плановою (наприкінці року за фактичною) собівартістю 1 ц живої маси відлучених поросят.

Молодняк птиці – курчата оцінюють в добовому віці за плановою (наприкінці року дооцінюють до фактичної) собівартістю добового молодняк. Надходження оформляють Актом на вихід і сортування добового молодняку птиці (ф. ПБАСГ-5).

2. Для документального оформлення приросту тварин за звітний період застосовують дві спеціалізовані форми первинних документів, а саме, Відомість зважування тварин (ф. ПБАСГ-10) і Розрахунок визначення приросту (ф. ПБАСГ-11).

3. Переведення тварин із групи в групу оформляється Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів

(ф. №ПБАСГ-9).

4 Для оприбуткування тварин вибракуваних з основного стада використовують Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (ф.ДБАСГ-4).

5. Забій, вимушену прирізку, падіж чи загибель від стихійного лиха тварин оформляють Актом на вибуття худоби та поточних біологічних активів тваринництва (форма № ПБАСГ-6). В акті мають бути вказані причини та обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції.

6. Продаж тварин оформляють Товарно-транспортними накладними на відправку-приймання тварин і птиці (спеціалізована форма № 1 с.г., тварини), племінними свідоцтвами.

7. Поточні біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання, зокрема:

– ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства України;

– сума ввізного мита;

– витрати на транспортування;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

8. Первісна вартість безоплатно одержаних поточних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю. На справедливу вартість безоплатно отриманих поточних біологічних активів тваринництва збільшується інший операційний дохід.

9. Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

За ведення обліку на фермі відповідає її завідуючий (бригадир) або інший керівник підрозділу. На підставі первинних документів про рух худоби на фермі ведуть «Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі» (форма № ПБАСГ-12). Записи в Книзі потрібно робити щодня, реєструючи дані окремих документів, та визначати кількість поголів'я на початок наступного дня. Ці дані переносять у «Відомість витрати кормів» (ф. № 94), де на підставі затверджених раціонів контролюють щоденне витрачання кормів.

Згідно з первинними документами і записами у Книзі щомісяця складають «Звіт про рух тварин і птиці на фермі» (форма № ПБАСГ-13). Його готує і підписує завідуючий фермою і разом з первинними документами про надходження та вибуття тварин і птиці подають у бухгалтерію.

Первинні документи, які підтверджують рух грошових коштів, повинні бути належним чином упорядковані. Касові операції оформлюються документами, типові форми яких затверджено Міністерством статистики України за згодою з Національним банком України і Міністерством фінансів України, і які повинні застосовуватися без змін на всіх підприємствах, незалежно від їх відомчої підпорядкованості та форми власності» [37].

Документування операцій з грошовими коштами зображені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Документи, які підтверджують рух готівки в касі

Форма	Первинні документи	Призначення документу
КО-1	Прибутковий касовий ордер	Оформлення надходження готівки в касу
КО-2	Видатковий касовий ордер	Оформлення видачі готівки з каси
КО-3	Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів	Призначений для реєстрації в бухгалтерській службі касових документів
КО-4	Касова книга	Відображення обліку операцій з готівкою касиром

Для здійснення операцій по поточному рахунку до банку подаються документи, форми яких затверджені НБУ. Документи, що надходять до банку, дійсні лише при наявності підписів, ідентичних підписам у банківській картці.

Якщо будь-який реквізит не заповнений або заповнений з порушенням вимог, то банк не має права приймати такий документ до виконання. Крім того, в розрахункових документах не допускаються різного роду виправлення (як у паперовому, так і в електронному вигляді), незалежно від того, хто вносить ці зміни – клієнт чи банк. При цьому ТОВ «АРІСТІ» несе повну відповідальність за правильність внесених у розрахункові документи даних.

«Банк реєструє всі здійсненні операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку в спеціальній виписці з особового рахунку з доданням виправдовуючи документів. Виписка банку – документ, що видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку. В різних банках форми виписок можуть бути різними, але в кожній обов'язково передбачаються позиції для дати, номерів рахунків дебітора та кредитора, суми.

При готівкових розрахунках банківськими документами є грошові чеки та об'яви на внесок готівкою; у випадку безготівкових перерахувань – платіжні доручення. Платіжне доручення є розпорядженням обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства, оформленим на спеціальному бланку» [66].

Відображення у бухгалтерському обліку дебіторської заборгованості здійснюється на підставі господарських договорів і первинних документів, які засвідчують факт здійснення господарської операції (табл. 2.3).

Особливої уваги в частині організації бухгалтерського обліку, зокрема, документування потребують розрахунки з підзвітними особами [85]. Направлення працівників підприємства у відрядження здійснюється керівником підприємства з оформленням наказу, в якому зазначаються:

пункт призначення, назва підприємства, куди відправляється працівник, строк і мета відрядження. Окрім наказу, складається кошторис витрат для розрахунку необхідної до видачі суми авансу.

Рух непродовольчих товарів в ТОВ «АРИСТІ» оформлюється наступними документами: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, прибутково-видатковими накладними, свідоцтвом про якість товару сертифікатом відповідності державній системі сертифікації або завіреною постачальником копією сертифікату відповідності на товар (якщо він підлягає обов'язковій сертифікації).

Таблиця 2.3 – Документування дебіторської заборгованості

Вид дебіторської заборгованості	Документи
За майно, передане у фінансову оренду	Договір оренди, акт приймання-передачі основних засобів, довідки та розрахунки бухгалтерії
Розрахунки з вітчизняними покупцями	Накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт приймання-передачі виконаних робіт, довідка (розрахунок) бухгалтерії, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, виписка банку
Резерв сумнівних боргів	Довідка, розрахунки бухгалтерії
Розрахунки за виданими авансами	Платіжне доручення, виписка банку
Розрахунки з підзвітними особами	Звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт з доданими виправдовуючими документами
Розрахунки за нарахованими доходами	Довідка, розрахунок бухгалтерії, виписка банку, ПКО, ВКО
Розрахунки за відшкодуванням	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника, документи, які підтверджують внески з завданих збитків відшкодування матеріальної шкоди – накладна, ПКО тощо, заява працівника
Розрахунки з іншими дебіторами	ПКО, ВКО, накладна, рахунок, виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії

На всі продовольчі товари підприємство повинно мати товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти, документи, що підтверджують відповідність якості товару вимогам нормативних документів. Для імпортованих товарів – сертифікати, викладені на українській мові або на мові країни-експортера. Вони повинні бути завірені печаткою постачальника.

Порядок документального оформлення надходження та відпуску товарів аналогічний виробничим запасам та готовій продукції. Таким чином вся інформація про господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом оборотних активів підприємства, здатних впливати на рішення, які приймаються на її основі, що забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення, повинна міститися в фінансовій звітності.

«Оборотні активи є однією з найважливіших ланок облікового процесу. У системі теоретичних засад формування і використання оборотних активів важливу роль відіграє концепція їх оцінки. Ефективно побудована система оцінки необхідна для достовірного визначення економічного стану підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх подальшого використання. Саме неузгодженість окремих складових у підходах до визначення реальної вартості оборотних активів впливає на стан обліку та формування достовірної фінансової звітності підприємства» [74].

Виникнення дуже важливого для розуміння сутності оборотних активів факту, що початкові сторони відтворення фази руху оборотних коштів – платежі втрачають своє першорядне значення, а проміжна ланка – запаси сировини, паливо, незавершене виробництво тощо – висуваються на перше місце, стає головним змістом такої економічної категорії, як «оборотні активи». Вагомим надбанням у науці було також визнання оборотних активів як засобів, що авансуються для підтримання безперервності кругообігу, і які повертаються у вихідну грошову форму після реалізації продукції.

Оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку, опосередковано або неопосередковано бере участь у багатьох моментах облікового процесу, залежно від різних умов – надходження, вибуття або перепродажу – різні об'єкти обліку потребують різної оцінки.

В роботі класифікація здійснюється за двома підходами:

1. Класифікація оборотних активів для потреб оцінки
2. Класифікація оцінок у бухгалтерському обліку

Проведений аналіз показав, що:

по-перше, в МСБО, МСФЗ, МСО та нормативних документах існують розбіжності щодо видів оцінки;

по-друге, відсутній єдиний підхід до визначення критеріїв класифікації – автори по-різному тлумачать однакові види оцінок та не приділяється належної уваги проблемам класифікації оцінок, які використовуються в сучасній системі бухгалтерського обліку.

На основі опрацювання та синтезу теоретичних надбань учених (Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Соколов, Н.М. Малюга, Л.Г. Ловінська та інш.), а також аналізу нормативної бази запропоновано класифікацію за 6 ознаками: за предметом, за методом, за об'єктами, за етапами надходження, за видами, за функцією (рис. 2.1).

Аналіз існуючих методів оцінки оборотних активів, які застосовуються у практичній діяльності підприємств, показав, що вибір певного методу залежить від характеристик, які повинні бути відображені в обліковій інформації, а також від завдань, для вирішення яких застосовується оцінка.

Визначено, що в умовах ринкових відносин в основу класифікації методів оцінки доцільно покласти етапи надходження та вибуття оборотних активів на підприємство:

- 1 – оприбуткування, тобто взяття на облік та визнання їх активом;
- 2 – вибуття;
- 3 – перепродаж;
- 4 – інші операції.

Проведений за вищенаведеним розподілом аналіз методів оцінок в НП(С)БО, МСБО та МСФЗ дозволив визначити, що число методів оцінки в МСБО значно більше, ніж в НП(С)БО. Це пояснюється більшою різноманітністю інструментів як в операційній, так і в інвестиційній діяльності підприємств.

Саме слабким розвитком фондового ринку України зумовлюється відсутність в НП(С)БО таких видів оцінок, як поточна ринкова вартість акцій, справедлива вартість опціонів на акції; ціна виконання опціону та ін.

Питання класифікації оцінок є надзвичайно актуальним на даний час.

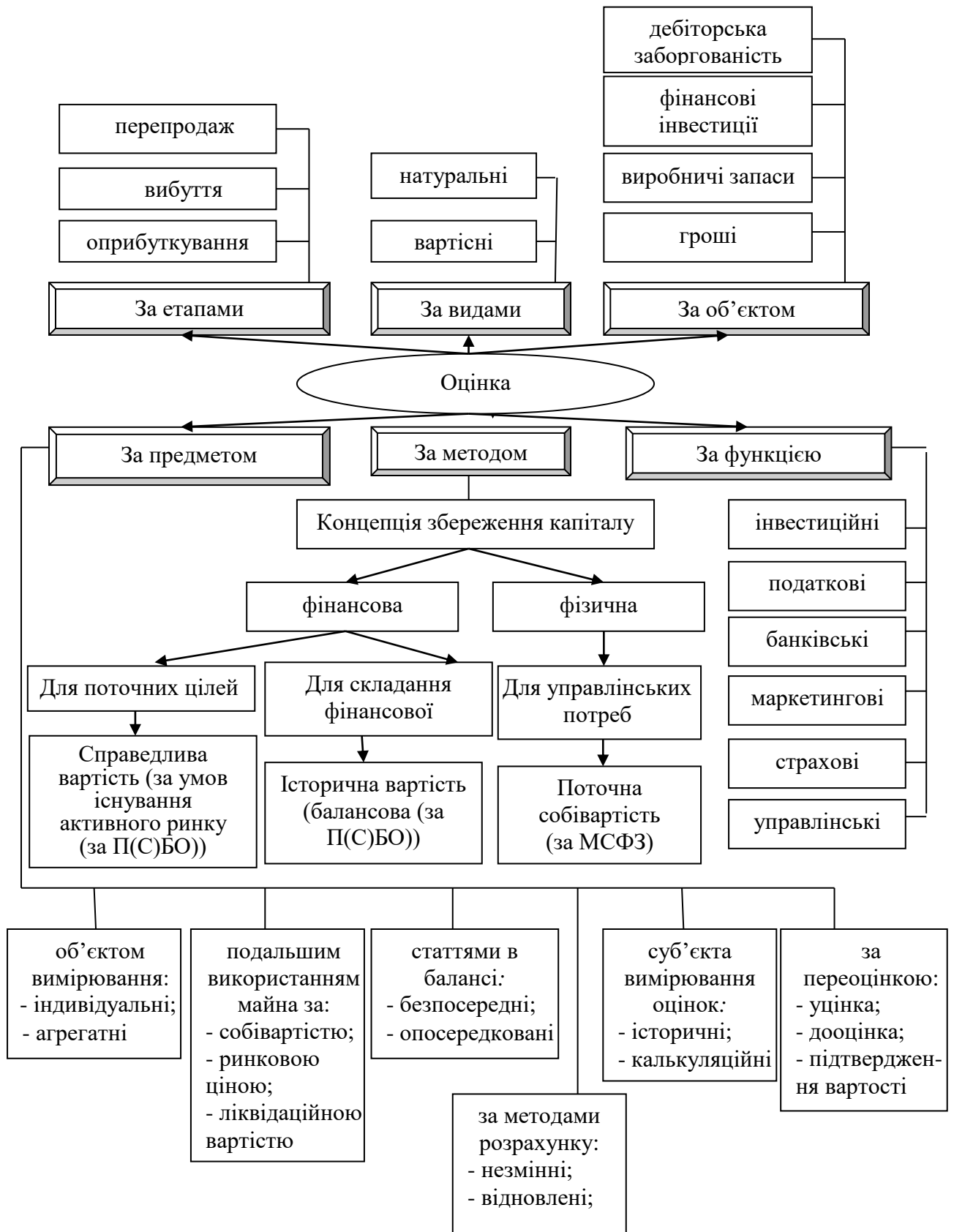


Рисунок 2.1 – Класифікація методів оцінок оборотних активів

Значну частку в оборотних активах займають товарно-матеріальні запаси. Методи оцінки запасів залежать від джерел їх надходження. При відпуску запасів зі складу вони оцінюються: за собівартістю кожної окремої одиниці, включаючи всі витрати, пов'язані з придбанням матеріалів; собівартості кожної одиниці, включаючи лише вартість матеріалів або в облікових цінах з подальшим коригуванням на величину ТЗВ чи інших витрат, які включаються у вартість матеріалів; ФІФО.

Підприємство самостійно обирає метод оцінки запасів при вибутті. На підприємстві можуть одночасно застосовуватися для різних запасів різні методи. Вибір методу оцінки запасів при їх вибутті повинен бути обов'язково зафіксований в наказі про облікову політику.

«Згідно з НП(С)БО 9 оцінка запасів при їх відпуску у виробництво, продаж та іншому вибутті здійснюється одним із таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу» [47].

При використанні методу середньозваженої собівартості при постійній системі списання запасів складні розрахунки, що зумовлено необхідністю постійного визначення середньозваженої ціни за кожною одиницею запасів. Використання цього методу при застосуванні періодичної системи списання запасів передбачає: виділення періодів, на кінець яких буде розрахований кредитовий оборот і залишок запасів; визначення вартості та кількості запасів певного виду, які можна використовувати упродовж звітного періоду; визначення середньозваженої ціни запасів; визначення кількості запасів, які залишилися на кінець звітного періоду шляхом проведення інвентаризації і розрахунок їх вартості за середньозваженою ціною; розрахунок різниці між залишком запасів на початок і кінець звітного періоду, що дозволяє встановити кількість і вартість витрачених у виробництві запасів.

Цей метод передбачає розрахунок вартості одиниці товару, виходячи з середніх цін. Такий розрахунок робиться по кожній одиниці товару.

Розрахунок можна проводити за формулою 2.1:

$$C_c = (C_{\text{п}} + C_{\text{к}}) / (K_{\text{п}} + K_{\text{к}}), \quad (2.1)$$

де: C_c - середньозважена собівартість

$C_{\text{п}}$ - собівартість запасів на початок періоду

$K_{\text{п}}$ - кількість запасів на початок періоду

$C_{\text{к}}$ - собівартість запасів на кінець періоду

$K_{\text{к}}$ - кількість запасів на кінець періоду

«Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Застосування нормативних затрат для оцінки запасів у бухгалтерському обліку та звітності допускається лише тоді, якщо результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних, норми затрат і ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод нормативних затрат звичайно застосовується у разі стабільності цін на запаси. У цьому випадку відхилення між нормативними та фактичними витратами на матеріали є несуттєвими і списуються в момент придбання матеріалів». Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається до собівартості реалізованої продукції звітного року.

Метод ідентифікованої собівартості може застосовуватись у випадку виконання спеціальних заказів, проектів, а також при невеликій номенклатурі

товарів. Цей метод передбачає облік фактичної собівартості по кожній конкретній одиниці товару. Його зручно застосовувати до товарів з великою кількістю» [78, 79].

Метод ФІФО означає списання запасів в тій послідовності, в якій вони були отримані на підприємство. Тобто, при вибутті запасів спочатку будуть списуватися запаси, які надійшли раніше (по тій вартості, по якій вони надійшли і рахуються в обліку). Саме даний метод застосовується в ТОВ «АРІСТІ».

В бухгалтерському обліку існує значна кількість ознак оцінки, що утруднює завдання бухгалтера в частині обрання найбільш оптимального методу оцінювання оборотних активів, визначення доцільності застосування того чи іншого виду оцінки.

2.3 Синтетичний та аналітичний облік оборотних активів підприємства

Для накопичення інформації про наявність і рух виробничих запасів в ТОВ «АРІСТІ» використовується активний рахунок 20 «Виробничі запаси», до якого відкривається дев'ять субрахунків:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

«Облік придбання запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» та його субрахунках ведеться за фактичною собівартістю придбання, тобто за первісною вартістю з урахуванням витрат на транспортування та заготівлю запасів. Якщо є можливість, такі витрати відносять на конкретний номенклатурний номер прямим способом. У більшості випадків це зробити практично неможливо. Тому транспортно-заготівельні витрати групують на окремому субрахунку, який визначає підприємство. Це, як правило, субрахунки другого порядку до субрахунків рахунку 20» [64, 65].

Джерелом надходження виробничих запасів на підприємство може бути: придбання у постачальника, від підзвітної особи, як внесок до статутного капіталу, безоплатне надходження, виявлення в результаті інвентаризації та ін. Основні кореспонденції рахунків з обліку надходження виробничих запасів наведені у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Бухгалтерський облік операцій з оприбуткування виробничих запасів (витяг)

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Відображення операцій з попереднім отриманням запасів від постачальникам			
Оприбуткування виробничих запасів (добрив-нітроамофоска), одержаних від постачальника ТОВ ЗМД «Базис» Україна (50т х 4100):			
– на купівельну вартість запасів (без ПДВ)	208	631	170833,33
– на суму ПДВ	641	631	34166,67
Перерахування постачальнику ТОВ ЗМД «Базис» Україна вартості одержаних добрив	631	311	205000
Оприбутковано насіння гібридної кукурудзи	208	631	29500
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	5900
Відображення операцій з придбання запасів з передоплатою постачальникам			
Перераховано передоплату (аванс) постачальнику ТОВ «Формула-М» за диз.пальне	371	311	36000
Відображено суму податкового кредиту	641	644	6000
Оприбутковано диз.пальне в умовах передоплати (авансу):			
– покупна вартість (без ПДВ)	203	631	30000
– відображена сума ПДВ	644	631	6000
– закриті розрахунки з передоплати (авансах)	631	371	36000
Відображені розрахунки з транспортними підприємствами щодо перевезення виробничих запасів (без ПДВ)	201	631	1000

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
Відображення інших операцій з придбання запасів			
Відображено ПДВ	641	631	200
Перераховано транспортній організації за послуги	631	31	1200
Оприбутковані безоплатно одержані виробничі запаси за справедливою вартістю	207	719	500
Оприбуткування запасів від розбирання ліквідованих основних засобів			
Оприбутковано матеріали від розбирання складського обладнання за ціною можливого використання	209	746	1500
Віднесено на фінансовий результат дохід у сумі вартості оприбуткованих запасів	746	793	1500

Вибуття виробничих запасів може відбуватись за різними напрямками.

Основним напрямком вибуття матеріалів зі складів є їх відпуск (передача) на виробництво. Крім того, може мати місце внутрішнє переміщення матеріалів. Також можливі наступні напрямки списання виробничих запасів:

- реалізація;
- безкоштовна передача;
- списання розкрадених цінностей, у зв'язку із псуванням;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;

Кореспонденції рахунків з обліку вибуття, використання та списання виробничих запасів в ТОВ «АРІСТІ» наведені в таблиці 2.5.

Питання організації аналітичного обліку (за номенклатурними номерами) вирішується з формуванням облікової політики підприємства.

Оскільки на підприємстві велика номенклатура запасів, то воно застосовує оперативно-бухгалтерський метод обліку. За цим методом кількісно-сортний облік запасів на складах ведеться матеріально відповідальними особами в картках складського обліку (форма № М-12), які відкриваються бухгалтерією на кожний номенклатурний номер запасів. Матеріально відповідальна особа в цих картках записує кожну операцію з надходження та відпускання матеріалів і визначає залишок запасів. Підставою для записів є первинні документи на оприбуткування та відпускання запасів.

Таблиця 2.5 – Бухгалтерський облік операцій при вибутті виробничих запасів (витяг)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Списання запасів, використаних для виробничих та адміністративних потреб			
Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	231	208	1250
Списано запаси (паливо) для загальновиробничих потреб	91	203	322
Видані запчастини для ремонту адміністративного транспорту	152	207	18200
Використано запаси для адміністративних потреб (списання канцтоварів)	92	209	188
Видані матеріали для ремонту невикробничого будівлі (житлове приміщення)	949	205	7800
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	949	641	1560
Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	203	685
Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15	205	1280
Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	207	669
Безоплатна передача виробничих запасів			
Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949	207	550
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ, розраховане виходячи зі звичайних цін	949	641	110
Списання запасів внаслідок надзвичайних подій			
Відображено в обліку списання запасів в результаті аварії (стихійного лиха)	99	205	900
Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	99	641	180
Віднесені на фінансовий результат витрати від надзвичайних подій	794	99	1080

Для погодження даних кількісного складського обліку з вартісним бухгалтерським застосовуються книги залишків матеріалів (сальдові відомості). Вони відкриваються щодо кожної матеріально відповідальної особи окремо. У ці регістри на кожне перше число місяця матеріально відповідальні особи переносять з карток складського обліку перевірені бухгалтерією залишки матеріалів. Книги (відомості) заповнюються відповідно до номенклатурних номерів і однорідних груп.

У бухгалтерії ці дані оцінюються за обліковими цінами, за якими ведеться аналітичний облік руху та наявності матеріалів у розрізі однорідних

груп. Таким чином буде одержана інформація про вартість матеріалів за даними складського обліку та відомостями бухгалтерії. Такі записи збігаються, тому що складський і бухгалтерський облік ведуться за даними одних і тих самих первинних документів та оцінюються за одними цінами. Якщо за якоюсь групою дані про залишки (сальдо) неоднакові, то бухгалтерія здійснює перевірку та виявляє помилки.

В ТОВ «АРІСТІ» автоматизована форма обліку.

Дані про рух та наявність цінностей узагальнюють в Журналі-ордері по рахунку 20, який об'єднано з відомістю. Кредитові обороти по синтетичних рахунках та обліку матеріалів з Журналу-ордеру по рахунку 20 переносять до Головної книги. Схема запису в регістрах по обліку виробничих запасів у ТОВ «АРІСТІ» зображена на рис. 2.2.

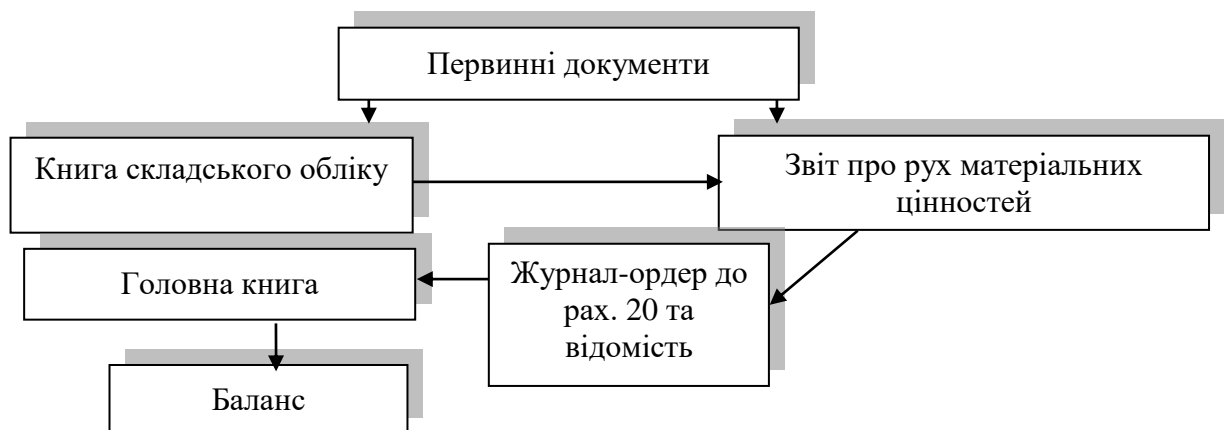


Рисунок 2.2 – Діюча схема обліку виробничих запасів

«Для бухгалтерського обліку наявності, руху і використання оборотних засобів праці відповідним планом передбачено рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети».

Рахунок малоцінних і швидкозношуваних предметів має забезпечувати формування зведених показників їх наявності, зносу, руху і залишків. Це активний балансовий рахунок. По дебету – надходження (збільшення) МШП. По кредиту – вибуття (списання) МШП.

Синтетичний облік за поточною дебіторською заборгованістю ведеться з відкриттям таких рахунків: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» дає узагальнену інформацію по розрахунках з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем» [29].

Оскільки підприємство має свої особливості та власний, зручний для нього, план рахунків, то рахунок 36 має такі субрахунки: 3611 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та 3612 «Розрахунки з вітчизняними покупцями (взаємозалік)» [35]. Бухгалтерські записи з визнання та погашення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги вітчизняних покупців мають такий вигляд (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Бухгалтерський облік операцій з визнання та погашення дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1. Реалізація вітчизняному покупцю				
	Готової продукції	361	701	2530,00
	Товарів	361	702	4802,00
	Робіт і послуг	361	703	15270,0
2. Одночасно на суму ПДВ				
	Готової продукції	701	641	421,67
	Товарів	702	641	800,33
	Робіт і послуг	703	641	2545,00
3. Списуємо собівартість реалізованих				
	Готової продукції	901	26, 27, 21	1620,01
	Товарів	902	28	3001,20
	Робіт і послуг	903	23	7201,00
4. Погашена дебіторська заборгованість грошовими коштами				
	В касу	311	361	11728,0
	На розрахунковий рахунок	301	361	4802,00

Побудова аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» забезпечує отримання даних про заборгованість, строк сплати по якій ще не настав, а також заборгованість, не сплачену в строки [31, 38]. Аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками на ТОВ

«АРІСТІ» ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

На рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» ведеться облік розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за виданими авансами, за претензіями, за наданими позиками робітникам підприємства, за відшкодуванням завданих збитків і за іншими операціями.

ТОВ «АРІСТІ» використовує в своєму обліку такі субрахунки:

– 371 «Розрахунки за виданими авансами» – обліковують всі види авансів надані підприємством в національній валюті незалежно від виду діяльності підприємства;

– 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – обліковують розрахунки з підзвітними особами, а саме розрахунки з видачі готівки, звітування по витрачених коштах, відшкодування витрат здійснених протягом відрядження;

– 374 «Розрахунки за претензіями» – обліковують розрахунки за претензіями, пред'явленими постачальниками та підрядниками, а також за пред'явленими штрафами, пенею, неустойками;

– 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – обліковують розрахунки з надання позик працівникам підприємства;

– 3772 «Розрахунки з іншими дебіторами (ссуди до року)» – обліковують розрахунки з надання ссуд до одного року [19].

За дебетом всіх цих субрахунків відображається збільшення, виникнення відповідної заборгованості, за кредитом – погашення, списання.

Розглянемо більш детально основні види цієї заборгованості.

Дебіторська заборгованість підзвітних осіб нараховується за фактом отримання даними особами авансових підзвітних сум і погашається при повному розрахунку за даними сумами.

Фактично здійснені та документально підтверджені витрати підзвітної особи, пов'язані з виробничою діяльністю, списуються на собівартість продукції, на придбання ТМЦ включаються в суму фактичних витрат на

придбання даних цінностей.

Відображення операцій по розрахунках з підзвітними особами та розрахунках за виданими авансами мають наступний вигляд (таблиця 2.7).

Для обліку поточних біологічних активів в ТОВ «АРИСТІ» призначений активний рахунок 21, який має такі субрахунки [81]:

- 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Таблиця 2.7 – Операції по розрахунках з підзвітними особами та виданими авансами (витяг)

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Видані грошові кошти із каси під	ВКО	372	301	4000
Придбані ТМЦ за рахунок підзвітних сум	Накладна	20	372	3500
Списані витрати на відрядження	Авансовий	92	372	3500
Повернення невитрачених підзвітних сум в касу	ПКО	301	372	500
Утримання неповернутих підзвітних сум із зарплати	Бухгалтерська довідка	66	372	500

За дебетом рахунка 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування саджанців, розсади, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваної з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин. За кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо.

На субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва», які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху

поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва.

На субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва», які оцінені за справедливою вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

На субрахунку 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, внаслідок чого їх оцінювання здійснено відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва [84].

До субрахунків 212 і 213 доцільно відкривати субрахунки другого порядку за видами тварин.

Синтетичний облік за рахунком 21 «Поточні біологічні активи» ведуть у Журналі-ордері та відомостях по рахунку 21. Запис у ньому здійснюють на підставі звітів про рух худоби і птиці. Облік ведуть у розрізі ферм за видами і статево-віковими групами тварин. На підприємстві є декілька ферм, то наявність та рух поголів'я узагальнюють за всіма фермами. Дані відображають за місяць та наростаючим підсумком з початку року.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів в касі в ТОВ «АРІСТІ» використовують рахунок 30 «Готівка». Цей рахунок активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів підприємства. ТОВ «АРІСТІ» використовує субрахунок 301 «Готівка в національній валюті». По дебету рахунку 30 відображається надходження

грошових коштів до каси підприємства, по кредиту – виплата готівки.

Основні кореспонденції з обліку готівки, які використовуються в ТОВ «АРІСТІ» наведені в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Бухгалтерські операції ТОВ «АРІСТІ» з обліку готівки (витяг)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано готівку з банківського рахунку	301	311	11200
Одержано готівку від покупця в оплату раніше відвантаженої продукції	301	36	9800
Повернено до каси невикористану суму підзвітну суму	301	372	52,30
Оприбутковано надлишки, виявлені в касі	301	719	72,80
Оприбуткована в касу виручка від реалізації продукції	301	701	5620
Отримана в касу депонована заробітна плата з поточного рахунку	301	311	2780
Отримано відшкодування заподіяної підприємству шкоди	301	375	3895
До каси повернуті лишки одержаної заробітної плати	301	66	450
Видана заробітна плата з каси	661	301	21850
Депонована заробітна плата видана	662	301	2780
Видані з каси аліменти	685	301	520
Повернено на банківський рахунок невикористані суми зарплати	311	301	320
Видана з каси матеріальна допомога	949	301	700
Видано гроші в підзвіт	372	301	895
Оплачено продукцію, отриману від постачальників	631	301	632
Куплені з каси канцелярські товари і використані	92	301	58,75
Витрати майбутніх періодів, оплачені з каси (передплата преси та ін.)	39	301	180

«Згідно з діючим законодавством України підприємства можуть зберігати в своїй касі готівку тільки в межах ліміту залишку готівки в касі на кінець робочого дня. Ліміти залишків готівки в касі установлюються закладами банку щорічно протягом першого кварталу усім підприємствам, які мають рахунки в закладах банків і здійснюють касові операції з готівкою.

Записи по рахунку 301 проводять на основі перевірених звітів касира загальним підсумком за день в журналі-ордері по рахунку 301 (кредит) і відомості по рахунку 301 (дебет). В ТОВ «АРІСТІ» дані звіти формуються автоматично в «Дебет+» за даними звітів касира. В «Дебет+» є стандартний

звіт «Журнал-ордер по субконто» (меню Звіти/Журнал-ордер по субконто), який можна сформувати за субконто «Наші грошові рахунки», вибравши потрібну касу. Він дозволяє формувати як журнал-ордер (дебетові обороти рахунків з кредитом субконто), так і відомість (кредитові обороти рахунків з дебетом субконто), і сумістити ці звіти. Візуально зручніше, коли вони надруковані окремо. Формувати такий звіт можна за місяць. Якщо вибрати деталізацію за датами, ми отримаємо форму самого журналу-ордеру по рахунку 301 і відомості по рахунку 301. Підсумкові дані журналу-ордеру відображаються в Головній книзі» [60].

Послідовність записів готівкових розрахунків показано на рис. 2.3:



Рисунок 2.3 – Діюча схема обліку готівкових розрахунків

Для обліку грошових коштів на рахунку в банку ТОВ «АРІСТІ» використовує рахунок 31 «Рахунки в банках» субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Цей рахунок є активний, балансовий, призначений для обліку господарських засобів – грошових коштів. Для зберігання коштів і здійснення всіх видів банківських операцій відкритий поточний рахунок в «Райффайзен Банк Аваль».

«По розрахунковому рахунку щомісячно складається журнал-ордер по рахунку 311 автоматично в «Дебет +». Він складається на основі оброблених виписок банку. В кінці місяця підраховують обороти по дебету рахунка 311,

обороту по кредиту рахунка 311 і виводиться сальдо на кінець місяця. Залишок на кінець місяця по журналу-ордеру по рахунку 311 повинен відповідати кінцевому залишку по останній виписці за поточний місяць» [61].

Розглянемо основні кореспонденції по обліку операцій на рахунку в банку, які використовуються в ТОВ «АРІСТІ» в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Бухгалтерські операції ТОВ «АРІСТІ» з обліку операцій на поточному рахунку (витяг)

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Внесено на рахунок у банку готівку з каси підприємства	311	301	9800
Надійшли на рахунок в банку кошти від покупця підприємства за продукцію	311	361	11250
Повернено іншому підприємству виданий раніше аванс	311	371	4200
Погашена претензія, виставлена іншому підприємству	311	374	7870
Надійшов на рахунок аванс від покупця	311	681	2730
Одержано виручку від реалізації готової продукції (крупини)	311	701	4860
Одержано кошти від реалізації запасів, МПП та інших оборотних активів	311	712	980
Одержано штрафи, пені, неустойки	311	715	480
Перераховано кошти на придбання основних засобів	152	311	110800
Повернено покупцям кошти за непоставлені товари	361	311	1510
Сплачено аванс іншому підприємству	371	311	7340
Перераховано кошти на оплату витрат з відрядження службовій особі, що перебуває в іншому місті	372	311	8520
Погашено прострочено позику	605	311	6200
Перераховано кошти постачальникам за товари	631	311	4075
Сплачено податки, збори	641, 642	311	3807
Перераховані авансовий платіж по ЄСВ до Пенсійного фонду і ПДФО до бюджету (2080,26 + 840,00)	641, 651	311	2920,26
Сплачено страхові внески по страхуванню майна	655	311	11200

Послідовність запису в регістрах по обліку операцій на рахунках в банку показано на рис. 2.4.

Дані журналу-ордеру по рахунку 311 використовуються для складання звітності по обліку грошових коштів, а саме Звіту про рух грошових коштів, який складає бухгалтерія підприємства в кінці року і надає в певні інстанції.

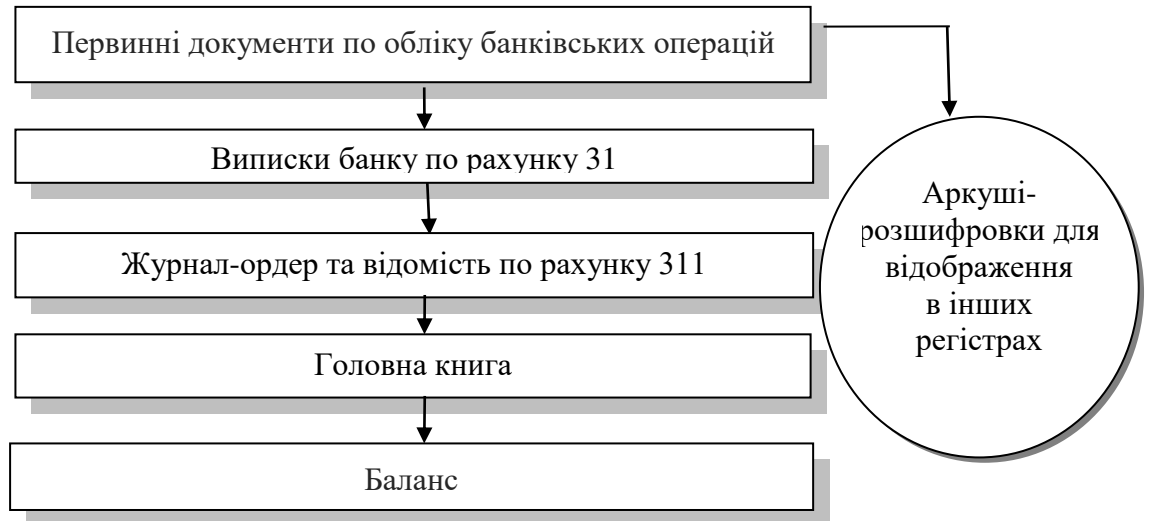


Рисунок 2.4 – Діюча схема обліку операцій на рахунках в банку

Тому контроль за якістю складання цих документів покладений на головного бухгалтера господарства. Узагальнено схему обліку оборотних активів в ТОВ «АРІСТІ» можна зобразити наступним чином (рис. 2.5).

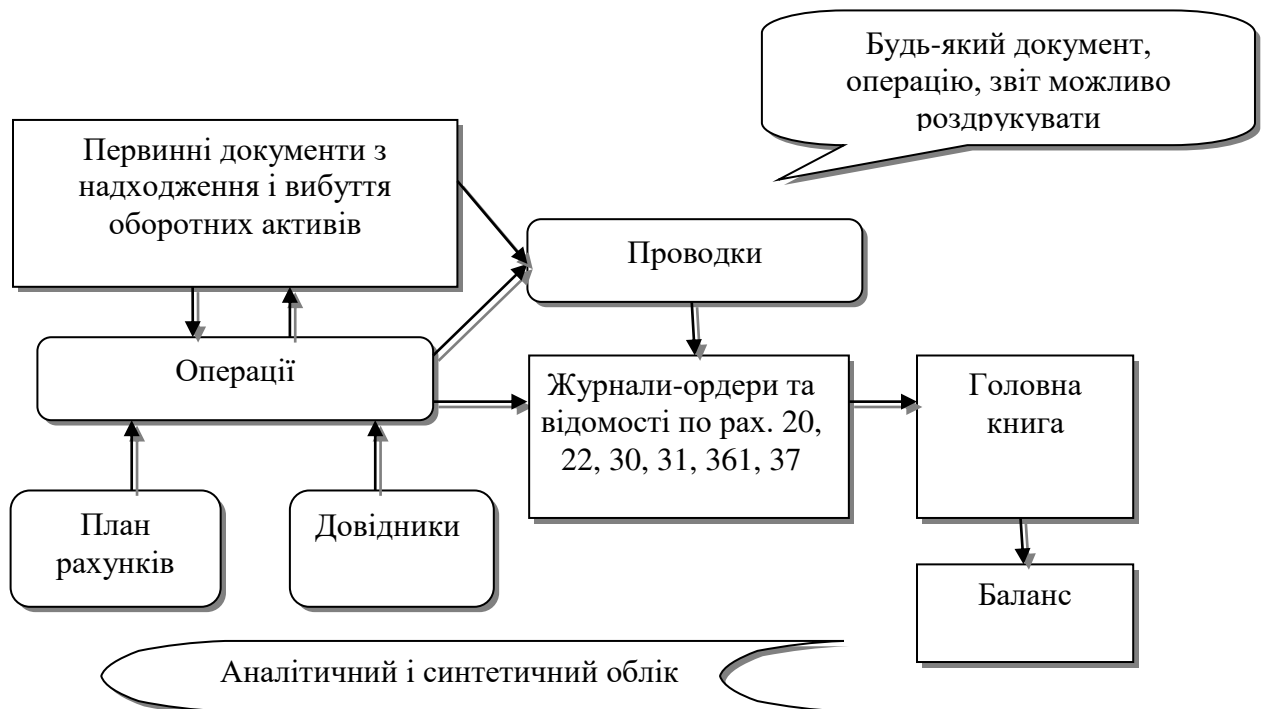


Рисунок 2.5 – Діюча схема обліку оборотних активів

Введення інформації в базу здійснюється на підставі вхідних

документів, які також формуються при введенні операцій. При введенні операцій використовуються довідники та план рахунків.

2.4 Напрями вдосконалення обліку оборотних активів підприємства

Процес управління будь-яким підприємством потребує прийняття складних управлінських рішень з підвищення ефективності діяльності підприємства і виведення його із збиткового становища, підвищення прибутковості, що передбачає здійснення діагностики поточного стану підприємства, правильного ведення бухгалтерського обліку та здійснення ґрунтовного економічного аналізу фінансової спроможності підприємства, аналізу його виробничого потенціалу, аналізу можливостей покращення ефективності функціонування підприємства, аналізу ефективного формування та використання оборотних активів.

«На підприємствах оборотні активи відіграють значну роль, тому їх облік, збереження та раціональне використання в процесі виробництва має важливе значення у підвищенні ефективності господарської діяльності. Бухгалтерський облік поточних активів перебуває в центрі уваги всіх управлінських служб, що пов'язано з прагненням збільшити оборотність капіталу, вкладеного в оборотні активи, адже нераціональна організація бухгалтерського обліку їх руху може призвести до необґрунтованих витрат. Обсяг і структура оборотних активів в значній мірі залежать від обсягу витрат на виробництво та швидкості руху матеріальних цінностей.

Проблемним питанням на даній ділянці обліку є не коректне відображення оборотних активів в обліковій політиці підприємства. Критичний огляд наказу про облікову політику сільськогосподарського підприємства засвідчує наявність типових помилок під час їх складання. Основними з них є:

- 1) відсутність Наказу про облікову політику взагалі;
- 2) об'єднання Наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку;
- 3) відсутність обов'язкових реквізитів;
- 4) затвердження Наказу про облікову політику або змін до нього всередині року або на початку звітного року;
- 5) щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику;
- 6) слабка систематизація та непослідовність викладеного змісту;
- 7) наявність зайвої інформації, що повторює зміст нормативних документів або не стосується облікової політики;
- 8) введення до Наказу про облікову політику безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур;
- 9) неповне розкриття вибраних підприємством елементів облікової політики;
- 10) недоцільність застосування окремих елементів облікової політики з урахуванням специфіки та особливостей діяльності підприємства;
- 11) розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (форми організації бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку, технології обробки облікової інформації, порядку документообігу тощо);
- 12) розкриття елементів облікової політики стосовно управлінського та податкового обліку;
- 13) наявність прізвищ посадових осіб у тексті Наказу про облікову політику;
- 14) відсутність додатків до Наказу про облікову політику або посилань на них в тексті» [83].

Звичайно, багато в чому ці недоліки пов'язані з формальним ставленням до формування облікової політики на практиці та нерозумінням її впливу на прийняття рішень, зі складністю вибору найоптимальнішого варіанта обліку чи оцінки конкретного об'єкта. Проте більшість проблем усе ж лежать у площині її нормативно-правового регулювання і пов'язані із

недосконалістю чинного законодавства, неузгодженістю вимог окремих нормативно-правових актів між собою та їх систематичними змінами.

Сьогодні порядок формування облікової політики в Україні регулюється низкою нормативноправових актів різного підпорядкування.

Проведене нами дослідження та критична оцінка змісту наведених нормативно-правових актів справді засвідчили наявність низки проблемних питань загальнотеоретичного та прикладного характеру, що ускладнюють процедуру формування облікової політики вітчизняними підприємствами та певною мірою нівелюють її важливість і значення. Найістотнішими з них, які стосуються оборотних активів, є такі:

1. «Нерозкриття або поверхневе розкриття сутності та методики застосування окремих елементів облікової політики. Зокрема, недостатньо розкритими в нормативних документах все ще залишаються порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні, порядок застосування методу абсолютної суми сумнівної заборгованості під час нарахування резерву сумнівних боргів, порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом вивчення виконаної роботи, порядок застосування прямого способу обліку транспортно-заготівельних витрат тощо. Взагалі не визнаються елементами облікової політики та не розкриваються в нормативних документах альтернативні способи обліку готової продукції та товарних запасів, оцінки незавершеного виробництва.

2. Нерозкриття сфери застосування альтернативних прийомів і способів для конкретних об'єктів обліку і відсутність характеристики їх переваг та недоліків. Найскладнішою проблемою формування облікової політики підприємства на практиці є вибір найефективнішого, економічно виправданого варіанта обліку чи оцінки конкретного об'єкта. Проте чинні нормативні документи не містять детальної характеристики сфери застосування, переваг і недоліків альтернативних варіантів, не розкривають ступеня їх впливу на фінансові результати, оцінку вартості майна та процес прийняття рішень.

3. Суперечливість окремих елементів облікової політики принципам обачності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат Це стосується, насамперед, методів оцінки вибуття запасів.

4. Відсутність чіткої межі між поняттями «облікова політика» та «облікова оцінка». Згідно з чинним законодавством облікова політика характеризується як сукупність прийомів, способів і процедур обліку окремих об'єктів, що вибирає підприємство самостійно із альтернативних варіантів, запропонованих нормативними документами. А облікова оцінка визнається елементом облікової системи, що встановлює підприємство самостійно у межах чинного законодавства та що має, зазвичай, числове вираження. Облікові оцінки не регламентуються нормативними документами, а їх розмір здебільшого залежить від обсягів і досвіду діяльності самого підприємства та обмежується критеріями суттєвості.

5. Відсутність жорстких вимог щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику підприємства Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено випадки зміни облікової політики підприємства.

Проте датою зміни облікової політики може бути будь-яка, вибрана підприємством. Це призводить до маніпулювання обліковими даними впродовж року залежно від тактичних цілей підприємства, і як наслідок, порушує послідовність облікового процесу та порівнянність показників фінансової звітності.

Вважаємо, що усунути зазначені недоліки можна за рахунок:

- узгодженості вимог окремих нормативних документів між собою;
- докладнішого розкриття в нормативних документах сутності, особливостей застосування, переваг та недоліків окремих елементів облікової політики;
- встановлення жорсткіших вимог до змісту, порядку складання та затвердження Наказу про облікову політику на законодавчому рівні;

– розроблення Міністерством фінансів України типової форми Наказу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому;

– встановлення чітких вимог щодо строків і порядку внесення змін до Наказу про облікову політику тощо» [82].

У цьому контексті важливим є теоретичне обґрунтування та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення Наказу про облікову політику підприємства.

Законодавством не затверджена типова форма Наказу про облікову політику. Проте Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [40] чітко встановлено перелік елементів облікової політики, що мають бути відображені у Наказі. Важливим є те, що усі вони стосуються методичного аспекту, окрім визначення періодичності та об'єктів проведення інвентаризації. Отже, у Наказі про облікову політику підприємства не повинні розкриватися форма організації обліку, система облікових реєстрів, графіки документообігу, посадові інструкції бухгалтерів, положення про бухгалтерію, графіки здавання звітів матеріально відповідальними особами, терміни здавання фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства тощо.

Найскладнішим під час складання Наказу про облікову політику залишається вибір найефективнішого, економічно обґрунтованого і виправданого з позиції формування фінансових результатів та досягнення тактичних і стратегічних цілей бізнесу варіанта обліку. Проте цей вибір не має бути формальним. Елементи облікової політики повинні вибиратися свідомо, зважаючи на можливості їх застосування до конкретних об'єктів, з урахуванням їх недоліків і переваг, особливостей діяльності підприємства.

Наказ про облікову політику необхідно складати послідовно, без повторення змісту чинних нормативних документів, розкривати усі елементи облікової політики, вибрані підприємством, лаконічно та стисло. Додатки до Наказу про облікову політику підприємства мають бути оформлені у вигляді

таблиць довільної форми та пронумеровані. На них обов'язково повинні бути посилання в тексті Наказу.

Структурно Наказ про облікову політику, на нашу думку, повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій наводиться загальна інформація про підприємство, назва наказу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються вибрані підприємством елементи облікової політики;
- заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували наказ та на яких покладено відповідальність за його виконання;
- додатки, що містять робочий план рахунків; перелік вибраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів; перелік вибраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; схеми розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні й між видами готової продукції; перелік створюваних на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання тощо.

Також, зважаючи на виявлені в ході аналізу змістовного наповнення наказів про облікову політику недоліки, доцільно мінімально необхідні елементи облікової політики щодо оборотних активів структурувати в розрізі її складових (рис. 2.6).

Організаційна частина містить загальні положення організації роботи бухгалтерської служби на підприємстві. Бухгалтерський облік оборотних матеріальних ресурсів потребує чіткого розподілу обов'язків і відповідальності осіб за виконання встановлених ділянок роботи.

Тому в даній частині необхідним є встановлення кола осіб, які здійснюються на підприємстві операції з матеріальними цінностями. Крім того, необхідно передбачити дотримання вимог головного бухгалтера щодо оформлення первинних документів, у т.ч. службою матеріально-технічного

постачання.

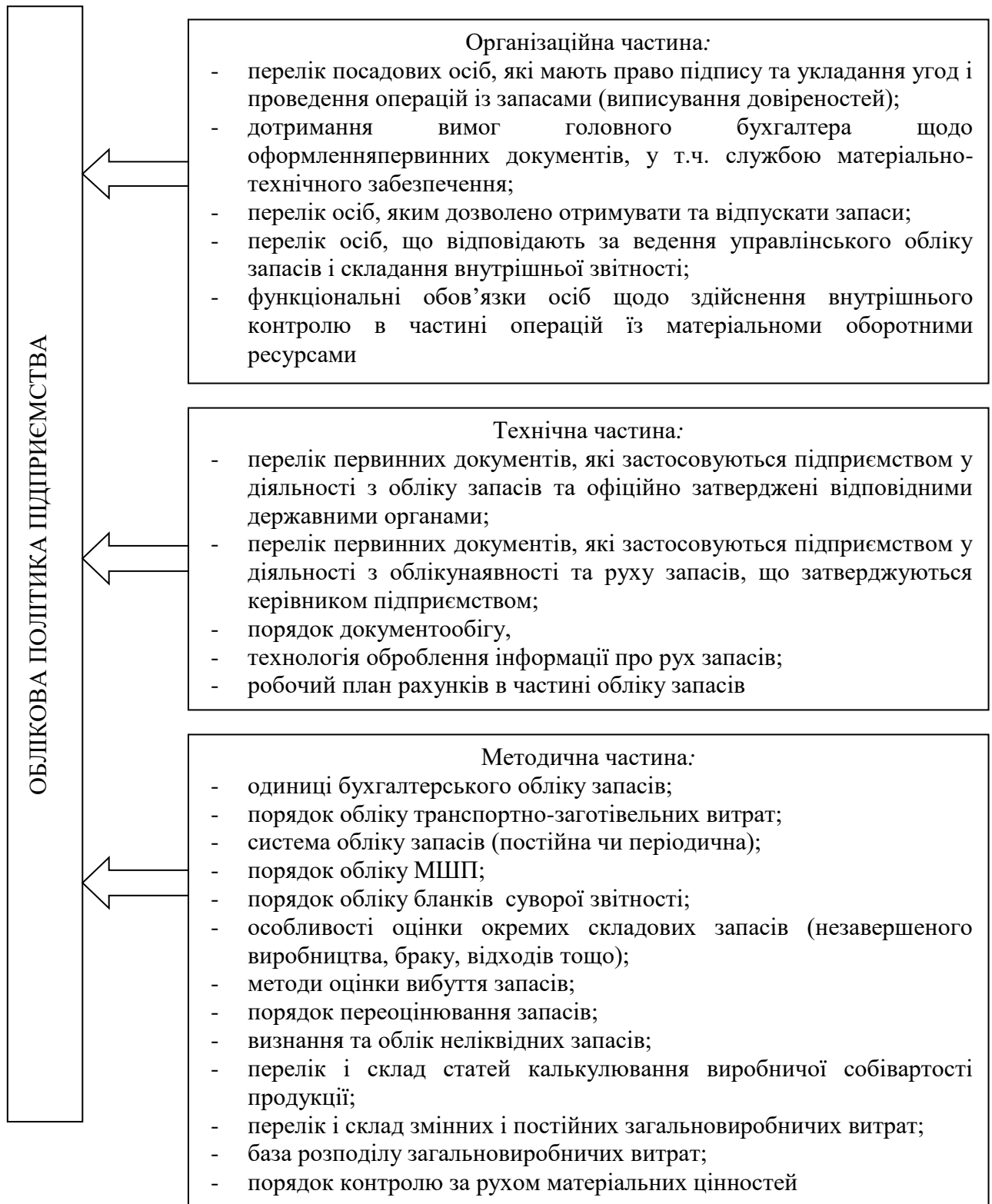


Рисунок 2.6 – Рекомендовані складові облікової політики щодо обліку оборотних активів

«Правом видавання дозволу на проведення господарських операцій із запасами, можуть наділятися керівник, головний бухгалтер, начальники цехів, дільниць, відділів, а правом на видачу – отримання товарноматеріальних цінностей – комірники, завідувачі складами, завідувачі господарством та інші посадові і матеріально відповідальні особи. Кількість таких осіб повинна бути обмеженою, але достатньою, щоб у разі відсутності одного працівника його міг замінити інший, що має такі права. З усіма такими працівниками має бути укладено договір про матеріальну відповідальність. Для досягнення максимального ефекту за реалізації організаційних положень, що закріплені в наказі, паралельно на підприємстві мають бути розроблені посадові інструкції із чітким зазначенням прав та обов'язків осіб, що відповідають за конкретну ділянку обліку, а у випадку наявності бухгалтерської служби, положення про бухгалтерську службу, що затверджується керівником підприємства.

Технічна частина наказу має містити перелік форм внутрішніх первинних документів, що затверджуються керівником підприємства, які використовуються для оформлення матеріальних цінностей. Необхідним є визначення правил документообігу і технології оброблення інформації щодо запасів – встановлення чіткого порядку, виконавців і строків передавання документів (товарно-транспортних накладних, накладних на внутрішнє переміщення, лімітно-забірних карток тощо), між структурними підрозділами, починаючи від моменту оприбуткування запасів до моменту передавання документів у архів. Як правило, порядок документообігу на підприємстві оформлюється відповідними графіками. Перелік документів з обліку оборотних матеріальних ресурсів, а також графіки документообігу наводяться в додатках до наказу про облікову політику підприємства. Крім того, технічна частина повинна містити перелік синтетичних і аналітичних рахунків, які використовуються на підприємстві для обліку матеріальних цінностей, які мають бути передбачені в розробленому робочому плані рахунків» [3, 4].

У методичній складовій облікової політики, у разі допущення різних методичних підходів до обліку окремих об'єктів передбачається застосування певної сукупності елементів. Елементи облікової політики в частині методики обираються підприємством індивідуально і можуть відрізнятися в різні періоди його діяльності. Так, нами пропонуються зазначення в обліковій політиці низки складових елементів для обліку оборотних активів: одиниці обліку; порядку визнання та первісної оцінки оборотних активів; порядку обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ); оцінки залишків незавершеного виробництва; методів списання запасів.

Запропоноване змістовне наповнення розділів положення про облікову політику в частині оборотних активів підприємства не є вичерпним і може варіюватись залежно від галузевої специфіки, сфери діяльності, обсягу виробництва. Проте, наведений вище підхід до формування облікової політики щодо операцій з оборотними активами суттєво підвищує рівень організації і методики їх обліку на підприємстві та, зокрема, дозволить підвищити достовірність і повноту інформації про них у фінансовій звітності.

«Однією з головних проблем обліку активів є віднесення об'єктів до оборотних чи необоротних. Системне вивчення інформації вимагає її класифікації, чим зумовлено необхідність поділу ресурсів на окремі категорії, що потрібно для забезпечення відповідного сприйняття інформації, яку повинні розуміти як внутрішні, так і зовнішні користувачі.

Від застосування науково побудованої класифікації оборотних активів та віднесення об'єктів до певної групи залежить послідовність ведення бухгалтерського обліку, рівень деталізації бухгалтерської інформації, що формує необхідну базу щодо групи чи певного об'єкта обліку для управління ними. Встановлено, що основними та достатніми для управління є чотири ознаки класифікації оборотних активів: за економічною природою; принципами організації; видами, передбаченими Планом рахунків; характером джерел формування. Використання інших ознак призведе до

зростання непродуктивних витрат часу бухгалтерського персоналу в частині формування інформації і не сприятиме її корисності для керівного складу підприємства» [57].

«Важливим аспектом щодо організації обліку виробничих запасів на підприємствах України є стан організації аналітичного і синтетичного обліку. Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку виробничих запасів використовують рахунок 20 «Виробничі запаси». Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами і процесами, організовується аналітичний облік. З цією метою до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкриваються рахунки аналітичного обліку. Аналітичний облік запасів дозволяє отримати інформацію про їх обсяг в цілому і за кожним видом окремо. Для правильної організації обліку запасів на підприємстві, перш за все, необхідно виділити основні завдання обліку виробничих запасів:

- контроль за виконанням плану матеріально-технічного забезпечення;
- відображення витрат на закупівлю й транспортування запасів (матеріалів), результатів постачання;
- спостереження за станом складських запасів, за відповідністю їх нормативам, контроль за їх зберіганням;
- контроль за лімітом відпуску матеріалів на виробничі потреби, витрати і списуванням їх вартості у витрати виробництва;
- контроль за дотриманням норм;
- правильний розподіл матеріалів за об'єктами калькуляцій.

Практика показує, що процес обліку використання виробничих запасів все ж таки є трудомісткою ділянкою. Аналізуючи в цілому діяльність деяких підприємств з обліку виробничих запасів, можна виділити такі негативні аспекти:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової)

вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи;

- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;

- обмеженість контролю використання виробничих запасів тощо» [90].

Однак завдання полягає у визначенні керівництвом підприємства ефективного методу оцінки запасів в конкретній ситуації. В Україні, як і в більшості інших країн світу, виробничі запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання їх під час виробництва. Методика оцінки запасів є важливим інструментом організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення реальної вартості запасів. Тому вибір методу оцінки запасів варто робити залежно від вимог користувачів бухгалтерської інформації.

Значно поліпшити організацію обліку виробничих запасів можна, удосконалюючи процес документування, тобто ширше використовуючи накопичувальні документи (лімітно-забірні картки, відомості тощо.), картки складського обліку як витратний документ по відпущених матеріалах (бездокументальну систему оформлення витрат матеріалів).

Доцільною також є розробка єдиної форми документа (на відпущення матеріалу), призначеної для машинної обробки. У цей документ варто включити всі об'єкти основного та допоміжного виробництва під відповідними кодами, які б указували напрям використання матеріальних ресурсів – основні вироби, запасні частини, товари народного споживання, разові замовлення, ремонтно-експлуатаційні потреби.

На рис. 2.7 наведено реквізити документів, що характеризують операції

з надходження виробничих запасів [25].

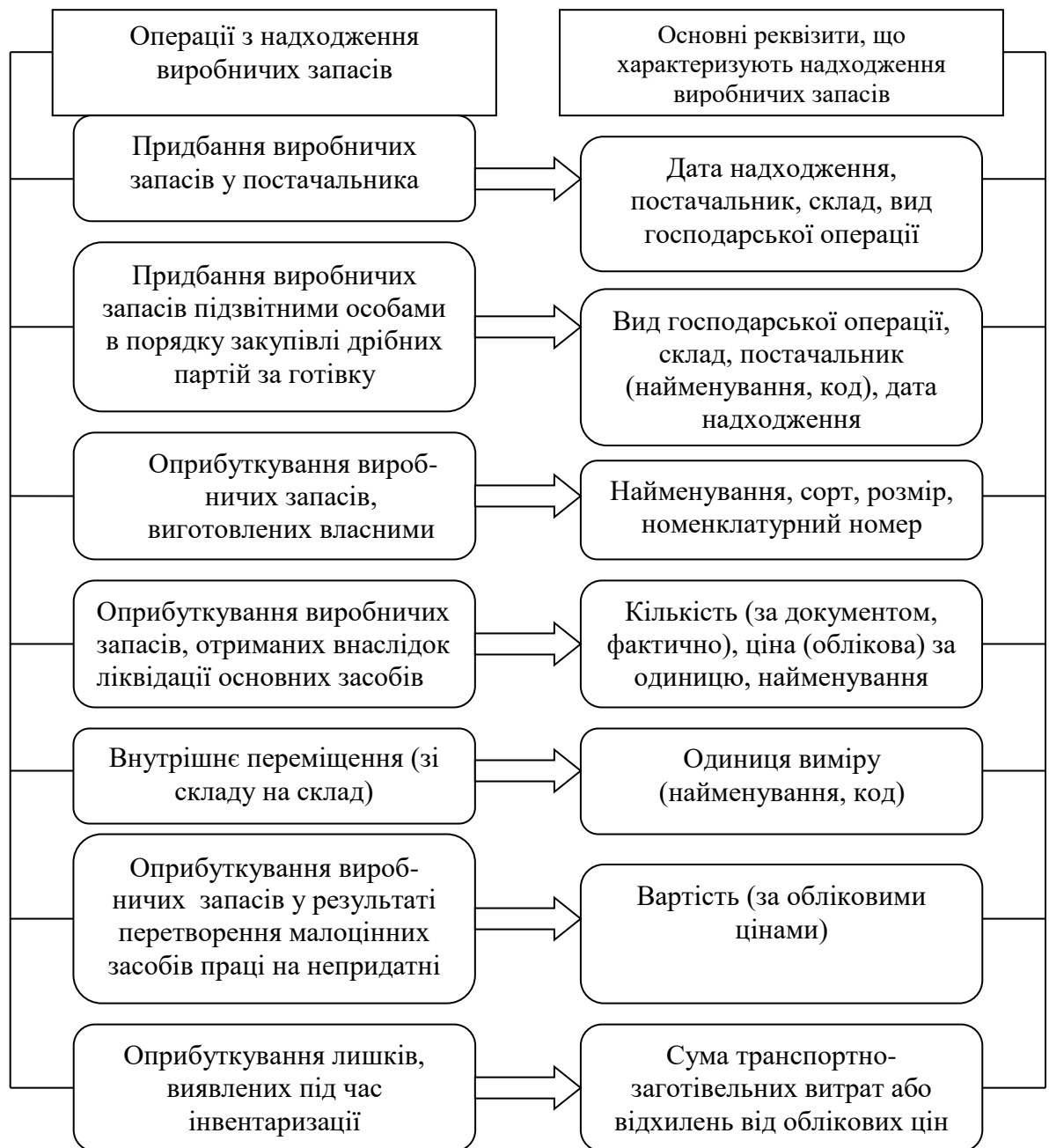


Рисунок 2.7 – Реквізити документів, що характеризують операції з надходження виробничих запасів

«При відпуску запасів у виробництво необхідно дотримуватись наступних вимог: запаси повинні обліковуватись за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва; відпуск

запасів, як правило, повинен здійснюватися у межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом; з головним бухгалтером повинні узгоджуватися списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Ці дані повинні бути доведені до працівників складів (комор). Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання» [30].

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб.

На основі системного підходу запропоновано обліковувати запаси протягом усього операційного циклу, тобто не лише у виробництві, а й в момент закупівлі до отримання готової продукції, дана інформація наведена на рис. 2.8.

Для раціональної організації обліку необхідно здійснити правильне групування (класифікацію) матеріалів, розробити їх номенклатуру, норми запасу і норми витрат матеріалів. Форму відомостей доцільно використовувати для ведення обліку виробничих запасів і готової продукції по окремих балансових рахунках та розмежувати облік матеріалів по субрахунках.

Крім того:

- видача розпорядчої документації особам, що відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції, і мають право підпису первинних документів;

- контроль з боку працівників бухгалтерії за правильністю оформлення первинної документації з обліку виробничих запасів (включення в обов'язок бухгалтера, що робить обробку документа, цієї функції через

посадові інструкції та встановлення відповідальності за її недотримання).

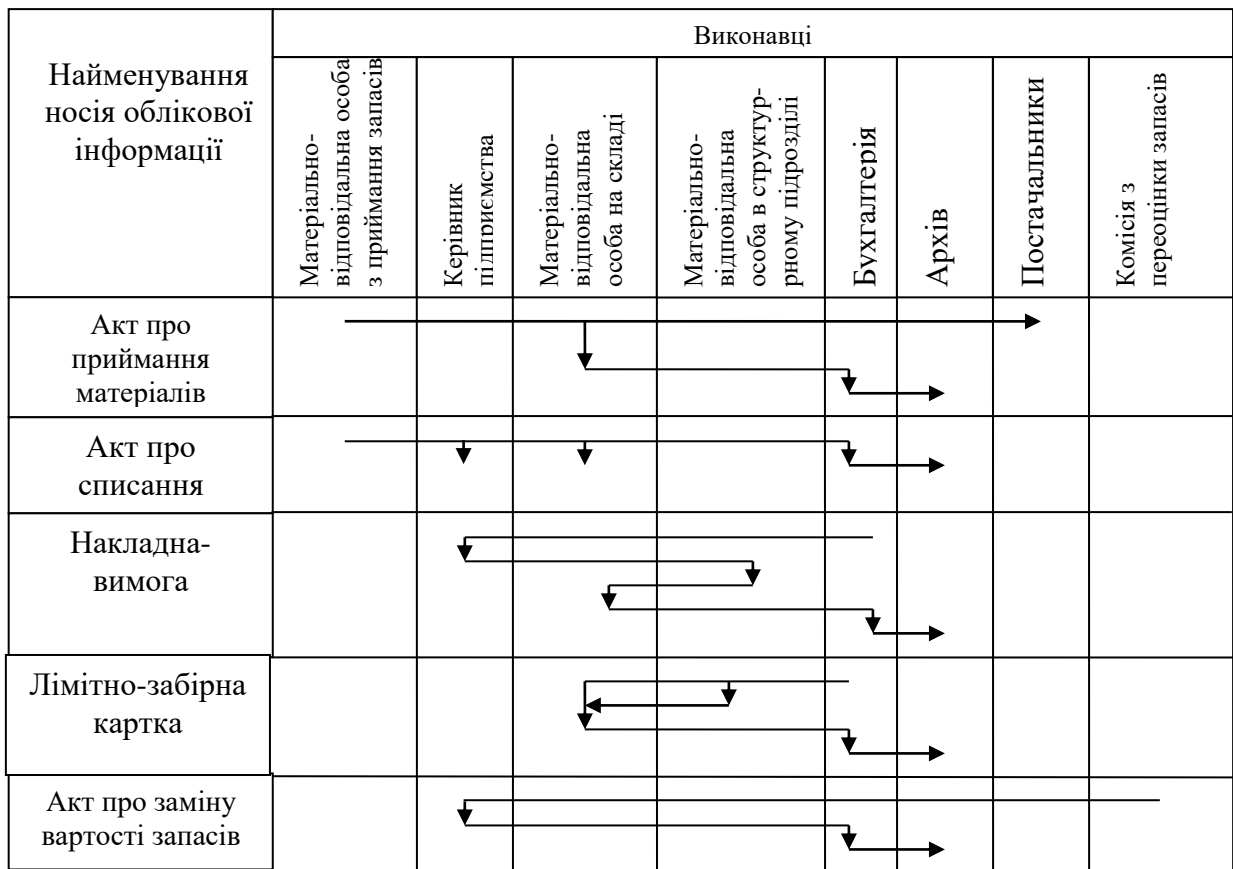


Рисунок 2.8 – Графік-схема документообігу руху запасів між структурними підрозділами

«Можна виділити такі напрями вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

– підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

– удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

– узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;
- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів);
- щоб уникнути помилок і порушень при зборі і реєстрації оперативних фактів, виробничих запасів, що підлягають обліку, доцільно розробити детальні інструкції конкретним виконавцям (у вигляді посадових інструкцій, виписок з графіків документообігу) про порядок і терміни реєстрації даних, а також використовувати систему заохочень і покарань при виконанні виконавцями своїх обов'язків» [32].

Дослідження питання обліку поточних біологічних активів дали змогу виділити наступні напрями його покращення:

1) використання ринкової (справедливої) вартості для оцінки поточних біологічних активів сприяє більш точному та реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивно відображати склад та структуру активів сільськогосподарських підприємств. Останнє є досить важливим фактором при залученні інвестицій, отриманні кредитів сільськогосподарськими підприємствами, їх реорганізації, при виході їх із складу засновників.

2) зміни в обліку сільськогосподарської діяльності за НП(С)БО 30 призвели до виникнення ряду проблем, пов'язаних із складністю практичного застосування нововведень. Недосконалість методологічного та методичного забезпечення призводить до перекручування процедур відображення інформації в обліку та звітності. На сьогоднішній день підприємства не роблять балансового узагальнення поточних біологічних активів оскільки методологічні та методичні забезпечення цих процедур є складними та не завжди доречними.

3) методологія НП(С)БО 30 «Біологічні активи» щодо оцінки поточних біологічних активів за справедливою вартістю потребує змін. По-перше,

доцільним є лише добровільна (а не обов'язкова) норма щодо оцінки таких активів за справедливою вартістю на кожну звітну дату. По-друге, результат такої переоцінки має не впливати на фінансовий результат діяльності.

4) для забезпечення реалізації вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» в методичному плані рекомендуємо:

- визначати потребу та звітні дати балансових узагальнень поточних біологічних активів рослинництва в обліковій політиці підприємств;

- результати оцінки поточних біологічних активів рослинництва відображати на рахунку 42 «Додатковий капітал».

5) відображення зміни справедливої вартості у складі додаткового капіталу дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалась на підприємстві і приймати виважені рішення щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, виходу засновників з підприємств, їх реорганізації та при інших потребах оцінки активів за справедливою вартістю.

Не менш важливою складовою оборотних активів є дебіторська заборгованість. В обліку дебіторської заборгованостей є такі проблемні питання (рис. 2.9).

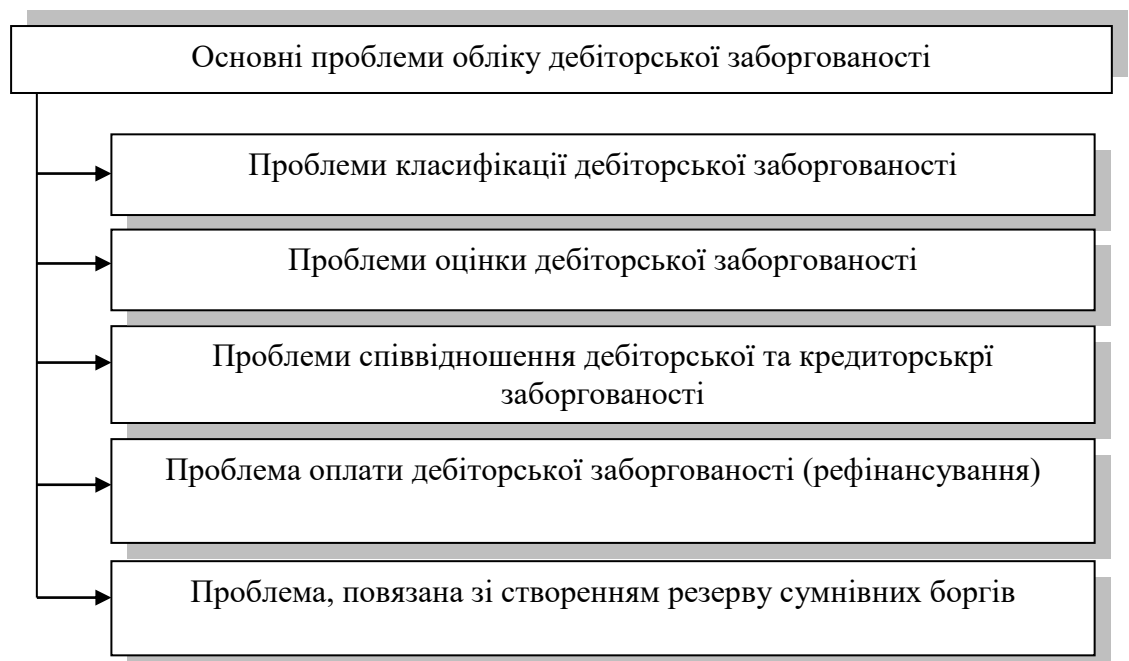


Рисунок 2.9 – Проблеми обліку дебіторської заборгованості

Вивчивши спеціальну літературу з обліку дебіторської заборгованості,

нами сформульовано основні завдання і напрями покращення їх обліку, а саме: якісне, достовірне і повне інформаційне забезпечення управлінців різних рівнів щодо стану розрахунків з дебіторами; забезпечення оперативного контролю щодо виконання договорів; контроль за вчасним погашенням заборгованості на підприємстві та за виникненням сумнівної та безнадійної заборгованості; порядок формування резерву сумнівних боргів; якісне, достовірне та повне інформаційне забезпечення управлінців різних рівнів щодо стану розрахунків з дебіторами та кредиторами; забезпечення оперативного контролю щодо виконання договорів.

«Дебіторська заборгованість у фінансовій звітності повинна відображатися за чистою реалізаційною вартістю, тобто сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за мінусом резерву сумнівних боргів. Якщо минув строк позовної давності або є впевненість у її неповерненні, то таку заборгованість вважають безнадійною і її списують за рахунок нарахованого резерву сумнівних боргів» [53]. «Створюючи резерв сумнівних боргів бухгалтер повинен бути обачливим, щоб не завищити оцінку активів і доходів підприємства. Величина сумнівних боргів залежить від платоспроможності окремих дебіторів, питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, послуг на умовах подальшої оплати. Таким чином, правильне і своєчасне списання дебіторської заборгованості відіграє важливу роль при формуванні фінансових результатів діяльності підприємства» [33].

Аналізуючи побудову обліку грошових коштів в бухгалтерії ТОВ «АРІСТІ» зокрема, слід зазначити, що облік операцій з грошовими коштами ведеться відповідно до законодавства. Основна причина цього полягає в суворій регламентації цієї ділянки обліку з боку держави, причому підприємства постійно відчують контроль над собою в цій області з боку обслуговуючих банківських установ та податкових органів.

Однак при всій строгості і регламентованості, не можна не відзначити можливість поліпшення якості роботи бухгалтерії на цій ділянці.

Останнім часом все більшого поширення набувають розрахунки з використанням пластикових карток. Введення пластикових карток дозволить скоротити готівковий обіг грошових коштів. Це швидкий і зручний спосіб безготівкових розрахунків, який дозволяє отримувати заробітну плату і оплачувати витрати на відрядження. На багатьох підприємствах заробітна плата уже виплачується за допомогою пластикових карт, тому доцільно узгодити з обслуговуючим банком і отримання коштів на відрядження на картковий рахунок. Проте на ТОВ «АРИСТІ» до сих пір не застосовують даний вид розрахунків.

Також можна укласти з банком додаткову угоду, на видачу пластикової карти на пред'явника, для оплати витрат на відрядження. При цьому користувач пластикової карти вважається як підзвітна особа, а за допомогою картки можна не тільки оплатити поточні витрати, але й зняти готівку.

У безготівковій формі сільськогосподарські підприємства проводять розрахунки з постачальниками, з бюджетом по податках і зборах тощо [58]. Розрахунки не завжди проводяться у встановлені терміни з ряду причин, внаслідок цього підприємства мають велику кредиторську заборгованість. Для зниження розміру дебіторської та кредиторської заборгованості необхідно збільшити кількість актів звірки дебіторів і кредиторів. Проведений своєчасно аналіз дебіторів дозволяє виявити прострочену заборгованість і вжити заходів до стягнення необхідних грошових коштів.

Спростити і прискорити контроль над рухом готівкових та безготівкових коштів підприємства здатна автоматизація обліку грошових коштів.

Головними завданнями автоматизації є: фіксування операцій за розрахунками і руху грошових коштів, контролювання касових операцій, зіставлення витрат їх цільовому призначенню і контроль цих витрат, дотримання умов договорів на предмет відповідності фактичної і зазначеної в них формі розрахунків, періодичне зіставлення проведених розрахунків по дебету і кредиту [9]. Оскільки облік грошових активів є частиною

бухгалтерського обліку, то при вирішенні підприємством питання про проведення автоматизації обліку грошових коштів використовуються бухгалтерські програми.

Обробка облікової інформації за допомогою сучасних комп'ютерних програм передбачає використання одних і тих же команд при виконанні ідентичних операцій при веденні обліку касових та банківських операцій, що практично виключає появу випадкових помилок, які звичайно притаманні веденню бухгалтерського обліку шляхом ручного заповнення.

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку оборотних активів ТОВ «АРІСТІ» зокрема призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням оборотних активів, а також досягти їх економії.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АРІСТІ»: СТАН ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Внутрішній контроль: стан і ефективність використання оборотних активів на підприємстві

Здійснення внутрішнього контролю на ТОВ «АРІСТІ» – це досить трудомісткий процес, складність якого визначається:

- особливістю виробничого процесу підрозділу, який підлягає перевірці;
- графіком роботи підрозділу, який підлягає перевірці;
- особливістю зв'язків між підрозділами підприємства;
- складом служби внутрішнього контролю та контролюючої групи зокрема;
- технічним та матеріальним оснащенням роботи служби внутрішнього контролю.

Наведені фактори враховуються для уникнення паралізації діяльності підприємства на період перевірки, оскільки навіть у випадку створення недоброякісних умов для діяльності підприємства втрачається актуальність внутрішнього аудиту так як сама служба внутрішнього аудиту породжує недоліки у діяльності структурного підрозділу, який перевіряється.

За результатами проведеного аналізу організації внутрішнього контролю стану і ефективності використання оборотних активів, нами визначено, що в ТОВ «АРІСТІ» не розроблено чіткого порядку здійснення внутрішнього контролю фінансової та господарської діяльності в цілому та оборотних активів зокрема.

Встановлено, що на досліджуваному підприємстві організаційне

забезпечення пов'язане з упорядкуванням взаємовідносин між працівниками, функціональними органами контролю оборотних активів, тобто здійснюється розподіл контролюючих функцій (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Напрями контролю оборотних активів

«Під час вивчення організації внутрішнього контролю стану і ефективності використання оборотних активів виявлено, що проведення внутрішнього контролю можна умовно поділити на три послідовних етапи, послідовна зміна яких дозволяє отримати максимальну користь від проведеної перевірки:

1. Підготовча стадія, яка пов'язана з документальним оформленням перевірки та інструктажем персоналу щодо її здійснення включає:

– вибір об'єкта перевірки. Керівник підприємства видає наказ про здійснення перевірки відповідно до річного плану або за побажанням власника;

– видача «технічного завдання». Учасники контролюючої групи знайомляться з об'єктом їхнього дослідження та питаннями, які перед ними ставляться;

– затвердження плану та попередньої програми перевірки. На основі технічного завдання відповідальна особа розробляє, а керівник підприємства та служби внутрішнього контролю затверджують план та програму перевірки, відповідно до якого перевіряючі здійснюють внутрішній контроль на підприємстві. Проте в ТОВ «АРИСТІ» відсутні дані документи.

2. Проведення перевірки. На даному етапі здійснюються основні процедури, пов'язані з перевіркою:

– ознайомлення з результатами попередньої перевірки. Проводиться аналіз висновку попередньої перевірки, а саме виявлені відхилення в роботі даного підрозділу. Висновок попередньої перевірки може або скорочувати або збільшувати обсяг роботи внутрішніх контролерів наступним чином:

а) при аналізі попереднього висновку служби внутрішнього контролю перевіряючий може оцінити ситуацію в підрозділі, який підлягає перевірці, внаслідок чого перед внутрішнім котролером постають додаткові завдання при здійсненні поточної перевірки, а саме перевірити:

– наскільки були усунені недоліки, виявлені при попередній перевірці, в роботі певного підрозділу;

– чи були прийняті до уваги управлінського персоналу пропозиції служби внутрішнього контролю щодо усунення виявлених відхилень. Дану позицію можна перевірити шляхом тестування або інших методів перевірки об'єкта, який підлягає удосконаленню. Слід зазначити, що показник прийняття до уваги пропозицій служби внутрішнього контролю при прийнятті управлінських рішень свідчить про ефективність роботи служби внутрішнього контролю, оскільки він визначає те, наскільки служба внутрішнього контролю приносить користь для діяльності підприємства.

Після проведення аналізу попереднього висновку аудиторів слід здійснити перевірку відповідно до затвердженого плану та попередньої програми внутрішнього контролю. Необхідно пам'ятати, що аналіз попереднього висновку внутрішнього контролю також слід передбачати в плані внутрішнього контролю.

б) якщо в підрозділі, який підлягає перевірці, раніше внутрішній контроль не здійснювався, то його слід проводити відповідно до складеного плану та попередньої програми внутрішнього контролю. Даний випадок є складним для групи внутрішніх контролерів, оскільки вони здійснюють перевірку не знаючи слабких місць в ділянці даного підрозділу.

– здійснення перевірки – застосування прийомів і методів перевірки в певній послідовності, які забезпечують оперативність та результативність здійснення перевірки.

Враховуючи специфіку діяльності підрозділу, який перевіряється, група внутрішніх контролерів використовує фактичні або документальні методи здійснення внутрішнього контролю.

Виходячи з того, що однією з функцій внутрішнього контролю є контроль за здійсненням господарської діяльності підприємства, вважаємо за доцільне використовувати прийоми і методи контролю при здійсненні внутрішніми аудиторами контролерами своїх обов'язків. Проте, не всі прийоми контролю слід застосовувати при здійсненні внутрішнього, а лише наступні: – фактичні методи контролю, тобто методи, які забезпечують

безпосередній зв'язок з об'єктом обліку, а не із задокументованою його частиною:

в) огляд – безпосереднє вивчення певних об'єктів обліку, що виконують ті чи інші функції, а також, якщо це вимагалось, фіксацію важливої інформації про особливості розглянутих об'єктів;

б) обстеження – безпосереднє вивчення певного об'єкта;

в) перевірка фактів по заключній операції – застосовується для економії часу, коли можна не здійснювати перевірку всіх документів і бухгалтерських записів;

г) контрольний запуск сировини і матеріалів – проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-монтажних робіт.

Виходячи з визначень перших трьох методів, можемо сказати, що вони є дещо абстрактними, оскільки важко зрозуміти, які саме процедури повинні виконуватись при використанні даного методу» [88].

Також в ТОВ «АРІСТІ» проводять річну інвентаризацію.

– документальна перевірка передбачає здійснення внутрішнього контролю господарської діяльності підрозділу (підприємства) з метою перевірки документальної сторони діяльності підприємства. Даний вид перевірок так само важливий в діяльності підприємства, як фактичні, оскільки в ході здійснення перевірки зовнішніми органами найбільша увага приділяється саме документуванню операцій, так як саме через документування операцій перевіряючі органи визначають, наскільки повно та достовірно ведеться облік на підприємстві.

Зазначимо, що перевірка документів, які відображають господарську діяльність підприємства, може включати аспекти, які відображаються у видах документальної перевірки, а саме:

– формальна (за формою) – правильність заповнення документів (наявність всіх реквізитів);

- арифметична – правильність відображення суми операцій;
- нормативно-правова – відповідність здійсненої операції чинному законодавству України.

Якщо мова йде про перевірку документів, то варто пам'ятати, що для перевірки реальності та достовірності господарських операцій слід здійснювати наступні види перевірок:

1) зустрічна перевірка документів – перевірка достовірності та правильності відображених в документах господарських операцій, здійснюється шляхом порівняння даних різних документів, що відносяться до однієї і тієї ж різних, але взаємопов'язаних господарських операцій та знаходяться в різних підрозділах підприємства або на інших підприємствах;

2) взаємна перевірка документів – порівняння різних за характером документів і облікових даних, в яких знайшли відображення господарські операції, що перевіряються;

3) контрольне порівняння – перевірка кількісної інформації про рух однорідних цінностей за між інвентаризаційний період;

4) хронологічна перевірка – перевірка документів, що відображають однотипні операції. Застосовується у випадку, коли є дані про розкрадання товарноматеріальних цінностей, а при проведенні інвентаризації нестачі не виявлено.

Відзначимо, що найбільш трудомістким методом є останній, тому його застосовують лише у випадках, коли є відомості про можливі зловживання. Необхідно наголосити, що розмежування перевірок на документальні та фактичні в ТОВ «АРІСТІ» відбувається лише теоретично, а на практиці ці два види перевірок поєднані між собою.

3. Результативна стадія вимагає: узагальнення та документування результатів перевірки; розробку рекомендацій для управлінського персоналу щодо управління об'єктом, який підлягав перевірці.

Зазначимо, що при здійсненні кожного етапу внутрішнього контролю необхідно складати робочі документи, оскільки на їх основі складається акт

перевірки, який є результатом роботи осіб, задіяних в даній перевірці. Перевірка кожного етапу, вказаного в програмі внутрішнього контролю, повинна супроводжуватись документуванням його результатів, що зумовлено наступними факторами: наявність робочих документів свідчить про те, що перевірка здійснювалась фактично, а не формально; наявність робочих документів дозволяє керівнику служби внутрішнього контролю та уповноваженим власником органам оцінити якість роботи осіб, які виконували перевірку; наявність робочої документації дозволяє логічно та правильно здійснити перевірку.

Дослідження показали, що в ТОВ «АРІСТІ» не розробляють плани перевірки оборотних активів та відповідних господарських операцій, при тому що в них таких операцій багато і дане недоопрацювання значно знижує якість внутрішнього контролю.

3.2 Напрями вдосконалення внутрішнього контролю оборотних активів на підприємстві

«Однією із найважливіших умов успішного функціонування та процвітання будь-якого підприємства є ефективне використання оборотних активів. Досягнення ефективного використання оборотних активів можливе при правильній їх організації та внутрішньому контролю їх над використанням та рухом. Важливу роль у вирішенні даного завдання надано удосконаленню основних функцій з контролю над управлінням оборотних активів. Ці завдання успішно виконуються таким видом внутрішнього контролю, як контроль, основною метою якого є встановлення відповідності даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності оборотних активів» [87].

Взагалі внутрішній контроль є важливою функцією управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз та контроль, порівнює та оцінює фактично досягнутий результат з поставленими цілями та завданнями підприємства. Внутрішній контроль систематично контролює діяльність всіх об'єктів управління, виявляє причини відступу від стандартів, відхилення від цілей, поставлених перед конкретним об'єктом, що сприяє оперативному усуненню виявлених порушень. Організація внутрішнього контролю як функції управління підприємством передбачає сувору регламентацію своєї діяльності, визначення прав, обов'язків та відповідальності спеціалістів, кваліфікаційних вимог та взаємовідносин з підрозділами та персоналом підприємства.

Служба внутрішнього аудиту на ТОВ «АРІСТІ» повинна виконувати контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх контролерів підприємства. Внутрішні контролери повинні бути залежні і підпорядковані органу, який їх призначив, тобто керівнику ТОВ «АРІСТІ». Вони повинні проводити планові та позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, повинні бути штатними працівниками, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності. Але особлива увага приділяється достовірному і правильному обліку оборотних активів. Функції внутрішнього контролю оборотних активів полягають у сприянні здійсненню контролю всередині підприємства і виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням оборотних активів і отриманням точної інформації. Обов'язки внутрішніх контролерів визначаються керівництвом ТОВ «АРІСТІ».

Контроль витрачання оборотних активів необхідно організовувати на всіх рівнях управління, у результаті чого він отримує певну ієрархію (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Рівні контролю витрачання оборотних активів

Рівні	Напрями контролю
Нижній рівень	безпосередньо аудит за виробничими запасами, незавершеним виробництвом, готовою продукцією, який на великих підприємствах здійснюється бригадами, дільницями, групами
Середній рівень	до об'єктів контролю належать грошові кошти, розрахунки з дебіторами та ін. (цехи, служби, відділи)
Вищий рівень	здійснюється контроль за всіма видами оборотних активів (керівники та заступники керівників)

Одним з важливих питань контролю є перевірка оцінок оборотних активів [76]. Вбачаємо за доцільне впровадження наступних основних етапів проведення контролю щодо визначення доцільності вибору методів оцінки оборотних активів (рис. 3.2).

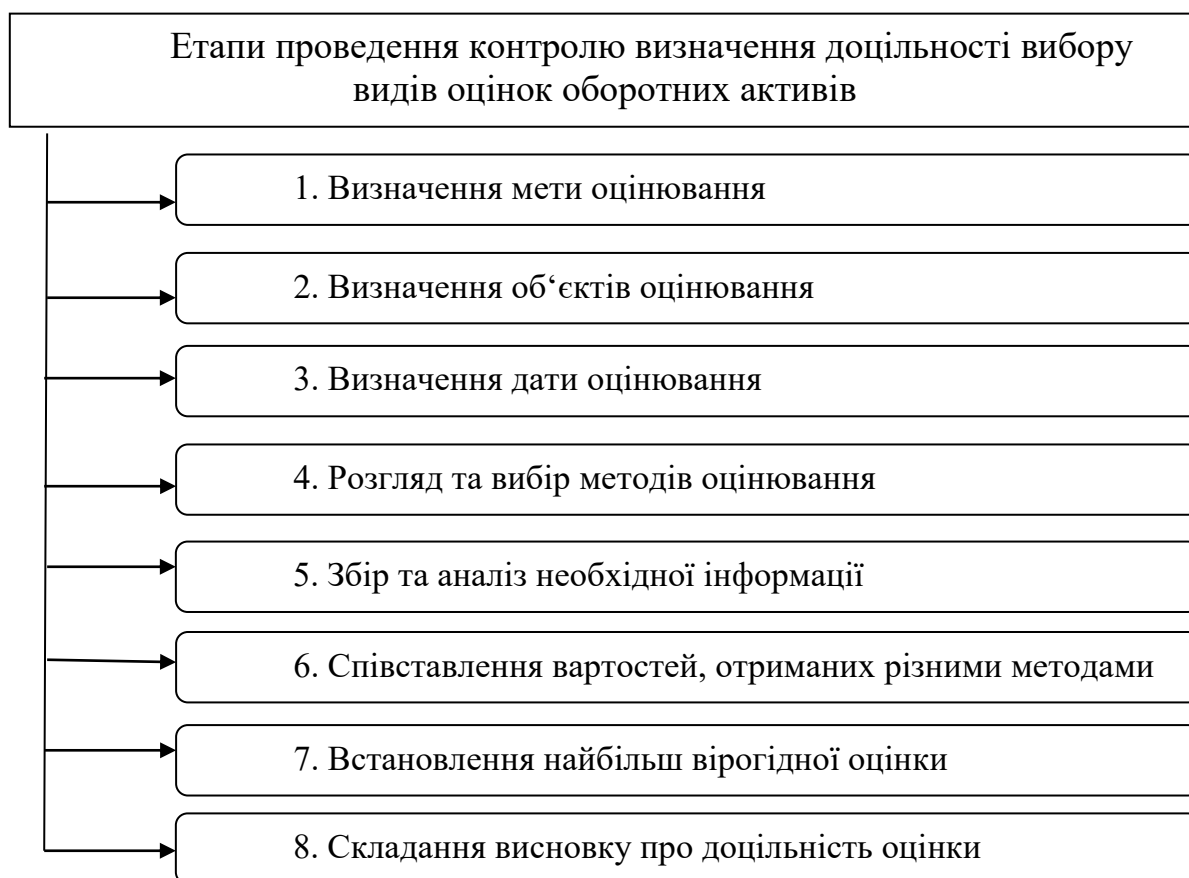


Рисунок 3.2 – Етапи проведення контролю визначення доцільності вибору методів оцінки оборотних активів

«Важливим об'єктом роботи служби внутрішнього контролю є

виробничі запаси. Практика показує, що в теперішній час виробничі запаси контролюються недостатньо, їх надходження, зберігання та списання майже не перевіряється. Безконтрольність призводить до появи збитків на всіх стадіях процесу руху запасів» [73]. Керівництво не отримує належної інформації для ефективного управління запасами. Ціль внутрішнього контролю виробничих запасів полягає в їх зберіганні на всіх етапах руху та в раціональному використанні. Досягти цього можливо шляхом мінімізації втрат запасів внаслідок розкрадання, зловживання, псування, позавиробничих витрат, а також забезпеченням ефективної взаємодії з виробничим відділом, відділами постачання та збуту.

Для підвищення результативності проведення контролю управління запасами на ТОВ «АРИСТІ» необхідне знання контролером технології виробництва. По-перше, необхідно оцінити, чи всі запаси, що закуповуються підприємством мають цільове використання. По-друге, необхідно провести маркетингове дослідження з метою оцінки цін закупки запасів та порівняти ціну закупки запасів на підприємстві з мінімальною ціною, яку можна сплатити на ринку. По-третє, проаналізувати, як в системі поповнюються запаси. Підприємство одночасно переслідує дві протилежні цілі: скоротити запаси, щоб зменшити витрати на їх утримання та збільшити запаси, щоб забезпечити безперебійну роботу підприємства. Тому контролеру необхідно оцінити витрати на утримання запасів та частоту перебоїв роботи на підприємстві. Виходячи з отриманої інформації необхідна така модель управління запасами, використання якої б давало оптимальні результати. По-четверте, в умовах технологічного прогресу, аналізуючи технологію виробництва, іноді можна запропонувати використати у виробництві матеріал-замінювач, який за своїми якісними характеристиками підходить для виробництва, але дешевший і дозволить знизити витрати підприємства. По-п'яте, необхідно оцінити обґрунтованість розрахунку норм запасів, які використовуються при відпуску їх у виробництво. Для цього пропонується контролеру виконати контрольний запуск сировини та матеріалів у

виробництво з метою оцінки норм витрачання. Провести фотографію робочого дня для оцінки організації використання запасів, зробити контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво. Усі ці напрямки робіт мають проводитись з метою оцінки ефективності та продуктивності системи операцій із запасами.

«Контроль виробничих запасів, як основний напрямок управління, полягає в перевірці усіх моментів, об'ємів та етапів руху запасів від постачальника до споживача. Він дозволяє отримувати інформацію про рух запасів між структурними підрозділами підприємства та виявляти слабкі та сильні сторони роботи підприємства. За допомогою контролю можливо виявити розбіжності між плановим та фактичним рухом запасів. Контроль за станом запасів проводиться на основі даних обліку запасів» [89].

Пропонується проведення діагностики системи управління запасами ТОВ «АРІСТІ» при виконанні контролю виробничих запасів з використанням переліку питань, які наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Діагностика системи управління запасами при проведенні контролю

Фактор впливу на ефективність системи управління запасами	Відповідь	
	так	ні
1	2	3
1. Чи існує чіткий графік руху запасів від укладення договору до отримання грошей за готову продукцію?		
2. Чи існує невідповідність (відхилення) виробничої програми та фактичних даних?		
3. Чи пов'язані між собою план виробництва та портфель замовлень?		
4. Чи порушується договірна дисципліна?		
5. Як здійснюється нормування виробничих запасів?		
6. Чи визначена структура запасів?		
7. Як ведеться складське господарство?		
8. Чи проводиться оперативний аналіз складських запасів?		
9. Яка система обліку запасів використовується?		
10. Чи існують на підприємстві єдині стандарти збору, накопичення та обробки інформації?		
11. Чи існує на підприємстві оперативна система надання відповідним службам первісної інформації про стан залишків запасів на складі?		
12. Чи скоординовані дії структурних підрозділів підприємства?		
13. Чи існує можливість регулярного моніторингу динаміки поточного використання та складських залишків підприємства?		

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
14. Чи існує можливість проведення коригування даних про резервний запас та своєчасного прийняття рішення?		
15. Наскільки синхронні показники оборотності?		
16. В якому співвідношенні існують системні та безсистемні відхилення?		
17. Чи проводиться фінансовий аналіз на підприємстві?		
18. Існування єдиної бази даних на підприємстві?		
19. Які математичні методи використовується для обробки інформації?		
20. Чи аналізуються витрати на утримання та поповнення запасів?		
21. Оцінити темп зростання запасів у порівнянні до темпу зростання попиту?		
22. Чи існує можливість функціонування підприємства в умовах відсутності запасів або їх мінімальній величині?		
23. Чи існує можливість розрахунку інтенсивності витрачання в натуральному вимірі за день, періодів постачання в днях, достатності складських запасів в днях, резервних запасів в днях?		

Запропонований тест діагностики системи управління запасами при проведенні контролю дозволить встановити переваги та недоліки системи, надати відповідні пропозиції. З метою підвищення ефективності використання систем контролю рівня запасів контролер може розробити та запропонувати варіант системи контролю рівня запасів, який буде відповідати особливостям існування підприємства.

Таким чином, служба внутрішнього контролю повинна функціонувати на ТОВ «АРІСТІ» не тільки з метою правильного і своєчасного документального відображення операцій з надходження, заготівлі, переміщення і витрат виробничих запасів, ефективності контролю за витратами виробничих запасів, правильністю проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку, збереженням цінностей та виключення помилок з обліку виробничих запасів, раціонального складання та оформлення первинних документів, але й з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Також, в сучасних реаліях на великих сільськогосподарських

підприємствах для підвищення рівня внутрішнього контролю та можливості швидкого реагування на зловживання можливо застосовувати новий продукт – етиконтроль.

Як це працює:

Етиконтроль розгортає для замовника окрему і незалежну систему. Система оформлюється (брендується) та налаштовується відповідним чином під замовника. Постачальник після налаштування передає керування замовнику, відмовляючись від власних прав доступу, гарантуючи повну конфіденційність даних замовника.

В єдиний продукт об'єднано не лише послуги контакт-центру чи програмне забезпечення, а також необхідні інструменти, які б забезпечили його ефективну роботу на підприємстві – типовий кодекс етики, регламенти процесу та матеріали для внутрішньої і зовнішньої комунікації, тренінги.

Для реєстрації повідомлень від анонімних інформаторів використовуються Веб-портал або Колл-центр. Іншими каналами можуть бути також електронна пошта, skype, viber, telegram, чатботи та інше.

Перелік питань, що як правило викликають занепокоєнні анонімних інформаторів є дуже широким. Від корупції до банальних скарг на порушення трудових прав, розкрадання, дискримінацію тощо.

В розвинених країнах схожі сервіси допомагають заощадити мільярди доларів та викрити численні зловживання. Наприклад, Енрон було викрито таким чином. Саме після, того уряд США, створив власну лінію довіри і почав виплачувати грошову винагороду тим, хто попередить збитки для публічного інтересу.

З досвіду, викритими соціальними питаннями, наприклад, можуть виступати:

- нелюдські умови праці
- травматичність та приховування фактів зі сторони менеджменту
- насильство та погрози.

Споживач, інформатор чи будь-хто інший небайдужий до підприємства

чи наслідків її діяльності:

– отримує не лише інструмент «висловитись», а за рахунок того, що лінія об'єднана з процесом, отримує гарантію, того що його стурбованість буде вирішена своєчасно.

– отримує можливість вести по-справжньому анонімний двосторонній діалог з організації, контролюючи якість задоволення свого занепокоєння.

Всі повідомлення потрапляють в єдину систему. Реєстрація повідомлень незалежною стороною – постачальником продукту, гарантує їх максимальну повноту та коректність. Однак, за бажанням, замовник може використовувати власний контакт центр.

Система таким чином побудована, що неможливо відслідкувати атрибути, які б допомогли ідентифікувати інформатора, а також є неможливим видалити інформацію, що потрапила до системи.

Відповідальні працівники клієнта-замовника, опрацьовують отриману інформацію в системі. Під контролем знаходяться строки та якість реагування.

Всю зібрану інформацію, команда реагування клієнта зберігає також в системі згідно визначених правил. Пізніше інформація оцінюється (контрольними підрозділами замовника) згідно визначених критеріїв аби уникнути зловживань «слідчих».

Якщо повідомлення інформатора містить помітку, що воно стосується вищого керівництва чи інших підрозділів, де можливий конфлікт інтересів, в системі передбачено механізм ескалації повідомлення на вищий рівень (Комітет з етики, Аудиторський комітет, Представники власника).

Увесь час, анонімний інформатор має можливість стежити за процесом, відповідати на додаткові питання, а в кінці – оцінити адекватність заходів реагування на його повідомлення.

Етиконترولль – це управлінський інструмент. Система створена не лише для реєстрації чи розповсюдження інформації від викривачів, а для побудови цілісного процесу по розслідуванню цієї інформації та прийняттю рішення.

Використовуючи всі запропоновані напрями покращення внутрішнього контролю дасть змогу охопити загальну картину не тільки обліку оборотних активів, а й в цілому фінансово-господарську діяльність досліджуваного підприємства та провести високо якісний внутрішній контроль.

Отже, на основі проведеного дослідження зазначимо, що здійснення внутрішнього контролю на ТОВ «АРІСТІ» – це досить трудомісткий процес, складність якого визначається: особливістю виробничого процесу підрозділу, який підлягає перевірці; графіком роботи підрозділу, який підлягає перевірці; особливістю зв'язків між підрозділами підприємства; складом служби внутрішнього контролю та контролюючої групи зокрема; технічним та матеріальним оснащенням роботи служби внутрішнього контролю.

За результатами проведеного аналізу організації внутрішнього контролю стану і ефективності використання оборотних активів, нами визначено, що в ТОВ «АРІСТІ» не розроблено чіткого порядку здійснення внутрішнього контролю фінансової та господарської діяльності в цілому та оборотних активів зокрема. Встановлено, що на досліджуваному підприємстві організаційне забезпечення пов'язане з упорядкуванням взаємовідносин між працівниками, функціональними органами контролю оборотних активів, тобто здійснюється розподіл контролюючих функцій.

Служба внутрішнього контролю на ТОВ «АРІСТІ» повинна виконувати контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх контролерів підприємства. Внутрішні контролери повинні бути залежні і підпорядковані органу, який їх призначив, тобто керівнику ТОВ «АРІСТІ». Вони повинні проводити планові та позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, повинні бути штатними працівниками, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо.

Служба внутрішнього контролю повинна функціонувати на ТОВ «АРІСТІ» не тільки з метою правильного і своєчасного документального відображення операцій з надходження, заготівлі, переміщення і витрат виробничих запасів, ефективності контролю за витратами виробничих

запасів, правильністю проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку, збереженням цінностей та виключення помилок з обліку виробничих запасів, раціонального складання та оформлення первинних документів, але й з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

ВИСНОВКИ

На основі одержаних результатів можна зробити наступні висновки:

Встановлено, що оборотні кошти є формою руху вартості, її кругообігу на господарському підприємстві. Вони авансуються у вигляді грошів для створення запасів основної сировини, матеріалів, допоміжної сировини, виробничого інструменту та готової продукції. Функція їх полягає у платіжно-розрахунковому обслуговуванні кругообігу цінностей. Проте, таке трактування оборотних коштів було характерне для адміністративно-господарської системи. В сучасних економічних умовах поняття «оборотні кошти» вважається застарілим. При переході від планово-адміністративної економіки до ринкової вітчизняні економісти отримали можливість вивчити і використовувати накопичений західними економістами досвід і наробки. Поряд з терміном «оборотні кошти», у літературі почали використовувати такі терміни, як «поточні активи», «оборотний капітал», «оборотні активи».

З'ясовано, що кожне підприємство в нашій країні повинно самостійно, ґрунтуючись на чинному законодавчому полі та власному досвіді роботи, а також особливостях національної економіки, проводити коректний обліково-аналітичний процес щодо оборотних активів із врахуванням специфіки здійснення ним господарської діяльності відповідно до умов ринкової кон'юнктури та інших внутрішніх і зовнішніх факторів функціонування. Забезпечення коректного обліково-аналітичного процесу цієї вагомої складової активів підприємства повинно базуватись виключно на діючій нормативно-правовій базі, визначеній законодавством України та враховувати внутрішню нормативну документацію підприємства, яка б надавала можливість повною мірою відобразити специфіку його функціонування.

Доведено, що наявність якісного внутрішнього контролю оборотних активів дозволить посилити збереження майна власника підприємства, а саме

забезпечить економічну, юридичну та технічну достовірність інформації про рух оборотних активів (виробничих запасів, готової продукції, грошових коштів, біологічних активів тощо); попередити порушення в діяльності підприємства зі здійснення вибуття оборотних активів та виявлення причин, що їх породжують.

Охарактеризувавши організацію роботи бухгалтерської служби та оцінивши засади облікової політики товариства, встановлено, що облікова політика товариства є одним з головних засобом формування величини основних показників діяльності організації, податкового планування, цінової політики. Без ознайомлення з обліковою політикою не можна здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності організації за різні періоди і тим більше порівняльний аналіз різних організацій.

Дослідження показало, що підприємство ТОВ «АРІСТІ» досі використовує типові форми первинної документації з обліку оборотних активів. При списанні запасів застосовується метод ФІФО, який означає, що запаси списуються в тій послідовності, в якій вони були отримані на підприємство. Тобто, при вибутті запасів спочатку будуть списуватися запаси, які надійшли раніше (по тій вартості, по якій вони надійшли і рахуються в обліку). В процесі дослідження обліку оборотних активів виявлено, що він здійснюється згідно з НП(С)БО 9 «Запаси», 10 «Дебіторська заборгованість», 30 «Біологічні активи» та ін. Бухгалтерський облік на даному підприємстві здійснюється з застосуванням «Дебет +», що дозволяє виконувати його на досить високому рівні.

Облік оборотних активів в ТОВ «АРІСТІ» організовано на рахунках 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», поточна дебіторська заборгованість ведеться з відкриттям таких рахунків: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Для забезпечення належної аналітичності обліку до даних рахунків відкриваються субрахунки. Синтетичний облік забезпечений

формуванням журналів-ордерів та відомостей по наведеним вище рахункам в «Дебет +». В кінці місяця кредитові обороти журналів-ордерів переносять в Головну книгу.

При вивченні обліку оборотних активів в ТОВ «АРІСТІ» було виявлено ряд недоліків: Наказ про облікову політику носить формальний характер; в первинних документах з обліку виробничих запасів не всі реквізити заповнені, внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюються карткою складського обліку матеріалів, деякі первинні документи мають лише електронний вигляд.

На основі проведеного дослідження можемо запропонувати деякі шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів:

– удосконалено поняття «оборотні активи» як сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу;

– запропоновано підхід до формування облікової політики щодо операцій з оборотними активами, який суттєво підвищить рівень організації і методики їх обліку на підприємстві та, зокрема, дозволить підвищити достовірність і повноту інформації про них у фінансовій звітності;

– запропоновано обліковувати запаси протягом усього операційного циклу, тобто не лише у виробництві, а й в момент закупівлі до отримання готової продукції відповідно до розробленого графіку-схеми документообігу руху запасів між структурними підрозділами;

– запропоновано використання ринкової (справедливої) вартості для оцінки поточних біологічних активів сприятиме більш точному та реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивно відображати склад та структуру активів сільськогосподарських підприємств.

– запропоновано введення пластикових карток для розрахунків з підзвітними особами, що дозволить скоротити готівковий обіг грошових

коштів сільськогосподарського підприємства.

- запропоновано етапи проведення контролю визначення доцільності вибору видів оцінок оборотних активів;

- запропонований тест діагностики системи управління запасами при проведенні контролю, який дозволить встановити переваги та недоліки системи, надати відповідні пропозиції.

- для підвищення рівня внутрішнього контролю та можливості швидкого реагування на зловживання можливо застосовувати новий продукт – етиконтроль.

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку та контролю оборотних активів сільськогосподарського підприємства в цілому призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, аудит за наявністю, рухом і використанням оборотних активів, а також досягти їх економії.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Алексєєва А., Бакун Ю. Питання фінансового обліку оборотних активів підприємства. *Вісник Київського державного торговельно-економічного університету*. 2004. № 2. С. 65-75.
2. Аудит. Методика документування : навч. посіб. / За заг ред. І. І. Пилипенка. Київ, 2003. 457 с.
3. Бакун Ю. Окремі проблеми організації обліку запасів на підприємствах. *Регіональні перспективи*. 2001. № 2. С. 13-19.
4. Бакун Ю. Методичні аспекти бухгалтерського обліку оборотних активів на підприємствах. *Вісник Київського державного торговельно-економічного університету*. 2001. № 1. С. 56-65.
5. Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. Л., Петрова К. Я. Фінансова діяльність підприємства : підручник. Київ : Либідь, 2008. 320 с.
6. Берехтіна Л.О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства. *Держава і регіони*. Серія: Економіка і підприємництво. 2011. № 6. С. 378-381
7. Білик М.Д., Павловська О.В., Притурен Н.М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2007. 592 с.
8. Бланк І.О. Управління активами і капіталом підприємства. Київ : Ніка-центр, Ельга, 2003. 448 с.
9. Будяк В. Звіт про рух грошових коштів як джерело інформації для управління прибутком підприємства. *Економіка, фінанси, право*. № 3. 2008. С.18-24
10. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студ. 2-е вид. перер. і доп. Житомир : РУТА, 2004
11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
12. Бутинець Ф. Ф. та ін. Організація бухгалтерського обліку.

Житомир : ЖІТІ, 2001. 576 с.

13. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Житомир : Рута, 2004.

14. Бутинець Ф.Ф. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти, кореспонденція рахунків. Звітність : навч. посіб. Вид. 3-тє, Житомир, 2001. 324 с.

15. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2012. 544 с.

16. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні : навч. посіб. / за ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. 768 с.

17. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. / під ред. Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Чихлявської, Н.В. Герасимчука. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

18. Вергувенко І. М. Облік та аналіз грошових потоків. *Матеріали міжнародної наукової конференції*, Т.3. Житомир : ЖІТІ, 2009, 23-24 листопада, 2009. С.167-169.

19. Верига Ю. А. Фінансовий облік : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 436 с.

20. Волошина В. В. Інформаційні основи обліку та контролю поточних активів підприємств. *Економічні науки*. Серія «Облік і фінанси». Вип. 11 (41). Ч. 2. 2014. С. 91.

21. Внутрішній аудит як необхідність підвищення ефективного управління підприємством. URL : http://sophus.at.ua/publ/_12_16_lutsk/sekcija_6_2014_12_16/vnutrishnij_audit_jak_neobkhdnist_pidvishhennja_efektivnogo_upravlinnja_pidpriemstvom/79-1-0-1194.

22. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 196 с.

23. Господарський кодекс України прийнятий (зі змінами і

доповненнями) : Верховна Рада України від 16.01.2003 р. № 436-IV:URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

24. Голов С.Ф., Єфименко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ : ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. 544 с.

25. Демчук Л.А. Особливості кругообороту оборотних засобів на сільськогосподарських підприємствах. *Наук. вісник НАУ*/ Ред. кол.: Д.О. Мельничук. Київ : НАУ, 2001. Вип. 35. С. 183-189.

26. Демчук Л.А. Вплив розміщення оборотних засобів на фінансовий стан підприємства. *Економіка: проблеми теорії і практики*. Зб. наук. пр. Дніпропетровськ : ДНУ, 2012. Вип. 59. С. 16-21

27. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. Київ, 2001. 402 с.

28. Дорош Н. І. Методичні аспекти аудиту використання оборотних активів на виробничих підприємствах. *Економіка: проблеми теорії і практики*: Зб. наук. праць. Вип. 206. Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. С.971-978.

29. Іванов В. Практичний посібник з обліку дебіторської заборгованості. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2000. № 18. С.42-48.

30. Ізмайпова Н. В. Управління оборотними активами підприємств : автореф. ... канд. екон. наук. : Київ. 2009. 21 с.

31. Ільяшенко С. Протерміновані дебіторські заборгованості. *Все про бухгалтерський облік*. 2004. № 93 (1004). С. 23-25.

32. Карєв В. Проблеми визначення економічних вигід. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 3. С.32-35.

33. Карпушенко М. Резерв сумнівних боргів: особливості нарахування та обліку. *Консультант бухгалтера*. 2001. № 39(111). С. 59-205.

34. Костюченко В. Облік запасів за національними Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*.— 2000. № 6. С.45-47

35. Костюченко В., Шапопалова А. Облік дебіторської

заборгованості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 7. С. 2-9.

36. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посіб. Фастів : «Поліфаст», 2011. 440 с.

37. Корягін М., Височан О. Методика відображення окремих господарських операцій у Звіті про рух грошових коштів. *Все про бухгалтерський облік*. 2003. № 9. С. 6-9.

38. Кисельова О. Порядок врегулювання сумнівної безнадійної заборгованості. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2003. № 4. С.24-26.

39. Лебецько С.А. Оборотний капітал холдинга: принципи і ефективність управління. *Фінансовий директор*. 2010. №1. С. 41.

40. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 №356. *Бібліотека Головбуха*. 2004. № 5(43).

41. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року/ Пер. с англ. О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. Київ : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. 1028 с.

42. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Київ : Федерація проф. бухгалтерів і аудиторів України, 2000. 1272 с.

43. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99> – Загол. з екрану.

44. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджено наказом Мінфіну України від 08.10.99 р № 237 URL : [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

45. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджено наказом Мінфіну України від 09.08.13 р № 290 URL : [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

46. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Мінфіну України від 18.11.04 р. № 790 URL : [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

47. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL : [http: // www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua). – Загол. з екрану.

48. Нашкерська Г.В. Облік сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2001. № 7. С. 27-32.

49. Нашкерська Г.В. Правове регулювання бухгалтерського обліку оборотних активів. *Наукові праці Кам'янець Подільського державного університету*. Вип.3. Т.1. Кам'янець-Подільський, 2012. С. 136-141.

50. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 7. С. 61-64.

51. Новий тлумачний словник української мови: 4-ох томах. / Укладачі проф. В.В. Яременко, к.ф.н. О.М. Сліпушко. Київ : Видавництво «Аконії», 2000. Т. 1. 912 с.

52. Оксютенко Л.П. Організація аудиту операцій з оборотними активами. *Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: матеріали студентської науково-практичної конференції присвяченої Дням науки в Чортківському інституті підприємництва і бізнесу, ТНЕУ. 9 квітня 2013 р. Збірник матеріалів: Чортків, ТНЕУ. 2013. С. 92-96.*

53. Пархоменко В. Облік резерву сумнівних боргів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 6. С. 5-6.

54. Пархоменко В.П. Нормативно-правові аспекти бухгалтерського обліку оборотних активів. Матеріали VIII Міжнародної науковопрактичної конференції «*Наука і освіта 2007*» (7-21 лютого 2007 р.). Т. 83. Облік і аудит. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2007. С. 8-10.

55. Петрик О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених у процесі аудиторської перевірки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 10. С. 59-

62.

56. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.

57. Петруня Н.В. Класифікація активів підприємства з урахуванням міжнародних стандартів фінансової. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України.*- 2010. №1. С.235-242.

58. Податковий кодекс України (зі змінами і доповненнями) : Верховна Рада України від 02.12.2010 № 2755-VI: URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Загол. з екрану.

59. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014. № 879. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

60. Положення про ведення касових операцій в національній валюті, затверджено наказом Міністерства юстицій України № 637 від 15.12.2004 р. URL : [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

61. Поплюйко А.М. Облік запасів на складі. *Регіональні перспективи* № 6 (25). Кременчук: Перспектива, 2010. С. 116-117.

62. Про оренду державного та комунального майна : Закон України від 10.04.1992 р. № 2269–XII зі змінами та доповненнями. URL : <http://www.ligazakon.ua>.

63. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <http://www.ligazakon.ua>.

64. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція Міністерства фінансів України від 30.11.99 №291 URL : <http://www.rada.gov.ua>

65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ

Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : <http://www.ligazakon.ua>.

66. Савлук М.І. та ін. Гроші та кредит : підручник. Київ : Либідь, 1992. 331 с.

67. Сайко О. Особливості складу та класифікації виробничих запасів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 9. С. 36-40.

68. Сікора І.А. Особливості методики оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 9. С. 13-18.

69. Сікора І.А. Оборотні активи як об'єкт бухгалтерського обліку і економічного аналізу. *Вісник Технологічного університету Поділля*. Економічні науки. 2009. № 1. С. 230-234.

70. Сікора І.А. Проблемні аспекти гармонізації бухгалтерського обліку оборотних активів до вимог міжнародних стандартів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4. С.36-43.

71. Слав'юк Р. А. Фінанси підприємств : навч. посіб. Луцьк: Ред.-вид. відд. «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2001. 460 с

72. Сук Л.К. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку оборотних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 2. – С. 30-35.

73. Тимейчук Т. Б. Оцінка можливостей руху грошових коштів з урахуванням вимог НПСБО. *Матеріали міжнародної наукової конференції 23-24 листопада 2000*). Т. 3. Житомир: ЖІТІ, 2010. С. 108-109.

74. Ткаченко А. М. Організація обліку оборотних активів на промислових підприємствах. *Вісник нац. ун-ту водного господарства та природокористування*. Вип. 5. 2008. С. 42-48.

75. Ткаченко А. М. Нормативно-правові аспекти бухгалтерського обліку оборотних активів. *Конкуренція*. 2005. № 4. С. 33-37.

76. Хліпальська В. Визначення приросту (убутку) балансової вартості запасів виходячи з оцінки вартості їх надходження та вибуття.

Бухгалтерський облік та аудит. 2003. № 12. С. 6-9.

77. Цивільний Кодекс прийнятий (зі змінами і доповненнями) : Верховна Рада України від 16.01.2003 р. № 435-IV: URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

78. Шаповалов А. А. Сутність та роль оборотних активів в господарській діяльності та кругообігу коштів підприємств. *Студентський науковий вісник*. Вип. 2 (17). Ч. 1. Економічні науки. 2017. С. 23-30.

79. Шаповалов А. А. Облік виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах. Всеукраїнська інтернет-конференція: «*Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу і аудиту в управлінні економічними процесами світової та національної економіки*», 17 травня 2017 р., Миколаїв : МНАУ, 2017.

80. Шаповалов А. А. Теоретичні аспекти внутрішнього аудиту оборотних активів. *Молодь, наука, бізнес* : Матеріали II Міжнарод. студ. конф., 4-6 жовтня 2017 р., Миколаїв : МНАУ, 2017. С. 116-120.

81. Шаповалов А. А., Лагодієнко Н. В. Особливості обліку оборотних активів в аграрних підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки* – електронне наукове фахове видання. Миколаїв : 2018. № 23.

82. Шапошніков М.Ю. Удосконалення обліку та аналізу грошових коштів. Луганськ : 2004. 215 с.

83. Шматковська Т. О., Поліщук В. Л. До питання трактування економічної сутності оборотного капіталу в аспекті особливостей функціонування торговельних підприємств. *Економічний вісник Донбасу* (Economic Herald of the Donbas). 2012. № 3(29). С. 119-122.

84. Юровський Б.С. Методичні аспекти бухгалтерського обліку оборотних активів. *Збірник наукових праць Подільської державної аграрнотехнічної академії*. Вип. 12. Т. 2. Кам'янець-Подільський : 2011. С. 208-210.

85. Jill Mccu Plough. Collecting receivables requires perseverance and a

little creativity. *Pacific Business & News*. 2011. Vol.3. № 5. pp. 23-25.

86. *Accounting Information Systems* by Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart Hardcover, Tenth Edition, 2005. 805 p.

87. *Financial Accounting: IFRS*. Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel John Wiley & Sons, 2010. 848 p.

88. Howard M. Schilit *Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports*. McGraw-Hill, 2010. 304 p.

89. *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making* (Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso). 2004. 728 p.

90. *Managerial accounting for managers* / Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison. Ray H. III. Title. – 3rd ed.p. cm., 2014. 32 p.