

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА
РОБОТА**

на тему:

**«Організація та методика контролю ефективності
використання матеріальних активів виробничого
підприємства»**

**Студента 2 курсу, 5 м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль»**

**Баєвського
Дмитра
Сергійовича**

**Науковий керівник
к. е. н., доцент**

**Гордополов
Володимир
Юрійович**

**Гарант освітньої програми
д. е. н., професор**

**Симоненко
Валентин
Костянтинович**

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю і аналізу матеріальних активів підприємства.	11
1.1. Економічна характеристика матеріальних активів підприємства, як об'єктів аналізу і контролю	11
1.2. Контроль і аналіз в системі управління матеріальними активами підприємства	23
1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань дослідження	34
Висновки до розділу 1	49
Розділ 2 Інформаційне забезпечення контролю матеріальних активів суб'єктів господарювання.	51
2.1. Облік матеріальних активів промислового підприємства	51
2.2. Внутрішній контроль матеріальних активів підприємств промисловості	63
2.3. Аналіз матеріальних активів промислових підприємств	84
Висновки до розділу 2	98
Розділ 3. Організація та методика контролю матеріальних активів суб'єкта господарювання	101
3.1. Організаційно-інформаційна модель контролю матеріальних активів підприємства	101
3.2. Методика контролю матеріальних активів промислового підприємства	109
3.3. Особливості контролю матеріальних активів в умовах використання сучасних інформаційних технологій	122
Висновки до розділу 3	131
Висновки та пропозиції	133
Список використаних джерел	139
Додатки	

ВСТУП

В умовах економічної нестабільності суттєво зменшились фінансові ресурси підприємств. Особливо в складному становищі опинились підприємства промисловості, оскільки досить значна частка капіталу у них є залученим. Тому матеріальні ресурси на сучасному етапі стають основою економічної стабільності підприємства. Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності господарювання промислових підприємств є забезпеченість матеріальними активами, а також раціональне їх використання. Матеріальні активи формують матеріально-технічну базу підприємства, є показником рівня розвитку і фінансового стану підприємства, а також гарантом і заставою для одержання кредитів, забезпечують належні матеріальні умови для здійснення господарської діяльності промислового підприємства. Матеріальні активи підприємства відіграють значну роль в фінансово-господарській діяльності, забезпечують ефективність безперебійної роботи промислового підприємства. Проте питання залучення матеріальних активів носить як позитивний, так і негативний характер, адже потребує значних фінансових вкладень – обмеженість обсягів залучення, тобто залежить від фінансових можливостей та ефективної діяльності за попередній період. Враховуючи вище сказане приходимо до висновку, що задля ефективного використання матеріальних активів, для досягнення основної мети діяльності підприємства промисловості необхідно більш зважено підійти до процесу управління щодо раціональності та повноти їх використання у фінансово-господарській діяльності.

Ефективне управління матеріальними активами забезпечується насамперед за допомогою надійної інформаційної системи основними елементами якої є облік, аналіз і контроль. Від правильного і раціонального обліку, контролю і аналізу матеріальних активів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення, а отже, забезпеченість підприємства конкурентноздатними, сучасними засобами праці. Розвиток цього напрямку економіки залежить від своєчасного отримання надійної і повної обліково-аналітичної інформації. У зв'язку з цим, зростає роль і значення обліку і аналізу, як найважливіших функцій управління. Основними завданнями аналізу

і контролю матеріальних активів промислового підприємства є виявлення та профілактика порушень пов'язаних з діями які проводяться над активами підприємства, їх наявністю, відповідним використанням та збереженням, а також дослідження їх якісного стану, виявлення невикористаних резервів, розробка заходів, щодо більш ефективного використання матеріальних активів.

Отже, матеріальні активи є важливим об'єктом обліку, аналізу і контролю, що обумовлює **актуальність** теми дослідження.

Питаннями організації та методики обліку, аналізу та контролю руху та збереження матеріальних активів приділяли увагу у своїх працях такі науковці як: М.Т. Білуха, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.П. Завгородній, В.І. Єфименко, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, О.В. Лишиленко, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, П.С. Безруких, В.Б. Івашкевич, В.Ф. Палій, С.О. Стуковий, А.Д. Шеремет, Й. Бедге, К. Друрі, А. Яругова та інші.

Незважаючи на те, що різні аспекти обліку, аналізу та контролю матеріальних активів розглядаються в працях як вітчизняних так і зарубіжних авторів, однак в сучасних умовах господарювання залишається невирішеним питання удосконалення обліку, аналізу та контролю за збереженням та рухом матеріальних активів на підприємствах металургійної галузі.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю ефективності використання матеріальних активів промислових підприємств.

Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження передбачається вирішення наступних **завдань**:

1. З'ясувати економічну сутність та розкрити класифікацію матеріальних активів підприємства
2. Зазначити місце і роль обліку, аналізу і контролю з системі управління формуванням і використанням матеріальних активів підприємства

3. Здійснити критичний аналіз економіко-правового забезпечення обліку та контролю ефективності використання матеріальних активів підприємства
4. Дослідити особливості формування облікової інформації щодо матеріальних активів підприємств
5. Навести основні блоки організаційно-інформаційної моделі аналізу і контролю матеріальних активів підприємств
6. Здійснити загальний аналіз ефективності використання матеріальних активів металургійного підприємства
7. Дослідити особливості контролю ефективності використання матеріальних активів металургійного підприємства з використанням сучасних інформаційних технологій

Об'єктом дослідження є матеріальні активи промислового підприємства

Предметом дослідження є організація і методика контролю та аналізу ефективності використання матеріальних активів виробничими підприємствами.

Методи дослідження, які застосовувалися в випускній кваліфікаційній роботі, ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання який охоплює загальні і спеціальні прийоми дослідження економічних процесів, а також системний підхід у аналізі та проектуванні методичного забезпечення аналізу та контролю матеріальних активів діяльності промислових підприємств. В процесі дослідження застосовувалися такі методичні прийоми, як аналіз і синтез (для виявлення основних напрямків розвитку металургійної промисловості); абстрагування (для визначення чинників, що впливають на матеріаловіддачу та матеріаломісткість продукції); документалістики (для встановлення достовірності досліджуваної інформації); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків); моделювання (для розробки загальної та прикладної моделі аналізу та контролю матеріальних активів), узагальнення і реалізації результатів (при формуванні висновків і пропозицій) та інші методичні прийоми.

Інформаційною базою дослідження є наукові розробки вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку, аналізу і контролю матеріальних активів діяльності металургійних підприємств, законодавчі і нормативні акти України, які регламентують методологію обліку і контролю матеріальних активів, офіційні дані Держкомстату України, фактографічна інформація ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», матеріали періодичних видань.

Гіпотеза випускної кваліфікаційної роботи полягає у припущенні, що використання комплексу відповідних методів та системного підходу до обліку, аналізу і контролю використання матеріальних активів підприємств дозволить удосконалити інформаційну систему управління та підвищити ефективність прийняття управлінських рішень.

Наукова новизна роботи полягає в тому, що на підставі дослідження теорії і практики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю використання матеріальних активів підприємств будуть розроблені та запропоновані рекомендації з їх удосконалення, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємств.

Практичне значення полягає у спрямованості на вирішення актуальних проблем ефективного проведення аналізу та контролю матеріальних активів підприємств в умовах ринкової економіки. Висновки та пропозиції, здобуті в процесі дослідження, спрямовані на вдосконалення методики аналізу та контролю ефективності використання матеріальних активів. Впровадження методичних розробок і рекомендацій у практичну діяльність підприємств дозволить забезпечити управління своєчасною та достовірною інформацією, необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень.

Публікації. За темою випускної кваліфікаційної роботи опубліковано наукову працю «Аналітичне забезпечення системи управління запасами підприємства» в збірнику наукових праць студентів.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна характеристика матеріальних активів підприємства, як об'єктів аналізу і контролю

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати в наявності певне майно, яке належить йому на правах власності. Все майно, яким володіє підприємство і яке відображене в його балансі, називається його активами.

У світовій практиці найбільш поширеним визначенням активів є наступне: “**активи** – це ресурси (від фр. resourse – засоби, запаси, можливості, джерела чогось), які отримані підприємством в результаті минулих подій та тепер контролювані ним, використання яких, як очікується, призведе до збільшення економічних вигод у майбутньому”.

Матеріальні активи підприємства є основним інструментом досягнення його ефективної діяльності, а саме: вони забезпечують безперервність процесу виробництва, отримання прибутку та, відповідно, можливість дальшого функціонування суб'єкта господарювання. Матеріальні активи підприємства складаються з матеріальних оборотних активів (виробничі запаси) та основних засобів (рис.1.1).



Рис.1.1. Структура матеріальних ресурсів

Основні засоби - це матеріальні активи, які підприємство утримує з

метою використання в процесі постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Операційні основні засоби є частиною основних засобів, яка бере участь в операційній діяльності тривалий час, зберігаючи при цьому натуральну форму. Вартість основних операційних засобів переноситься на вироблений продукт поступово, частинами, у міру використання. Поновлюються основні операційні засоби через капітальні інвестиції.

Неопераційні основні засоби — це житлові будинки та інші об'єкти соціально-культурного й побутового обслуговування, які не використовуються у господарській діяльності і перебувають на балансі підприємства.

На відміну від операційних основних засобів неопераційні основні засоби не беруть участі в господарській діяльності і не переносять своєї вартості на вироблений продукт. Відтворюються вони тільки за рахунок прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства.

Незважаючи на те, що неопераційні основні засоби безпосередньо не впливають на обсяг виробництва, збільшення цих засобів пов'язане з поліпшенням добробуту. Основні засоби в кінцевому рахунку позитивно позначаються на результатах діяльності підприємства, на зростанні продуктивності праці.

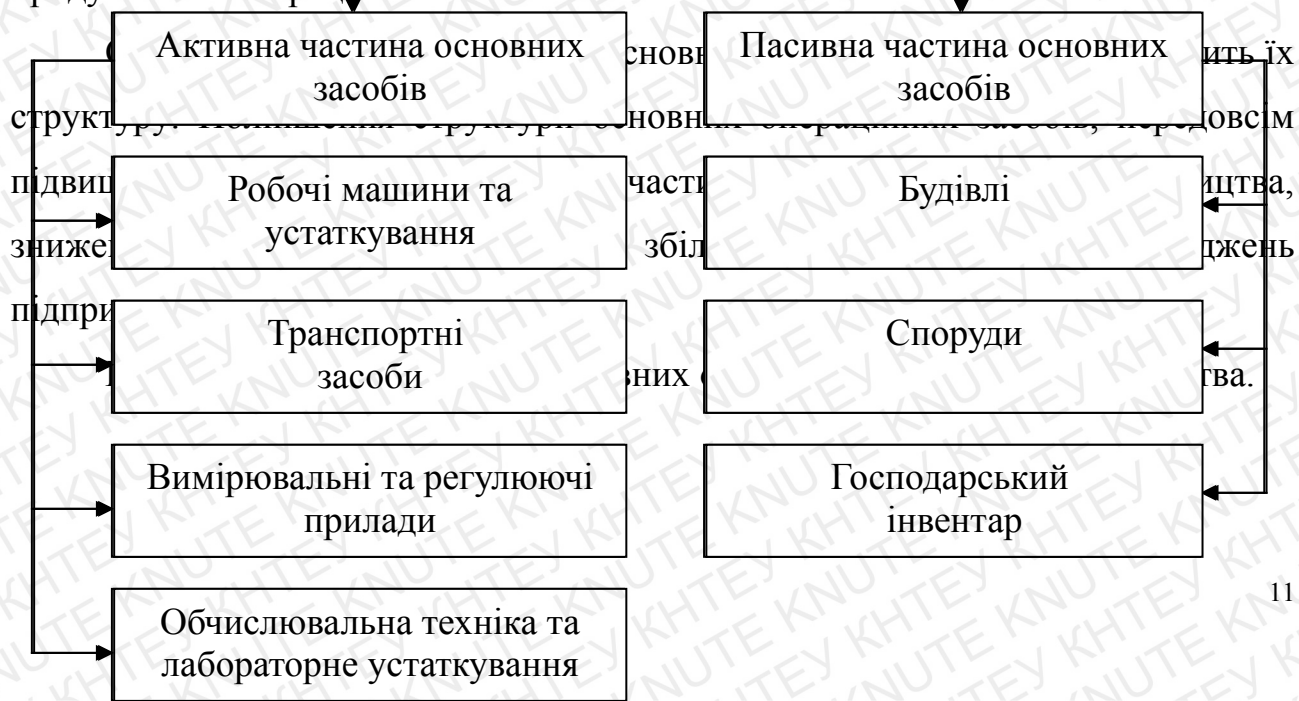


Рис. 1.2. Склад основних засобів підприємств

Класифікація, зазначена в Податковому кодексі має наближений характер до П(С)БО 7 “Основні засоби”. Так, в Податковому кодексі виділено 9 груп основних засобів та 7 груп інших необоротних активів. Завдяки тому, що класифікація прийнята в Податковому кодексі України була наближена до П(С)БО 7 “Основні засоби”, стало можливим скорочення відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком.

У податковому обліку відповідно до п. 1 ст. 145 Податкового кодексу основні засоби підлягають розподілові по наступних групах [3]:

- група 1 - земельні ділянки ;
- група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, мінімально допустимий строк корисного використання – 15 років;
- група 3 – будівлі, мінімально допустимий строк корисного використання – 20 років; споруди – 15 років; передавальні пристрої – 10 років;
- група 4 - машини та обладнання, з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з

ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень, їх мінімально допустимий строк корисного використання – 5 років;

- група 5 - транспортні засоби, мінімально допустимий строк корисного використання – 5 років;
- група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі), мінімально допустимий строк корисного використання – 4 роки;
- група 7 – тварини, мінімально допустимий строк корисного використання – 6 років;
- група 8 - багаторічні насадження, мінімально допустимий строк корисного використання – 10 років;
- група 9 - інші основні засоби, мінімально допустимий строк корисного використання – 12 років;
- група 10 - бібліотечні фонди ;
- група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 – тимчасові нетитульні спруди, мінімально допустимий строк корисного використання – 5 років;
- група 13 - природні ресурси;
- група 14 - інвентарна тара, мінімально допустимий строк корисного використання – 6 років;
- група 15 - предмети прокату, мінімально допустимий строк корисного використання – 5 років;
- група 16 - довгострокові біологічні активи, мінімально допустимий строк корисного використання – 7 років;

Підприємству не байдуже, в яку групу основних операційних засобів вкладати кошти. Воно зацікавлено в оптимальному підвищенні питомої ваги машин, устаткування, тобто активної частини основних засобів, які

обслуговують процес виробництва і характеризують операційні можливості підприємства. Ясна річ, що для забезпечення нормального функціонування активних елементів основних операційних засобів необхідні будівлі, споруди, інвентар, тобто пасивна частина основних засобів.

Основними факторами, які впливають на структуру основних операційних засобів підприємств, є: рівень автоматизації і механізації, рівень спеціалізації і кооперування, кліматичні та географічні умови розміщення підприємств.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби і розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій і інших юридичних осіб усіх форм власності регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Відповідно до зазначеного Положення до основних засобів відносяться матеріальні активи, які підприємство містить з метою їхнього використання в господарській діяльності або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року).

Розглянемо класифікацію основних засобів (табл. 1.1).

В залежності від функціонального призначення (характеру участі в господарській діяльності) основні засоби поділяються на операційні і неопераційні.

До операційних відносяться засоби, які беруть участь у сфері матеріального виробництва й обслуговують його. Ступінь їхньої участі в господарській діяльності різна: одні беруть участь у виробництві як знаряддя праці (машини, устаткування, інструменти), Інші забезпечують безперебійність виробничого процесу (передатні пристрої, споруди), треті створюють необхідні умови для виробничого процесу (операційні будинки), збереження або переміщення операційних запасів і готової продукції (складські приміщення, транспортні засоби і інше).

Таблиця 1.1

Класифікація основних засобів

Класифікаційна ознака	Групи
В залежності від функціонального призначення (характеру участі в господарській діяльності)	операційні основні засоби
	неопераційні основні засоби
В залежності від натурально-речовинного характеру	земельні ділянки
	капітальні витрати на поліпшення земель
	будинки і споруди
	машини й устаткування
	транспортні засоби
	інструменти, пристрої, інвентар
	робоча і продуктивна худоба
	багаторічні насадження
За використанням	інші основні засоби
	Діючі основні засоби
За ознакою належності	Недіючі основні засоби
	власні основні засоби
	орендовані основні засоби

До неопераційних відносяться основні засоби, що не беруть участь прямо або побічно в господарській діяльності, а призначені для цілей невиробничого споживання, житлового і соціально-культурного обслуговування трудящих (основні засоби житлово-комунального господарства, охорони здоров'я, культури й інші).

В залежності від натурально-речовинного характеру, основні засоби поділяються на групи:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки і споруди;
- машини й устаткування;
- транспортні засоби;
- інструменти, пристрої, інвентар;
- робоча і продуктивна худоба;

- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

За використанням основні засоби поділяються на діючі і недіючі. Такий поділ їх в обліку пов'язаний головним чином з використанням основних засобів і обчисленням амортизації.

За ознакою належності розрізняють основні засоби власні, тобто належні даному підприємству, і орендовані, що знаходяться в тимчасовому його користуванні.

Власні основні засоби враховуються на балансі підприємства (на рахунок "Основні засоби"), а орендовані відбиваються на забалансовому рахунку "Орендовані необоротні активи". Такою побудовою обліку усувається можливість перебільшеного (подвоєного) обліку основних засобів у зведених балансах.

Розглянута економічна класифікація основних засобів доповнюється їхнім обліком за видами, місцем використання або збереження, матеріально відповідальною особою. Цим забезпечується контроль за збереженням основних засобів.

За всіма основними засобами, за винятком тих за якими амортизація не нараховується, погашення балансової вартості здійснюється шляхом віднесення амортизаційних відрахування затвердженими нормами на повне відновлення, на витрати виробництва чи кошторису витрат за нормативний строк їх служби чи іншого строку, за який балансова вартість повністю переноситься на витрати виробництва.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

- фізичний та моральний знос, який передбачається;
- правові або подібні обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких способів:

1. Прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.
2. Зменшення залишкових вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.
3. Прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на початок нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи зі строку корисного використання об'єкту, і подвоюється.
4. Кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкту основних засобів, на суму числа років його корисного використання.
5. Виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості,

яка амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством.

Запаси торговельного підприємства є основним інструментом досягнення його ефективної діяльності, а саме: вони забезпечують безперервність процесу реалізації і обслуговування покупців, отримання прибутку та, відповідно, можливість дальшого функціонування суб'єкта господарювання.

Запаси, з урахуванням їх економічної сутності, можна трактувати як сукупність матеріальних цінностей, які є на виробничому підприємстві в наявності на певну дату (незалежно від можливих джерел їх надходження).

Як видно з рис. 1.3, запаси є складовою оборотних активів виробничих підприємств, що у свою чергу входять до матеріальних ресурсів. Термін “актив” у сучасному розумінні введений у вітчизняну економічну теорію та практику П(С)БО.

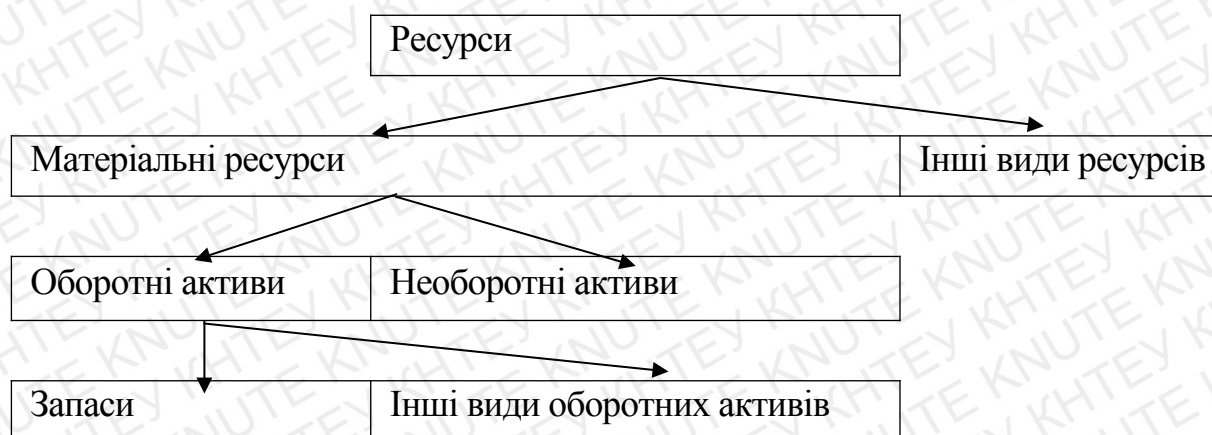


Рис. 1.3 Місце запасів у складі ресурсів виробничих підприємств

Таким чином, на підставі дослідження розвитку і економічної сутності запасів як елемента ресурсів виробничих підприємств, можна зробити висновки, що на макrorівні її економічне значення полягає в необхідності забезпечення безперервності процесу розширеного відтворення, оскільки з об'єктивних причин можливе виникнення періодичної невідповідності у часі і просторі між попитом та пропозицією на певні види товарів (під товарами

розуміються будь-які об'єкти, що беруть участь у процесі обміну та на які передається право власності).

Матеріальні оборотні активи є одним з найважливіших елементів виробничого процесу на підприємстві. Обґрунтована їх класифікація створює можливості визначити оптимальний склад і структуру, потребу та джерела формування матеріальних оборотних активів, а також правильно організувати їх облік, аналіз та контроль.

Дослідивши праці вітчизняних науковців узагальнимо види матеріальних оборотних активів за основними класифікаційними ознаками.

Таблиця 1.1

Класифікація матеріальних оборотних активів підприємства

№ п/п	Класифікаційна ознака	Види матеріальних оборотних активів підприємства
1.	За функціональним призначенням	- оборотні виробничі активи (сировина і матеріали, тара, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети та інші); - оборотні активи в обігу (готова продукція на складі);
2.	За принципами організації	- нормовані; - ненормовані;
3.	За джерелами формування	- власні; - залучені;
4.	За ступенем ліквідності і ризику	- високоліквідні; - середньо ліквідні; - низько ліквідні;

За функціональним призначенням вони поділяються на:

- оборотні виробничі засоби (активи, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва (сировина і матеріали, тара, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети та інші);
- оборотні активи в обігу (активи, які залучаються і безпосередньої участі у процесі виробництва не беруть (наприклад, готова продукція на складі)).

За принципами організації оборотні активи поділяються на:

- нормовані (які можуть бути точно визначені як заплановані величини: матеріали, паливо);
- ненормовані (ті в яких складно або неможливо визначити як заплановані величини).

Нормованими матеріальними оборотними активами є такі, на які встановлюються мінімальні постійні вкладення, що покриваються із власних джерел. При їх відсутності безперервність процесу виробництва і реалізації порушується. До них включаються всі види виробничих оборотних активів і значна частина оборотних активів в обігу.

До ненормованих оборотних активів належать такі, на які нормативи не обчислюються. Вони безпосередньо не впливають на процес виробництва.

Наприклад, при відсутності грошових коштів на рахунках в банку чи в касі господарства процес виробництва і реалізації продукції за рахунок залучених і позичених коштів.

За джерелами формування активи поділяються на власні і залучені:

- власними матеріальними оборотними активами є такі які характеризують ту їх частину, яка сформована за рахунок власного капіталу підприємства;
- залучені матеріальні оборотні активи це активи які є в наявності підприємства і які тимчасово перебувають у виробничому процесі підприємства але не належать йому.

За ступенем ліквідності і ризику оборотні активи поділяються на:

- високоліквідні (матеріальні оборотні активи, які підприємство може швидко продати);
- середньо ліквідні (запаси готової продукції, призначеної для реалізації);
- низько ліквідні (матеріальні оборотні активи, які складно реалізувати в короткий термін часу).

Отже, обґрунтована і повна класифікація матеріальних оборотних активів має не лише наукове, але й практичне значення, оскільки дозволяє побудувати правильну систему обліку, аналізу та контролю наявності і руху матеріальних

оборотних активів, а також забезпечує ефективне управління цими активами для безперервного процесу виробництва та реалізації продукції.

На металургійних підприємствах в складі матеріальних оборотних активів найбільшу долю займають виробничі запаси, адже виробнича діяльність металургійних підприємств зумовлена, передусім, використанням значної кількості виробничих запасів.

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згідно Плану рахунків, який складений на основі наукового обґрунтування класифікації виробничих запасів. У ньому передбачається їх детальна структура, побудована відповідно до цілей обліку, аналізу та контролю (рис. 1.4.).

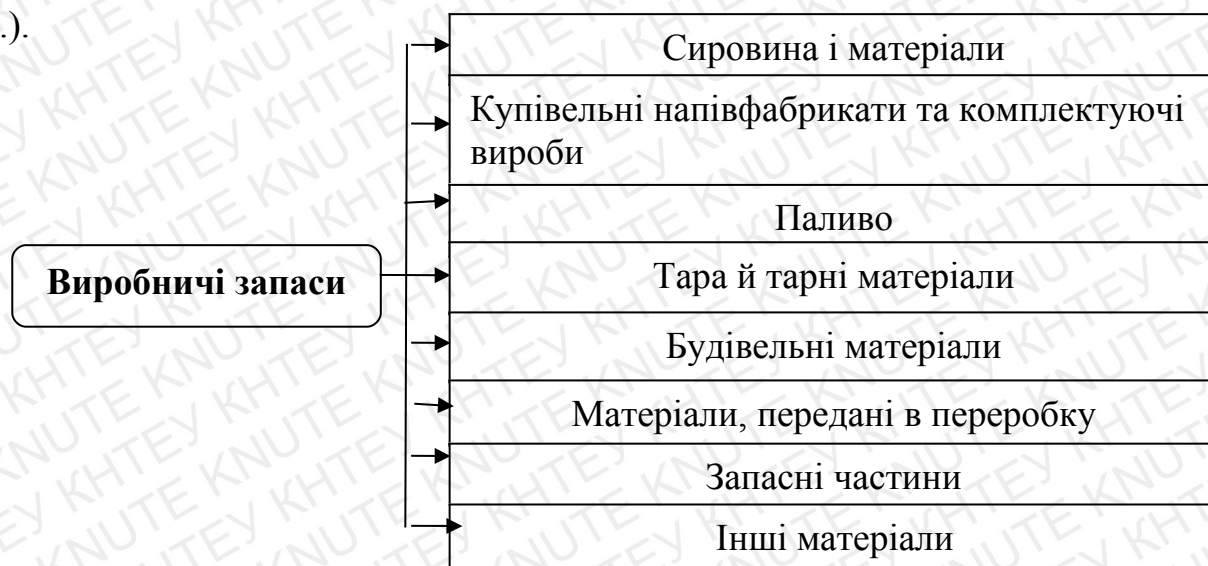


Рис. 1.4. Структура виробничих запасів згідно діючого Плану рахунків

Однак поділ запасів на сировину, матеріали, паливо, тощо також можна віднести до умовного, навіть в межах одного підприємства, тому що те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною, або матеріалами, і навпаки, будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо-сировиною, тощо. Це тим більш ймовірно, чим більше видів діяльності проводить підприємство, або в ситуації, коли одне підприємство здійснює поставку запасів іншому. Тим більше, один і той же вид запасу може бути одночасно і матеріалом і паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів

запасів за ознакою пере важності використання на цьому підприємстві. В процесі виробництва виробничі запаси використовуються по різному.

На підставі детального розгляду класифікації, можна зробити висновки, що запаси та операції із ними в процесі обліку, аналізу й аудиту, повинні розглядатися всебічно, з урахуванням усіх можливих варіантів їх формування та використання. Разом з тим, проблематика класифікації запасів ще не достатньо досліджена і потребує дальшого вивчення.

Отже, матеріальні активи є однією з найголовніших складових діяльності підприємства будь-якої галузі. Їх ефективне використання призводить до економічної незалежності, стабільності та розвитку підприємства. Матеріальні активи відіграють головну роль, оскільки саме від їх ефективного використання залежить швидкість обороту. Склад і структура матеріальних активів відображають стан економічних процесів, як на конкретному підприємстві, так і в галузі, в національній економіці країни вцілому. Тому аналіз і контроль за використанням та збереженням матеріальних активів на підприємстві має велике значення.

1.2. Контроль і аналіз в системі управління матеріальними активами підприємства

Матеріальні активи займають досить важливе місце в діяльності будь-якого підприємства. Кожного дня відбувається їх рух: надходження матеріальних ресурсів, продаж готової продукції, рух всередині підприємства між різними підрозділами. Відповідно існує великий ризик помилок в обліку або умисних махінацій з метою крадіжки матеріально-оборотних активів.

Як показало дослідження, на багатьох металургійних підприємствах кількість порушень з обліку та контролю є ще досить великою. Основними недоліками в системі обліку, аналізу та контролю матеріальних активів є:

- відсутність єдиної методики з оцінки ефективності використання оборотних активів за показниками оборотності;
- відсутність оптимальності застосування процедур інвентаризації матеріальних активів;
- відсутність належних схем управління з покращення ефективності використання матеріальних активів та покращення фінансової стійкості підприємства.

В системі управління металургійного підприємства одну з провідних ролей відіграє контроль матеріальних активів, який сприяє його здатності підтримувати свої фінансові зобов'язання перед іншими організаціями і підприємствами.

Недосконалість організації та методики обліку матеріальних активів негативно впливає на стан організації та методичного забезпечення його аналізу і контролю, призводячи до обмеження інформаційної бази управління активами і капіталом підприємства.

Разом з тим, привертає увагу той факт, що підприємства металургії на сьогоднішній день забезпечені всіма необхідними умовами щодо організації обліку, аналізу і контролю матеріальних активів на основі застосування сучасних інформаційних технологій. Досить великий обсяг матеріальних активів є підставою для локалізації їх обліку, аналізу і контролю в окремому модулі електронної системи обробки економічної інформації. Більшість обстежених підприємств здійснює облік у діалогово-автоматизованій формі на основі програми "1С-бухгалтерія", яка дозволяє створювати на її основі додаткові програми, застосування яких забезпечує весь комплекс облікових, аналітичних і контрольних процедур у відповідній послідовності і спрямованості. Нажаль ці можливості використовуються далеко не повністю.

Загалом, управління матеріальними активами є досить складним процесом, під час якого часто відбувається нераціональне використання матеріальних активів, здійснюються як ненавмисні помилки, так і зловживання та навмисні порушення. Тому важливим та необхідним є вивчення обліку, аналізу та контролю в системі управління матеріальними активами на сучасному підприємстві.

Ефективність механізму управління матеріальними активами переважно залежить від якісного рівня аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості його висновків.

Рациональному використанню активів на підприємстві сприяє реалізація сучасних концепцій управління ними.

Приймаючи рішення про створення матеріальних активів (наприклад виробничих запасів), потрібно щоб витрати на утримання запасів були

мінімальними та не виникав дефіцит, який порушує ритмічний хід господарської діяльності підприємства.

Металургійні підприємства повинні завжди володіти достатньою кількістю виробничих запасів, які б дозволяли виконувати договірні обов'язки і замовлення точно в строк. Звичайно це завдання вирішується на основі управління матеріальними активами.

Дієва система контролю є надійною передумовою вдосконалення системи управління та ефективного використання матеріальних активів підприємства. Контроль матеріальних активів здійснюється з метою ефективного господарювання та прийняття раціональних управлінських рішень.

Необхідно відзначити, що результати аналізу і контролю є підставою для прийняття оперативних рішень, уточнення існуючих і розробки майбутніх планів.

Подальше удосконалення планування вимагає посилення взаємозв'язку економічного аналізу і контролю з плануванням, більш повного використання результатів аналізу і контролю в управлінні планових завдань. У зв'язку із посиленням аналізу і контролю, подальший розвиток одержує прогностичний економічний аналіз. Взаємозв'язок аналізу, планування і контролю в системі управління матеріальними активами може бути представлений таким чином (рис. 1.5).

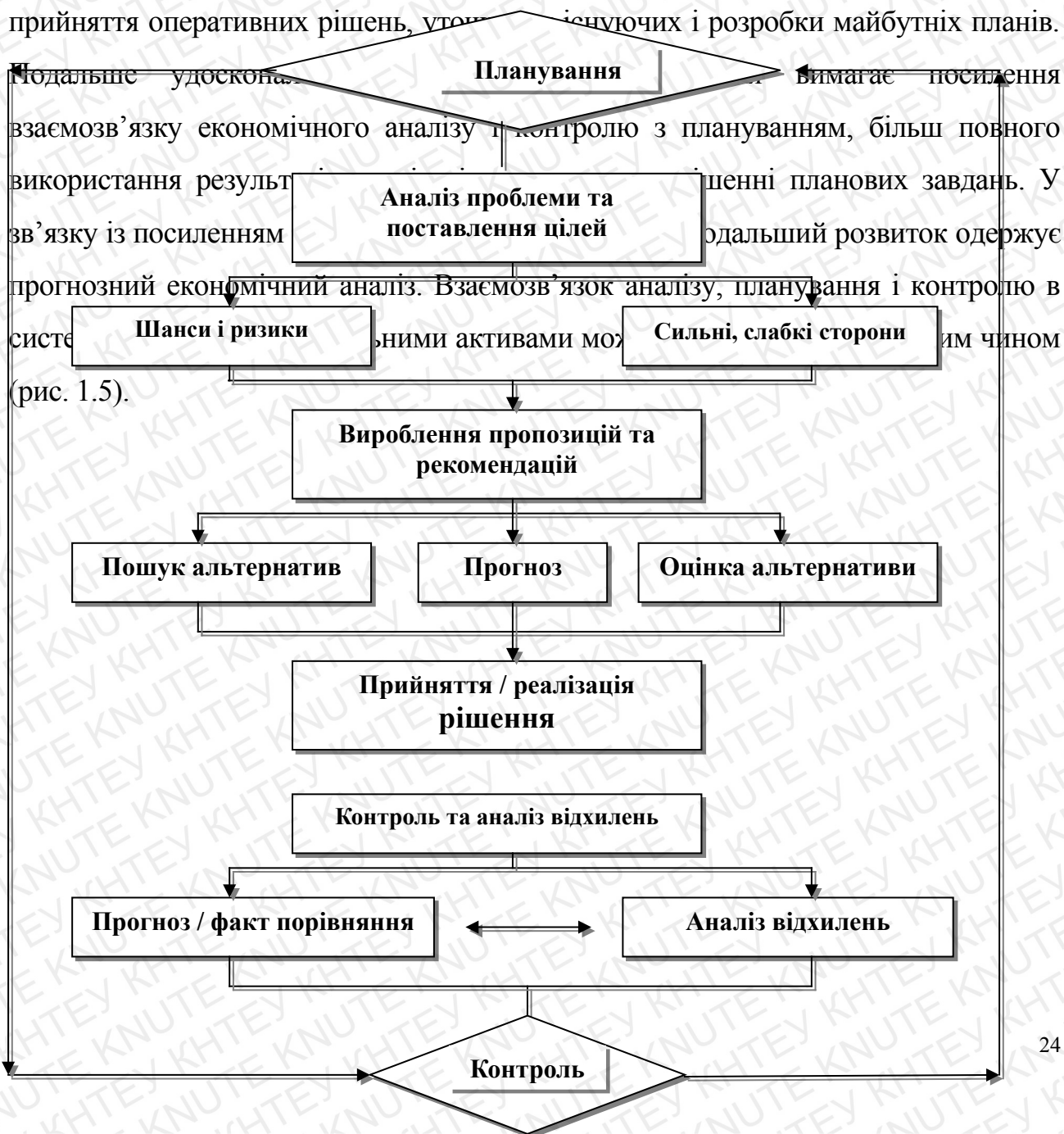


Рис. 1.5. Взаємозв'язок аналізу, планування і контролю в системі управління матеріальними активами підприємства

В цілому оцінку ефективного формування і використання оборотних активів металургійних підприємств можна зобразити у вигляді запропонованого алгоритму (рис. 1.6).

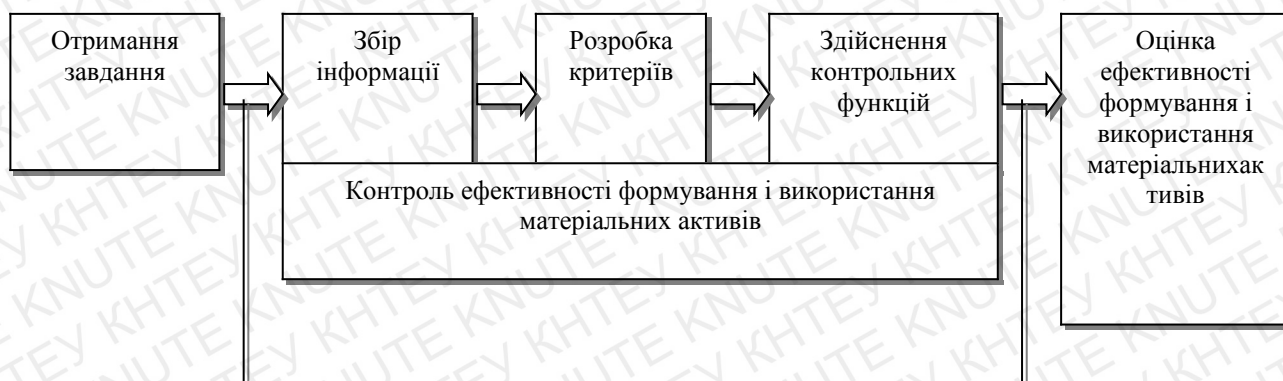


Рис. 1.6. Процедура оцінки ефективності формування та використання матеріальних активів підприємства

Контроль матеріальних активів організується на металургійних підприємствах у наступних основних формах: попередній контроль, поточний і наступний контроль (рис. 1.7.).

Попередній контроль організується на стадії формування фінансових планів і бюджету при розгляді бізнес-планів. У процесі цього контролю перевіряється обґрунтованість окремих показників і правильність проведених розрахунків з метою виявлення резервів підвищення ефективності господарської діяльності, формування матеріальних активів, запобігання можливих порушень діючого законодавства і внутрішніх нормативних актів підприємства.



Рис. 1.7. Класифікація видів контролю за ознакою змісту процесу управління матеріальними активами

Внутрішньогосподарський контроль систематично здійснюється в межах своєї компетенції, дозволяє своєчасно виявити відхилення або порушення технології виробництва, інші факти зловживань, якщо вони мали місце. Такий контроль здійснюється без спеціального контрольно-ревізійного апарату та потребує незначних витрат, тому він найбільш ефективний. Одночасно, він виступає як самостійна функція управління всередині підприємства, відрізняється глибиною та точністю, оскільки здійснюється там, де знаходиться центр ваги управління. Для управління матеріальними активами на підприємствах, важливого значення набувають попередній та поточний види контролю.

Попередній контроль найефективніше проявляється у формі маркетингу. За його допомогою вивчаються основні тенденції, перспективи попиту та пропозиції на ринку з метою визначення структури та обсягів купівлі-продажу. За допомогою попереднього контролю визначаються оптимальні розміри придбаних матеріальних активів, нормується їх витрачання за відповідними

підрозділами.

Враховуючи масовий та безперервний характер виробництва на металургійних підприємствах, оперативний (поточний) контроль має ефективнішу функцію в управлінні матеріальними активами, оскільки сприяє щоденному встановленню резервів їх використання у ході виробничого процесу. Узагальнення оперативного контролю виконують спеціалісти бухгалтерської служби, за показниками внутрішньогосподарського обліку відображених у первинних документах.

На цьому етапі значна увага приділяється удосконаленню внутрішньогосподарського контролю, в організації якого існує дублювання і паралелізм, а також відсутня чітка координація дій контролюючих. Зазвичай в організації внутрішньогосподарського контролю відсутнє єдине методичне керівництво, результати контролю слабо використовуються у оперативному регулюванні виробництва, для цього необхідно значно покращити побудову оперативного (щоденного) контролю.

Для оперативного контролю важливе значення має наявність необхідних нормативних документів, якими встановлюється визначений порядок управління як для окремих об'єктів, так й у цілому по підприємству. Ці документи регламентують права, обов'язки, відповідальність працівників. Оперативний контроль є ефективним інструментом управління підприємством. Цей вид контролю своєчасно запобігає неефективному використанню матеріальних активів, та виявляє порушення в оформленні облікових документів та інших операцій. Рациональна організація обліку, автоматизована обробка облікової інформації є важливими умовами підвищення дійовості контролю.

Для того, щоб скласти сітьовий графік контролю матеріальних активів металургійного підприємства необхідно визначити перелік необхідних процедур та їх взаємозалежність (або черговість). Такий перелік наведений у табл. 1.2.

За даними, наведеними у табл. 1.2 побудуємо сітьовий графік використання процедур контролю матеріальних активів металургійних підприємств (рис. 1.8). У

наведеному графіку цифри, що позначають нумерацію подій, мають наступне значення:

Таблиця 1.2

Послідовність застосування процедур контролю матеріальних активів металургійних підприємств

Код	Процедури	За якою процедурою йде
А	Отримати інформацію	
Б	Встановити критерії	А
В	Визначити пріоритетність інформації для керівника	Б
Г	Контроль відповідності нормативно-правовій базі	В
Д	Контроль відповідності даними фінансової звітності підприємства	В
Е	Контроль відповідності коефіцієнтам ефективності використання матеріальних активів	Г, Д, Е
Є	Оформлення результатів контролю	

1 – подія, що передувала збиранню інформації, необхідної для контролю матеріальних активів;

2 – отриманий масив інформації, що підлягає обробці;

3 – сформований перелік критеріїв, на відповідність яким буде перевірятися зібрана інформація;

4 – визначене значення кожного критерію з точки зору його важливості для керівника (власника);

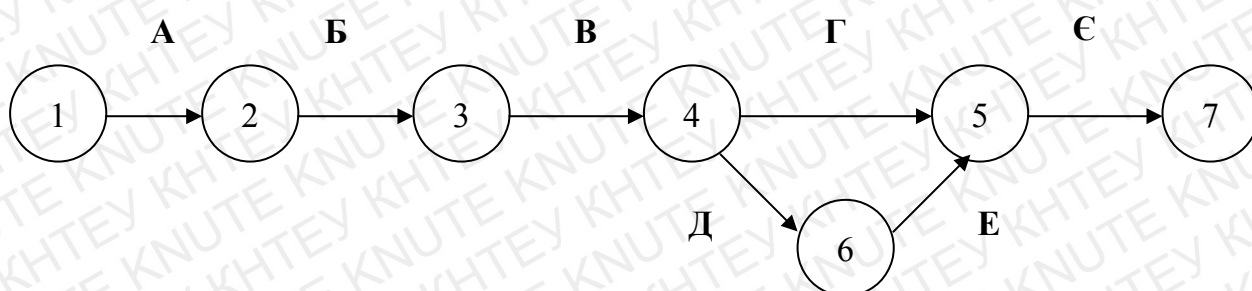


Рис. 1.8 Сітьовий графік контролю матеріальних активів металургійного підприємства

5 – сформульовані результати обробки інформації, що містяться у фінансовій звітності підприємства;

6 – інтегровані результати всіх видів процедур контролю МА підприємства;

7 – оформлені результати контролю МА підприємства.

Отримавши критичні значення окремих показників, що виступають у ролі критеріїв при застосуванні аналітичних процедур контролю ефективності формування та використання матеріальних активів металургійних підприємств, маємо можливість визначити модель комплексної її оцінки.

Для оцінки стану матеріальних активів використовуються різні методи і прийоми економічного аналізу, застосування методики детермінованої і стохастичної комплексної порівняльної оцінки, прийомів експертної і рейтингової оцінки, методів дисперсійного аналізу і характеристик рядів динаміки дають достовірну оцінку стану і структури оборотного капіталу.

Склад завдань і послідовність проведення аналізу матеріальних активів металургійного підприємства відображені на рис. 1.9.

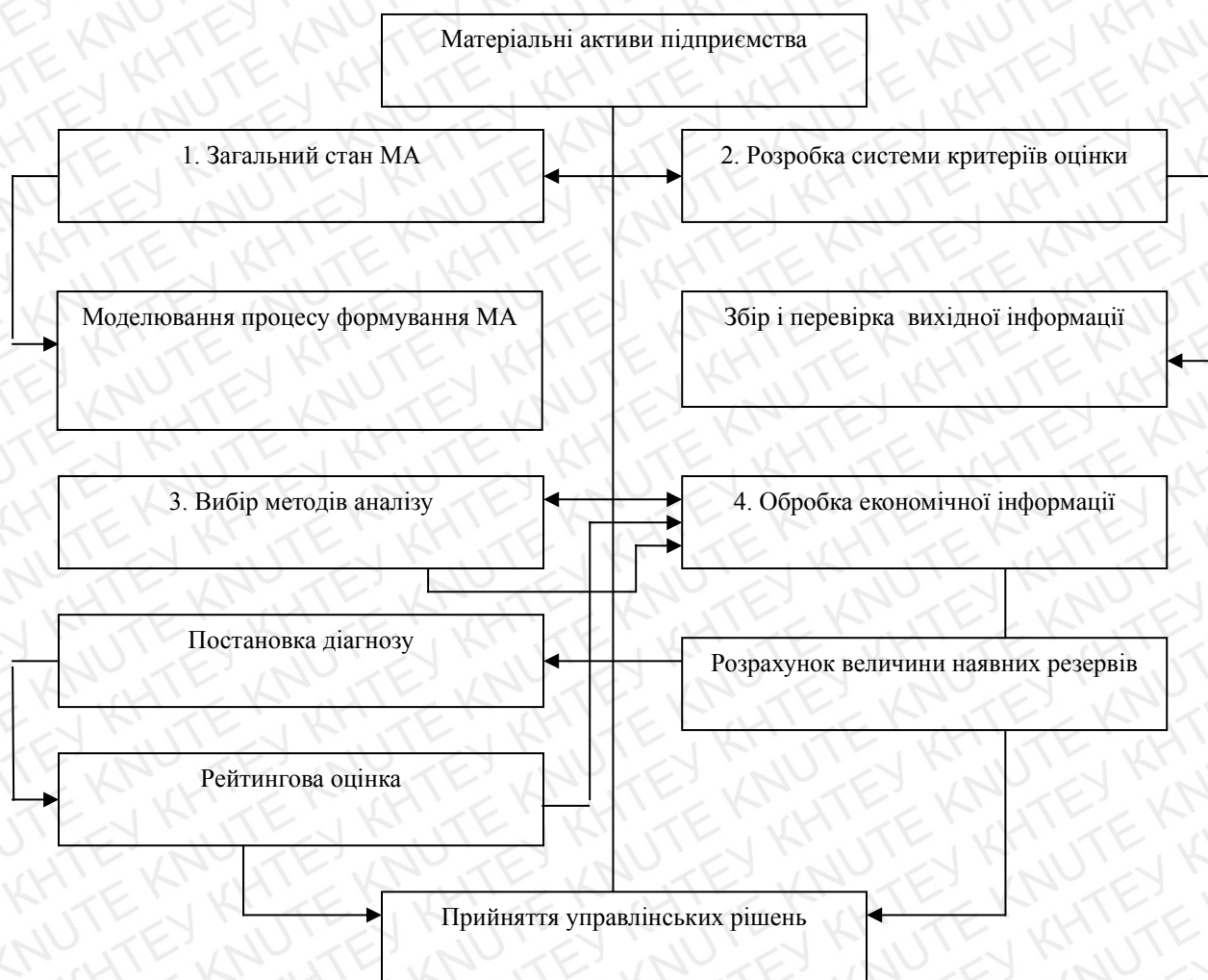


Рис. 1.9. Склад завдань та послідовність проведення аналізу матеріальних активів металургійного підприємства

У процесі аналізу матеріальних активів особливу увагу необхідно приділити вивченню його динаміки. Необхідно відзначити той факт, що зменшення вартості матеріальних активів може свідчити про зменшення можливостей ефективного функціонування металургійного підприємства. За інших рівних умов завжди доцільніше мати справи з підприємствами, що мають більш значні активи і систематично їх нарощують. При зниженні матеріальних активів необхідно провести аналіз виконання плану реалізації виготовленої продукції, а якщо обсяги реалізації ростуть, то навіть різке зниження активів не повинне викликати серйозних побоювань, тому що підвищується їх рентабельність, тобто гривня активів дає більший фінансовий результат.

Якщо зростання оборотного капіталу в абсолютному вираженні в певний час викликане в основному інфляційними факторами, то воно має викликати деяку занепокоєність, тому що в сучасних умовах практично неможливо значно наростити оборотний капітал за рахунок власних коштів. Якщо металургійне підприємство значними темпами збільшує валюту балансу, то воно або широко використовує позикові кошти й одночасно утрачає фінансову стійкість, автономність, або є монополістом у реалізації деяких виробів, тобто встановлює монополю високу ціну, одержує надприбутки, інвестує їх у власні активи. Таке підприємство повинно неминуче попадати в сферу антимонопольного законодавства.

Якщо підприємство не монополіст, то при широкому використанні позикового капіталу воно може і не розплатитися найближчим часом за отриману продукцію. Ризик фінансових відносин з таким підприємством великий.

В усіх зазначених випадках необхідно особливо ретельно проаналізувати структурні зміни в активах, а також внутрішню структуру матеріальних активів.

При аналізі джерел фінансування необхідно визначити за рахунок яких коштів у більшому ступені розвивалося підприємство. Наявність всіх активів визначає можливості металургійного підприємства для його подальшого розвитку, але реальні можливості визначають ті активи, що покриваються власними джерелами фінансування, тобто чисті оборотні активи. Економічний зміст даного показника полягає у тому, що він характеризує потребу підприємства у власних оборотних коштах, або, точніше, потребу у фінансуванні, пов'язану з перевищенням оборотних активів над короткостроковими зобов'язаннями.

Наявність власних оборотних активів дозволяє підприємству вільно маневрувати активами і підвищувати ефективність і стійкість своєї діяльності. Разом з тим, у силу цілого ряду об'єктивних причин (інфляція, ріст обсягів реалізації, затримка в оплаті рахунків клієнтів і ін.) у підприємства виникають тимчасові додаткові потреби в оборотних активах. У таких ситуаціях покрити

потребу в оборотних активах неможливо, тому забезпечення господарської діяльності супроводжується залученням позикових джерел.

Дослідження аналізу і контролю матеріальних активів, його місця і ролі в системі управління ним дозволяє зробити висновок про те, що основним напрямком його удосконалення є виявлення резервів підвищення ефективності використання оборотних активів та застосування структурної методики аналізу і контролю, яка складається з наступних елементів: методики оперативного аналізу і контролю матеріальних активів, методики ретроспективного аналізу і контролю матеріальних активів; методики перспективного аналізу і прогнозування джерел фінансування підприємства.

Перша стадія оперативного аналітично-контрольного циклу має на меті визначення законності і доцільності здійснення операції, контроль правильності заповнення договірних реквізитів, перевірку бухгалтерських записів щодо їх відповідності характеру і змісту операції.

Друга стадія має забезпечити контроль матеріальних активів протягом операційного циклу. Метою оперативного аналізу і контролю на цій стадії є визначення і кількісна оцінка відхилень, які є наслідком операцій з виробничими запасами, здійснених протягом операційного періоду.

На завершення другої стадії аналітично-контрольного процесу дається заключна оцінка здійснення операції: визначається законність операції на всіх етапах її реалізації, вносяться уточнення щодо її доцільності, виходячи з отриманих результатів, перевіряється правильність бухгалтерських записів щодо здійснених за кожною операцією розрахунків, визначаються і оцінюються фінансові результати кожної операції.

Підводячи підсумок викладеному матеріалу, необхідно відзначити, що управління матеріальними активами металургійного підприємства полягає в: оптимізації розміру оборотних активів; прискоренні швидкості кругообігу та прибутковості використання матеріальних активів підприємства; дотриманні певних пропорцій між складовими матеріальних активів, а також знаходження шляхів щодо зниження вартості формування оборотних активів за рахунок

оптимізації джерел фінансування та підтримання певних пропорцій їх використання.

1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення та спеціальної літератури з питань дослідження

Правові аспекти забезпечення обліку, аналізу і контролю матеріальних активів визначаються нормативно-правовими актами, іншими офіційними документами, за допомогою яких досягається визначеність їх правового регулювання, стабільність і захищеність економічних відносин.

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в Україні є встановлення єдиних для всіх підприємств правил його ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності і визначення перспектив та основних напрямків удосконалення їх з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та контролю матеріальних активів на підприємствах металургійного комплексу регулює низку нормативно-правових документів, які забезпечують:

- дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;
- достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та контролю в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, Державна аудиторська служба, Державна фіскальна служба, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Порядок бухгалтерського обліку матеріальних активів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені п'ятьма рівнями (міжнародний, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, нормативно-правова база державного рівня, галузеві нормативні документи, наказ по підприємству), що будують систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних активів підприємств металургійного комплексу (рис. 1.10).

Перший рівень нормативного регулювання встановлює особливості визнання та оцінки матеріальних активів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Другий рівень – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" – визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, зокрема під час формування інформації про матеріальні активи.

Його доповнюють за даною топологічною ділянкою П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати", які визначають методологічні засади формування в обліку інформації про матеріальні активи, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом матеріальних активів.

На третьому рівні перебуває Податковий кодекс України, який визначає порядок оподаткування податком на додану вартість матеріальних активів при їх придбанні та реалізації, порядок оцінки матеріальних активів при вибутті та встановлює обмеження щодо включення вартості матеріальних активів до витрат при розрахунку бази оподаткування податком на прибуток.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема щодо матеріальних активів, порядок оформлення первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку,

обов'язки підприємств у проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків матеріальних активів на дату складання балансу.

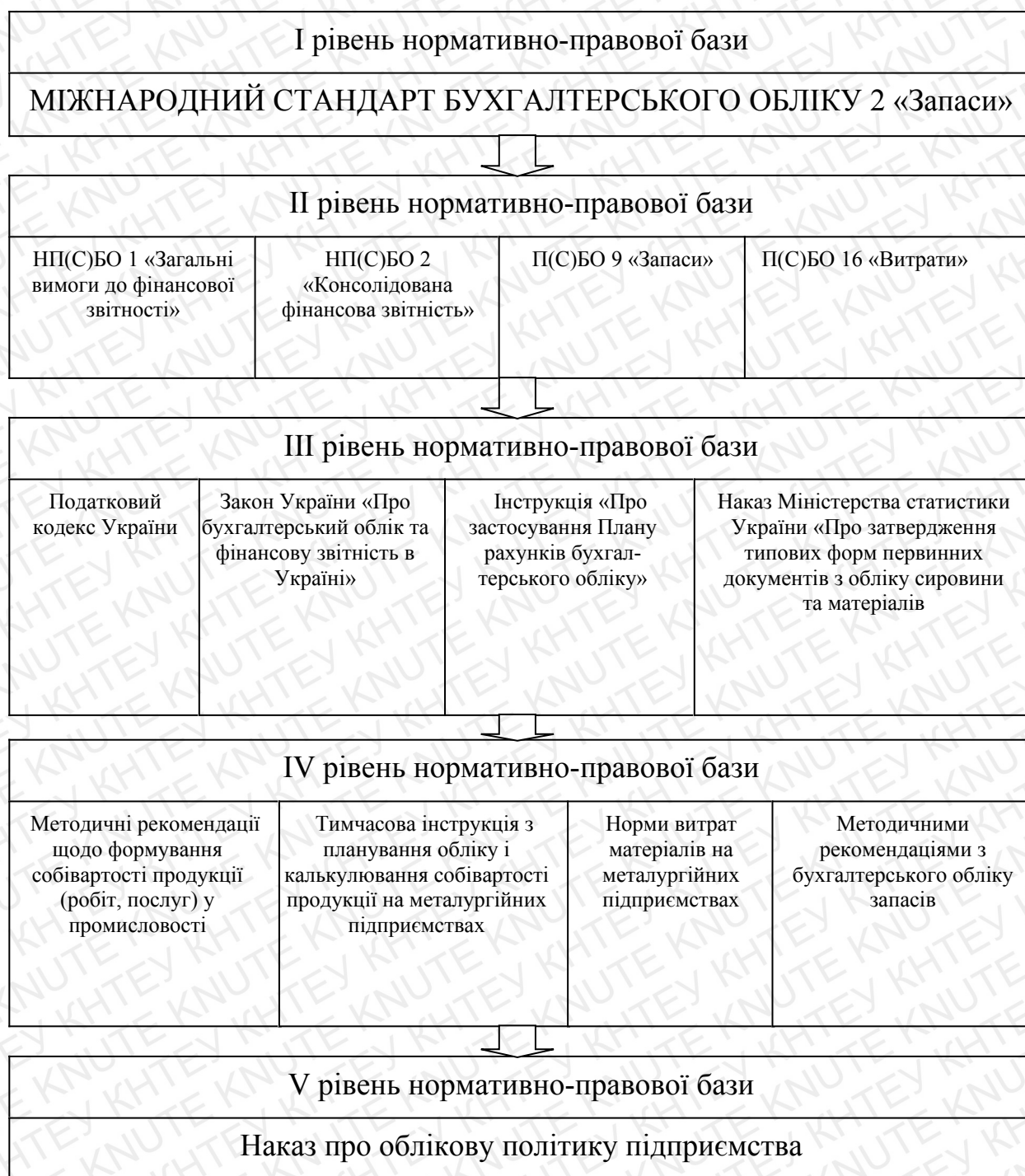


Рис. 1.10. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку матеріальних активів на металургійних підприємствах

Четвертий рівень регулювання ґрунтується на Методичних рекомендаціях щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, щодо

організації та ведення обліку за конкретними видами діяльності і розробленими галузевими міністерствами та відомствами з урахуванням особливостей діяльності, технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт. Цей документ поєднує нагромаджений досвід із врахуванням вимог ринкової економіки і містить інформацію про організацію планування, обліку та калькулювання собівартості продукції. Положення не суперечить Податковому кодексу України, у якому в 3 розділі, стаття 7 регламентується склад витрат на виробництво.

Ми вважаємо, що для вирішення проблем із погодження законодавчої бази необхідно на рівні міністерств та відомств розробити інструкції, які конкретизовані за профілем галузі та придатні для використання як підвідомчими, так і відомчо-непідпорядкованими підприємствами, зокрема недержавної форми власності. Такі інструкції ґрунтовно доповнять Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості.

Стосовно наведеної у методичних рекомендаціях інформації щодо формування собівартості продукції, зазначимо, що у цьому документі не наведено їх класифікації: за техніко-економічним призначенням (основні та накладні), за однорідністю (одноеlementні та комплексні), за доцільністю (продуктивні та непродуктивні). Класифікація витрат за вказаними ознаками має важливе призначення, особливо під час планування та аналізу витрат. Зокрема, класифікацію витрат за економічними елементами і статтями калькуляції подано лише за однією ознакою – за видами витрат. Комплекс елементів витрат трактується як перелік однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами, і саме за цим групуванням визначаються адресні величини витрат. За статтями калькуляції одні витрати формуються за їх видами, інші – за комплексними статтями (кількома елементами). При цьому, окремий елемент можливо формувати за кількома статтями калькуляції.

Класифікацію витрат у Положенні належним чином не сформульовано.

З огляду на галузеві особливості галузевої діяльності, передбачено можливість розроблення міністерствами і відомствами відомчих інструкцій з організації обліково-планової роботи. Відсутність такого галузевого нормативно-правового документа на досліджуваних підприємствах у фінансово-господарській діяльності застосовують "Тимчасову інструкцію з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на металургійних підприємствах" [10]. Це є переконливим свідченням наявних невідповідностей у нормативно-правовій базі четвертого рівня.

Для належної організації обліку та контролю на підприємствах доцільно використовувати нормативно-правову базу п'ятого рівня. Важливим документом на цьому рівні вважається наказ з облікової політики підприємства, як сукупності принципів, методів і процедур з організації системи обліку матеріальних активів. По суті облікова політика окреслює методiku обліку окремих операцій, і повинна відображати особливості організації ведення бухгалтерського обліку та порядок здійснення контролю. Потрібно звернути увагу, що управлінський облік ґрунтується на вибіркового застосуванні методів з різних дисциплін, а саме: оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку, математичних методів управління, аналізу та інших. Визначальною дисципліною є бухгалтерський облік, зокрема його важлива складова – фінансовий облік. Дані фінансового обліку безпосередньо використовуються в управлінському обліку, як інформація про витрати на виробництво.

Ми обґрунтували необхідність вирішення проблеми з узгодження нормативно-правової бази на всіх рівнях, забезпечення відповідної наукової інтерпретації основних складових системи обліку з трактуванням їх економічної сутності в сучасних умовах становлення ринкових відносин, крім цього, потрібно враховувати організаційно-технологічні особливості металургійного виробництва.

Отже, опрацювавши основні нормативно-правові документи, що здійснюють регламентацію бухгалтерського обліку матеріальних активів

підприємств металургійної галузі в Україні визначено, що найбільш повно інформація розкривається в П(С)БО 9 "Запаси", та МСФЗ 2 "Запаси", оскільки у цих документах висвітлено питання з обліку матеріальних активів. У них викладено важливі питання бухгалтерського обліку певної топологічної ділянки обліку, разом з тим, є неузгодженість, зокрема, існують відмінності між порядком оцінки виробничих запасів за вимогами П(С)БО та МСФЗ.

Порівняльний аналіз вимог П(С)БО 9 "Запаси" та МСФЗ 2 "Запаси" дозволив визначити спільні та відмінні підходи до регулювання окремих питань бухгалтерського обліку виробничих запасів таблиці.

Порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ показав, що загалом методичний підхід до бухгалтерського обліку виробничих запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований.

Однією із істотних відмінностей між стандартами є обмеження сфери їх застосування. Так, МСФЗ використовують всі підприємства, організації та установи незалежно від форми власності та способу утворення. Відповідно до П(С)БО його вимоги не поширюються на ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами, що є обґрунтовано доцільним, оскільки це впливає з особливостей системи бухгалтерського обліку бюджетних установ, порядку їх функціонування та мети діяльності.

Таблиця 1.2

Порівняння вимог П(С)БО 9 "Запаси" та МСФЗ 2 "Запаси"

Економічна ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	МСФЗ «Запаси»
1	2	3
Визначення запасів	Під запасами розуміють активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством	Під запасами розуміють активи, які призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності у процесі виробництва, для продажу, чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
---	---	---

Оцінка запасів при надходженні	Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника – суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат. 2. При виготовленні власними силами – витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 "Витрати". 3. При внесенні до статутного капіталу – справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні – справедливої вартості. 5. При отриманні внаслідок обміну на подібні активи – балансової вартості переданих запасів. 6. При отриманні внаслідок обміну на неподібні активи – справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита та інших податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрат на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці запасів до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміні-стративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж
Оцінка запасів при використанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість.	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Стандартних витрат та метод роздрібних цін.
Відображення вартості у балансі	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Найменша з двох оцінок: собівартість або чиста вартість реалізації

Вимоги п. 37 МСФЗ 2 "Запаси" визначають загальну класифікацію запасів, зокрема, до них включаються товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція.

Отже, національні стандарти надають більш детальний перелік складових, які включаються до запасів, що спрощує порядок віднесення складових до виробничих запасів. Відсутність такої деталізації в МСФЗ пояснюється тим, що вони носять більш загальний характер та не враховують особливостей обліку окремих країн.

При розкритті інформації у фінансовій звітності виникають принципові відмінності щодо деталізації інформації про виробничі запаси. Так, відповідно до вимог МСФЗ, суб'єкт господарювання повинен надавати дані про суму запасів, визнаних витратами протягом звітного періоду, така вимога в національних стандартах відсутня. Вважаємо, що така інформація є доречною при розкритті стану і результатів господарської діяльності підприємств, зокрема, підприємств металургійного комплексу.

Під час переоцінки виробничих запасів за нормами П(С)БО надається інформація лише про суму збільшення чистої вартості реалізації запасів, які попередньо уцінені. МСФЗ, крім цієї інформації, вимагає розкривати дані про суми уцінки запасів у звітному періоді, а також наводити обставини або події, що спричинили дооцінку виробничих запасів, які раніше були уцінені.

Отже, МСФЗ, що надають більше свободи ведення бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на застосуванні бухгалтерами професійного судження, змушує розкривати більше інформації про виробничі запаси порівняно з національними стандартами.

Проведені дослідження з чинної нормативно-правової бази обліку матеріальних активів дозволили виокремити наступні недоліки (табл. 1.3).

Так, одним з недоліків П(С)БО 9 «Запаси» є те, що визнання запасів активом за умови наявності вірогідності отримання економічних вигод в майбутньому і визначення цих майбутніх вигод є неможливим, оскільки немає порядку розрахунку таких вигод. Концепція ймовірності отримання економічних вигід відповідає невизначеності, що характеризує середовище, в якому діє підприємство. Оцінка ступеня невизначеності стосовно припливу

майбутніх економічних вигід робиться на основі свідчення, наявного на момент складання фінансових звітів.

Таблиця 1.3

Недоліки нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу та контролю матеріальних активів в Україні

Нормативно-правовий документ	Невідповідність в нормативно-правовому документі
П(С)БО 9 «Запаси»	Відсутній порядок розрахунку економічних вигід
	Досить велика увага приділена уцінці запасів, а збільшення їх вартості передбачено лише на суму попередньої уцінки
	Невідповідність П(С)БО 9 Методичним рекомендаціям з бухгалтерського обліку запасів
	Не передбачена дооцінка запасів, коли чиста вартість реалізації виробничих запасів перевищує їх первісну вартість
Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків	Містить окремі форми застарілих актів та потребує розробки нових
Інструкція щодо застосування плану рахунків	Існує суперечність щодо обліку виробничих запасів, зокрема рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Не передбачено складання будь-якого первинного документа щодо переоцінки запасів, що є порушенням ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»

Наступним недоліком положення є те, що особливу увагу в ньому приділено уцінці запасів, а збільшення їх вартості передбачається лише на суму попередньої уцінки. Виникає думка, що такий підхід до дооцінки не зовсім правильний, оскільки, по-перше, це призведе до зловживань і масових уцінок запасів із подальшою їх реалізацією, по-друге, низькі ціни на них на момент складання балансу спотворять реальну вартість оборотних активів підприємства. Тому, пропонується внести у цей стандарт зміни, які б дали змогу підприємствам здійснити дооцінку відповідно до діючих ринкових цін із віднесенням цих сум на поповнення власних обігових коштів.

До цього часу не внесено зміни до Інструкції по інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. Адже, окремі форми актів застаріли, а інші ще не розроблені, зокрема, необхідні акти інвентаризації виробничих запасів, уцінка яких

здійснена до чистої вартості реалізації, що забезпечуватиме контроль за наявністю, як зіпсованих, так і уцінених виробничих запасів.

Також необхідним є внесення змін до чинних форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів, які затверджені ще в 1996 році і давно не відповідають потребам методології бухгалтерського обліку та практики. Наприклад, відсутня форма розрахунку чистої вартості реалізації, розрахунку собівартості вибуття запасів за різними методами оцінки.

Також проблемним є питання переоцінки виробничих запасів. У випадку, коли чиста вартість реалізації виробничих запасів перевищує їх первісну вартість, П(С)БО 9 «Запаси» не передбачено їх дооцінку. Це є цілком логічним, бо подібна дооцінка призвела б до оцінки виробничих запасів за їх поточною відновлювальною вартістю, яка у міжнародній практиці обліку не використовується разом з первісною вартістю. Крім того на сьогодні нормативно-правовими актами не передбачено складання будь-якого первинного документа щодо переоцінки запасів. А це є порушенням ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

До нормативно-правової бази, яка регулює контроль та аудит в Україні відноситься Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», який був прийнятий 26.01.1993 року [4]. Цей Закон визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Здійснення державного фінансового контролю забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю. До нормативно-правової бази, яка забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю відноситься положення «Про Державну аудиторську службу України» затверджене постановою КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43. Основним завданням Державної аудиторської служби є здійснення державного фінансового аудиту, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових

ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

Положення «Про Державну фіскальну службу України» затверджене постановою КМУ від 21 травня 2014 р. № 236. Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Слід зазначити, що в умовах відсутності загального та галузевого нормативного регламентування організаційних та методичних аспектів внутрішнього контролю (виняток становить банківська діяльність), розв'язання питань його стандартизації є вкрай ускладненим. Уповільнення процесу стандартизації внутрішнього контролю полягає у площині наявної плутанини між внутрішнім контролем з однорівневою системою управління та дворівневою, а також спробою ототожнення внутрішнього аудиту з внутрішнім контролем.

У наукових школах сформувалась така думка, що проблеми стандартизації внутрішнього контролю не існує, адже задля її розв'язання достатньо скористатися нормами таких документів, як:

- «Інтегрована (концептуальна) основа внутрішнього контролю» розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредеуя
- «Управління ризиками організації. Інтегрований підхід» розроблена Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредеуя;
- «Керівництво по контролю» документ Канадського інституту присяжних бухгалтерів;
- Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту, розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

Проте, зазначені документи є доречними для оцінки контролю корпорацій. Їх адаптація до умов функціонування організацій з однорівневим управлінням недоцільна.

Оцінка нормативно-правового регулювання обліку та контролю матеріальних активів суб'єктів господарювання дозволила встановити, що багато проблем обліку, контролю та звітності залишилось невирішеними як з об'єктивних, так і з суб'єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку і її порівнянню з колишньою (тобто тією, що була за радянських часів), з'ясуванню проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку та контролю матеріальних активів суб'єктів господарювання.

Багатьох економістів турбують проблеми розвитку та удосконалення обліку та контролю матеріальних активів. Даній тематиці присвятили свої наукові праці такі відомі вчені, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Сопко В.В., Грабова Н.Н., Чумаченько М.Г., Іваненко В.М., Білуха М.Т., Бардаш С.В. Попович П.Я., Савицька Г.В., Гетьман О.О., Шаповал В.М., та ін. але деякі проблеми залишаються недостатньо розкритими.

Кожен із них висвітлював своє бачення останніх проблем системи обліку та контролю.

Левицька С. вважає, що проблеми внутрішнього контролю полягають у неефективному його здійсненні, тому необхідно удосконалити організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково - аналітичне забезпечення контрольної діяльності.

Бардаш С. зазначає, що основною проблемою системи внутрішнього контролю є недосконале законодавство. Система внутрішнього контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю.

Роботи цих науковців ще раз доводять, що питання обліку і контролю матеріальних оборотних активів не втрачають своєї актуальності й потребують подальшого дослідження.

Сайко О.В. при дослідженні даної тематики вказала на негативні сторони існуючої методики обліку матеріальних оборотних активів на підприємствах. Для підприємств доцільно звернути увагу на те, що потрібно доопрацьовувати та удосконалювати діючі форми документації з оперативного обліку матеріальних оборотних активів, а саме їх рух у процесі виробництва [86].

Існують різні погляди на послідовність проведення ревізії та контролю матеріальних оборотних активів. Усач Б.Ф. встановлює таку послідовність контролю: інвентаризація запасів; перевірка прибуткових і видаткових документів; звіти матеріально відповідальних осіб; регістри аналітичного обліку; Головна книга; фінансова звітність .

Бондар М.І. розділяє процес контролю матеріальних оборотних активів на такі етапи: контроль наявності та стану збереження матеріальних активів; перевірка надходження матеріальних активів; контроль переміщення і вибуття матеріальних а [28, с.173].

Автори Савченко В.Я. і Петрик О.А. вважають, що перевірка операцій з МА включає дослідження стану складського господарства та збереження матеріальних цінностей, нормування витрачання, оприбуткування, правильності оцінки купованих матеріально-виробничих запасів, використання запасів на виробництві, перевірку операцій з МШП [86, с. 354].

Незважаючи на деяку відмінність думок щодо етапів проведення перевірки МА всі науковці сходяться на думці, що одним з найважливіших етапів контролю запасів є їх інвентаризація.

Питання пов'язані з проведенням внутрішнього контролю операцій з матеріальними оборотними кивами та ефективності їх використання практично не досліджувались. Це зумовлено тим,що основним напрямом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених є питання, пов'язані з проведенням зовнішнього контролю. Не зважаючи на ці обставини в ході здійснення

внутрішнього та зовнішнього контролю контролери використовують загальний підхід стосовно використання процедур перевірки:

- В.Б. Івашкевич розглядає питання, пов'язані з внутрішнім контролем правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування, зберігання та використання матеріальних оборотних активів. В даному підручнику автор не приділяє значної уваги особливостям використання контрольних процедур, які доцільно застосовувати в ході проведення перевірки [48, с.131-138];

- Б.Н. Соколов розкриває типову методику перевірки матеріальних оборотних активів суб'єкта господарювання. Дана методика не враховує те, що внутрішній контроль (аудит) спрямовано на розробку рекомендацій стосовно підвищення ефективності управління матеріальними оборотними активами [89, с. 81-87];

- В.А. Ерофєєва в посібнику з аудиту детально досліджує питання з проведення зовнішнього аудиту матеріальних оборотних активів, але даний автор не досить повно розглядає послідовність проведення аудиту матеріальних оборотних активів, а акцентує увагу на загальних питаннях проведення перевірки;

- Н.І. Гордієнко детально розглядає проведення зовнішнього аудиту на виробничих підприємствах України, але не розкриває питання проведення внутрішнього аудиту ефективності використання матеріальних оборотних активів [39, с.115-137];

– А.В. Евдокімова, І.Н. Пашкіна розглядають питання з організації роботи СВА і типові форми документів, які використовуються в ході проведення перевірок [43, с.37-39];

– С.І. Жмінко, О.І. Швирева, М.Ф. Сафонова розкривають особливості складання заключних аудиторських звітів та узагальнення роботи СВА [46, с.182-190].

Також, питання обліку, контролю та аналізу матеріальних оборотних активів розкриті в сучасних періодичних виданнях. В статті Н.М. Зорій «Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва

готової продукції на підприємстві» детально досліджено систему внутрішнього контролю та оцінено її здатність вирішити проблему забезпечення зниження витрат на виробництво готової продукції. Доведено, що на підприємствах система внутрішнього контролю не завжди організована належним чином, у зв'язку з чим визначено напрямки мінімізації витрат виробництва через вдосконалення системи внутрішнього контролю [47].

Костецький Я.І. в статті «Аналіз складу і структури матеріальних оборотних активів підприємства» обґрунтував необхідність системного аналізу і нормування матеріальних оборотних активів вітчизняних підприємств в умовах ринкових перетворень та євроінтеграції. Вданій статті розкриті основні методичні засади аналізу матеріальних оборотних активів промислового підприємства.

Аналіз наукової літератури свідчить про те, що трактування внутрішнього контролю у різних джерелах дається по різному. Одні вчені вважають, що внутрішній контроль –це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Тобто внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій, і їх економічну доцільність для даного підприємства [100 с. 3].

Інші підкреслюють, що внутрішній контроль – це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей компанії, що і є результатами дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності компанії в цілому та її окремих підрозділів [60 с. 154]. Ми підтримуємо думку науковців, які відзначають, що система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом підприємства з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також їх виявлення, забезпечення точності та повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності.

Отже, можна зробити висновок, що тема аналізу та контролю матеріальних активів є досить актуальною темою для написання наукових праць. Також, ця тема є досить обширною, адже, залежно від підприємства та напрямків його діяльності облік, аналіз та контроль матеріальних оборотних активів матиме свої особливості. Крім того, різні автори пропонують своє різні методичні засади аналізу та контролю матеріальних оборотних активів з урахуванням різних змін у податковому законодавстві та фінансовій звітності.

Висновки до розділу 1

В першому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкриті теоретичні аспекти контролю матеріальних оборотних активів суб'єкта господарювання.

Матеріальні активи підприємства є основним інструментом досягнення його ефективної діяльності, а саме: вони забезпечують безперервність процесу виробництва, отримання прибутку та, відповідно, можливість дальшого функціонування суб'єкта господарювання. Матеріальні активи підприємства складаються з матеріальних оборотних активів (виробничі запаси) та основних засобів.

Матеріальні активи є одним з найважливіших елементів виробничого процесу на підприємстві. Обґрунтована їх класифікація створює можливості визначити оптимальний склад і структуру, потребу та джерела формування матеріальних активів, а також правильно організувати їх облік, аналіз та контроль. В роботі наведена класифікація матеріальних активів підприємства.

На основі критичного дослідження думок окремих економістів і діючої практики, у випускній кваліфікаційній роботі розкрита класифікація виробничих запасів враховуючи специфіку діяльності металургійних підприємств.

В роботі розкрито п'ятирівневу модель нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку матеріальних оборотних активів та їх контролю для металургійних підприємств і обґрунтовано необхідність

вирішення проблем з узгодження законодавчої бази на всіх рівнях і зведення до мінімуму існуючих суперечностей у системі обліку та контролю на металургійних підприємствах різних форм власності і організаційно-правових форм господарювання.

Згідно з проведеними дослідженнями нормативно-правової бази, яка покладена в основу бухгалтерського обліку матеріальних оборотних активів металургійних підприємств, встановлено:

- методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси;
- чинним законодавством врегульовані майже всі аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів, проте не вирішеними залишається низка питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо), вирішення яких є предметом подальших досліджень.

Дослідження питань аналізу і контролю матеріальних активів, їх місця і ролі в системі управління ними дозволяє зробити висновок про те, що основним напрямом їх удосконалення є запропонована оцінка ефективності використання матеріальних активів на базі граничних фінансових характеристик; структурна методика аналізу і контролю, яка складається з наступних елементів: методики оперативного аналізу і контролю матеріальних активів, методики ретроспективного аналізу і контролю матеріальних активів.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Облік матеріальних активів промислового підприємства

Виробнича діяльність металургійних підприємств в цілому і ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» зокрема зумовлена використанням значної кількості виробничих запасів. Перед тим як розкрити облікове відображення матеріальних активів на підприємствах металургійного комплексу (в тому числі на базовому підприємстві), класифікуємо виробничі запаси наступним чином (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Класифікація виробничих запасів ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» (розроблено автором)

За даними рис. 2.1. видно, що виробничі запаси ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» розмежовані на ті, які входять до складу готової продукції, на ті, які

забезпечують процес виробництва та ті, що призначені для обслуговування діяльності підприємства.

Відповідно до облікової політики ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», облік запасів здійснюється наступним чином.

Первісну вартість запасів, придбаних за плату підприємство визначає відповідно до П(С)БО 9, первісну вартість запасів, виготовлених власними силами, визначає згідно П(С)БО 16.

При відпуску запасів у виробництво, продажу чи іншому вибутті ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснює їх оцінку за методом ФІФО.

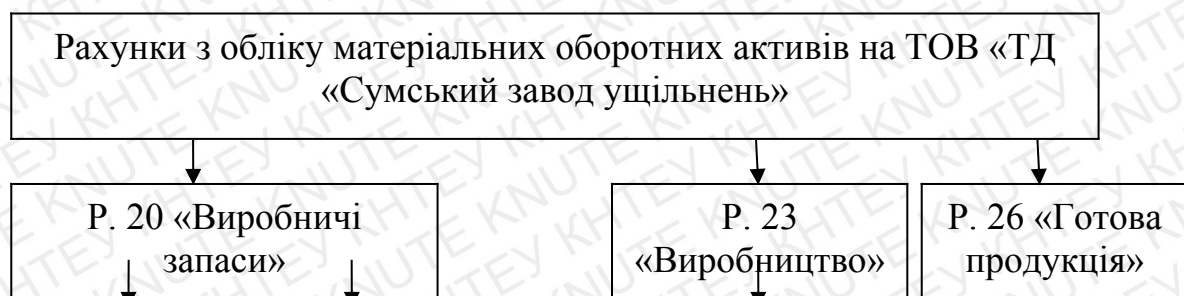
Запаси, які не приносять підприємству економічних вигод в майбутньому, підприємство визнає неліквідними і списує в бухгалтерському обліку, а при складанні фінансової звітності не відображає в балансі а враховує на окремому субрахунку позабалансового рахунку 07.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок:

- первісною вартістю;
- чистою вартістю реалізації.

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» застосовують наступні внутрішні рахунки підприємства (рис. 2.2).

Переважну більшість виробничих запасів підприємство отримує у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені матеріальні цінності постачальник виписує рахунок - фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну.



Р. 20.1 Сировина й матеріали: 20.1.1. Матеріали в підзвіті 20.1.2 Матеріали на складі 20.1.3 Газ, електроенергія 20.1.4 ТМЦ на зберіганні, в дорозі 20.1.5 Деревина	Р. 20.3 Паливо: 20.3.1. Паливо в підзвіті 20.3.2 Паливо на складі 20.7 Запасні частини 20.9 Бланки суворого обліку 20.10 Переробка	Р. 23.1 Основне виробництво 23.2 Допоміжне виробництво	х активів

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси є одним з найважливіших на підприємстві, тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Облік матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснюється на складі на підставі карток складського обліку матеріалів (типова форма № М-12).

Картки складського обліку відкриваються в бухгалтерії і видаються матеріально відповідальним особам під розпис у реєстрі, у якому вказуються дата видачі, кількість карток, їхні реєстраційні номери і ставиться підпис одержувача.

При цьому бухгалтерією в картках проставляються ціна, номенклатурний номер, найменування, розмір і марка матеріалу, одиниця виміру.

Такий порядок підготовки карток складського обліку попереджає можливі розбіжності і помилки при визначенні номенклатурного номера і назви матеріалу. Картка складського обліку матеріалів підписується керівником сектора обліку матеріалів і завіряється штампом і тільки після цього видається матеріально відповідальній особі, що підсилює контроль за їх збереженням і використанням.

В отриманих картках комірник заповнює реквізити, що характеризують місця збереження матеріалів. До місця збереження матеріалів прикріплюється

матеріальний ярлик (типова форма № М-16). Картки розкладаються в картотеці в порядку зростання номенклатурних номерів по групах, що відокремлюються одна від іншої спеціальними роздільниками.

На підставі оформлених у встановленому порядку первинних документів (прибуткових ордерів, вимог, накладних, товарно-транспортних накладних і т.п.) завідувач складом (комірник) робить запис операцій по приходу і витратах матеріалів у картках складського обліку в день здійснення операції і щодня виводить залишки матеріалів. Записи в регістрах сортового обліку з лімітно-забірних карт про відпуск матеріалів виконуються в міру закриття карт, але не пізніше 1 числа наступного за звітним місяця, незалежно від того, використаний чи ні встановлений ліміт.

Матеріальний звіт застосовується на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», тому що матеріально відповідальною особою є начальник ділянки (виконавець робіт).

Основні первинні документи, якими оформлюються операції з руху матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», наведені в таблиці 2.1.

Таким чином, ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» застосовується оперативно-бухгалтерський метод обліку матеріальних оборотних активів, який прийнято називати сальдовим методом обліку.

Сортовий і кількісний облік руху матеріальних цінностей ведеться на базовому підприємстві безпосередньо матеріально відповідальними особами. Кожному видові матеріальних цінностей привласнено номенклатурний номер, що повторюється у всіх первинних документах.

Таблиця 2.1

Первинні документи про відображення операцій із руху матеріальних оборотних активів ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

№	Назва	Призначення документа
1	Журнал обліку надходження вантажів (Ф. М-1)	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів і запису

		даних про оплату рахунка, відмову від акцепту тощо
2	Довіреність (Ф. М-2)	Призначена для оформлення права окремої посадової особи бути довіреною особою підприємства при отриманні запасів
3	Прибутковий ордер (Ф. М-3)	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей із документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів із переробки.
4	Товарно-транспортна накладна (Ф. М-5, М-6)	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів
5	Акт про приймання матеріалів (Ф. М-7)	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів
6	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск матеріалів)	Заповнюється при разовому відпусканні запасів для виробничих потреб
7	Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів (Ф. М-12)	Застосовується для обліку руху матеріалів усередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів у бухгалтерії
8	Реєстр приймання-здачі документів (Ф. М-13)	Оформлюється приймання-передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами і необхідними додатками
9	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (Ф. М-14)	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день
10	Лімітно-забірна картка (Ф. М-8, М-8а, М-9, М-9а)	Призначена для оформлення відпускання матеріалів, як і систематично споживаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпускання запасів на виробничі потреби. Використовується для оперативного обліку на складі, аналітичного і синтетичного обліку відпускання запасів у межах затвердженого ліміту
11	Вимога (Ф. М-10, М-10а, М-11)	Заповнюється при разовому відпусканні запасів для виробничих та господарських потреб
12	Накладна на відпуск матеріалів на сторону (Ф.М-14, М-15)	Застосовується для оформлення відпускання матеріалів виробничим одиницям, об'єднанням чи стороннім організаціям

Картки складського обліку відкриваються в бухгалтерії і видаються матеріально відповідальним особам під розпис у реєстрі, у якому вказуються дата видачі, кількість карток, їхні реєстраційні номери і ставиться підпис одержувача. Сортовий і кількісний облік руху матеріальних цінностей ведеться на базовому підприємстві безпосередньо матеріально відповідальними особами. Кожному виду матеріальних цінностей привласнено номенклатурний номер,

що повторюється у всіх первинних документах. Картки складського обліку відкриваються в бухгалтерії і видаються матеріально відповідальним особам під розпис у реєстрі, у якому вказуються дата видачі, кількість карток, їхні реєстраційні номери і ставиться підпис одержувача.

Найбільш достовірну інформацію про рух матеріальних оборотних активів здатна надати розгалужена система аналітичного обліку. Технологію аналітичного обліку матеріальних оборотних активів підприємство має розробляти самостійно. На аналітичних рахунках ведуть облік активів (наприклад запасів) за їх видами, матеріально-відповідальними особами, постачальниками тощо. Рахунки аналітичного обліку використовуються для контролю за зберіганням і рухом матеріальних оборотних активів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Необхідно зазначити, що чітко організований аналітичний облік є важливою передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку. Для правильного ведення аналітичного обліку матеріальних оборотних активів слід дотримуватися основних вимог:

- 1) кількість аналітичних рахунків визначається потребами підприємства та його видом діяльності;
- 2) виробничі запаси обліковуються в натурально-вартісному виразі;
- 3) аналітичний облік ведеться в картках або відомостях;
- 4) в кінці звітного періоду здійснюється звірка аналітичних рахунків з синтетичними.

Аналітичний облік матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами матеріальних оборотних активів відповідно до номенклатури-цінника.

Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотно-сальдових відомостях. Використовують рахунки

аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом матеріальних оборотних активів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Придбання виробничих запасів від постачальників	20, 22, 641	63
2.	Придбання виробничих запасів підзвітними особами (первинний документ: прибутковий ордер)	20, 22, 641	372
3.	Оприбуткування виробничих запасів власного виробництва, що призначені для внутрішнього використання (первинний документ: прибутковий ордер)	20, 22	23
4.	Списання вартості виробничих запасів на підготовку і освоєння виробництва (<i>первинний документ: лімітно-забірна картка</i>)	39	20, 22
5.	Виробничі запаси відпущені у виробництво (первинний документ: лімітно-забірна картка)	23	20
6.	Відображена вартість нестач і втрат виробничих запасів при інвентаризації (<i>первинний документ: звіральна відомість</i>)	375	20, 22
7.	Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями на суму ПДВ (<i>первинний документ: податкова накладна</i>)	712	641
8.	Перерахована до Державного бюджету сума ПДВ (первинні документи: платіжне доручення, виписка банку)	641	31
9.	Надходження грошових коштів за реалізовани виробничі запаси (<i>первинний документ виписка банку</i>)	31	36
10.	Відображені витрати, пов'язані з реалізацією виробничих запасів (<i>первинний документ довідка бухгалтерії</i>)	943	20,22
11.	Списання собівартості реалізованих виробничих запасів (<i>первинний документ: довідка бухгалтерії</i>)	79	943

Основними завданнями обліку операцій з матеріальними активами на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» є: повний облік надходження, вибуття та здавання в експлуатацію основних засобів; облік надходження товарно-матеріальних цінностей, а також своєчасне відображення в обліку операцій, пов'язаних з їх рухом; контроль за правильним і своєчасним документальним оформленням та законністю здійснюваних операцій з матеріальними активами; контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей.

У процесі діяльності ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» відбувається рух матеріальних активів, що включає в себе надходження, оприбуткування, передачу в експлуатацію, списання чи витрачання. Зазначені операції відображаються в обліку за допомогою первинних документів, оформлених належним чином. На даному підприємстві використовуються документи, наведені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Порівняльна характеристика документів по обліку операцій із матеріальними активами

Документ	Застосування	
	Відповідно до нормативних документів	На ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»
Первинні документи:		
○ товарно-транспортна накладна	X	X
○ рахунок-фактура	X	X
○ прибуткова накладна	X	X
○ довіреність	X	X
○ акт приймання матеріалів	X	--
○ накладна (вимога)	X	X
○ акт приймання-передачі основних засобів	X	X
○ інвентарна картка обліку основних засобів	X	X
○ картка обліку руху основних засобів	X	--
○ акт на списання основних засобів	X	X
Оборотно-сальдова відомість	X	X
Журнали	X	X
Головна книга	X	X
Баланс підприємства	X	X

Бухгалтерський облік основних засобів на підприємстві має забезпечувати:

- контроль за збереженням;
- правильне документування руху;
- точне визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списання неповністю амортизованих об'єктів;
- своєчасне відображення в обліку зносу;
- визначення витрат на ремонт тощо.

Облік основних засобів ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» відповідно до Плану рахунків ведеться на рахунках, що представлені в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Характеристика рахунків з обліку основних засобів в ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Шифр	Назва рахунку та субрахунку	Тип	Вид	Сальдо
10	“Основні засоби”	А	Бал.	Згорн.
103	Будинки та споруди	А	Бал.	Згорн.
104	Машини та обладнання	А	Бал.	Згорн.
105	Транспортні засоби	А	Бал.	Згорн.
106	Інструменти, прилади та інвентар	А	Бал.	Згорн.
109	Інші основні засоби	А	Бал.	Згорн.
13	“Знос необоротних активів”	КА	Бал.	Згорн.
1311	Знос основних засобів (будинки, споруди)	КА	Бал.	Згорн.
1312	Знос основних засобів (машини, обладнання)	КА	Бал.	Згорн.
1313	Знос основних засобів (транспортні засоби)	КА	Бал.	Згорн.
1314	Знос основних засобів (інструменти, прилади, інвентар)	КА	Бал.	Згорн.
1315	Знос основних засобів (інші основні засоби)	КА	Бал.	Згорн.

Порядок формування первісної вартості основних засобів на підприємстві залежить від шляхів надходження на підприємство (рис. 2.3), для інших основних засобів визначається відповідно до первинних документів та фактичними витрати на їх здійснення.





Рис. 2.3. Формування первісної вартості основних засобів

Для документування руху основних засобів на підприємстві ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» використовуються уніфіковані форми первинних документів (табл. 2.5.).

Введення в експлуатацію та оприбуткування придбаних основних засобів здійснюється комісією, яка призначається наказом або розпорядженням керівника ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», в склад якої входять матеріально-відповідальні особи, які отримують основні засоби, фахівець з технічного стану об’єкту та представник бухгалтерії.

Купівлю і введення в дію об’єкту комісія оформляє Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів по ф.ОЗ-1.

Таблиця 2.5

Характеристика документального забезпечення обліку операцій з основними засобами на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Джерело інформації	Зміст інформації
ОЗ-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожний об’єкт окремо; а на декілька – лише коли об’єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальність однією і тією ж особою
ОЗ-3 Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання основних засобів перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів

ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів	Робляться записи на підставі актів приймання передачі основних засобів та акту на списання основних засобів, у випадках: для обліку окремих об'єктів основних засобів, для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і мають одне і теж господарське призначення, технічну характеристику і вартість. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії
ОЗ-7 Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Складається в одному примірнику в бухгалтерії
ОЗ-9 Інвентарний список основних засобів	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів
ОЗ-14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)	Використовується при нарахуванні зносу основних засобів
Накладна	Використовується для оприбуткування основних засобів на підприємстві.

На кожний об'єкт складається окремий акт приймання-передачі не менш, ніж у двох примірниках. Акт є єдиним первинним документом, в якому вказується склад комісії, докладна характеристика об'єкта, джерело придбання, рік споруди, рік випуску заводом, дата введення в експлуатацію, стисла технічна документація. Вказується також хто прийняв необхідні відомості для нарахування зносу. У випадку, коли підприємство купує основні засоби, які вже були в експлуатації, в акті приймання-передачі вказують суму зносу. Акт затверджується керівником підприємства і передається в бухгалтерію.

Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт - закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього, або конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій. Інвентарним об'єктом визнається також відокремлений комплекс конструктивно поєднаних предметів одного або різного призначення,

що мають для їх обслуговування загальні пристосування і приладдя, загальне керування, єдиний фундамент, у результаті чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

В бухгалтерії ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» на кожен об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка обліку основних засобів (ф. ОЗ-6) на підставі акту прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1), технічної та іншої документації. Аналітичний облік основних засобів на підприємстві та їх зносу ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на: власні, отримані на умовах фінансової оренди, торговельні, неторговельні.

Для реєстрації Інвентарних карток використовують опис інвентарних карток обліку основних засобів (ф. ОЗ-7), записи в якому ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження матеріально відповідальна особа веде інвентарний список основних засобів (ф. ОЗ-9). Дані цього інвентарного списку повинні відповідати даним інвентарних карток, які ведуться в бухгалтерії підприємства.

На підставі первинних документів та звітів МВО в бухгалтерії ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснюється узагальнення облікової інформації про вибуття основних засобів на синтетичних рахунках фінансового обліку.

Для списання основних засобів на підприємстві ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» створюється комісія. На пред'явлений до списання об'єкт комісія складає "Акт на списання основних засобів" (ф.ОЗ-3). В акті вказуються: найменування об'єкта, дата введення в експлуатацію, місце експлуатації, первісна вартість, сума нарахованого зносу, обґрунтування необхідності списання з балансу.

Розглянемо блок-схему документального оформлення в обліку ліквідації основних засобів з власної ініціативи керівництва підприємством (рис. 2.4).

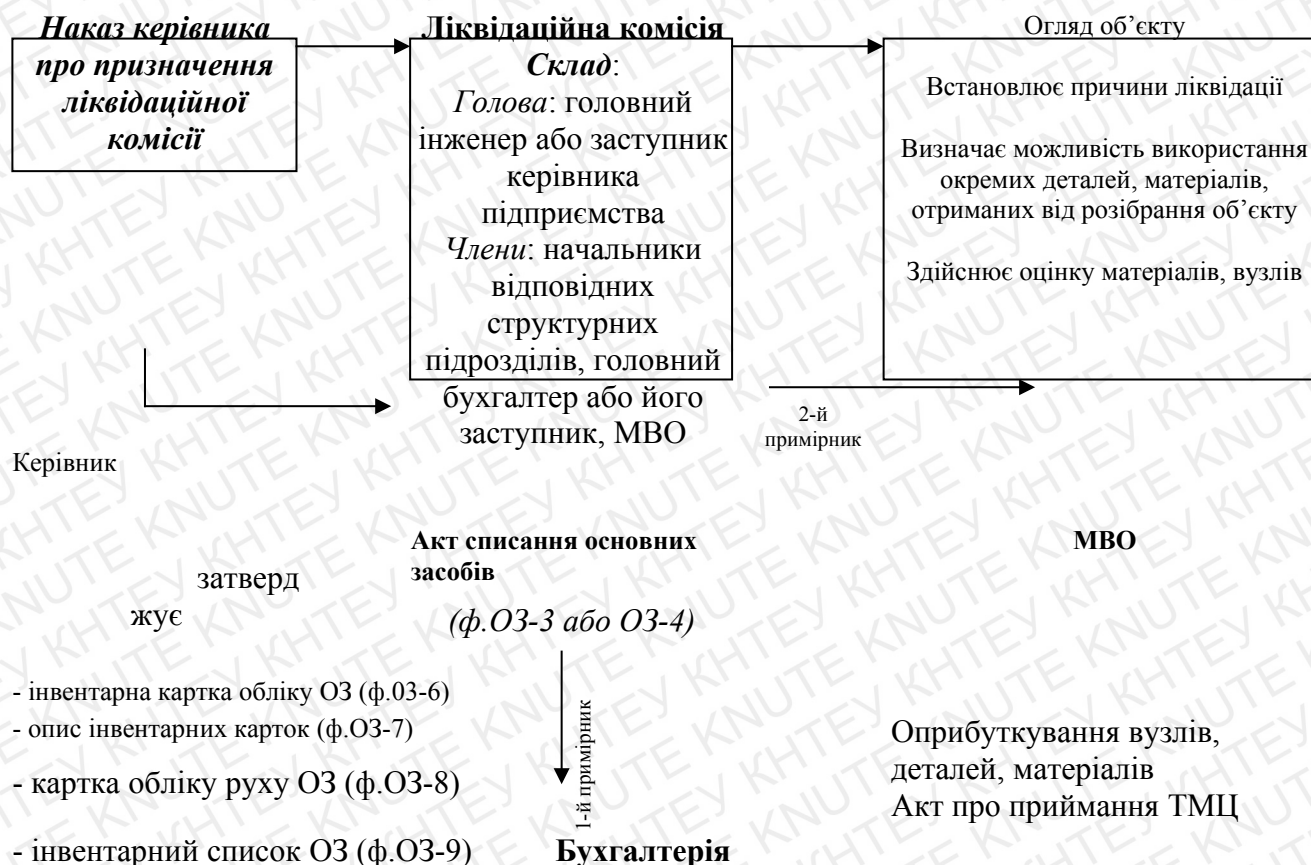


Рис. 2.4. Блок-схема документального оформлення в обліку ліквідації основних засобів за рішенням керівництва ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

На кожний документ необхідно скласти оперограму або документограму. Нами розроблено і запропоновано до використання в ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» оперограму накладної на внутрішнє пересування основних засобів (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Оперограма накладної на внутрішнє пересування основних засобів

№ п/п	Назва роботи	Виконавець		
		Відділ-здавальник	Бухгалтерія	Відділ-одержувач
1	Складання накладної	●		
2	Пересування інвентарної картки у картотеці аналітичного обліку	●		
3	Відображення пересування в інвентарній книзі		●	
4	Позначення про вибуття основних засобів в інвентарній книзі		●	

5	Запис в інвентарному опису про пересування об'єкту			
---	--	--	--	--

Подібні оперограми складаються і на інші первинні документи, які використовуються для обліку основних засобів. Таким чином можна проаналізувати ефективність документообороту і визначити пропозиції щодо його скорочення чи перебудови.

Облік на рахунку 10 "Основні засоби" передбачає наступні процедури: Інформація з первинних документів про надходження основних засобів заноситься в інвентарні описи основних засобів за окремими матеріально-відповідальними особами, на кожний об'єкт основних засобів заводяться інвентарні картки типової форми, спеціалізовані для кожного виду.

Інвентарні картки реєструються в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які заводяться на кожну класифікаційну групу. Підсумки всіх карток обліку руху основних засобів звіряються з даними реєстрів аналітичного обліку. Відображення господарських операцій за рахунком 10 «Основні засоби» ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» наведено в таблиці 2.7.

Щодо **готової продукції**, то на досліджуваному підприємстві оцінюють її за фактичною собівартістю. Оприбутковують готову продукцію з виробництва на склади за накладними (приймально-здавальними накладними) або відомостями здавання продукції.

Таблиця 2.7

Операції за рахунком 10 "Основні засоби" ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Зміст господарської операції	Згідно законодавства		В ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Введено в експлуатацію збудований об'єкт основних засобів	10	151	10	151
Введено в експлуатацію оприбутковані від постачальника об'єкти основних засобів	10	152	10	152
Віднесення витрат на реконструкцію, модернізацію, добудову, інші види поліпшення основних засобів	10	15	10	15

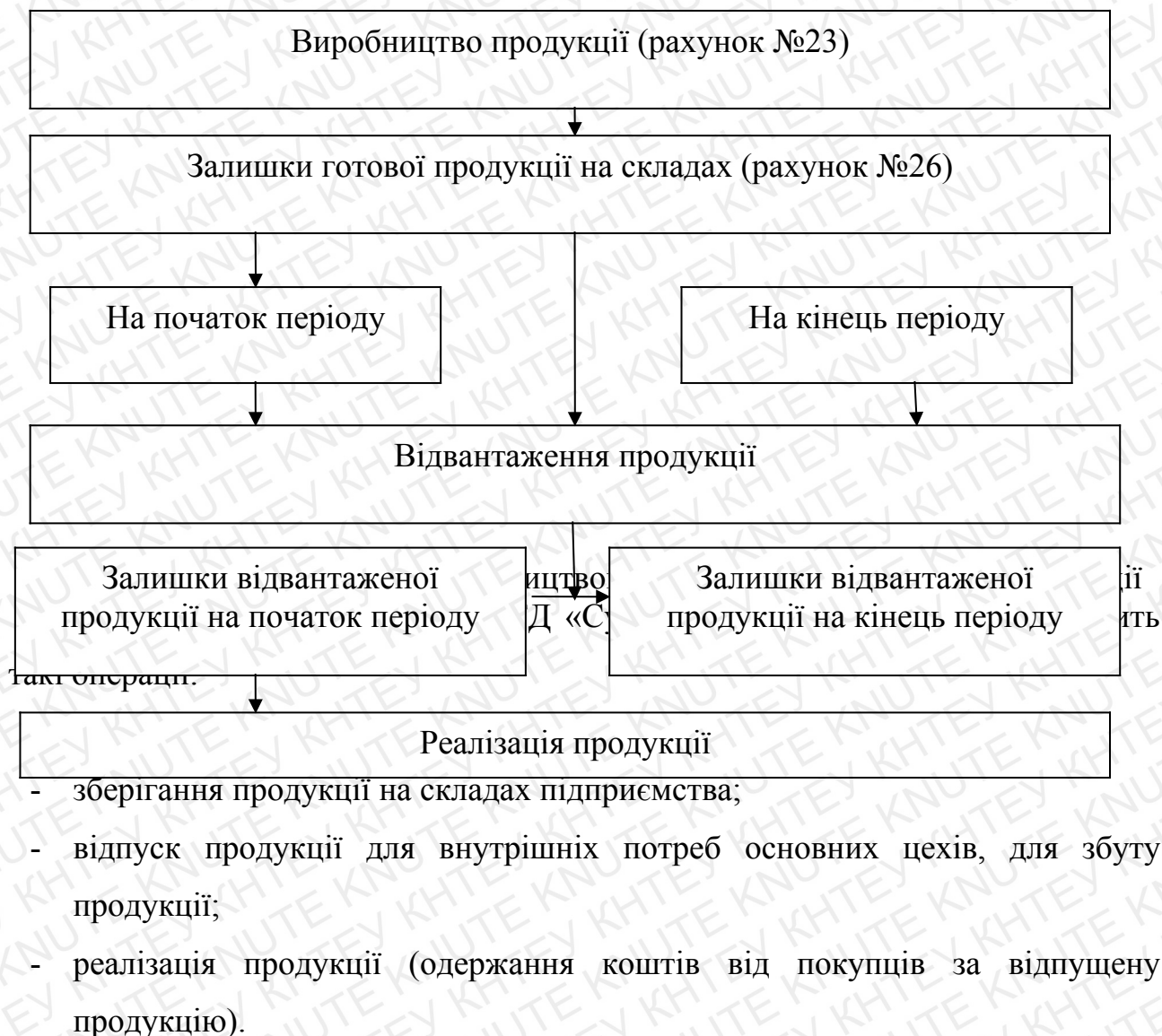
(крім ремонтів) на збільшення їх вартості				
Повернення орендарем орендованих на умовах фінансового лізингу основних засобів	10	181	-	-
Оприбуткування придбаних основних засобів, що не потребують витрат на їх монтаж	10	37	-	-
Індексація (дооцінка) основних засобів	10	414	10	414
Прийнято від засновників основні засоби як їх внески до статутного капіталу	10	46	10	46
Передача основних засобів підприємству як цільового фінансування (гуманітарна допомога)	10	48	-	-
Оприбуткування основних засобів, раніше списаних з балансу	10	746	-	-
Безоплатне надходження основних засобів	10	427	-	-
Списання зносу основних засобів, що вибули з підприємства	13	10	13	10
Передача основних засобів у фінансову оренду	181	10	-	-
Уцінка раніше дооцінених основних засобів	41	10	41	10
Нестача основних засобів:	947	10	947	10
Списання залишкової вартості основних засобів, що вибули з підприємства	976	10	976	10

Для обліку готової продукції призначений рахунок 26 “Готова продукція” за дебетом якого відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю.

В аналітичному обліку підприємство відображає готову продукцію за обліковими цінами. При списанні готової продукції з рахунка 26 “Готова продукція” суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами визначають як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Рівень (відсоток) відхилень визначають шляхом ділення суми відхилень на початок місяця та суми відхилень за продукцією, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць із виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами. Суму відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, котру відносять до реалізованої продукції, відображають за кредитом рахунка 26 “Готова продукція” і дебетом відповідних рахунків, на котрих відображено вибуття готової продукції.

Аналітичний облік готової продукції здійснюють за її видами щодо матеріально відповідальних осіб за масою, кількістю та собівартістю.

Наведемо взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією готової продукції ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» (рис. 2.5).



Як зазначалось, операції пов'язані з рухом готової продукції, відображаються на рахунку 26 «Готова продукція».

За дебетом рахунка 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або нормативною вартістю. За кредитом рахунка 26 «Готова продукція» відображається списання виробничої собівартості готової продукції.

Для управління готової продукцією інформація повинна формуватися щодо стану запасів готової продукції на складі, своєчасності та правильності її оприбуткування, забезпечення її зберігання, своєчасності відвантаження, а також щодо виконання обов'язків за поставками готової продукції споживачам, тобто керівництво підприємства повинно бути забезпечене інформацією про наявність і рух готової продукції за місцями зберігання та матеріально-відповідальними особами. З цією метою важливого значення набуває організація аналітичного обліку готової продукції

Відповідно до чинного законодавства підприємства вводити нові субрахунки, зважаючи на потреби управління, контролю, аналізу і звітності з обов'язковим збереженням кодів субрахунків, передбачених Планом рахунків.

На нашу думку, для спрощення обліку готової продукції на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» доцільно його ведення за видами готової продукції. Для цього слід використовувати субрахунки 261 «Основна продукція» та 262 «Супутня продукція». Основним видом готової продукції рахувати – кварцити всіх фракцій, суміш кварциту СКМ-97, ЗКТ. Супутньою продукцією рахувати – щебінь фр. 5-10, 5(3)-40, 5-25, 25-60 по справедливій вартості (ціні можливої реалізації).

Собівартість основних видів продукції на досліджуваному підприємстві визначають як різницю між загальними затратами на виробництво всієї продукції і вартістю супутньої продукції.

Розподіл фактичної виробничої собівартості між видами готової продукції підприємство здійснює комбінованим способом.

Аналітичний облік відвантаження та реалізації готової продукції, а також розрахунки з покупцями ведеться у Відомості №16 відвантаження, відпуску та реалізації продукції. Записи здійснюються у лінійному порядку, що дає змогу бачити за яким розрахунковим документом, яка сума повинна бути сплачена покупцем, а також робиться помітка про оплату. За даними відомості № 16 визначають фактичну собівартість відвантаженої готової продукції – за

середнім відсотком її відхилення від вартості за прийнятими обліковими цінами.

У бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після накопичення усіх витрат і калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції підприємство керується також П(С)БО 16 «Витрати».

Основні господарські операції з руху готової продукції та кореспонденція рахунків наведено в табл. 2.8

З використанням комп'ютерної техніки на багатьох виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів, виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 "Готова продукція". Цей документ характеризує інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції. Однак цього недостатньо, тому ми вважаємо за доцільне на підставі первинних документів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» скласти реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

№ п/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано на склад готову продукцію	26	23
2.	Отримано готову продукцію в результаті здійснення спільної діяльності	26	37

3.	Відображено суму дооцінки готової продукції	26	423
4.	Виявлено при інвентаризації лишки готової продукції	26	719
5.	Переведено готову продукцію до складу виробничих запасів для власних потреб	20	26
6.	Використано готову продукцію для внутрішніх потреб цехів	23	26
7.	Відображено вартість готової продукції, виданої зі складу підзвітній особі	372	26
8.	Виявлено при інвентаризації недостачу готової продукції. Винну особу встановлено	375	26
9.	Списано на фінансову результати первісну вартість готової продукції	791	26

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне на досліджуваному підприємстві до рахунку 26 "Готова продукція" відкрити два субрахунки:

- 261 "Готова продукція за обліковими цінами";
- 262 "Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін".

Необхідність виокремлення зазначених субрахунків пояснюється тим, що в аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною виробничою собівартістю; при цьому облікові записи в системі рахунків можуть бути різними.

На нашу думку, аналізуючи в цілому облікове відображення матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», можна виокремити наступні негативні аспекти:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємством бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління матеріальними оборотними активами підприємства;

- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення матеріальних оборотних активів;
- обмеженість контролю використання матеріальних оборотних активів тощо.

Вирішення цих проблем потребує оновлення системи отримання інформації про матеріальні оборотні активи, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку. Саме тому можна виділити наступні напрямки вдосконалення обліку матеріальних оборотних активів на підприємстві:

1) підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління матеріальними оборотними активами підприємства, яке стає можливим за рахунок впровадження інформаційних технологій обробки економічної інформації;

2) удосконалення системи автоматизації обліково – аналітичних робіт в управлінні матеріальними оборотними активами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації матеріальних оборотних активів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить, перш за все, не тільки від вдосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а і від того, наскільки розвинута система автоматизації їхньої діяльності;

3) узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку матеріальних оборотних активів;

4) обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

5) чітка організація обліково – контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

2.2. Внутрішній контроль матеріальних активів підприємств промисловості

Останнім часом в Україні та світі зростає усвідомлення важливості внутрішнього контролю як ключового елементу управління підприємством. Потреба в ефективній системі контролю на підприємстві зумовлена вимогами раціонального використання наявних ресурсів і попередження нерациональних витрат. Система внутрішнього контролю передбачає сукупність елементів, пов'язаних між собою певним чином. Результатом їх взаємодії є інформація про ефективність діяльності підприємства [44].

Ефективність функціонування внутрішнього контролю на підприємстві визначається рівнем його організації. Як відзначає професор Білуха М. Т., «організація контролю - сукупність певних елементів, спрямованих на раціональне виконання контрольного процесу» [23, с. 93]. Таким чином, при організації внутрішнього контролю як системи виділяються структурні елементи її побудови.



Рис. 2.6. Система внутрішнього контролю та її складові елементи

Загалом, основною **метою** внутрішнього контролю на промислових підприємствах є об'єктивне вивчення фактичного стану справ, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до керівника підприємства. Предметом контролю операцій із матеріальними оборотними активами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням активів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Виходячи із цілей, яких необхідно досягнути при дослідженні операцій із матеріальними оборотними активами, формуються **об'єкти** контролю, а саме:

- 1) елементи облікової політики, що включають:
 - перелік витрат, що включаються до первісної вартості;
 - метод оцінки та списання матеріальних активів;
- 2) операції з обліку матеріальних активів;
- 3) записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності;
- 4) інформація про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, недостачі, зловживання, які знайшли підтвердження в актах інвентаризації, перевірок, висновках аудиторів.

Суб'єктами внутрішнього контролю матеріальних активів на підприємстві є:

- управлінський персонал, до функцій якого входить попередній, поточний та наступний контроль;
- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером;
- спеціальні внутрішні контролюючі служби, які створені на підприємстві з метою проведення контролю (інвентаризаційна комісія).

Необхідно відзначити, що правильна організація процесу внутрішнього контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» матеріальних активів сприятиме чіткому документуванню господарських операцій, своєчасній та

повній реєстрації даних первинного обліку в регістрах, а також правдивому відображенню інформації у фінансовій звітності підприємства.

Процес організації контролю підрозділяється на чотири етапи (рис.2.7).

У загальному плані перевірки повинні бути описані передбачувані обсяги і порядок проведення перевірки, коло завдань і перелік залучених до їх вирішення фахівців та їх конкретні обов'язки.

Завдання загального плану на проведення перевірки деталізуються у відповідній програмі, що є набором інструкцій для контролера, що виконує перевірку, а також засобом контролю і перевірки належного виконання роботи. На відміну від загального плану перевірки, де знаходяться загальні рекомендації, у програмі повинно бути конкретно описано, що і як варто перевіряти, на що звертати увагу, з чим зіставляти, які первинні документи варто запросити у співробітників бухгалтерії при перевірці матеріальних активів у відповідності до зазначених у документах кореспонденцій рахунків економічному змісту операцій і робочому плану рахунків об'єкта перевірки, вказати які помилки і порушення можливі.

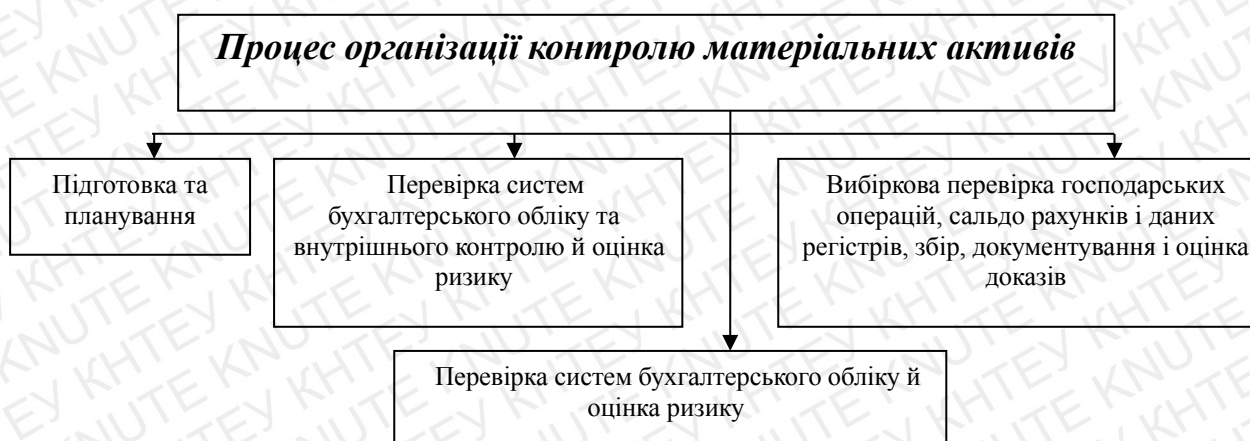


Рис. 2.7. Процес організації контролю матеріальних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Перелік типових помилок і порушень у системі організації первинного обліку матеріальних активів на підприємствах наведений у додатку Б.

Для того щоб оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснено тестування діючої системи внутрішнього контролю аби перевірити її ефективність та здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки. (табл. 2.6).

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що система внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві достатньо ефективно, разом з тим існують певні недоліки. На підприємстві відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цьому може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників. Відсутність взаємозамінності може привести до того, що деякі об'єкти обліку можуть залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники відповідних структурних підрозділів.

Таблиця 2.6

Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

N	Зміст операції	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Не знаю	
1	2	3	4	5	6
1	Чи існує на підприємстві система внутрішнього контролю?	+			
2	Кому вона підпорядковується?				
	Керівнику підприємства	+			
	Головному бухгалтерові				
	Уповноваженій особі				
	Раді директорів				
	Інший варіант				
3	Хто розробляє політику внутрішнього контролю?				
	Керівник підприємства	+			
	Головний бухгалтер				
	Уповноважена особа				
	Інший варіант				
4	Які форми контролю присутні на підприємстві?				
	Внутрішній аудит				
	Внутрішня ревізія		+		
	Зовнішній аудит	+			
	Інший варіант	+			Інвентаризація, перевірка
5	Чи існує на підприємстві взаємозамінність?		+		

6	Чи перевіряється фінансова звітність до затвердження?	+			
7	Чи формується та надається звіт щодо перевірки діяльності підприємства?		+		
8	Чи затверджується звітність на річному зборі засновників?		+		
9	Чи автоматизований облік на підприємстві?	+			
10	Чи використовуються на підприємстві електронні програмні продукти?	+			
11	Якщо відсутня система внутрішнього контролю, то чи існує альтернативна їй служба чи посада?		+		
12	Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?	+			

Продовження табл. 2.6.

1	2	3	4	5	6
13	Чи встановлені:				
	показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)?	+			
	заходи заохочення (стягнення)?	+			
14	Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?	+			
15	Чи здійснюється аналіз господарської діяльності?				
	Оперативний.				
	Періодичний.	+			
16	Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?	+			
17	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в технології реалізації товарів на підприємстві?		+		
18	Чи були у звітному періоді суттєві зміни в реалізації товарів?		+		
19	Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованих товарів?	+			
20	Чи були у звітному періоді зміни "об'єктів обліку" витрат?		+		
21	Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості реалізованих товарів?		+		
22	Чи були у звітному періоді зміни порядку обліку витрат "усередині" об'єкту обліку витрат?		+		
23	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?		+		
24	Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?		+		
25	Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?		+		

26	Чи були у звітному періоді зміни складу і змісту калькуляційних статей?		+		
27	Чи були у звітному періоді зміни показника "нормальна потужність"?		+		
28	Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних витрат?		+		

Система внутрішнього контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» поділяється на систему бухгалтерського контролю та систему адміністративного контролю.

Бухгалтерський контроль - це сукупність процедур, що дають змогу забезпечити збереження активів підприємства та достовірність звітності, що складається на основі даних, отриманих від підрозділів які відповідають за проведення конкретних операцій.

Адміністративний контроль - це сукупність процедур, які дозволяють поліпшити організаційну та управлінську складові діяльності підприємства. Для того, щоб оцінити систему бухгалтерського контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснимо тестування організації бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Оцінка організації бухгалтерського обліку

на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

N	Зміст операції	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Не знаю	
1	2	3	4	5	6
1.	Хто здійснює бухгалтерський облік на підприємстві?				
	Служба бухгалтерії підприємства	+			
	Керівник підприємства				
	Аудиторська фірма				
2.	Чи є на підприємстві наказ про облікову політику?	+			
3	Чи відбувалась зміна головного бухгалтера на підприємстві?	+			
4.	Чи зберігаються бухгалтерські документи в придатних для цього місцях?	+			
4.	Чи назначені особи, що відповідають за збереження бухгалтерських документів?	+			

5.	Чи визначені права, обов'язки, відповідальність бухгалтерів в наказі про облікову політику чи в інших внутрішніх нормативних документах підприємства?	+			
6.	Чи знайомі бухгалтера з ними?	+			
7.	Які вимоги висуваються до бухгалтерів на підприємстві?				
Вища освіта		+			Економічна
Досвід роботи		+			1 рік
Вік		+			20-65 років
Знання ІС		+			

Продовження табл. 2.7.

1	2	3	4	5	6
	Знання мов	+			Англійська, українська, російська.
8.	Як часто проводиться підвищення кваліфікації бухгалтерів?				
	1 раз в рік				
	1 раз в 2 роки				
	1 раз в 3 роки				
	Рідше ніж 1 раз в 3 роки	+			
9.	Як нові нормативні та методичні рекомендації дістаються до бухгалтерів?				
	Через мережу Інтернет	+			
	Через газети				
	Через спеціалізовану бухгалтерську літературу, журнали	+			ВоБУ, Бухгалтерія, Дт-Кт
	Інший варіант				
10.	Бухгалтерський облік на підприємстві:				
	Автоматизований	+			
	Здійснюється вручну				
11.	Чи відбувались зміни облікової політики в порівнянні з минулим роком?		+		
12.	Чи є на підприємстві робочий план рахунків?	+			
13.	Чи здійснюється контроль над бухгалтерією зі сторони керівництва?	+			
14.	Чи проводяться перевірка діяльності підприємства сторонніми організаціями?				
	ДФС	+			ДФС проводить перевірку 1 раз на рік.
	Вищестоячі організації				
	Аудиторські фірми	+			Аудиторська фірма здійснює перевірку 1 раз на рік.
	Фонди соціального страхування				

Інший варіант				
15.	Чи укомплектовані бухгалтери всіма необхідними засобами для здійснення роботи?	+		
16.	Чи укладені з працівниками бухгалтерії договори про повну матеріальну відповідальність?	+		
17.	Чи використовує підприємство автоматизовану систему формування звітної документації?	+		
18.	Якщо використовує, то яку саме?			
Бест Звіт +		+		

За результатами тестування, було встановлено, що організація системи бухгалтерського обліку та виконання нею своїх прямих обов'язків та робочих функцій здійснюється на достатньо високому рівні. Заслуговує на увагу той факт, що за досліджуваний період відбулась зміна головного бухгалтера підприємства.

Бухгалтерський облік здійснюється Товариством з використанням бухгалтерської комп'ютерної програми "1С: Підприємство 8.2". Товариство веде бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку П(С)БО.

Але, в ході тестування, було виявлено певні недоліки, а саме – підвищення кваліфікації робітників бухгалтерії на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснюється досить рідко. Це може вплинути на якість виконання ними своїх обов'язків. Тому рекомендовано проводити підвищення кваліфікації дещо частіше. Ці факти впливають на систему бухгалтерського обліку на підприємстві, але не є дуже суттєвими.

Таблиця 2.8

Вивчення системи бухгалтерського обліку на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Запитання	Відповідь	Примітка
А	1	2
1. Чи достатня кваліфікація облікового персоналу?	Так	
2. Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт?	Ні	
3. Чи контролюється виконання старшим за посадою?	Так	
4. Чи висока плинність облікових працівників?	Ні	
5. Чи визначена облікова політика на звітний період?	Так	
6. Чи змінилася облікова політика порівняно з попереднім періодом?	Ні	
7. Чи виконуються встановлені процедури контролю достовірності облікової інформації: арифметична перевірка; перевірка за змістом;		

оборотні відомості аналітичного обліку до синтетичних рахунків; оборотні відомості синтетичних рахунків; інвентаризація та інше?	Так	
8. Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою: перевіркою фіскальних органів; іншими уповноваженими органами?	Ні	
9. Чи застосовується графік документообороту?	Так	
10. Чи розроблений робочий план рахунків?	Так	
11. Чи застосовується адекватна форма бухгалтерського обліку?	Так	

За результатами тестування системи бухгалтерського обліку на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», було встановлено, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є дієвою та ефективною, спостерігається низька плинність кадрів облікового персоналу, їх висока кваліфікація, розроблено та застосовується робочий план рахунків та графік документообігу.

Таблиця 2.9

Вивчення середовища контролю ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Запитання	Відповідь	Примітка
Філософія і стиль управління		
Чи є одноосібними прийняття рішень і оперативне управління?	Ні	
Чи оцінюється підприємницький ризик і чи вдається керівництво до адекватного управління ним?	Так	
Чи є у керівництва підстави для перекидання фінансової звітності?	Ні	
Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю?	Так	
Організаційна структура підприємства		
Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності з організаційною структурою підприємства?	Так	
Чи вдається керівництво відповідного рівня до санкціонування господарських операцій?	Ні	
Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?	Так	
Чи відповідає організаційна структура розмірові підприємства?	Так	
Органи управління		
Чи регулярно проводяться збори засновників, наради?	Так	
Чи оформлені рішення зборів /нарад/ протоколами?	Так	
Чи існує спеціальний орган /посада/ внутрішнього контролю?	Ні	
Методи делегування прав і обов'язків		
Чи враховує існуючий розподіл прав і обов'язків особливості господарської діяльності?	Так	
Чи можливі конфлікти інтересів підрозділів (осіб)?	Ні	
Чи встановлені: а) показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)? б) заходи заохочення (стягнення)?	Так	
Чи укладені договори про матеріальну відповідальність: а) індивідуальні (повна, часткова); б) колективні?	Так	
Чи розроблені на підприємстві: а) положення про структурні підрозділи; б) посадові інструкції?	Так	
Методи управління контролем		
Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?	Так	
Чи встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених	Так	

показників?		
Чи здійснюється аналіз господарської діяльності: а) оперативний; б) періодичний?	Так	
Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?	Так	
Чи здійснюється інвентаризація у всіх випадках, передбачених законодавством?	Так	
Продовження табл. 2.9.		
Внутрішній контроль		
Чи здійснюються на підприємстві функції внутрішнього контролю?	Так	
Чи застосовується письмова звітність про роботу органу внутрішнього контролю?	Ні	
Кадрова політика		
Чи має персонал підприємства відповідний професійний рівень?	Так	
Чи виконує персонал покладені на нього обов'язки?	Так	
Чи висока плинність кадрів на підприємстві?	Ні	
Зовнішній вплив		
Чи підпорядковане підприємство міністерству, об'єднанню?	Так	
Чи здійснюється контроль вищестоящою організацією?	Так	

За результатами проведеного дослідження середовища контролю ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», було встановлено, що більшість відповідей на запитання анкети – «Так», на основі чого можна припустити, що ризик контролю на підприємстві є невеликим. Разом з тим, негативним є відсутність централізованої системи внутрішнього контролю (служби внутрішнього контролю), яка б відповідала за результати проведених перевірок та оперативно виявляла помилки та прорахунки у ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

Аналіз використання методів внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві показав, що найбільш поширеними є прийоми документальної перевірки, зустрічної перевірки, інвентаризації, спостереження. Але практично не використовуються такі прийоми фактичної перевірки як експеримент або контрольний запуск сировини, контрольний замір, хоча значення цих прийомів для результативності контролю надзвичайно вагоме.

Так, експеримент або контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво здійснюється з метою перевірки фактичного витрачання сировини та матеріалів у виробництві, відходів виробництва, продуктивності обладнання, а також встановлення реальності розробки й застосування норм витрачання

сировини та матеріалів. Цей спосіб контролю є ефективним засобом виявлення випадків необґрунтованого списання сировини як за завищеними нормами, так і понад встановлені норми. Сировина при потребі може бути направлена на лабораторний аналіз для визначення її властивостей, якості.

Серед методичних прийомів організації внутрішнього контролю за технікою його здійснення на підприємстві домінує автоматизований спосіб.

Залежно від періодичності здійснення процедур контролю на підприємстві, послідовності і стадій їх виникнення внутрішньогосподарський контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) та наступний (рис. 2.8).

Аналіз системи контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» показав, що на практиці попередній контроль нерідко ігнорується. Це пов'язано з тим, що контролюючі дії здійснюються, як правило, на основі отриманих інформаційних даних, а попередній контроль передбачає превентивний пошук таких даних, що свідчить про його спрямованість на майбутнє, коли ще не відомо про існування відхилень, а існують лише передумови до них.

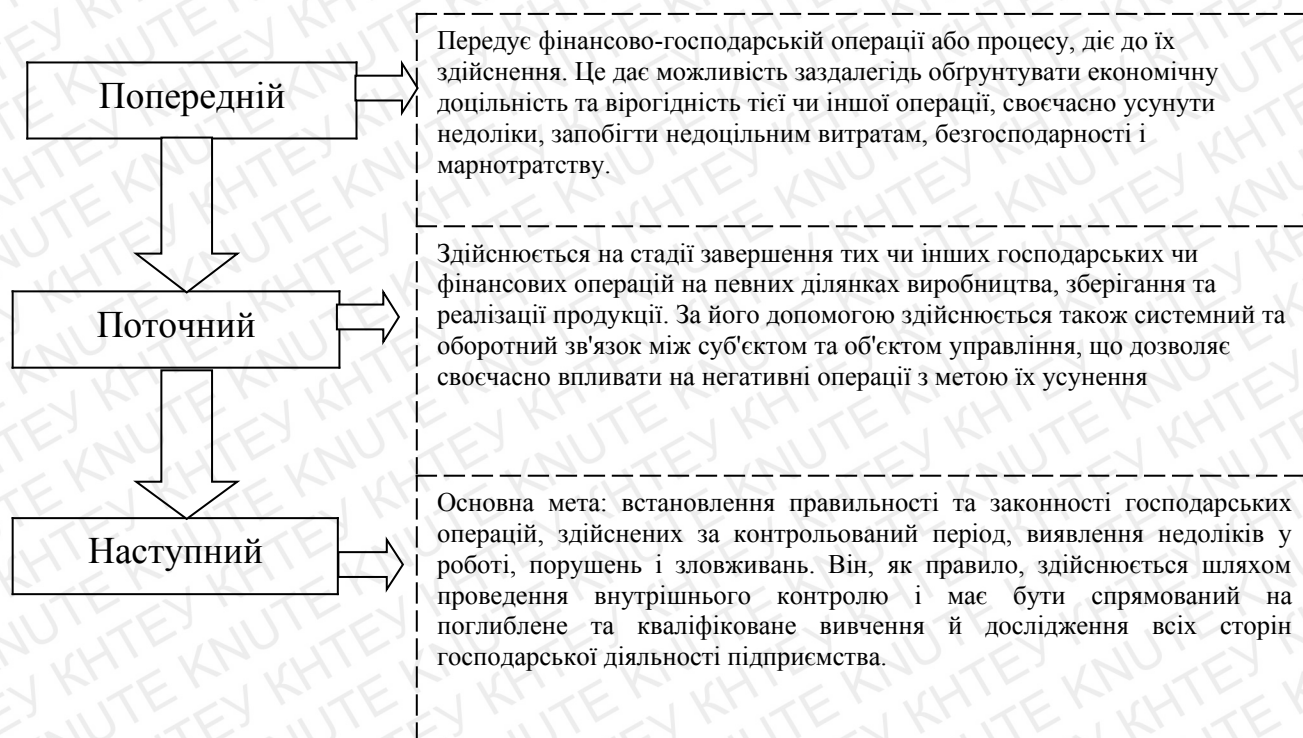


Рис. 2.8. Етапи внутрішнього контролю діяльності ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Отже, важливим завданням керівництва господарюючого суб'єкта є побудова такої системи внутрішнього контролю, яка б могла вільно оперувати прийомами та процедурами попереднього, поточного й наступного контролю, приймаючи таким чином участь у всіх стадіях управлінського циклу в процесі прийняття, реалізації та коригування рішень.

З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішній контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерської служби. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням матеріальних активів на окремих об'єктах підприємства (гірничу дільницю, дільницю відвантаження, дільницю помелу, матеріальний склад, та ін.) Адже, керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Тому з метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності і доцільності операцій з матеріальними оборотними активами підприємства.

Для підвищення ефективності контролю матеріальних активів необхідно не тільки забезпечувати його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів. Це дозволяє стежити за станом і рухом цінностей, своєчасно встановлювати відхилення від виконання договорів постачання. Важливе значення для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її складають не тільки в розрізі окремих господарських операцій, а й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень [65].

Розробляючи облікову політику головному бухгалтеру досліджуваного підприємства, необхідно врахувати всі варіанти та переваги забезпечення та аналізу показників діяльності підприємства. В сучасних умовах, з метою виходу підприємств із кризового становища, необхідна така система контролю, яка б сприяла досягненню основної мети діяльності підприємства, підвищенню конкурентоспроможності продукції та отриманню максимальних прибутків.

При цьому рішення, які приймаються, повинні бути направлені в майбутнє. Контроль повинен носити попереджувальний характер, тобто не фіксувати те, що відбулося, та не допускати цих подій, оскільки відомо, що значно важливіше правильно оцінити наступні витрати і доходи, ніж констатувати втрачені можливості.

Удосконалення методики здійснення внутрішнього контролю, на наш погляд, повинно відбуватися за такими напрямками:

1. покращення якості проведення документальної перевірки, у тому числі за рахунок запровадження до використання різних її видів;
2. чітке дотримання графіку проведення інвентаризацій, уникнення формального складання інвентаризаційних описів, актів та інших форм документації;
3. періодичне застосування таких прийомів фактичного контролю як експеримент, контрольний замір, тощо;
4. створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту;
5. скорочення затрат часу внутрішніх контролерів на документальне оформлення процедур і результатів контролю за рахунок запровадження необхідних електронних форм робочих документів.

2.3. Аналіз матеріальних активів промислових підприємств

Одне з основних завдань аналізу виробничих запасів – підтримання їх на науково обгрунтованому рівні з метою забезпечення ритмічності виробництва продукції, оперативного регулювання відхилень від норм та ліквідації зайвих непродуктивних операцій.

Аналіз виробничого процесу необхідно здійснювати за двома напрямками.

По-перше, під час формування і виконання виробничої програми дають оцінку перспективи її реалізації з метою отримання прибутку.

По-друге, під час аналізу визначають економічні наслідки управлінських рішень, тобто оцінюють рішення щодо зміни матеріалів, купівлі сировини у постачальників, зміни обсягів виробництва при укладенні додаткових угод або відмові від раніше укладених угод. Необхідність формування виробничих запасів підприємства зумовлена перервою в обороті продукції (товари, сировини, поточна та кінцева продукція) між різними фазами циклу «постачання-виробництво-збут».

Обґрунтовані виробничі запаси аналітики розглядають як основну умову їх формування. Запаси необхідні тому, що вони є елементами економічної безпеки підприємства, але ці запаси мають бути науково виваженими, періодично переглядатися і зіставлятися з рівнем запасів на аналогічних виробництвах зарубіжних країн.

Збільшення абсолютної суми і частки запасів може свідчити про:

- нарощування виробничого потенціалу підприємства;
- прагнення шляхом вкладання у виробничі запаси захистити грошові активи підприємства від знецінення під впливом інфляції;
- нераціональність вибраної господарської стратегії, внаслідок якої значна частина поточних активів іммобілізована у запаси, ліквідність яких може бути невисокою.

Таким чином, хоча тенденція до росту запасів і витрат може привести до збільшення на деякий час рівня ліквідності поточних активів, необхідно проаналізувати чи не відбувається це збільшення за рахунок необґрунтованого відволікання засобів із господарського обороту, що в кінцевому результаті призводить до зростання кредиторської заборгованості та погіршення фінансового стану підприємства.

У процесі аналізу стану запасів і витрат необхідно встановити забезпечення підприємства об'єктивними перехідними запасами сировини, матеріалів, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів.

Джерелами аналізу є дані бізнес-плану, інформація складського і аналітичного обліку. Для характеристики стану запасів і витрат необхідно

порівняти фактичні залишки на кінець звітної періоду з наявністю їх на початок періоду і з нормативом, розрахованим на підприємстві.

Стан запасів і витрат можна охарактеризувати за допомогою цифрової інформації, поданої в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

**Стан формування та використання матеріальних оборотних активів ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»
за 2017 р.**

Матеріальні оборотні активи	Фактичні залишки на початок року		Фактичні залишки на кінець року		Норматив на кінець року		Відхилення від минулого року		Відхилення від нормативу	
	тис.грн.	% до результату	тис.грн.	% до результату	тис.грн.	% до результату	В абсолютному вираженні, тис.грн.	За структурою	В абсолютному вираженні, тис.грн.	За структурою
Виробничі запаси	3812	56,14	5798	58,82	4000	63,49	1986	2,68	1798	-4,67
Незавершене виробництво	-	-	83	0,84	100	1,58	100	0,84	-17	-0,74
Готова продукція	2978	43,86	3976	40,33	3200	50,79	998	-3,53	776	-10,46
Всього	6790	100	9857	100	6300	100	3067	-	2557	-

З таблиці 2.10 видно, що у порівнянні з початком року, фактичні матеріальні оборотні активи зросли на 3067 тис. грн., або 45,16 %.

Зростання залишків матеріальних оборотних активів мало місце за всіма видами, крім залишків готової продукції, котрі знизились у порівнянні з початком року в структурі на 3,53 %, особливо збільшились залишки виробничих запасів – на 1986 тис. грн., або на 2,68 %.

Результати аналізу динаміки структури матеріальних оборотних активів показують ріст питомої ваги виробничих запасів, появу незавершеного виробництва та скорочення частки залишків готової продукції.

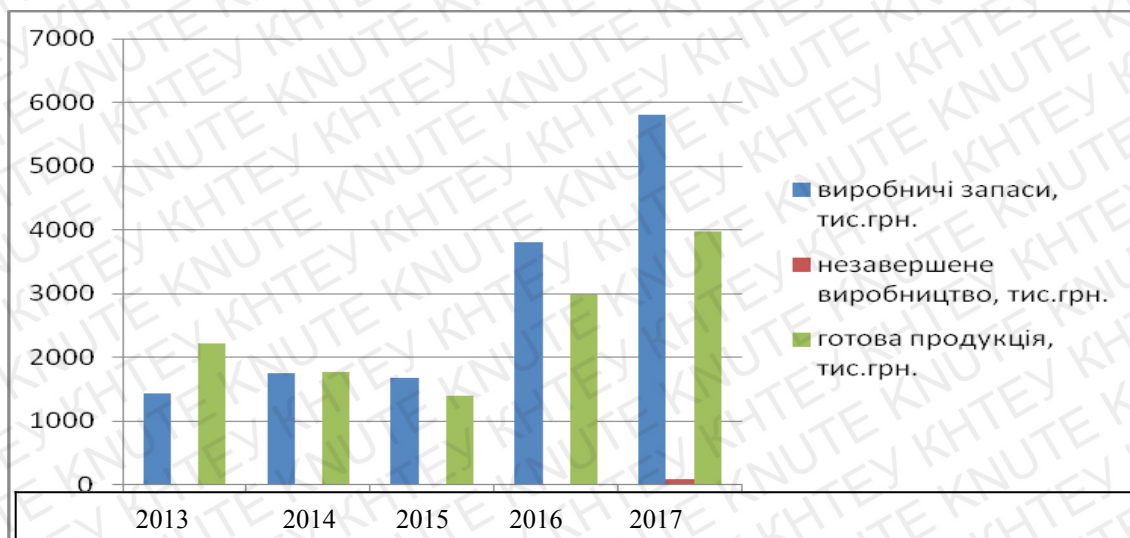
Порівняно з нормативом залишки матеріальних оборотних активів зросли на 2557 тис. грн., або 40,58%, у тому числі виробничі запаси – на 1798 тис. грн., або 44,95%, незавершене виробництво зменшилось на – на 17 тис. грн., або 17,0% і залишки готової продукції збільшились – на 776 тис. грн., або 24,25%.

В структурі всі фактичні матеріальні оборотні активи ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» зменшилися в порівнянні з нормативними значеннями. Як видно з табл. 2.10 матеріальні оборотні активи на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» включають: виробничі запаси; незавершене виробництво та готову продукцію. Розглянемо як дані статті змінились за останні п'ять років (рис. 2.7).

Як видно з рис. 2.7, найбільша питома вага в матеріальних оборотних активах досліджуваного підприємства належить виробничим запасам та готовій продукції. Виробничі запаси та готова продукція за аналізований період значно збільшились, що свідчить про розширення діяльності ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

Аналізуючи стан матеріальних оборотних активів, не можна обмежитись лише даними про абсолютні відхилення фактичних залишків на кінець звітного періоду від нормативу і минулого року (кварталу).

Для дослідження динаміки запасів товарно-матеріальних цінностей у взаємозв'язку зі змінами обсягів виробництва, цін і масштабів споживання окремих видів матеріальних цінностей доцільно визначити відносний рівень запасу у днях витрат (вибуття).



*Рис. 2.7 Динаміка структури матеріальних оборотних активів
ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»
у 2013-2017 рр.*

У процесі здійснення аналізу матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» необхідно також оцінити структуру матеріальних оборотних активів за допомогою **коефіцієнту нагромадження**. Він визначається відношенням вартості виробничих запасів, незавершеного виробництва до вартості готової продукції і товарів за формулою:

$$K_n = \frac{BЗ + ТВВ + НВ}{ГП + Т} \quad (2.1)$$

де K_n – коефіцієнт нагромадження запасів;

$BЗ$ – виробничі запаси;

$ТВВ$ – тварини на вирощуванні і відгодівлі;

$НВ$ – незавершене виробництво;

$ГП$ – готова продукція;

$Т$ – товари.

Коефіцієнт нагромадження характеризує рівень мобільності запасів товарно-матеріальних цінностей і при оптимальному варіанті він повинен бути меншим 1. Але це співвідношення є справедливим тільки у тому випадку, коли продукція підприємства конкурентоздатна і користується попитом.

За даними балансу підприємства, яке вивчається, коефіцієнти нагромадження запасів склали на початку року 1,28 (3812/2978), на кінець року 1,48 ((5798+83)/3976). Розрахунки показують, що коефіцієнти нагромадження значно вищі за оптимальну величину. Це свідчить про несприятливу структуру запасів, про невиправданий ріст залишків незавершеного виробництва.

Проведені дослідження дозволили визначити, що основними причинами зростання залишків матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» можуть бути:

а) по виробничих запасах – зниження випуску по окремих видах продукції і відхилення фактичних витрат матеріалів від норм, зайві і не використовувані матеріальні цінності, нерівномірне надходження матеріальних ресурсів;

б) по незавершеному виробництві анулювання виробничих замовлень (договорів), здорожчання собівартості продукції, недоліки в плануванні і організації виробництва, недопостачання купованих комплектуючих виробів;

в) по готовій продукції – падіння попиту на окремі види виробів, низька якість продукції, неритмічний випуск готової продукції і затримка відвантаження, транспортні труднощі.

На нашу думку, на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» з метою визначення причин утворення наднормативних залишків товарно-матеріальних цінностей доцільно вивчити їх утворення по окремих видах і по місцях зберігання, використовуючи дані карток складського обліку, інвентаризаційних відомостей, аналітичного бухгалтерського обліку.

У картках складського обліку виробничих запасів повинні проставлятися норми максимуму і мінімуму запасів матеріалів по кожному окремому номенклатурному номерові. Шляхом порівняння фактичних залишків з нормами запасів виявляються зайві і непотрібні залишки матеріальних цінностей.

У випадках, коли норми запасів по окремих групах і видах матеріальних ресурсів не розроблені, досить ефективним є опосередкований прийом їх оцінки, котрий полягає у наступному. За даними складського обліку залишки

по окремих видах матеріальних цінностей зіставляються на декілька місячних дат, а також з їх місячною, квартальною або піврічною витратою. При такому порівнянні одразу видно, по яких видах матеріальних ресурсів залишки нерухомі, а по яких вони перевищують квартальні і навіть піврічні витрати.

Для виявлення зайвих запасів готової продукції аналізуються їх залишки на складі в кінці місяця. За даними їх надходження можна встановити, чи не залежались вони на складі, слід з'ясувати, у чому причина затримки і чи немає неліквідів.

При аналізі залишків незавершеного виробництва і напівфабрикатів шляхом розгляду інвентаризаційних і оборотних відомостей можна виявити деталі і напівфабрикати, які не стосуються поточного процесу виробництва, встановити номери призупинених замовлень, а також замовлень, котрі затримались на виробництві через некомплектність та інші недоліки.

На основі проведеного аналізу визначається вартість зайвих і непотрібних цінностей і розробляються шляхи їх використання.

На особливу увагу заслуговує аналіз ефективності використання матеріальних оборотних активів суб'єктом господарювання за наступними показниками.

Тривалість одного обороту матеріальних оборотних активів розраховується за наступною формулою (2.2).

$$T_{об} = \frac{MOA \cdot D}{ЧД} \quad (2.2)$$

де, MOA – середньорічна вартість матеріальних оборотних активів;

D – число днів в аналізованому періоді;

ЧД – розмір чистого доходу (виторгу) від реалізованої продукції.

Зменшення тривалості одного обороту свідчить про поліпшення використання виробничих запасів підприємством.

Кількість оборотів за певний період, або коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних активів обчислюється за формулою.

$$K_{об} = \frac{MOA}{ЧП} \quad (2.3)$$

Чим вище за даних умов коефіцієнт оборотності, тим краще використовуються оборотні активи.

Узагальнюючими показниками використання виробничих запасів базового підприємства є наступні:

1. Прибуток на гривню матеріальних витрат. Цей показник є найбільш узагальнюючим показником ефективності використання матеріальних ресурсів. Його визначають діленням суми одержаного прибутку від основної діяльності на суму матеріальних витрат.
2. Матеріаловіддача продукції характеризує вихід продукції з кожної виробленої продукції на суму матеріальних витрат.

$$Mв = ВП / МР \quad (2.4)$$

$Mв$ – матеріаловіддача продукції в грн.

$ВП$ - обсяг випущеної продукції, тис.грн.

$МР$ – сума матеріальних ресурсів, тис.грн.

3. Матеріаломісткість продукції є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат на кожну гривню товарної продукції та розраховується як відношення суми всіх матеріальних витрат до вартості виробленої продукції.

4. Частка матеріальних витрат у собівартості продукції. Цей показник обчислюється відношенням суми матеріальних витрат до повної собівартості виробленої продукції. Динаміка цього показника характеризує зміну матеріаломісткості продукції.

Розрахунок узагальнюючих показників використання матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» наведено у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Відносні показники оцінки ефективності використання матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Показники	Роки					Відхилення від попереднього року							
						Абсолютне, +/-				Відносне, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
1. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис.грн.	3670	3520	32450	6790	9857	-150	28930	-25660	3067	-4,0872	821,88	-79,08	45,169
2. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	72450	68993	68904	58888	108507	-3457	-89	-10016	49619	-4,7716	-0,129	-14,54	84,26
3. Прибуток від операційної діяльності, тис.грн.	7952	7107	73450	10352	-3560	-845	66343	-63098	-13912	-10,626	933,49	-85,91	-134,39
4. Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних активів, раз.	19,74	19,6	2,12	8,67	11,0	-0,14	-17,48	6,55	2,33	-0,7092	-89,18	308,96	26,874
5. Тривалість періоду оборотності матеріальних оборотних активів, дні	18,24	18,37	169,54	41,509	32,7	0,13	151,17	-128,031	-8,809	0,71272	822,92	-75,52	-21,222
6. Коефіцієнт завантаження матеріальних оборотних активів в обороті, коп.	1,2	1,4	1,3	1,4	1,6	0,2	-0,1	0,1	0,2	16,6667	-7,143	7,6923	14,286
7. Рентабельність матеріальних оборотних активів	2,16	2,01	2,26	1,52	0								

За даними табл. 2.11 можна простежити позитивну динаміку ефективності використання матеріальних оборотних активів. За рахунок випереджаючого зростання чистого доходу від реалізації (темп росту склав 84,25%) над середньорічною вартістю матеріальних оборотних активів (темп росту склав 45,17%) коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних активів зменшився, що свідчить про прискорення обертання матеріальних оборотних активів та покращення їх ефективності використання.

Щодо рентабельності матеріальних оборотних активів, необхідно відзначити, що в зв'язку з тим, що в 2016 році підприємство не отримало прибуток (було збитковим), даний коефіцієнт неможливо розрахувати. Разом з тим, за останній аналізований період, підприємство достатньо успішно здійснювало виробничо-господарську діяльність, результатом чого рентабельність матеріальних оборотних активів склала – 1,52 %

Крім показників оборотності матеріальних оборотних активів, їх ефективність можна також проаналізувати за допомогою матеріаломісткості, матеріаловіддачі, коефіцієнта співвідношення темпів росту обсягів виробництва валової продукції до темпів росту матеріальних витрат.

Матеріаломісткість – відношення суми матеріальних витрат до обсягу виробленої продукції. Показує, скільки матеріальних витрат приходить на виробництво одиниці продукції [17].

Для визначення ефективності окремих видів і груп матеріальних витрат застосовують часткові показники матеріаломісткості. Вони відображають витрати паливно-мастильних матеріалів, електроенергії в кіловат-годинах та інших ресурсів на 1 грн. вартості валової продукції промислового підприємства, дозволяють синтезувати розрахунки, представити їх укрупнено з урахуванням внутрішньогалузевої структури виробництва продукції і споживання ресурсів [63].

Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості. Матеріаловіддача – відношення вартості

виробленої продукції до суми матеріальних витрат. Характеризує віддачу матеріалів на одну гривню виробленої продукції. Коефіцієнт співвідношення темпів росту обсягів виробництва валової продукції до темпів росту матеріальних витрат, характеризує у відносному вираженні динаміку матеріаловіддачі й одночасно розкриває фактори їхнього росту [79].

Для аналізу ефективності використання матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» використаємо дані табл. 2.12.

Як видно з таблиці 2.12, обсяг випущеної продукції з 2014р. по 2016р. зменшувався, і тільки в 2017р. в порівнянні з попереднім роком обсяг випущеної продукції на базовому підприємстві збільшився на 84,25 %. Матеріальні витрати з 2015 р. стрімко зростають. В 2017р. коефіцієнт росту обсягу випущеної продукції склав 1, 84. Враховуючи дану динаміку, сума матеріальних витрат мала б складати $(16321 \cdot 1,84) = 30073$ грн., разом з тим, фактична сума матеріальних витрат склала (в 2017 р.) 20881 грн. Це свідчить, що підприємство зекономило 9192 грн. на матеріальних витратах, що є позитивним та свідчить про підвищення ефективності використання матеріальних витрат на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

На позитивну увагу заслуговує зростання коефіцієнта співвідношення темпів росту обсягів виробництва валової продукції до темпів росту матеріальних витрат підприємства. Так, в 2017р. даний показник склав – 1,44, що свідчить про те, що при збільшенні матеріальних витрат на 1%, обсяг випущеної продукції збільшиться на 1,44%.

Збільшення рівня матеріаловіддачі оцінюється позитивно і засвідчує, що в 2017 р. з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів вироблено більше продукції, ніж в 2016 р. Лише у 2014 р. та 2017 р. спостерігається позитивний темп росту обсягів виробництва валової продукції порівняно із темпом росту матеріальних витрат. Так виробництво валової продукції у 2014 р. зросло на 1,23 % проти 2013 р., а матеріальні затрати скоротилися на 22,37 %.

Таблиця 2.12

Аналіз ефективності використання матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень»

Показники	Роки					Відхилення від попереднього року							
						Абсолютне, +/-				Відносне, %			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
Вартість валової продукції, тис. грн.	72450	68993	62722	58888	108507	-3457	-6271	-3834	49619	-4,7	-9,08	-6,11	84,25
Матеріальні витрати, тис. грн. всього, у т.ч.:	12008	9321	12528	16321	20881	-2687	3207	3793	4560	-22,37	34,40	30,27	27,93
Матеріаломісткість, грн.	0,17	0,14	0,2	0,28	0,19	-0,03	0,06	0,08	-0,09	-17,64	42,85	40	-32,14
Матеріаловіддача, грн.	6,03	7,4	5,007	3,61	5,2	1,37	-2,393	-1,397	1,59	22,71	-32,33	-27,90	44,04
Коефіцієнт співвідношення темпів росту обсягів виробництва валової продукції до темпів росту матеріальних витрат	-	1,23	0,676	0,72	1,44	1,23	0,044	0,72	-1,44	-45,0	6,50	24	44

Проведені дослідження дозволили уточнити та навести фактори, що впливають на матеріаломісткість продукції досліджуваного підприємства. Дані фактори можна поділити на дві групи: 1) ті, що змінюють вартість валової продукції; 2) ті, що змінюють величину вартості матеріальних витрат (рис. 2.8.).



Рис. 2.8 Структурно-логічна факторна модель матеріаломісткості продукції

На нашу думку, для зниження матеріаломісткості продукції на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» необхідно:

- постійно здійснювати аналіз обґрунтованої виробничої програми нормативних завдань по зберіганню та витрачання матеріальних оборотних активів для окремих структурних підрозділів підприємства;
- проводити об'єктивну оцінку виконаних планових завдань підрозділами підприємства;
- систематично підтримувати розміри МОА на такому рівні, щоб забезпечувати безперебійне виробництво;
- виявляти внутрішньогосподарські резерви підвищення ефективності використання МОА по кожній структурній одиниці підприємства;
- здійснювати аналіз економічних змін функціонування і розвитку того чи іншого підрозділу;
- залучати до вивчення економічної ситуації керівників усіх структурних підрозділів підприємства;
- удосконалювати управління МОА структурними підрозділами підприємства.

За результатами проведеного дослідження в роботі запропоновано до використання коефіцієнт сортності, який враховуватиме особливості діяльності підприємств металургії. Даний коефіцієнт характеризує рівень сортності продукції підприємств металургії з урахуванням фактичного співвідношення фізичних обсягів реалізованої продукції відповідного сорту (алюміній, мідь, свинець, нікель, титан), приведених до обсягу продукції першого (вищого) сорту:

$$K_{\text{сорт}} = \left(\sum_{i=1}^n Q_i \cdot K_{\text{роз}_i} \right) : \sum_{i=1}^n Q_i, \quad (3.3)$$

• де Q_i — обсяг реалізації продукції відповідного сорту; $K_{\text{роз}_i}$ — коефіцієнт розмірності відповідного сорту. Порівняння в динаміці даного показника дозволить судити про тенденцію в зміні якості відповідного виду продукції, а її всебічна оцінка — вжити необхідних заходів, що забезпечують підвищення рівня цього показника до його максимального значення — одиниці.

На досліджуваному підприємстві питанню організації економічного аналізу не приділяється належна увага. Так, великою проблемою для більшості металургійних підприємств є відсутність спеціальних відділів економічного аналізу. Як наслідок процес проведення аналізу або зовсім відсутній або ведеться розрізнено відділами та службами, а дуже часто і окремими службовцями, які не володіють достатніми знаннями. Крім того, жоден функціональний відділ підприємства ні матеріально, ні морально не зацікавлений у щоденному виявленні негативних відхилень, які виникають по їх прямій або опосередкованій вині. Через це мають місце навмисні помилки в результаті проведеного аналізу. Аналіз використання МОА на підприємстві повинен здійснювати контролер-аналітик. Створення даної штатної одиниці дозволить не лише покращити його якість аналізу, але й усунути дублювання окремих робіт, яке має місце.

Висновки до розділу 2

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкрито інформаційне забезпечення контролю матеріальних оборотних активів суб'єктів господарювання.

Аналізуючи в цілому облікове відображення матеріальних оборотних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», в роботі виокремлені наступні негативні аспекти:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємством бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління матеріальними оборотними активами підприємства;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення матеріальних оборотних активів;
- обмеженість контролю використання матеріальних оборотних активів.

В роботі запропоновано до використання коефіцієнту сортності, який враховуватиме особливості діяльності підприємств металургії. Даний коефіцієнт характеризує рівень сортності продукції підприємств металургії з урахуванням фактичного співвідношення фізичних обсягів реалізованої продукції відповідного сорту, приведених до обсягу продукції першого (вищого) сорту. Порівняння в динаміці даного показника дозволить судити про тенденцію в зміні якості відповідного виду продукції, а її всебічна оцінка — вжити необхідних заходів, що забезпечують підвищення рівня цього показника до його максимального значення — одиниці.

Для того щоб оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснено тестування діючої системи внутрішнього контролю аби перевірити її ефективність та здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що система внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві достатньо ефективно, разом з тим існують певні недоліки. На підприємстві відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цьому може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників. Відсутність взаємозамінності може привести до того, що деякі об'єкти обліку можуть залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники відповідних структурних підрозділів.

За результатами тестування системи бухгалтерського обліку на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», було встановлено, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є дієвою та ефективною, спостерігається низька плинність кадрів облікового персоналу, їх висока кваліфікація, розроблено та застосовується робочий план рахунків та графік документообігу.

За результатами проведеного дослідження середовища контролю ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», було встановлено, що більшість відповідей на запитання анкети – «Так», на основі чого можна припустити, що ризик контролю на підприємстві є невеликим. Разом з тим, негативним є відсутність

централізованої системи внутрішнього контролю (служби внутрішнього контролю), яка б відповідала за результати проведених перевірок та оперативно виявляла помилки та прорахунки у ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

Удосконалення методики здійснення внутрішнього контролю, на наш погляд, повинно відбуватися за такими напрямками:

- покращення якості проведення документальної перевірки, у тому числі за рахунок запровадження до використання різних її видів;
- чітке дотримання графіку проведення інвентаризацій, уникнення формального складання інвентаризаційних описів, актів та інших форм документації;
- періодичне застосування таких прийомів фактичного контролю як експеримент, контрольний замір, тощо;
- створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту;
- скорочення затрат часу внутрішніх контролерів на документальне оформлення процедур і результатів контролю за рахунок запровадження необхідних електронних форм робочих документів.

В роботі здійснено аналіз матеріальних оборотних активів, за результатами якого встановлено, щонайбільша питома вага в матеріальних оборотних активах досліджуваного підприємства належить виробничим запасам та готовій продукції. Виробничі запаси та готова продукція за аналізований період значно збільшились, що свідчить про розширення діяльності ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень». За даними дослідження можна простежити позитивну динаміку ефективності використання матеріальних оборотних активів. За рахунок випереджаючого зростання чистого доходу від реалізації (темп росту склав 84, 25%) над середньорічною вартістю матеріальних оборотних активів (темп росту склав 45,17%) коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних активів зменшився, що свідчить про прискорення обертання матеріальних оборотних активів та покращення їх ефективності використання.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В сучасних умовах господарювання підвищення ефективності використання наявних ресурсів у промислових підприємств є необхідною умовою їх подальшого розвитку. Значною мірою це стосується оборотних активів, ефективне управління якими позитивно впливає на стійкість фінансового стану, інвестиційну привабливість, кредитоспроможність та рівень ліквідності суб'єктів господарювання.

Матеріальні активи підприємства є основним інструментом досягнення його ефективної діяльності, а саме: вони забезпечують безперервність процесу виробництва, отримання прибутку та, відповідно, можливість дальшого функціонування суб'єкта господарювання. Матеріальні активи підприємства складаються з матеріальних активів (виробничі запаси) та основних засобів.

Матеріальні активи є одним з найважливіших елементів виробничого процесу на підприємстві. Обґрунтована їх класифікація створює можливості визначити оптимальний склад і структуру, потребу та джерела формування, а також правильно організувати їх облік, аналіз та контроль. В роботі наведена класифікація матеріальних активів підприємства.

На основі критичного дослідження думок окремих економістів і діючої практики, у випускній кваліфікаційній роботі розкрита класифікація МА враховуючи специфіку діяльності металургійних підприємств.

В роботі розкрито п'ятирівневу модель нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку матеріальних активів та їх контролю для металургійних підприємств і обґрунтовано необхідність вирішення проблем з узгодження законодавчої бази на всіх рівнях і зведення до мінімуму існуючих суперечностей у системі обліку та контролю на металургійних підприємствах різних форм власності і організаційно-правових форм господарювання.

Згідно з проведеними дослідженнями нормативно-правової бази, яка покладена в основу бухгалтерського обліку матеріальних активів металургійних підприємств, встановлено:

- методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси;

- чинним законодавством врегульовані майже всі аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів, проте не вирішеними залишається низка питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо), вирішення яких є предметом подальших досліджень.

Дослідження питань аналізу і контролю матеріальних активів, їх місця і ролі в системі управління ними дозволяє зробити висновок про те, що основним напрямом їх удосконалення є запропонована структурна методика аналізу і контролю, яка складається з наступних елементів: методики оперативного аналізу і контролю матеріальних активів, методики ретроспективного аналізу і контролю матеріальних оборотних активів, методики прогнозного аналізу джерел фінансування підприємства.

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкрито інформаційне забезпечення контролю матеріальних активів суб'єктів господарювання.

Дослідження проводилось на базі даних ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень». В роботі розкрито облікове відображення МА на базовому підприємстві.

Загалом, ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» застосовується оперативно-бухгалтерський метод обліку матеріальних активів, який прийнято називати сальдовим методом обліку. Сортовий і кількісний облік руху матеріальних цінностей ведеться на базовому підприємстві безпосередньо матеріально відповідальними особами.

Аналізуючи в цілому облікове відображення матеріальних активів на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», в роботі виокремлені наступні негативні аспекти:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємством бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління матеріальними оборотними активами підприємства;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення матеріальних активів;
- обмеженість контролю використання матеріальних активів тощо.

В роботі запропоновано до використання коефіцієнт сортності, який враховуватиме особливості діяльності підприємств металургії. Даний коефіцієнт характеризує рівень сортності продукції підприємств металургії з урахуванням фактичного співвідношення фізичних обсягів реалізованої продукції відповідного сорту, приведених до обсягу продукції першого (вищого) сорту. Порівняння в динаміці даного показника дозволить судити про тенденцію в зміні якості відповідного виду продукції, а її всебічна оцінка — вжити необхідних заходів, що забезпечують підвищення рівня цього показника до його максимального значення — одиниці.

В даному розділі розкритий внутрішній контроль матеріальних активів. Розкрита мета, завдання, суб'єкти та об'єкти внутрішнього контролю МА.

Для того щоб оцінити систему внутрішнього контролю на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» здійснено тестування діючої системи внутрішнього контролю аби перевірити її ефективність та здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

За результатами проведеного тестування, було встановлено, що система внутрішнього контролю здійснюється на підприємстві достатньо ефективно, разом з тим існують певні недоліки. На підприємстві відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цьому може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників. Відсутність взаємозамінності може привести до того, що деякі об'єкти обліку можуть

залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники відповідних структурних підрозділів.

За результатами тестування системи бухгалтерського обліку на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень», було встановлено, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є дієвою та ефективною, спостерігається низька плинність кадрів облікового персоналу, їх висока кваліфікація, розроблено та застосовується робочий план рахунків та графік документообігу.

Удосконалення методики здійснення внутрішнього контролю, на наш погляд, повинно відбуватися за такими напрямками:

- покращення якості проведення документальної перевірки, у тому числі за рахунок запровадження до використання різних її видів;
- чітке дотримання графіку проведення інвентаризацій, уникнення формального складання інвентаризаційних описів, актів та інших форм документації;
- періодичне застосування таких прийомів фактичного контролю як експеримент, контрольний замір, тощо;
- створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту;
- скорочення затрат часу внутрішніх контролерів на документальне оформлення процедур і результатів контролю за рахунок запровадження необхідних електронних форм робочих документів.

В роботі здійснено аналіз матеріальних активів, за результатами якого встановлено, щонайбільша питома вага в матеріальних оборотних активах досліджуваного підприємства належить виробничим запасам та готовій продукції. Виробничі запаси та готова продукція за аналізований період значно збільшились, що свідчить про розширення діяльності ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

За даними дослідження можна простежити позитивну динаміку ефективності використання матеріальних активів. За рахунок випереджаючого зростання чистого доходу від реалізації (темپ росту склав 84, 25%) над середньорічною вартістю матеріальних активів (темп росту склав 45,17%)

коефіцієнт оборотності матеріальних активів зменшився, що свідчить про прискорення обертання матеріальних активів та покращення їх ефективності використання.

В роботі розкрита організація та методика контролю матеріальних активів суб'єкта господарювання.

Організаційно - інформаційна модель контролю матеріальних активів включає: мету та завдання, процедури контролю, об'єкти та суб'єкти контролю, принципи системи контролю; інформаційне забезпечення процедур контролю та методичні прийоми обробки первинної вхідної інформації контролю матеріальних активів.

За результатами проведеного дослідження нами узагальнені процедури та методи контролю, суб'єкти та об'єкти, а також інформаційне забезпечення процедур незалежного контролю матеріальних активів підприємства.

Проведені дослідження, дозволили уточнити та навести перелік типових помилок і порушень у системі організації первинного обліку матеріальних активів, які може допустити ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

В роботі розкрита методика державного фінансового контролю надходження та використання МА на досліджуваному підприємстві. Запропонований план перевірки та етапи. Враховуючи сучасні вимоги до управління МА вважаємо за доцільне запропоновувати форми робочих та звітних документів, які досить зручно використовувати при проведенні перевірки МА ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

В роботі розкриті особливості контролю матеріальних активів промислових підприємств в умовах використання сучасних інформаційних технологій.

ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» для бухгалтерського та податкового обліку використовує програму "1С: Бухгалтерія 8.2". Виходячи з ряду недоліків при використанні "1С: Бухгалтерія 8.2" на ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень» виникає необхідність удосконалення автоматизації обліково-контрольних робіт. Оскільки певні кроки на шляху автоматизації уже зроблені,

тому головним способом залишається удосконалення вже існуючої програми з метою адаптації до особливостей саме ТОВ «ТД «Сумський завод ущільнень».

В роботі розроблені робочі документи які дозволить покращити ефективність системи внутрішнього контролю за допомогою покращення оперативності контрольних процедур. Використання розробленого робочого документу дозволить оцінити правильність облікового відображення операцій за готовою продукцією, а також виявити відхилення та встановити причини їх виникнення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України №30. – 23.07.1996.
2. Податковий кодекс України: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 02.12.2010 // Голос України. – 2010. – 4 грудня.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996 – XIV. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Постанова Верховної Ради України від № 2940-XII від 26.01.93, ВВР, 1993, № 13, ст.111:з наступ. змін і допов.
5. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України затверджений 11.08.1994 р. № 69 з наступ. змін і допов.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., № 291. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України затверджений 30.11.1999 р. №291 з наступ. змін і допов.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р., № 73 // Бухгалтерія. –2013. – № 12. – С. 11-32.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України, затверджений 20.10.1999 № 246 з наступ. змін і допов.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України, затверджений 08.10.1999 р. № 237 з наступ. змін і допов.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 // Офіційний вісник України. – 03.03.2000. – № 7.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Доходи": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2001 р. № 23 // Офіційний вісник України. – 03.03.2001. – № 4.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 26 // Офіційний вісник України. – 03.03.2000. – № 10.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України, затверджений 18.11.2005 р № 790 з наступ. змін і допов.

15. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (ред. станом на 01.01.2015).
16. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 (ред. станом на 31.12.2014).
17. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : Наказ Міністерства фінансів України від 26.07.2013 № 628.
18. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 № 237 (ред. станом на 09.08.2013).
19. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193 (ред. станом на 19.08.2014).
20. Лист Державної фінансової інспекції України "Щодо чинної нормативно-правової бази з питань організації внутрішнього контролю та здійснення внутрішнього аудиту" від 22.05.2014 р. № 21-14/240– Режим доступу:<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.132.7>
21. Алексеев І.В. Поняття обігових активів підприємства як економічної категорії [Текст] / І.В. Алексеев, О.І. Нич // Економічний простір. – 2010. – №42. – С. 133-137.
22. Арабян К.К. Теория и методология финансового контроля. Монография / К.К. Арабян. – М.: МЭСИ, 2012. – 115 с.
23. Білуха М.Т.Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко. - 2-е вид., переробл. і доповн. - К. : Укр. акад. оригін. ідей, 2006. - 886 с.
24. Бланк И. А. Финансовый менеджмент: учебный курс [Текст] / И. А. Бланк. – К.: Ника – Центр, 2001. – 528 с.
25. Богосян М. В. Особливості аудиту готової продукції промислового підприємства [Електронний ресурс] / М. В. Богосян. – Режим доступу : www.intconf.com.ua.
26. Боди З. Финансы [Текст] / З. Боди, Р. Мертон — М.: Вильямс, 2013. — 592 с.
27. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [монографія] – К.: Кондор, 2010. – 356 с.
28. Борисенко М.В., Садекова А.М. Формування інформаційного забезпечення оцінки внутрішнього контролю / М.В. Борисенко, А.М. Садекова // Сталий розвиток економіки. № 1. – 2013. – С. 259-263.
29. Брюховецька Н. Ю. Фінанси підприємств: навчальний посібник [Текст] / Н. Ю. Брюховецька. – Донецьк: Дон УЕП, 2006. – 215 с.
30. Бутинець Т.А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю / Т.А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63).– С. 12-17.

31. Бутрик Г.О., Глущенко Я.І. Оцінка ризиків, як елемент системи внутрішнього фінансового контролю / Г.О. Бутрик, Я.І. Глущенко // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: матеріали V Міжнародної студентської наукової Інтернет-конференції 28 листопада 2013 р. – Донецьк, Том 2. – С. 271-273.
32. Вакульчик О.М., Дрей В.В. Визначення складу якісних характеристик управлінської інформації та їх ознак у системі контролінгу на підприємстві / О.М. Вакульчик, В.В. Дрей // Механізм регулювання економіки. № 4, Т. 1. – 2009. – С. 79-87.
33. Ветров, А. А. Операционный аудит -анализ [Текст] / А. А. Ветров . –М.: Перспектива, 2010. –227 с.
34. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 532 с.
35. Воронко Р.М., Семенів М.І. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві / Р.М. Воронко, М.І. Семенів // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 76-80.
36. Геловой, Л. Операционный менеджмент. Принципы и практика [Текст] / Лес Геловой . –СПБ. : Питер, 2012. –247с.
37. Гордієнко Н.І., Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2012. – 293 с. (452 с.) Укр.мова. - ((для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 2.).
38. [Гулай І.О.](#) Теоретичні аспекти оцінки ефективності системи фінансового контролю на підприємстві / І.О. Гулай // [Інноваційна економіка](#). № 8. – 2013. – С. 120-125.
39. Дорош Н.І. Аудит системи внутрішнього контролю підприємства / Н.І. Дорош // Проблеми теорії, методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Випуск 2 (5). – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 95-108.
40. Евдокимова А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: Практическое пособие / Евдокимова А. В., Пашкина. И. Н. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. - 208 с.
41. Ерофеева В.А. Аудит:учеб.пособие / Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. – 2-е узд., перераб. и доп. – М.:Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2013. – 638 с.
42. Жминько С. И. Внутренний аудит / Жминько С. И., Швырёва О.И. , Сафонова М.Ф. . - Ростов н/Д : Феникс, 2014. - 316, [2] с. : ил.- (Высшее образование).
43. Зорій Н.М. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві //Економіка №3(4).-2012 р.-С.94-100.

44. Івашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособие / Иващкевич В.Б. – М.: Магистр, 2014. – 286 с. К. : Основи, 1997. –390 с.
45. Івахненко С.В. Наукове обґрунтування впровадження інформаційних технологій в аудиті та внутрішньогосподарському контролі / С.В. Івахненко // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Випуск 7 (25). Ч. 1. – 2010. – С. 530-537.
46. Ільїна С.Б. Основи аудиту: навчально-практичний посібник для студентів вищих навчальних закладів / С.Б. Ільїна – К. : Кондор, 2009. – 378 с.
47. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. Т. 1. – С. 164-170.
48. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>
49. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р. О. Костирко. — Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с. (42,31 д. а.).
50. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін.] ; за ред. Є.М. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
51. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] /М.Д. Корінько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2014. – 429 с.
52. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р.О. Костирко. – Луганськ: вид.-во СНУ ім. В. Даля, 2012. – 728 с.
53. Костриченко В. М. Діагностика фінансового стану та схильності підприємства до банкрутства / В.М. Костриченко, О.В. Гуменюк // Вісник національного університету водного господарства та природокористування : зб. наук. праць. – 2013. – № 1. – С. 303-309.
54. Кузик Н.П., Боярова О.А. Внутрішній контроль як основа ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств / науковий вісник НУБіП України. –2010. –№153. С.153-157.
55. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2014. – 240 с.
56. Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві : навч. посіб. / В.Ф. Максимова. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2008. – 190 с.
57. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю готової продукції підприємств / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. –2014. –№ 2. – С. 163 - 171.
58. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 "Запаси". [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

59. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (ISPPIA): пер. з англ. / ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України». – К. : [PwC Україна](#), 2013. – 36 с.
60. Мних Є. В. Економічний аналіз [Текст] : підруч. // Є. В. Мних. – К.: Центр навч. лі-ри, 2003. – 412 с. – ISBN 966-8253-36-1.
61. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.
62. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.
63. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: навч. посіб. [Текст] / Г. В. Нашкерська. – .: Кондор, 2015. – 503с.
64. Несходовський І.С. Інформаційні системи і технології фінансового контролю : навч. посіб. / І. С. Несходовський – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. - 231 с.
65. Павловська О. В. Фінансовий аналіз [Текст] : навч.-метод. посіб. // О. В. Павловська, Н. М.Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2012. – 388 с. – ISBN 966-574-418-6.
66. Панібратова С.В. Організація та методика внутрішньогосподарського контролю використання запасів на підприємствах галузі машинобудування // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – с. 152-154.
67. Пантелеєв В.П. Аудит: [Навч. посіб.] /В.П. Пантелеєв. – К.: «Видавничий дім«Професіонал», 2013. – 400 с.
68. Пантелеєв В.П., Корінько М.Д. Внутрішній аудит: навч. посіб.; за ред. В. О. Шевчука. – К.: Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2010. – 247 с.
69. Партин, Г. О. Фінанси підприємств [Текст] : навчальний посібник / Г. О. Партин, А. Г. Загородній. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2013. – 379 с. – ISBN 966-345-169-1.
70. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: [Навч. посіб.] /О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський. – К.:КНЕУ, 2015. – 472 с.
71. Поважний О.С. Особливості визначення сутності та складу поняття «Оборотні активи» [Текст] / О.С. Поважний, Н.О. Крамзіна, Ю.В. Кваша //Економічний простір. – 2015. - №12/2. – С. 41-52
72. Попович, П. Я. Операційний аналіз: проблеми становлення та перспективи розвитку [Текст] : монографія / П. Я. Попович. –Тернопіль : Економічна думка, 2012. –167 с.
73. Портер, М. Е. Стратегія конкуренції : методика аналізу галузей і діяльності конкурентів [Текст] / М. Е. Портер ; пер. з англ. К. Олійник, Р.Сільський. – Прыкин, Б. В. Экономический анализ предприятия [Текст] : учеб. / Б. В. Прыкин. –М. : ЮНИТИ –ДАНА, 2000. –360 с.
74. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 (ред. станом на 19.08.2014).

75. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці : Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489 (ред. станом на 25.12.2009).
76. Пух Л.О. Удосконалення обліку, аналіз та контролю ефективного використання виробничих запасів підприємства / Л.О. Пух // Финансовые рынки и ценные бумаги. – 2014. – № 19. – с. 14-16.
77. Рижикова О. Обсяги виходу готової продукції: як підтвердити / О. Рижикова // Все про бухгалтерський облік. - 2013. - №113. - С. 13.
78. Рипась-Сарагоси, Ф. Б. Основы финансового управленческого анализа [Текст] / Ф. Б. Рипась-Сарагоси. –М.: ПРИОР, 2012. –224 с.
79. Ришар, Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с франц. ; под ред. Л. П. Белых. –М. : ЮНИТИ, 2010. – 375 с.
80. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монограф.] – Тернопіль: Економічна думка, 2012. – 106 с.
81. Савчук П.Л. Методика контролю матеріально-виробничих запасів на підприємствах// Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – с. 46-50.
82. [Синькевич Н.І.](#), Васишин Т.М. Видова класифікація фінансового аналізу діяльності підприємств / Н.І. Синькевич, Т.М. Васишин // [Проблеми економіки](#). № 1. – 2014. – С. 253-258.
83. Соболь Г.О. Принципи фінансового контролю як практичної діяльності / Г.О. Соболь //Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали І Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції 28 листопада 2013 р., м. Мукачєво. – С. 34-36.
84. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Соколов Б.Н. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2014. – 272 с.
85. [Стефанюк І.Б.](#) Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І.Б. Стефанюк // [Вісник Київ. нац. торг.-екон. ун-ту](#). – 2011. – № 4. – С. 42-51.
86. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Р. О. Савченко, М. А. Вахрушина, О. П. Колумбет; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Вінниц. фінанс.-екон. ун-т, Житомир. наук. бух. шк. - Житомир : Рута, 2014. - 378 с. - укр. - рус.
87. Федоренко І.М. Критичний огляд наукових підходів щодо визначення економічної сутності оборотних активів [Текст] / І.М. Федоренко, А.І. Каталенець // Науковий вісник НГУ. – 2010. - №5. – С. 122-125.
88. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств: навч. посіб. [Текст] / О. С. Філімоненков. – К.: МАУП, 2014. – 328 с.
89. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Беякова, В.П. Міняйло]; за ред. Є.В. Мниха. - Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.

90. Чорна І. О. Ефективність використання основних виробничих засобів та розробка пропозицій щодо її поліпшення // Формування ринкових відносин в Україні. – 2009. - №8. – С. 233-237
91. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма / О.А. Шевчук // Вісник Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2011. – № 1. – С. 41-50.
92. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О.А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.
93. Шеленко Д.І., Жук І.О., Матковський П.Є. Завдання та функції внутрішньогосподарського контролю на підприємствах / Д.І. Шеленко, О.І. Жук, П.Є. Матковський // [Актуальні проблеми розвитку економіки регіону](#). Вип. 8 (2). – 2012. – С. 202-207.
94. Шуремов, Е. Л. Автоматизированные информационные системы бухгалтерського учета, анализа, аудита [Текст] : учеб. пособие для ВУЗов / Е. Л. Шуремов, Э. А. Умнова, Т.В.Воропаева . –М. : Перспектива, 2011.–363 с.
95. Янковська В.В. Економічна сутність оборотних активів підприємства [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua>
96. Ярова Ю.Ю. Сутність внутрішнього контролю на підприємствах України - [Електронний ресурс] –Режим доступу: http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics/73977.doc.htm