

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**Кафедра фінансового аналізу і аудиту**

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**на тему:**

**«Організація та методика контролю операцій суб'єкта  
господарювання з оборотними активами»**

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

**Макоївець  
Катерини  
Леонідівни**

**Науковий керівник,  
кандидат економічних наук**

**Романенко Ольга  
Анатоліївна**

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

**Симоненко  
Валентин  
Костянтинович**

**Київ – 2018**

**Київський національний торговельно-економічний університет**  
**Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем**  
**Кафедра фінансового аналізу та аудиту**  
**Спеціальність «Облік і оподаткування»**  
**Спеціалізація «Фінансовий контроль»**

**Затверджую**  
Зав. кафедри д.е.н, доц.  
Назарова К.О  
«    »                      2017р.

**Завдання**  
**на випускн кваліфікаційну роботу студентів**

**Макоївець Катерини Леонідівни**

**1. Тема випускної кваліфікаційної роботи:** «Організація та методика контролю операцій суб'єкта господарювання з оборотними активами»

Затверджена наказом ректора від «29» грудня 2017 р. № 4440

**2. Строк здачі студентом закінченої роботи 15.11.2018 р.**

**3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:**

*Мета роботи:* є розробка науково-обґрунтованих рекомендацій щодо побудови удосконаленої системи аналізу і контролю оборотних активів торговельних підприємств на основі використання сучасних інформаційних технологій адаптованих до умов ринкової економіки на досліджуваному підприємстві.

*Об'єкт дослідження:* процес організації та контролю операцій суб'єкта господарювання з оборотними активами.

*Предмет дослідження:* сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації та контролю операцій суб'єкта господарювання з оборотними активами .

**4. Перелік графічного матеріалу:** містить 22 рисунків, 17 таблиць, 5 додатків.

**5. Консультант по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:**

| Розділ | Консультант<br>(прізвище, ініціали) | Підпис, дата   |                  |
|--------|-------------------------------------|----------------|------------------|
|        |                                     | Завдання видав | Завдання прийняв |
|        | Романенко О.А.                      |                |                  |
|        |                                     |                |                  |

**6. Зміст випускного кваліфікаційного проекту (роботи) (перелік питань за кожним розділом)**

Вступ

**Розділ 1. Науково-теоретичні основи контролю в системі управління оборотними активами підприємства**

1.1. Економічна характеристика та класифікація оборотних активів як об'єкту аналізу та контролю підприємства

1.2. Внутрішній та зовнішній контроль в системі управління оборотними активами підприємства

1.3. Система показників контролю оборотних активів підприємства

Висновки до розділу 1

**Розділ 2. Інформаційне забезпечення контролю оборотних активів підприємства**

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»

2.2. Облікове відображення оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»

2.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»

2.4. Нормативно-правове регулювання аналізу та контролю оборотних активів підприємства

Висновки до розділу 2

**Розділ 3. Організація та методика контролю оборотних активів в умовах застосування сучасних інформаційних технологій**

3.1. Оцінка та удосконалення системи внутрішнього контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»

3.2. Удосконалення методики здійснення зовнішнього контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»

3.3. Методика аналізу оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС» в умовах інформаційних технологій

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

## 7. Календарний план виконання роботи

| № пор. | Назва етапів випускного кваліфікаційного проекту(роботи)    | Строк виконання етапів роботи |          |
|--------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------|
|        |                                                             | за планом                     | фактично |
| 1      | 2                                                           | 3                             | 4        |
| 1      | Вивчення спеціальної літератури, збір та обробка інформації | 20.12.2017                    |          |
| 2      | Написання вступу та розділу 1                               | 22.06.2018                    |          |
| 3      | Написання розділу 2                                         | 03.09.2018                    |          |
| 4      | Написання розділу 3                                         | 08.10.2018                    |          |
| 5      | Написання висновків                                         | 01.11.2018                    |          |
| 6      | Оформлення та представлення роботи на кафедрі               | 12.11.2018                    |          |
| 7      | Попередній захист роботи на кафедрі                         |                               |          |
|        |                                                             |                               |          |
|        |                                                             |                               |          |

8. Дата видачі завдання «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 р.

9. Керівник випускної кваліфікаційної роботи

\_\_\_\_\_ О.А. Романенко  
(прізвище, ініціали, підпис)

10. Керівник освітньо-професійної програми

\_\_\_\_\_ К.О. Назарова  
(прізвище, ініціали, підпис)

11. Завдання прийняв до виконання студент-дипломник

\_\_\_\_\_ К.Л. Макоївець  
(прізвище, ініціали, підпис)

## This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There is no text or other markings on the paper.

---

*(nidnuc, dama)*

Випускна кваліфікаційна робота студента \_\_\_\_\_  
(прізвище, ініціали)  
може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

(підпис, прізвище, ініціали)

(підпис, прізвище, ініціали)

&lt;&lt; &gt;&gt;

|                                                                                                                           |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| ВСТУП.....                                                                                                                | 7   |
| РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА.....                   | 11  |
| 1.1. Економічна характеристика та класифікація оборотних активів як об'єкту аналізу та контролю підприємства.....         | 11  |
| 1.2. Внутрішній та зовнішній контроль в системі управління оборотними активами підприємства.....                          | 18  |
| 1.3. Система показників контролю оборотних активів підприємства.....                                                      | 28  |
| Висновок до розділу 1.....                                                                                                | 36  |
| РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА.....                                          | 38  |
| 2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС».....                                            | 38  |
| 2.2. Облікове відображення оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС».....                                                       | 49  |
| 2.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС».....                               | 60  |
| 2.4. Нормативно-правове регулювання аналізу та контролю оборотних активів підприємства.....                               | 70  |
| Висновок до розділу 2.....                                                                                                | 79  |
| РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ..... | 82  |
| 3.1. Оцінка та удосконалення системи внутрішнього контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС».....                       | 82  |
| 3.2. Удосконалення методики здійснення зовнішнього контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС».....                      | 92  |
| 3.3. Методика аналізу оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС» в умовах інформаційних технологій.....                          | 104 |
| Висновок до розділу 3.....                                                                                                | 114 |
| ВИСНОВКИ .....                                                                                                            | 118 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....                                                                                           | 125 |
| ДОДАТКИ.....                                                                                                              | 136 |

## ВСТУП

Для здійснення фінансово-господарської діяльності, вітчизняні підприємства мають у розпорядженні оборотні активи, які являють собою контрольовані ними економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого у них капіталу. Оборотні активи є найважливішою складовою частиною загальної величини сукупних активів, беруть участь одночасно у всіх стадіях кругообігу, забезпечують відтворювальний процес, опосередковують розподіл і перерозподіл суспільного продукту. Вивчення проблем обліку, аналізу і контролю діяльності торговельних підприємств, формування і використання оборотних активів підтвердили, що теоретико-методологічне забезпечення аналізу і контролю оборотних активів потребує удосконалення. А саме, зміни необхідні, у частині покращання організації контролю оборотних активів підприємства та оперативності інформації, що дозволить вчасно проаналізувати діяльність підприємства, та прийняти вірні управлінські рішення.

**Метою** випускної кваліфікаційної роботи є розробка науково-обґрунтованих рекомендацій щодо побудови удосконаленої системи аналізу і контролю оборотних активів торговельних підприємств на основі використання сучасних інформаційних технологій адаптованих до умов ринкової економіки на досліджуваному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети **завданнями** дослідження є наступні:

- дослідити теоретичні передумови, принципи аналізу і контролю оборотних активів, їх економічну природу, роль і місце аналізу і контролю в системі управління оборотними активами торговельного підприємства;
- визначити роль аналізу та контролю оборотних активів на сучасних українських підприємствах торгівлі;

- дослідити організаційну структуру досліджуваного підприємства, та встановити у якій ланці знаходяться суб'єкти контролю, та який вплив мають на інші структурні одиниці підприємства;
- розкрити облікове відображення оборотних активів підприємства, та виділити основні пункти, які потребують аналізу та контролю;
- надати опис аналітичного забезпечення на підприємстві та здійснити аналіз оборотних активів на підприємстві;
- оцінити нормативно-правове забезпечення аналізу та контролю оборотних активів підприємства;
- оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві, визначити основні її недоліки;
- розкрити методику здійснення контролю оборотних активів на підприємстві, в тому числі дію основних інструментів, які застосовуються для цього;
- розкрити методику здійснення аналізу оборотних активів на підприємстві, в тому числі дію основних інструментів, які застосовуються для цього.

**Методи** дослідження включають загальнотеоретичні та спеціальні методи наукового пізнання: аналізу і синтезу, конкретного і абстрактного, якісного і кількісного аналізу, порівняльних характеристик, розрахунково-аналітичних прийомів, інформаційних технологій. Також, застосувалися такі методи, як спостереження (при вивченні господарюючого суб'єкта, фактичного фінансового стану); порівняння (при дослідженні суті і змісту фінансової звітності і порівняння їх з даними первинних документів); вимірювання (при оцінці системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта). Табличні та схематичні методичні прийоми використано для наочного зображення статистичного матеріалу та схематичного подання ряду теоретичних положень випускної кваліфікаційної роботи.

**Інформаційною базою** дослідження виступали нормативно-правові акти, що регулюють економічну діяльність підприємств, загальноекономічна і

спеціальна література з питань обліку, аналізу і контролю оборотних активів; праці вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з питань становлення, теоретичного обґрунтування та організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю діяльності господарюючого суб'єкта. Фактографічні матеріали випускної кваліфікаційної роботи базуються на статистичних даних щодо окремих аспектів внутрішнього контролю оборотних активів, а також безпосередньо на звітній інформації ТОВ «Макрос-Плюс».

**Наукова новизна одержаних результатів.** Отримані в процесі дослідження наукові результати полягають у розробці теоретико-методичних рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення фінансового контролю оборотних активів підприємства. Одержані результати, які становлять наукову новизну, визначаються такими основними положеннями:

- удосконалено внутрішню систему контролю щодо оборотних активів за рахунок розроблення робочої документації контролера;
- запропоновано удосконалену модель внутрішнього контролю оборотних активів підприємства, що дозволить оптимізувати систему управління та покращити систему контролю на досліджуваному підприємстві.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення контролю оборотних активів підприємства торгівлі. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності ТОВ «Макрос-Плюс».

**Особистий внесок магістранта.** Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові розробки та пропозиції, що містяться у роботі, виконано особисто магістрантом. У випускній кваліфікаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи магістранта та полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням фінансового контролю та аналізу витрат операційної діяльності торговельних підприємств.

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю загальним обсягом 8 друк. арк. у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Контроль та аудит».

**Структура та обсяг** випускної кваліфікаційної роботи складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, який нараховує 105 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 136 сторінок друкованого тексту та містить 22 рисунка, 19 таблиць, 3 додатки.

## **РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

### **1.1. Економічна характеристика та класифікація оборотних активів як об'єкту аналізу та контролю підприємства**

Для безперервної діяльності підприємства обов'язковою є наявність оборотних активів на підприємстві. Відповідно до визначення оборотних активів яке наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до формування фінансової звітності» [НПСБО 1]: "оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу". До основних елементів оборотних активів належать: запаси, дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів.

Дослідивши економічні літературні джерела, можна виділити різні підходи щодо визначення економічної сутності оборотних активів, які взаємопов'язані із такими поняттями, як оборотні кошти та оборотний капітал. Одним із найпоширеніших підходів серед вчених-економістів є ототожнення понять «оборотний капітал» та «оборотні кошти», чи «оборотні активи». В межах цього підходу варто навести визначення Юрія С.І. та Федосова В.М.: «оборотний капітал суб'єкта підприємництва (підприємства) - це грошові кошти і мобільні активи, що перетворюються на грошові кошти протягом одного виробничого циклу, які забезпечують неперервність процесу виробництва й обігу та отримання прибутку від звичайної діяльності» [103]. Таке визначення розкриває глибокий зміст даного поняття, враховуючи те, що кошти можуть авансуватись з метою отримання економічного блага. Однак, ототожнення оборотного капіталу з оборотними коштами є невиправданим, враховуючи, що гроші мають вартісну форму, а

капітал за своєю природою має не тільки вартісну, але й натурально-речову форму. Також, доцільним є узагальнення поняття, щодо усіх видів підприємств, в тому числі, торговельних. Капітал є і джерелом, і результатом діяльності підприємства, незалежно від специфіки господарської діяльності - у цьому і полягає у двоїстості природи капіталу.

Також, розглянемо поняття «оборотні кошти». На думку Шаповал В.М. та Гетьмана О.О.[23]: «оборотні кошти - це сукупність коштів підприємства, що авансуються на створення оборотних фондів та фондів обігу і забезпечення їх неперервного обігу. Також, цікавою є думка Роштейна Л.О., «оборотні кошти – це грошові кошти, що знаходяться у розпорядженні об'єднання для створення запасів сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей». Розглянуте визначення не є повним, враховуючи, що матеріальні цінності включають будь-які предмети, товари, майно, продукцію, а також обладнання, устаткування, транспортні засоби, які беруть участь у процесі виробництва тривалий час (більше одного року), зберігаючи при цьому натуральну форму.

Таким чином, у зв'язку з різною економічною сутністю понять «оборотні активи», «оборотні кошти», «оборотний капітал» слід відмовитися від ототожнення цих економічних категорій і визначитися з термінологію, в першу чергу, в економічних словниках.

Проведений аналіз літературних джерел дозволяє виділити чотири підходи економістів до трактування сутності оборотних активів (рис. 1.1).

Як видно з наведеного рисунку, популярним є третій підхід, що визначає оборотні активи, як активи, що використовують в одному операційному циклі, обороті або будуть перетворені на гроші протягом одного року. Саме це визначення повніше розкриває суть даного поняття, в порівнянні з іншими підходами.

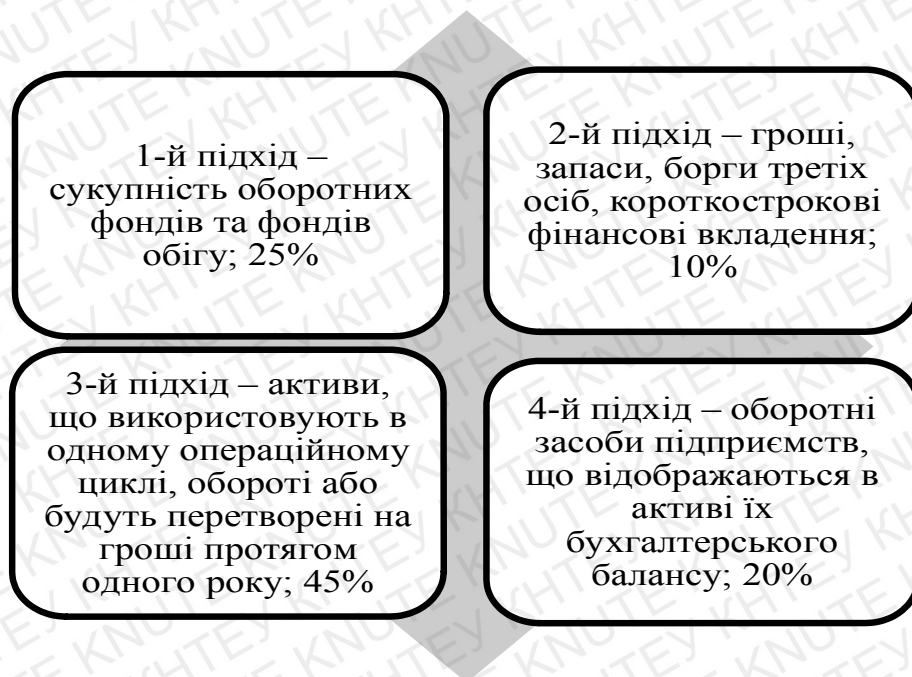


Рис. 1.1 Підходи науковців до трактування поняття «оборотні активи» за період 1927-2016 рр.

Загалом, оборотні активи підприємства можна поділити на фінансові та не фінансові (матеріальні) оборотні активи (рис. 1.2).

| Оборотні активи                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Фінансові оборотні активи                                                                                                                                                                                    | Не фінансові(матеріальні) оборотні активи                                                                                                                                                                                                             |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- грошові кошти в національній та іноземній валюті;</li> <li>- дебіторська заборгованість;</li> <li>- короткострокові та довгострокові фінансові вкладення</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробничі запаси сировини та матеріалів;</li> <li>- незавершене виробництво;</li> <li>- відвантажені товари, виконані роботи та надані послуги;</li> <li>- готова продукція;</li> <li>- інші види</li> </ul> |

Рис. 1.2. Види оборотних активів підприємства

За словами професора Бутинця Ф.Ф., на основі зв'язку елементів відбувається їх класифікація, а саме розміщення їх та у певній послідовності визначеної системи щодо окремих загальних принципів. У науковій практиці передбачена певна систематизація знань про той чи інший предмет [18, с. 28].

Класифікація оборотних активів є їх систематизацією та групуванням для потреб управління активами торговельних підприємств. Вітчизняні вчені по-різному виділяють і наводять класифікаційні групи оборотних активів, переважно спираючись на міжнародну практику. Охарактеризуємо детальніше групи ознак класифікації оборотних активів торговельних підприємств. Результати опрацювання наукових джерел дали змогу обрати і виділити сукупність ознак та елементів (видів) класифікації оборотних активів торговельних підприємств, які наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація оборотних активів торговельних підприємств

| № | Класифікаційні ознаки оборотних активів                    | Елементи (види) оборотних активів                                                                                                                                                              |
|---|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | За характером фінансових джерел формування                 | 1) валові оборотні активи;<br>2) чисті оборотні активи;<br>3) власні оборотні активи.                                                                                                          |
| 2 | За видами                                                  | 1) товарні запаси<br>2) дебіторська заборгованість;<br>3) грошові кошти;<br>4) інші види оборотних активів.                                                                                    |
| 3 | За характером участі в операційному процесі                | 1) оборотні активи, що обслуговують торговельний цикл;<br>2) оборотні активи, що обслуговують фінансовий цикл торговельного підприємства.                                                      |
| 4 | Залежно від методів планування, організації та регулювання | 1) нормовані;<br>2) ненормовані.                                                                                                                                                               |
| 5 | За періодом функціонування                                 | 1) постійна частина оборотних активів;<br>2) змінна частина оборотних активів.                                                                                                                 |
| 6 | За часом перебування в кругообігу                          | 1) початкові (на початок звітного періоду);<br>2) функціональні (використані у господарському процесі протягом року);<br>3) накопичені (різниця між початком на кінцем періоду).               |
| 7 | За ступенем ліквідності                                    | 1) абсолютноліквідні (високоліквідні);<br>2) швидколіквідні (середньоліквідні);<br>3) малоліквідні (низьколіквідні).                                                                           |
| 8 | За формою функціонування                                   | 1) монетарна форма (грошові кошти та їх еквіваленти);<br>2) речова форма (всі інші).                                                                                                           |
| 9 | За ступенем захищеності від інфляції                       | 1) оборотні активи, що не підлягають інфляційним втратам (наприклад, товари);<br>2) оборотні активи, що піддаються інфляційним втратам (наприклад, грошові кошти, дебіторська заборгованість). |

На основі наведеної класифікації охарактеризуємо детальніше основні класифікаційні ознаки оборотних активів:

1. За характером фінансових джерел формування виділяють:

- валові оборотні активи, які характеризують загальний їх обсяг, сформований за рахунок як власного, так і позикового або залученого капіталу;
- чисті оборотні активи, які характеризують ту частину їх обсягу, що сформована за рахунок власного і довгострокового позикового капіталу;
- власні оборотні активи, які характеризують ту їх частину, що сформована за рахунок власного капіталу торговельного підприємства.

2. За видами оборотні активи поділяються на:

- товарні запаси, які характеризують обсяг матеріальних потоків у формі товарів, призначених для реалізації;
- дебіторська заборгованість, що характеризує суму заборгованості на користь торговельних підприємств, яка представлена фінансовими зобов'язаннями юридичних і фізичних осіб за розрахунками за товари, роботи, послуги, видані аванси тощо;
- залишки коштів у національній та іноземній валюті та сума короткострокових фінансових вкладень, що розглядаються як форма інвестиційного використання тимчасово вільного залишку грошових коштів;
- інші види оборотних активів, до яких належать оборотні активи, не включені до складу вищерозглянутих видів; наприклад, деякі вчені відносять сюди витрати майбутніх періодів.

3. За характером участі в операційному процесі оборотні активи класифікуються наступним чином:

- оборотні активи, що обслуговують торговельні підприємства: товарні запаси, матеріали і напівфабрикати (наприклад, для комплектації товару);
- оборотні активи, що обслуговують фінансовий цикл торговельного підприємства, характеризують дебіторську заборгованість.

4. Залежно від методів планування, принципів організації та регулювання виділяють:

- нормовані - це такі активи, що можуть бути точно визначені і зафіксовані як планові величини; (наприклад, залишки товарів на складах);
- ненормовані - це такі оборотні активи, які не можна або надзвичайно важко точно встановити або зафіксувати у формі нормативу чи планового обсягу; до них відносять усі активи в обігу, за винятком товарів на складі (наприклад, кількість шурупів у продажу).

5. За періодом функціонування деякі вчені виділяють постійну та змінну частини оборотних активів:

- постійна частина оборотних активів є незнижувальним мінімумом оборотних активів, який необхідний торговельному підприємству для здійснення операційної діяльності;
- змінна частина оборотних активів пов'язана із сезонним зростанням обсягу реалізації, необхідністю формування в окремі періоди господарської діяльності торговельного підприємства товарних запасів сезонного збереження, дострокового завезення та цільового призначення.

6. За ступенем ліквідності оборотні активи в економічній літературі поділяються на:

- абсолютно ліквідні (високоліквідні) – це оборотні активи, що можуть бути моментально та без додаткових зусиль перетворені на грошові кошти; до них відносять грошові кошти та поточні фінансові інвестиції; здебільшого виділяють орієнтований строк їхнього конвертування - до 90 днів, тому вважаємо, що в цю ж групу можна віднести і поточну дебіторську заборгованість постійних покупців, які вчасно розраховуються за поставлені товари (здійснені роботи, виконані послуги);
- швидко ліквідні (середньоліквідні) - це оборотні активи, для переведення яких в готівку потрібен додатковий час; до них відносять виробничі запаси, готову продукцію та переважно дебіторську заборгованість;

- малоліквідні (низьколіквідні) - це активи, для реалізації яких потрібен тривалий час; до них переважно відносяться товарні запаси торговельного підприємства, товари, що не користуються попитом.

При цьому слід наголосити на тому, що в економічній літературі не виділено чітко склад груп ліквідності оборотних активів. Тому класифікація оборотних активів за цією класифікаційною ознакою є умовною та залежить від потреб кожного торговельного підприємства та ринкової ситуації.

Отже, узагальнюючи характеристику усіх зазначених класифікацій на основі виділених різними вченими-економістами груп оборотних активів та власного бачення щодо відношення класифікаційних ознак до оборотних активів та оборотного капіталу, зазначимо, що до виділених класифікаційних ознак відносяться класифікації за видами; залежно від участі в кругообігу; за характером участі в операційному процесі; залежно від методів планування, принципів організації та регулювання; за часом перебування в кругообігу; за ступенем ліквідності; за формою функціонування; за ступенем захищеності від інфляції. До класифікаційних ознак ідентифікації оборотного капіталу відносяться кваліфікації за характером фінансових джерел формування; за періодом функціонування; за ризиком вкладення.

Тому, оборотні активи як вартісна категорія - це вартість, авансована у кругообіг виробничих оборотних фондів та фондів обігу для забезпечення неперервності процесу виробництва та обігу. До оборотних активів включаються як матеріальні, так і грошові ресурси. Тому ототожнювати їх з грошовими коштами економічно не обгрунтовано. Розгляд оборотних активів за класифікаційними ознаками, дозволив ширше розкрити сутність поняття, особливо у специфіці торговельних підприємств. Узагальнення наведеного дає можливість стверджувати, що всебічне теоретичне дослідження категорії оборотних активів, правильне розуміння його сутності мають велике практичне значення.

## **1.2. Внутрішній та зовнішній контроль в системі управління оборотними активами підприємства**

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

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

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

В системі управління економікою торговельного підприємства одну з провідних ролей відіграє контроль оборотних активів, який сприяє реалізації таких напрямків системи управління, як збільшення прибутку підприємства, досягнення фінансової стійкості підприємства і платоспроможності. Тобто, його здатності підтримувати свої фінансові зобов'язання перед іншими організаціями і підприємствами.

Недосконалість організації та методики обліку оборотних 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 торговельні підприємства на сьогоднішні день забезпечені всіма необхідними умовами щодо організації

обліку, аналізу і контролю оборотних активів на основі застосування сучасних інформаційних технологій. Досить великий обсяг оборотних 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.

Під організацією контролю слід розуміти сукупність процедур, які дозволяють на достатньому рівні провести всі необхідні контрольні заходи, а також визначити їх вплив на процес приймання управлінських рішень. Як зазначає Т.А. Бутинець, правильна організація внутрішнього контролю дозволить розв’язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань серед яких: сприяння досягненню цілей суб’єкта господарювання; попередження зривів у роботі; виявлення невикористаних резервів та нерациональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального та фактичного стану діяльності підприємства, результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням; виявлення ступеня реалізації управлінських рішень [18, с. 12].

Загалом, контроль поділяється на внутрішній та зовнішній (рис. 1.3).



Рис. 1.3 Види контролю оборотних активів підприємства

Зовнішній контроль операцій з оборотними активами торговельного підприємства можуть здійснювати незалежні аудиторські компанії, Державна фіскальна служба, та інші.

Метою зовнішнього контролю є перевірка правильності відображення господарських операцій з оборотними активами підприємства в бухгалтерському обліку та надання рекомендації з покращення облікової політики підприємства.

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення. Внутрішній контроль є сукупністю регламентованих на конкретному підприємстві дій, пов'язаних із процесом проведення контрольних процедур в ході здійснення господарської діяльності. Внутрішній контроль повинен здійснюватись постійно, оскільки операції із рухом товарів є невід'ємною складовою діяльності торговельного підприємства, що і визначає його поступальний характер. Відмітимо, що особливо це актуально для підприємств торгівлі, які здійснюють диверсифіковану діяльність, що і визначає необхідність розроблення ефективної системи внутрішнього контролю.

Основними вимогами до системи внутрішнього контролю є:

- чітко визначена організаційна структура (відображає хто і за що конкретно відповідає); незалежний відділ внутрішнього аудиту; повний опис робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника;
- ліміт повноважень; програми навчання персоналу та підвищення кваліфікації;
- перерозподіл обов'язків (для уникнення зловживань); внутрішні перевірки; контроль за повнотою та точністю первинних документів; організований нагляд за управлінською діяльністю та її аналіз.

На етапі становлення системи внутрішнього контролю та його подальшого здійснення важливим постає питання його ефективної організації, що матиме позитивний результат для діяльності всього підприємства.

Застосування підприємством диверсифікованого способу здійснення торгівлі призводить до додаткової необхідності контролювати операції за рухом товарів, що також висуває нові вимоги до організації внутрішнього контролю за такими операціями.

Проте, варто відмітити, що для кожного підприємства організація внутрішнього контролю буде різною, оскільки це залежатиме від специфіки його діяльності. Тому, необхідно сформулювати ряд факторів, що дозволять виокремити саме ті особливості, які притаманні торговельним підприємствам та впливають на специфіку організації внутрішнього контролю руху товарів.

Зокрема, до факторів, які впливають на організацію внутрішнього контролю руху товарів, слід віднести:

- особливості виду діяльності (здійснення одночасно виробничої, торговельної та інших видів діяльності);
- організаційну структуру підприємства;
- фінансову спроможність організовувати контроль;
- наявність відокремленої служби внутрішнього контролю;
- використання різних каналів збуту власної продукції і товарів;
- наявність товарів, на які відсутнє право володіння тощо.

Масштаби діяльності та організаційна структура підприємства впливає на визначення контрольних процедур безпосередньо в частині їх організації та проведенні. Залежно від розмірів підприємства та обсягів його діяльності важливим буде вирішення питання щодо визначення форми проведення контролю та безпосередньо виокремлення кола осіб, до функціональних обов'язків яких віднесено здійснення безпосередньо самого контролю.

Для того, щоб правильно організувати та провести внутрішній контроль необхідно визначити суб'єктів його проведення (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

## Суб'єкти проведення внутрішнього контролю

| Суб'єкти                                       | Характер роботи                                                                                               |
|------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Бухгалтерська служба                           | Документальне оформлення операцій з рухом товарів                                                             |
| Служба внутрішнього контролю                   | Проведення планових та позапланових інвентаризацій. Вивчення доцільності та контролю руху операцій з товарами |
| Юридичний відділ                               | Вивчення договорів та контроль за проведенням операцій з рухом товарів з юридичної точки зору                 |
| Інші суб'єкти здійснення внутрішнього контролю | Документальне оформлення факту руху товарів в межах своїх повноважень                                         |

Суб'єкти контролю – це особи і органи, які мають повноваження на здійснення контролю за виробничою і фінансовою діяльністю підприємства, а також мають право втручатися в його операційну діяльність і самостійно залучати винних до відповідальності.

Кожний із наведених суб'єктів проводить контрольні процедури, пов'язані із процесом руху товарів, що дозволить не лише контролювати їх наявність та збереження, але й управляти бізнес-процесами та оптимізувати діяльність підприємства.

Контроль матеріальних оборотних активів організується на торговельних підприємствах у наступних основних формах: попередній контроль, поточний і наступний контроль (рис. 1.3.).

Рис. 1.3. Класифікація видів контролю за ознакою змісту процесу управління оборотними активами підприємства

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 оборотних активів, запобігання можливих порушень діючого законодавства і внутрішніх нормативних актів підприємства.

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 оборотними 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 оборотних активів, нормується їх витрачання за відповідними підрозділами.

Оперативний (поточний) контроль має ефективнішу функцію в управлінні матеріальними оборотними 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 оборотних активів, та виявляє порушення в оформленні облікових документів та інших операцій. Раціональна організація обліку, автоматизована обробка облікової інформації є важливими умовами підвищення дієвості контролю.

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

Таблиця 1.2

Послідовність застосування процедур контролю оборотних активів  
торговельного підприємств

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

За даними, наведеними у табл. 1.2 побудуємо сітьовий графік використання процедур контролю оборотних активів торговельних підприємств (рис. 1.4). У наведеному графіку цифри, що позначають нумерацію подій, мають наступне значення:

- 1 – подія, що передувала збиранню інформації, необхідної для контролю оборотних 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);

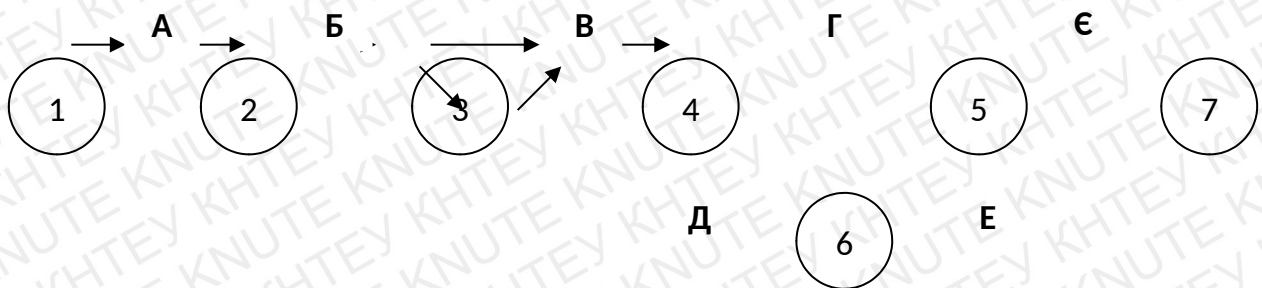


Рис. 1.4 Сітьовий графік контролю матеріальних оборотних активів металургійного підприємства

- 5 – сформульовані результати обробки інформації, що містяться у фінансовій звітності підприємства;
- 6 – інтегровані результати всіх видів процедур контролю ОА підприємства;
- 7 – оформлені результати контролю ОА підприємства.

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

Для оцінки стану оборотних 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 оборотних активів торговельного підприємства відображені на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Склад завдань та послідовність проведення аналізу оборотних активів торговельного підприємства

Дуже часто внутрішній контроль ототожнюють з внутрішнім аудитом. Метою будь-якого суб'єкта господарювання є створення системи контролю, яка допомагає своєчасно виявляти помилки, сприяючи підвищенню ефективності роботи. Адже ресурси, спрямовані компанією на створення неефективного контролю, могли б бути використані для досягнення інших цілей і завдань. Однак, навіть добре вибудована і організована система внутрішнього контролю потребує оцінки своєї ефективності як з точки зору

досягнення поставлених цілей, так і з точки зору економічності. Цій меті служить внутрішній аудит.

Метою внутрішнього аудиту є захист інтересів власників щодо збереження та ефективного використання ресурсів підприємства, а також отримання достовірної та повної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються його цілями і завданнями. Основними об'єктами внутрішнього аудиту є стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, фінансова звітність, стан активів підприємства і джерел їх утворення, забезпеченість підприємства власними обіговими коштами, забезпеченість власними засобами; платоспроможність і фінансова стійкість, система управління підприємством; робота економічних і технічних служб, сплата податків підприємством; господарські процеси, тощо.

Одним з найважливіших аспектів діяльності внутрішнього аудиту є визначення та аналіз можливих зовнішніх і внутрішніх ризиків при розробці та впровадженні нових проектів, а також розробки рекомендацій, що дозволяють знизити рівень ризику або мінімізувати можливі втрати.

Відмінність внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю можна відобразити у таблиці 1.3

Таблиця 1.3

Відмінність внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю оборотних активів торговельного підприємства

| Ознака   | Внутрішній аудит                                                                                               | Внутрішній контроль                                                                                               |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Завдання | Перевірка достовірності фінансової звітності та правильності відображення в ній оборотних активів підприємства | Контроль за здійсненням господарської діяльності підприємства з точки зору законності, доцільності, достовірності |
| Функції  | Контроль, аналіз оборотних активів підприємства                                                                | Контроль, аналіз господарської діяльності підприємства                                                            |

Продовж. табл. 1.3

|                     |                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                             |
|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Об'єкт              | Стан ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, фінансова звітність, стан оборотних активів підприємства забезпеченість підприємства власними обіговими коштами | Ризик господарських операцій, тобто рух наявного на підприємстві майна, що знаходиться на його території, джерел його надходження, створення та розподіл прибутку, зміна власника та перерозподіл власності |
| Суб'єкт             | Служба внутрішнього аудиту                                                                                                                                           | Керівники структурних підрозділів                                                                                                                                                                           |
| Предмет             | Сукупність інформації, що є суттєвою при прийнятті управлінських рішень.                                                                                             | Господарські операції від отримання ліцензії (дозволу) на діяльність до отримання прибутку та його розподілу.                                                                                               |
| Орієнтація          | Інтереси власника                                                                                                                                                    | На потреби керівника для прийняття управлінських рішень                                                                                                                                                     |
| Залежність          | Незалежний від керівника                                                                                                                                             | Залежить від завдань керівника                                                                                                                                                                              |
| Характер здійснення | Наступний контроль діяльності підприємства                                                                                                                           | Поточний контроль діяльності підприємства                                                                                                                                                                   |
| Регламентация       | Регламентований внутрішніми документами                                                                                                                              | Не регламентований жодним внутрішнім документом                                                                                                                                                             |
| Наявність ризику    | Аудиторський ризик                                                                                                                                                   | Відсутній                                                                                                                                                                                                   |
| Звітування          | Перед власниками підприємства                                                                                                                                        | Перед функціональним керівником                                                                                                                                                                             |

Таким чином, можна зробити висновок, що внутрішній аудит є одним із способів контролю за правомірністю та ефективністю діяльності усіх підрозділів суб'єкта господарювання, орієнтований на інтереси власників, тобто на забезпечення власників достовірною інформацією щодо фінансово майнового стану підприємства.

### 1.3. Система показників контролю оборотних активів підприємства

Одним з головних показників контролю оборотних активів торговельного підприємства є залишки товарних запасів. Середні товарні запаси обчислюються залежно від наявності відомих даних:

а) якщо є дані на дві дати, то використовують середню арифметичну просту:

$$Z = \frac{Z_n + Z_k}{2}$$

(1.1)

де,  $Z$  – середні товарні запаси

$Z_n$  - товарні запаси на початок періоду, тис. грн.;

$Z_k$  - товарні запаси на кінець періоду, тис. грн.

б) якщо є дані на три дати й більше, то застосовується середня хронологічна:

$$Z = \frac{0,5 \cdot Z_n + Z_2 + Z_3 + \dots + 0,5 \cdot Z_k}{n - 1}$$

(1.2)

де,  $Z_2, Z_3, \dots$  - запаси товарів на певні дати, тис. грн.;

$n$  – кількість дат.

Одноденний товарооборот визначається шляхом розподілу загального обсягу товарообороту на число днів у періоді:

$$O_{\text{одн.}} = \frac{O}{t},$$

(1.3)

де,  $t$  - число днів у періоді.

Кругообіг товарів, зміна статичної форми запасу динамічною формою товарообороту становлять економічний зміст процесу товарооборотності. Товарооборотність дозволяє оцінити й кількісно виміряти два параметри, властиві товарним запасам: час і швидкість їх обороту.

Для визначення суми коштів, що вивільнились (або додатково залучені в оборот), необхідно прискорення (уповільнення) часу обертання в днях помножити на фактичний одноденний товарооборот.

До факторів, що впливають на зміну часу обертання товарів (товарооборотності в днях), належать:

- зміна середніх товарних запасів;
- зміна обсягу реалізації товарів;

- зміна структури товарообороту;
- зміна часу обертання окремих товарних груп.

Вплив перелічених факторів на зміну часу обертання товарів можна оцінити за допомогою методу ланцюгових підстановок і процентних чисел.

Товарооборотність, виражена в днях товарообороту, показує час, протягом якого товарні запаси перебувають у сфері обороту, тобто обертається середній товарний запас.

Час обороту (Чоб) показує число днів, за які був реалізований середній товарний запас у минулому періоді, і обчислюється за формулою:

$$Чоб = \frac{Z}{Оодн} \quad (1.4)$$

де,  $Z$  - середній товарний запас, тис. грн.;

$Оодн$  - фактичний одноденний товарооборот, тис. грн.

Швидкість товарного обороту або число оборотів за розглянутий період розраховується за наступною формулою:

$$Ш = \frac{О}{Z} \quad (1.5)$$

Між часом і швидкістю товарного обороту існує стійка обернено пропорційна залежність.

Зменшення часу й збільшення швидкості товарного обороту дозволяють здійснювати більший обсяг товарообороту при менших розмірах товарних запасів, що сприяє зниженню товарних втрат, зменшенню витрат по зберіганню товарів, оплаті відсотків за користування кредитами й т.п.

Показники оборотності оборотних коштів можуть обчислюватися по всіх оборотних коштах, що беруть участь в обороті, і по їх окремим елементам. Від часу оборотності таких елементів поточних активів, як запаси, дебіторська та кредиторська заборгованості, залежить грошовий цикл. Він збільшується, якщо періоди оборотності запасів і дебіторської

заборгованості зростають, і зменшується, коли компанія може відстрочити платежі, що подовжує період оборотності кредиторської заборгованості. Подовження грошового циклу є для компанії попередженням про можливі проблеми з рухом запасів або поверненням дебіторської заборгованості. Ці проблеми можуть бути частково вирішені збільшенням часу оборотності кредиторської заборгованості. Таким чином, чим коротше грошовий цикл, тим менше коштів потрібно компанії для фінансування запасів і дебіторської заборгованості, тим вище у підсумку загальна оборотність. Величина товарних запасів і товарооборотність є показниками взаємозалежними й залежать від наступних факторів:

- внутрішнього й зовнішнього середовища торговельної організації або підприємства;
- обсягу виробництва та якості продукції промислових і сільськогосподарських підприємств;
- сезонності виробництва; - обсягів імпорту;
- широти й оновлюваності асортиментів;
- ланцюговості руху товарів;
- коливання попиту;
- насиченості товарних ринків;
- розподілу запасів між оптовими й роздрібними ланками торгівлі;
- фізико-хімічних властивостей товарів, що визначають строки їх зберігання ф, відповідно, частоту поставок;
- рівня цін і співвідношення попиту та пропозиції на конкретні товари й товарні групи;
- обсягу й структури товарообігу конкретної організації або підприємства торгівлі й інших факторів.

Зміни перерахованих факторів можуть впливати на величину товарних запасів і товарооборотність, як поліпшуючи, так і погіршуючи ці показники.

Зміна оборотності коштів виявляється шляхом зіставлення фактичних показників з плановими або показниками попереднього періоду. У результаті

порівняння показників оборотності оборотних засобів виявляється її прискорення чи уповільнення.

При прискоренні оборотності оборотних коштів з обороту вивільняються матеріальні ресурси і джерела їхнього утворення, при уповільненні - в оборот утягуються додаткові кошти.

Вивільнення оборотних коштів унаслідок прискорення їхньої оборотності може бути абсолютним і відносним. Абсолютне вивільнення має місце, якщо фактичні залишки оборотних коштів менше нормативу чи залишків попереднього періоду при збереженні чи перевищенні обсягу продажів за аналізований період.

Відносне вивільнення оборотних коштів має місце в тих випадках, коли прискорення їх оборотності відбувається одночасно з ростом виробництва, причому темп росту обсягу виробництва випереджає темп росту залишків оборотних коштів.

У різних товарів і товарних груп швидкість товарооборотності неоднакова. Частка товарних груп з більш низькою швидкістю обороту вища в товарних запасах і навпаки. Рішення про поступову ліквідацію товарних груп, що повільно продаються і їх заміщення тими, що швидко продаються, здається очевидним, проте, торговельні підприємства не дуже активно позбуваються від товарних груп, що повільно продаються з наступних причин:

- відсутні можливості змінити товарну спеціалізацію;
- відбудеться різке звуження асортиментів і кола покупців;
- неможливо підтримувати відпускні ціни на рівні конкурентів.

Для цього необхідні систематичний контроль і перевірка товарних запасів, тобто можливість у будь-який момент часу знати й аналізувати їх величину.

Внутрішні фактори, що впливають на роздрібний товарооборот, безпосередньо пов'язані з діяльністю конкретного торговельного підприємства. Вони розподіляються на три групи і пов'язані з:

- товарним забезпеченням;
- чисельністю працівників, організацією і продуктивністю праці;
- станом і використанням необоротних активів.

Фактори, пов'язані з товарним забезпеченням, впливають на обсяг роздрібного товарообороту через зміну величини запасів на початок і кінець звітного періоду, надходження товарів та їх іншого вибуття. Між цими величинами існує балансовий зв'язок, що виражається формулою товарного балансу:

$$Z_n + H = P + IB + Z_k,$$

де  $Z_n$ ,  $Z_k$  – запаси товарів, відповідно на початок і кінець періоду;

$H$  – надходження товарів;

$P$  – обсяг роздрібного товарообороту (реалізації);

$IB$  – інше вибуття товарів (природний убуток, втрати, уцінка).

Використовуючи формулу товарного балансу, можна визначити величину кожної із складових. Отже, на обсяг роздрібного товарообороту впливає кожна з алгебраїчних складових товарного балансу. Оцінити вплив цих факторів можна за допомогою методу абсолютних різниць, порівнюючи дані товарного балансу за звітний період з прогнозованими або даними попереднього періоду.

Таким чином, питання кількісного виміру величини товарних запасів і визначення відповідності цієї величини потребам товарообороту досить актуальний. А перелічені понятійні та сутнісні особливості товарних запасів необхідно брати до уваги при побудові ефективної системи обліку і контролю.

Оцінюючи вплив складових елементів товарного балансу на зміну обсягу реалізації, необхідно враховувати доброякісність товарів, що надійшли, в необхідному асортименті і кількості. Ці вимоги висуваються і до товарів у запасах. При порушенні цих умов фактор, що мав позитивний

вплив (наприклад, надходження товарів), може стати негативним. Зокрема, не можна вважати позитивними факторами збільшення завезення товарів, що не користуються попитом у покупців, початкових запасів, якщо вони зростали за рахунок неходових товарів.

Особливу увагу слід приділити такому фактору, як уцінка товарів, яка включається до іншого вибуття товарів (поряд з їх нестачею). Її наявність часто свідчить про те, що на торгівельному підприємстві знаходяться товари, що не повністю відповідають споживчому попиту. Однак своєчасно проведена уцінка товарів, які частково втратили свої споживчі властивості, може деякою мірою активізувати торгівельний процес у даному звітному періоді.

Необхідність утворення запасів пояснюється умовами транспортування і реалізації товарів, змінами попиту і пропозиції, дискретністю процесу постачання товарів при відносно безперервному споживанні, можливістю випадкових коливань розмірів пропозиції та попиту, а також інтервалів завезення товарів тощо.

Розміри товарних запасів повинні знаходитись у певній відповідності з розміром товарообороту. Для безперебійної реалізації товарів у каналах товарного обігу весь час повинен знаходитись достатній, оптимальний товарний запас (з урахуванням того, що його асортимент має бути максимально приближений до попиту). Як надмірна наявність запасів, так і їх нестача приносять економічні втрати підприємству торгівлі.

Ефективність використання оборотних коштів залежить від багатьох факторів, які можна розділити на зовнішні - що роблять вплив поза залежністю від інтересів підприємства, і внутрішні, на які підприємство може і повинне активно впливати. До зовнішніх факторів можна віднести такі, як загальноекономічна ситуація, податкове законодавство, умови отримання кредитів і процентні ставки по них, можливість цільового фінансування, участь у програмах, що фінансуються з бюджету. Ці та інші фактори

визначають рамки, у яких підприємство може маніпулювати внутрішніми факторами раціонального руху оборотних коштів.

Криза продажів виробленої продукції і неплатежі приводять до уповільнення обороту оборотних коштів. Отже, необхідні диверсифікація виробництва, маркетингові дослідження, що забезпечують випуск продукції, яку можна досить швидко і вигідно продати, припиняючи або значно скорочуючи випуск продукції, що не користується поточним попитом. У цьому випадку крім прискорення оборотності запобігається ріст дебіторської заборгованості в активах підприємства.

Політика управління дебіторською заборгованістю визначається багатьма факторами: ступенем насиченості ринку даною продукцією, місткістю ринку, системою розрахунків і т. д. З збільшенням сум дебіторської заборгованості зростає потреба у фінансових ресурсах. В значній мірі управління дебіторською заборгованістю спирається на стратегічні рішення в області кредитної політики, тобто продажу продукції (робіт, послуг) з відстрочкою платежу. Кредитна політика припускає можливість надання знижок, які вигідні як покупцю, так і продавцю. Покупець знижує витрати на покупку товарів, а продавець одержує вигоду від прискорення оборотності дебіторської заборгованості, що представляє собою, по суті, іммобілізацію коштів.

При існуючих темпах інфляції отриманий підприємством прибуток доцільно направляти насамперед на поповнення оборотних коштів. Темпи інфляційного знецінення оборотних коштів приводять до заниження собівартості і перетоку їх у оподатковуваний прибуток, де відбувається розпилення оборотних коштів на податки і невиробничі витрати.

Значні резерви підвищення ефективності використання оборотних коштів криються безпосередньо в самій компанії. У сфері виробництва це відноситься насамперед до виробничих запасів. Будучи однією зі складових частин оборотних коштів, вони відіграють важливу роль у забезпеченні безперервності процесу виробництва. У той же час виробничі запаси

представляють ту частину засобів виробництва, яка тимчасово не бере участь у виробничому процесі. Раціональна організація виробничих запасів є важливою умовою підвищення ефективності використання оборотних коштів. Основні шляхи скорочення виробничих запасів зводяться до їх раціонального використання; ліквідації наднормативних запасів матеріалів, вдосконалення планування, грамотного оформлення договірних умов постачань і забезпечення їхнього виконання, правильного вибору постачальників, оптимізації доставки вантажів. Важлива роль належить ефективній організації складського господарства.

Скорочення часу перебування оборотних коштів у незавершеному виробництві досягається шляхом удосконалювання організації виробництва, поліпшення застосовуваних техніки і технології, вдосконалення структури капіталу, економії за всіма статтями запасів.

Перебування оборотних коштів у сфері обігу не сприяє створенню нового продукту. Зайве відволікання їх у сферу обігу - негативне явище. Найважливішими передумовами скорочення вкладень оборотних коштів у цю сферу є раціональна організація продажу готової продукції, надання послуг, виконання робіт, застосування оптимальних систем розрахунків, своєчасне оформлення документації і прискорення її руху, дотримання договірної і платіжної дисципліни, оперативний контроль стану дебіторської заборгованості.

Прискорення обороту поточних активів дозволяє вивільнити значні суми і, таким чином, збільшувати обсяг виробництва без додаткових фінансових ресурсів, а вивільнені кошти використати відповідно до потреб організації.

## **Висновок до розділу 1**

В першому розділі випускної кваліфікаційної роботи розкриті науково-теоретичні основи контролю в системі управління оборотними активами підприємства.

Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Наведена класифікація оборотних активів підприємства.

Внутрішній та зовнішній контроль в системі управління оборотними активами підприємства.

Метою зовнішнього контролю є перевірка правильності відображення господарських операцій з оборотними активами підприємства в бухгалтерському обліку та надання рекомендації з покращення облікової політики підприємства.

Внутрішній контроль є невід’ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення.

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 оборотних активів, та виявляє порушення в оформленні облікових документів та інших операцій. Рациональна організація обліку, автоматизована обробка облікової інформації є важливими умовами підвищення дієвості контролю.

В роботі наведена система показників контролю оборотних активів підприємства.

## **РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА**

### **2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»**

Досліджуване підприємство – Товариство з обмеженою відповідальністю «Макрос-Плюс» (далі – товариство) це торгівельне підприємство яке займається реалізацією продовольчої та непродовольчої

продукції. Місцезнаходження ТОВ «Макрос-плюс», с. Рогозів, Рівенської обл.

Основним документом, що регулює діяльність товариства, є статут у якому визначаються порядок вступу до товариства і виходу з нього, права та обов'язки членів товариства, його органи управління, контролю та їх компетенція, порядок утворення майна товариства і розподілу прибутку, умови реорганізації і ліквідації товариства та інші положення, що не суперечать законодавчим актам України.

Вищим органом управління товариства є загальні збори його членів, які приймають статут, визначають розміри вступного і обов'язкового пайового внеску, обирають керівні та контрольні органи товариства, а також вирішують інші питання, пов'язані з його діяльністю.

ТОВ «Макрос-Плюс» має відокремлене майно, самостійний баланс, діє на основі повного господарського розрахунку, самоокупності й самофінансування, самостійно планує свою діяльність і визначає її напрямки.

Основними цілями і завданнями товариства є :

- отримання прибутку, задоволення своїх членів у товарах та послугах, сприяння розвитку їх трудової та соціальної активності;
- захист прав та інтересів членів товариства і обслуговуваного населення;
- забезпечення ефективності господарсько-фінансової діяльності товариства;
- роздрібна та оптова торгівля продовольчими та непродовольчими товарами, і т.д.

Спеціалізація даного товариства, на сьогоднішній день, спрямована на реалізацію продовольчих та непродовольчих товарів від якої товариство отримує найбільшу частину виручки.

Майно ТОВ «Макрос-плюс» складають обладнання, устаткування, які належать йому, отримані прибутки та інше майно, необхідне для здійснення статутних цілей. Кошти підприємства формуються за рахунок внесків його

членів, доходів одержаних від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг, а також іншої діяльності.

Вищим органом управління Товариства є Загальні збори його членів, які правомочні розглядати і вирішувати будь-які питання діяльності споживчого товариства.

Загальні збори:

- приймають Статут товариства;
- вносять зміни і доповнення до Статуту товариства;
- визначають розміри вступного, обов'язкового та додаткових пайових внесків, і т.д.

Традиційно інформаційною системою, яка надає інформацію для управління товариством є бухгалтерський облік, побудова якого залежить від специфіки технологічного циклу, а отже – функцій діяльності.

Для здійснення зведення бухгалтерського обліку за принципами і методами, передбаченими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у штаті підприємства є бухгалтерська служба, яку очолює головний бухгалтер. В товаристві застосовується автоматизована форма обліку відповідно до наказу про організацію бухгалтерського обліку.

Згідно наказу “Про облікову політику підприємства” при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності ТОВ «Макрос-Плюс» дотримується основних принципів НП(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Бухгалтерський облік ведеться з моменту реєстрації підприємства безперервно й до його ліквідації. Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування. Як вже було зазначено, метою діяльності підприємства – є отримання прибутку (від реалізації товарів, робіт, послуг) та збільшення активів.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах і в організаціях споживчої кооперації – це система правил, яка забезпечує процес збору, опрацювання, використання, аналізу та зберігання облікової інформації для

досягнення основної мети кооперації – задоволення економічних, соціальних та інших потреб членів кооперативних організацій на основі поєднання їх особистих та колективних інтересів, поділу між ними ризиків, витрат і доходів, розвитку їх самоорганізації, самоуправління та самоконтролю.

З метою оцінки діяльності досліджуваного підприємства здійснено аналіз основних показників діяльності ТОВ «Макрос-Плюс» за останні п'ять років (рис. 2.1).

За даними рис. 2.1 найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн).

Динаміка чистого прибутку з 2014 р. по 2015 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ТОВ «Макрос-Плюс».

Разом з тим, з 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.



Рис. 2.1 Динаміка чистого прибутку ТОВ «Макрос-Плюс»  
за 2013р. - 2017р. \*

\*розроблено автором на базі фінансової звітності підприємства

Аналізуючи показники діяльності ТОВ «Макрос-Плюс» (табл. 2.1) можна зробити висновок, що найбільшу частку у сукупних доходах підприємства складають саме чистий дохід від реалізації продукції.

Даний показник з 2013р. по 2015 р. зменшувався, а вже за останній почав стрімко зростати (темپ приросту в 2017 році в порівнянні з 2016 роком склав 37,05%). Дана динаміка свідчить про збільшення попиту на продукцію, яку реалізує ТОВ «Макрос-Плюс».

На особливу увагу заслуговує збільшення в 2017 році в порівнянні з попереднім роком інших операційних витрат. Дана стаття збільшилась на 4986 тис.грн за рахунок втрат від знецінення запасів та втрат від операційних курсових різниць.

Якщо проаналізувати та співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів.

Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році підприємство отримало суму понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Для того щоб надати оцінку фінансового стану діяльності досліджуваного товариства, необхідно оцінити динаміку зміни активів, капіталу та його зобов'язань (табл. 2.1).

Аналізуючи показники наведені в табл. 2.1 можна зробити висновок, що загальна вартість майна ТОВ «Макрос-Плюс» за останні п'ять років значно зменшилась (в два рази). Так, в 2013 році валюта балансу складала – 9139 тис.грн., а в 2017 році – 4507 тис.грн. Темп зменшення валюти балансу ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013 – 2017 рр. склав – 50 %. Це є негативними змінами, оскільки зменшення активів свідчить про погіршення економічного потенціалу підприємства, його ваги на ринку.

Така зміна в обсязі активів підприємства була зумовлена зменшенням як необоротних так і оборотних активів.

Необхідно відзначити, що необоротні активи в основному сформовані за рахунок основних засобів. Дана стаття активів за аналізований період в 3,5

рази зменшилась за рахунок ліквідації застарілого обладнання.

Загалом, в структурі активів ТОВ «Макрос-Плюс» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що товариство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання.

Величина оборотних активів також значно зменшилась за рахунок зменшення обсягів діяльності. В 2013 році величина оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році - 3860 тис.грн.

Необхідно відмітити, що за аналізований період на ТОВ «Макрос-Плюс» зменшилась дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги ( в 2014 році – 2482 тис.грн, а в 2017 році – 1700 тис.грн). Дана динаміка також свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Тільки за останній аналізований період дана стаття активів зменшилась на 17,07 %.

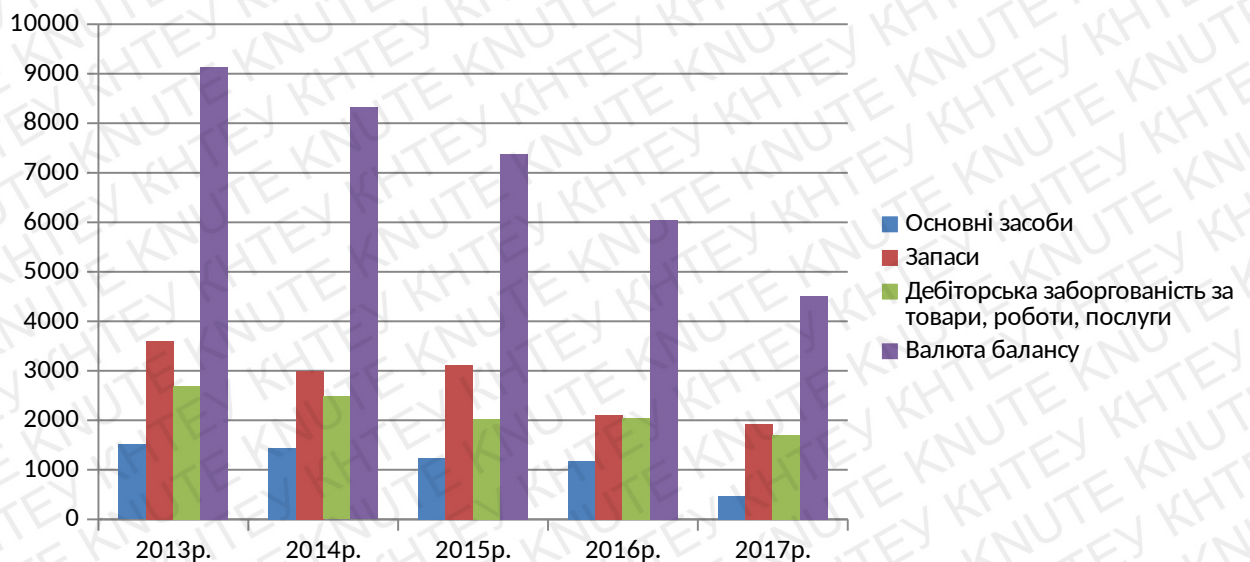


Рис. 2.2. Динаміка активів ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013 р.-2017 рр.  
(тис.грн)\*

\*розроблено автором на базі даних фінансової звітності підприємства

Як видно з рис. 2.3, найбільша валюта балансу була в 2012 році та складала – 9139,6 тис.грн. Основну частку в запасах займає товари, питома вага яких складає 83 % (насіннєвий матеріал) . Дана стаття активів з кожним роком зменшується, що свідчить про зменшення збутової діяльності ТОВ «Макрос-Плюс».

Досить важливого значення для роботи товариства в умовах ринкової економіки набуває їх фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел. Запас джерел власних коштів означає запас фінансової стійкості підприємства при тій умові, що його власні кошти перевищують запозичені. Проаналізуємо відносні показники фінансової стійкості, наведені в табл. 2.3.

Як видно з даних табл. 2.3 коефіцієнт автономії має від’ємне значення, що свідчить про те, що підприємству не вистачає власних обігових коштів

для фінансово-господарської діяльності, і підприємство фінансується за рахунок зовнішніх джерел.

Таблиця 2.3

Показники фінансової стійкості ТОВ «Макрос-Плюс»  
за 2013 – 2017 рр.

| Показник                                             | Рік   |       |       |       |       |
|------------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
|                                                      | 2013  | 2014  | 2015  | 2016  | 2017  |
| Коефіцієнт автономії                                 | -4,0  | -2,0  | -1,6  | -69,8 | -124, |
| Коефіцієнт фінансової стабільності                   | -3,8  | -2,01 | -1,61 | -41,1 | -55,5 |
| Коефіцієнт фінансового левериджу                     | -25,7 | -49,6 | -62   | -2,4  | -1,8  |
| Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами | 1516  | 1355  | 1308  | -1491 | -3833 |
| Коефіцієнт реальної вартості основних засобів        | 4,83  | 3,85  | 4,83  | 3,30  | 3,24  |

Коефіцієнт фінансової стабільності постійно збільшується – це означає скільки позичкових коштів залучило підприємство на одну гривню вкладених в активи власних коштів. Зростання показника свідчить про збільшення залежності підприємства від кредиторів, тобто про зменшення його фінансової стійкості.

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує рівень забезпечення підприємства власними коштами. На досліджуваному підприємстві даний коефіцієнт має негативне значення, що свідчить про брак власних коштів на підприємстві.

Таким чином, виходячи з аналізу показників можемо зробити висновок, що показники фінансової стійкості дещо погіршились за аналізований період. Підприємство стало більш залежним від зовнішніх джерел фінансування, обсяги власних оборотних коштів та найліквідніших активів зменшились, що негативно впливає на платоспроможність підприємства.

В табл. 2.4 наведені показники оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей ТОВ «Макрос-Плюс».

Таблиця 2.4

Показники оборотності дебіторської та кредиторської заборгованостей  
ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013-2017р.

| Показник                                            | Рік  |      |      |      |      |
|-----------------------------------------------------|------|------|------|------|------|
|                                                     | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
| Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості  | 3,19 | 2,34 | 2,75 | 2,84 | 4,7  |
| Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості | 1,71 | 1,05 | 1,51 | 0,83 | 0,86 |

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує швидкість розрахунку дебіторів з підприємством. Чим вищим є коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, тим ефективнішою є політика управління дебіторською заборгованістю. В нашому випадку коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості стрімко зростає з 2013 року, що характеризує погашення клієнтами заборгованості перед підприємством.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості знижується протягом 2012 – 2016 років, що також є позитивним явищем, оскільки ТОВ «Макрос-Плюс» погашає свої зобов'язання перед постачальниками і підрядниками.

Підсумовуючи проведені дослідження, варто зауважити, що в кооперативній діяльності підприємства ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013-2017 рр. відбулись як позитивні так і негативні зрушення. Негативним є збільшення витратомісткості продукції підприємства, що призвело до того, що підприємство перетворилося із прибуткового на збиткове. Позитивним є пришвидшення оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства за рахунок налагодження розрахункової дисципліни на підприємстві.

## 1.2. Облікове відображення оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»

Для розкриття облікового відображення операцій з оборотними активами ТОВ «Макрос-Плюс», необхідно навести порядок документування оборотних активів підприємства.

Від правильно організованого документального відображення операцій з торговельними запасами залежить правильність визначення вартості запасів, повнота відображення їх у звітності. Для документування руху запасів передбачено типові первинні документи (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Основні первинні документи з обліку операцій із товарними запасами  
ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Характеристика операції з руху запасів на підприємстві                                                                | Первинний документ                  | Хто формує первинний документ            | Кому подається первинний документ      |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------|
| 1 | Реєстрація транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства      | Журнал обліку вантажів, що надійшли | Черговий по складу                       | Начальник складу                       |
| 2 | Підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів             | Довіреність                         | Бухгалтерія ТМЦ                          | Продавець товару<br>Черговий по складу |
| 3 | Реєстрація виданих довіреностей та розписки в їх отриманні                                                            | Журнал реєстрації довіреностей      | Бухгалтерія ТМЦ                          | Бухгалтерія ТМЦ                        |
| 4 | Прийняття запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. | Акт про приймання матеріалів        | Черговий складу<br>Менеджер із закупівлі | Бухгалтерія ТМЦ                        |
| 5 | Розрахунки між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) товари                                        | Рахунок-фактура                     | Постачальник<br>Менеджер з продажу       | Відділ казначейства<br>Покупець        |
| 6 | Облік поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом.                                    | Товарно-транспортна накладна        | Постачальник<br>Менеджер з продажу       | Бухгалтерія логістики та ТМЦ           |

Продовж. табл. 2.5

|   |                        |             |              |                 |
|---|------------------------|-------------|--------------|-----------------|
| 7 | Відображення отримання | (Прибуткова | Постачальник | Бухгалтерія ТМЦ |
|---|------------------------|-------------|--------------|-----------------|

|        |                                    |                                                                 |  |
|--------|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--|
| товару | накладна)<br>Видаткова<br>накладна | Менеджер з<br>продажу<br>Бухгалтер<br>розрахункового<br>відділу |  |
|--------|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--|

Як видно з таблиці, майже усі первинні документи передаються у бухгалтерію з обліку товарно-матеріальних цінностей, або формуються нею. Згідно з Положенням про документообіг, кожен із документів, має прийти до бухгалтерії за 5 днів з дати формування документу. Досить часто, саме на етапі передачі документів до бухгалтерії, на підприємстві виникають складнощі, в зв'язку з недотриманням термінів передачі первинних документів.

На підприємстві ТОВ «Макрос-Плюс» первинний облік здійснюється переважно автоматизовано, а паперова документація є допоміжною та законодавчо необхідною умовою функціонування підприємства.

На рис. 2.3 зображена схема руху первинного документа з моменту його формування, до моменту надходження до бухгалтерії.

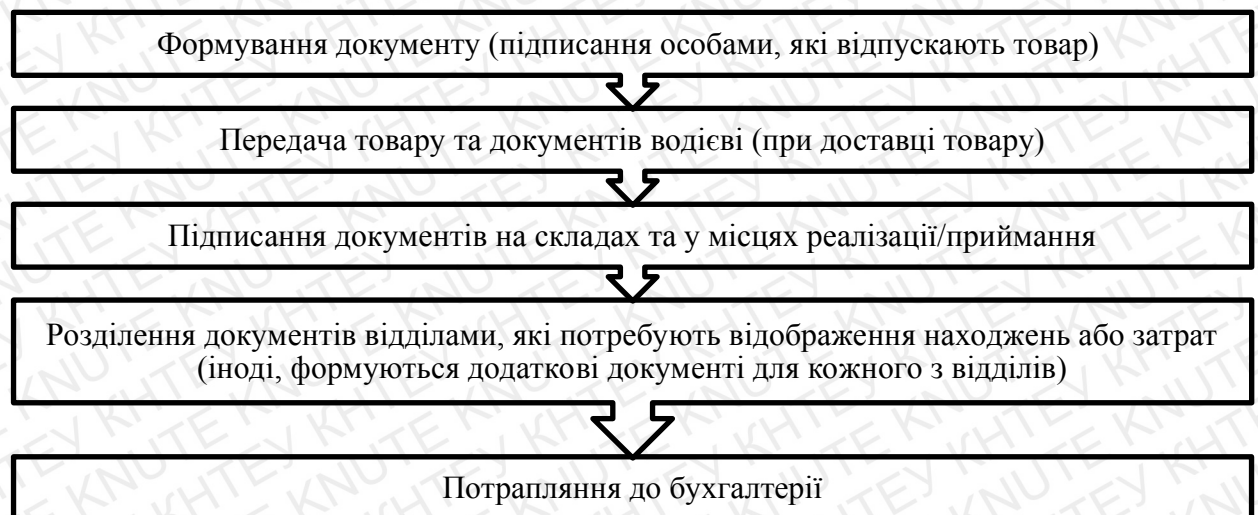


Рис. 2.3 Надходження первинного документа з обліку товарних запасів до відділу бухгалтерії ТОВ «Макрос-Плюс»

Товарні запаси на ТОВ «Макрос-Плюс» оприбутковуються у відповідних одиницях виміру (вагових, об'ємних). Якщо торговельні запаси надходять в одних одиницях, а вибувають в інших, то вони обліковуються в

двох одиницях виміру. На практиці, це є досить складною сферою обліку запасів, адже правильно розкомплектувати і скомплектувати товар буває досить трудомістко, та складно у відповідності одиниць виміру.

Наприклад, якщо на підприємство надійшла певна кількість піддонів з дерев'яними рейками, то кожен вид дерев'яних рейок при однаковому займаному об'ємі простору, будуть мати різну кількість. Потім ці рейки необхідно скомплектувати у пачки або у різного виду набори та комплекти. Для цього часто використовуються коефіцієнти, які формуються бухгалтером, який за це відповідає, на що автоматизована система обліку не здатна. Іноді, така комплектація відображається як власне виробництво.

На ТОВ «Макрос-Плюс» оцінка запасів здійснюється за методом ФІФО, який базується на припущенні, що вони використовуються в тій послідовності, в якій надійшли на підприємство, тобто запаси списуються в прямому порядку надходження. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оскільки ТОВ «Макрос-Плюс» торговельне підприємство, необхідно розглянути рахунок 28 "Товари", на якому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, та основну кореспонденцію рахунків (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків з обліку товарів ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Зміст операції                                               | Кореспонденція рахунків |        | Сума, грн |
|---|--------------------------------------------------------------|-------------------------|--------|-----------|
|   |                                                              | 3                       | 4      |           |
| 1 | 2                                                            | Дебет                   | Кредит | 5         |
| 1 | Одержано товар від постачальника                             | 281                     | 631    | 2000      |
| 2 | Відображено податок на додану вартість (ПДВ)                 | 641                     | 631    | 400       |
| 3 | Здійснено оплату постачальнику за відпускними цінами (з ПДВ) | 631                     | 311    | 2400      |

Продовж. табл. 2.6

|   |                                                                            |     |     |      |
|---|----------------------------------------------------------------------------|-----|-----|------|
| 4 | Відображено продаж товару                                                  | 361 | 702 | 6000 |
| 5 | Нараховано ПДВ (податкові зобов'язання)                                    | 702 | 641 | 1000 |
| 6 | Списується собівартість реалізованих товарів (купівельна вартість товарів) | 902 | 281 | 2400 |
| 7 | Погашено заборгованість за придбані товари покупцем                        | 311 | 361 | 6000 |

|    |                                                                   |     |     |      |
|----|-------------------------------------------------------------------|-----|-----|------|
| 8  | Відображено продаж товарів на експорт                             | 362 | 702 | 6000 |
| 9  | Відображено собівартість відвантаженого товару за експортом       | 902 | 28  | 2400 |
| 10 | Відображено курсову різницю із заборгованості за експортні товари | 362 | 714 | -    |
| 11 | Відображено курсову різницю на залишок валюти на рахунок доходу   | 311 | 744 | -    |
| 12 | Передані товари зі складу у роздріб                               | 282 | 281 | 2400 |
| 13 | Встановлена торгова націнка                                       | 282 | 285 | 3600 |
| 14 | Реалізовані товари за цінами продажу                              | 301 | 702 | 6000 |
| 15 | Списується собівартість реалізованих товарів                      | 902 | 285 | 2400 |
| 16 | Списано торгову націнку, на реалізовані товари в кінці місяця     | 282 | 285 | 3600 |
| 17 | Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ                           | 702 | 641 | 1000 |
| 18 | Списуються витрати обігу                                          | 791 | 93  | 500  |
| 19 | Продані товари (продажна вартість)                                | 311 | 702 | 6000 |
| 20 | Закриття субрахунка "Дохід від реалізації товарів"                | 702 | 791 | 3600 |
| 21 | Віднесення собівартості реалізованих товарів                      | 791 | 902 | 2400 |

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом - зменшення. На субрахунку 281 "Товари на складі" ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах. На субрахунку 282 "Товари в торгівлі" ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі. На субрахунку 283 "Товари на комісії" ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами. На субрахунку 284 "Тара під товарами" ведеться облік наявності й руху тари під товарами та порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 "Торгова націнка".

На субрахунку 285 "Торгова націнка" торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення

(списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітність включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28.

При реалізації необоротних активів та активів із групи вибуття дебетується субрахунок 943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів та груп вибуття, утримувані для продажу" в кореспонденції з кредитом субрахунку 286 "Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу".

В умовах автоматизації обліку налагодити чіткий облік надходження та витрачання торговельних запасів досить легко, оскільки до пам'яті комп'ютера вводяться фактичні дані про надходження та витрачання запасів і в автоматичному режимі виводиться їх залишок на будь-який момент часу.

Особливої уваги потребує документування малоцінних швидкозношуваних предметів, оскільки для даного виду запасу розроблені окремі форми первинних документів. Для обліку МШП на ПТК ТОВ «Макрос-Плюс» наявні такі первинні документи: прибуткові накладні, де відображено придбання МШП; реєстр цих прибуткових накладних; картка передачі МШП в експлуатацію, з підписами осіб, які їх прийняли та віддали; акти на списання МШП.

Важливо зазначити, що списання МШП має певні особливості, адже необхідно розділяти ті МШП, які можна списати без отримання вигоди, і ті з які можна здати на брухт, або ті які потребують правильної утилізації. Тобто, відбувається така схема обліку МШП: оприбуткування на 22 рахунок, потім списання на 93 рахунок, для вводу в експлуатацію, потім всі МШП переводяться на позабалансовий рахунок МЦ, з якого після виходу з ладу можуть бути списані актом на списання (рис. 2.4).

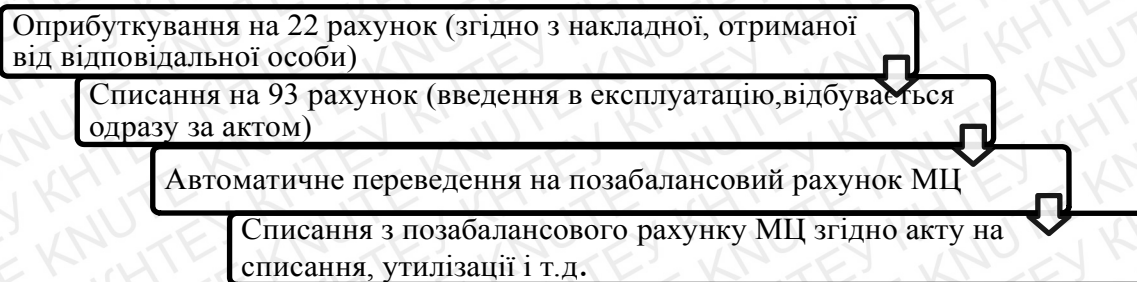


Рис. 2.4 Схема обліку МШП на ПТК ТОВ «Макрос-Плюс»

Наразі, на підприємстві існує проблема, того що спочатку було не налагоджено систему списання МШП (це стосується і БШП). На підприємстві було розроблено певну таблицю зі строком корисного використання МШП, БШП та спецодягу. Враховуючи розміри підприємства, досить складно відслідкувати усі переміщення даного виду предметів, і досить часто бухгалтера не мають уявлення які предмети дійсно присутні на підприємстві, а які ні. За результатами інвентаризації, деякі з предметів списати з МЦ неможливо, адже вони потребують правильної утилізації, та отримання вигід, що повинно підтверджуватись видатковою накладною та випискою із банку.

Чим являється придбаний предмет для підприємства МШП, БШП чи основним засобом, вирішує сам бухгалтер, який оприбутковує предмет, всі похідні первинні документи, також формує бухгалтер. Ті предмети, які будуть використані менше ніж за один рік, спецодяг і спецпредмети, список яких знаходиться у бухгалтера, і вартість яких менше ніж 3500 грн. відносять до МШП. Відслідковування строків списання спецодягу та спецпредметів відбувається за допомогою журналу (написаного в довільній формі).

Кореспонденція рахунків з обліку МШП наведена в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Кореспонденція рахунків з обліку ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Зміст операції | Кореспонденція рахунків |   | Сума, грн |
|---|----------------|-------------------------|---|-----------|
| 1 | 2              | 3                       | 4 | 5         |

|                                                |                                                                                                               | Дебет     | Кредит        |            |
|------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|---------------|------------|
| 1                                              | Надійшли і оприбутковані від постачальників МШП<br>Відображено ПДВ                                            | 22<br>641 | 631<br>631    | 500<br>100 |
| 2                                              | Витрати на доставку, розвантаження МШП власним<br>автотранспортом і робітниками свого підприємства            | 22        | 23, 66,<br>65 | 100        |
| 3                                              | Придбані МШП підзвітними особами                                                                              | 22        | 372           | 600        |
| 4                                              | Оприбутковані МШП власного виробництва,<br>призначенні для внутрішнього використання                          | 22        | 23            | 600        |
| Одержання МШП як внеску до статутного капіталу |                                                                                                               |           |               |            |
| 5                                              | Збільшено статутний капітал на суму, вказану в<br>установчих документах                                       | 46        | 40            | 500        |
| 6                                              | Одержано МШП на суму збільшення статутного<br>капіталу                                                        | 22        | 46            | 500        |
| Інші варіанти надходження МШП                  |                                                                                                               |           |               |            |
| 7                                              | Оприбутковано МШП, виявлені під час інвентаризації<br>(за вартістю аналогічних, що значаться на підприємстві) | 22        | 719           | 500        |
| 8                                              | Безоплатно одержані МШП (за справедливою вартістю)                                                            | 22        | 719           | 500        |
| Списання МШП                                   |                                                                                                               |           |               |            |
| 9                                              | Списано МШП для:                                                                                              |           |               |            |
| 10                                             | виробництва продукції                                                                                         | 23        | 22            | 600        |
| 11                                             | загальновиробничих потреб                                                                                     | 91        | 22            | 600        |
| 12                                             | адміністративних потреб                                                                                       | 92; 93    | 22            | 600        |
| 13                                             | капітального будівництв                                                                                       | 15        | 22            | 600        |
| 14                                             | забезпечення збуту продукції                                                                                  | 93        | 22            | 600        |
| Реалізація МШП                                 |                                                                                                               |           |               |            |
| 15                                             | Відображено дохід від реалізації                                                                              | 377       | 712           | 600        |
| 16                                             | Списано собівартість реалізованих МШП                                                                         | 943       | 22            | 500        |
| 17                                             | Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ                                                               | 712       | 641           | 100        |
| Безоплатна передача МШП                        |                                                                                                               |           |               |            |
| 18                                             | Передано МШП                                                                                                  | 949       | 22            | 500        |
| 19                                             | Відображено податкові зобов'язання з ПДВ                                                                      | 949       | 641           | 100        |

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

Також, особливої уваги заслуговують первинні документи, які підтверджують рух грошових коштів, що повинні бути належним чином упорядковані.

Документування операцій з грошовими коштами зображені в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Документи, які підтверджують рух готівки в касі ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Форма | Первинні документи        | Призначення документу                 | Підписант                   |
|---|-------|---------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|
| 1 | КО-1  | Прибутковий касовий ордер | Оформлення надходження готівки в касу | Головний бухгалтер<br>Касир |
| 2 | КО-2  | Видатковий касовий        | Оформлення видачі готівки             | Головний бухгалтер          |

|   |          |                                                                         |                                                                             |                                    |
|---|----------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
|   |          | ордер                                                                   | з каси                                                                      | Касир<br>Той, хто отримав<br>кошти |
| 3 | КО-3, 3а | Журнал реєстрації<br>прибуткових та<br>видаткових касових<br>документів | Призначений для реєстрації<br>в бухгалтерській службі<br>касових документів | Касир<br>Головний бухгалтер        |
| 4 | КО-4     | Касова книга                                                            | Відображення обліку<br>операцій з готівкою<br>касиром                       | Касир<br>Головний бухгалтер        |

Через касу, в більшості випадків, оформлюється видача коштів на відрядження, виплату компенсацій працівникам, адміністративні та інші витрати. Первинні документи підписуються касиром, головним бухгалтером, директором, тим хто прийняв кошти. Облік надходження грошових коштів до каси, а також їх використання представлено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Кореспонденції рахунків з обліку касових операцій  
ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Зміст господарської операції                                                             | Кореспонденція рахунків |        | Сума,<br>грн |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------|--------------|
|   |                                                                                          | 3                       | 4      |              |
| 1 | 2                                                                                        | Дебет                   | Кредит | 5            |
| 1 | Одержано готівку в банку за чеком для виплати компенсацій                                | 301                     | 311    | 10000        |
|   | Відображено виплачену суму                                                               | 661; 662; 65            | 301    | 10000        |
| 2 | Надійшла виручка в касу від покупців за реалізовану продукцію                            | 301                     | 361    | 600          |
|   | Реалізована продукція                                                                    | 361                     | 701    | 600          |
|   | Відображено податкові зобов'язання з ПДВ                                                 | 701                     | 641    | 100          |
| 3 | Видано у підзвіт на витрати на відрядження                                               | 372                     | 301    | 1000         |
| 4 | Внесено в банк на поточний рахунок                                                       | 311                     | 301    | 5000         |
| 5 | Видана з каси допомога з догляду за дітьми до трьох років                                | 652                     | 301    | 3200         |
| 6 | Оприбутковано до каси залишок невикористаних грошей                                      | 301                     | 372    | 4000         |
| 7 | Готівка у національній валюті через інкасатора здана для зарахування на поточний рахунок | 333                     | 301    | 4000         |

Синтетичний облік касових операцій ведуть в Журналі-ордері №1 та відомості аналітичного обліку № 1. Рахунки з обліку грошових коштів є активними, тому по дебету завжди відображається збільшення, а по кредиту – вибуття (зменшення). Наразі, підприємство намагається якомога більше перевести взаєморозрахунків з постачальниками на безготівкові розрахунки. Тому на підприємстві, більша частина операцій з реалізації проходить саме

через рахунки у банку. У табл. 2.10 відображено кореспонденцію рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті.

Таблиця 2.10

Кореспонденція рахунків з обліку операцій на поточному рахунку в національній валюті ТОВ «Макрос-Плюс»

| №                            | Зміст господарських операцій                                                                                                 | Кореспонденція рахунків |          | Сума, грн    |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|----------|--------------|
|                              |                                                                                                                              | Д-т                     | К-т      |              |
| Операції за дебетом рахунка  |                                                                                                                              |                         |          |              |
| 1                            | Внесено на рахунок у банку готівку з каси підприємства                                                                       | 311                     | 301      | 10000        |
| 2                            | Одержано кошти на рахунок у банку від вибуття або зменшення вартості фінансових інвестицій                                   | 311                     | 14       | 100          |
| 3                            | Погашена довгострокова дебіторська заборгованість                                                                            | 311                     | 18       | 5000         |
| 4                            | Повернено на поточний рахунок залишок чекової книжки                                                                         | 311                     | 313      | 4000         |
| 5                            | Повернено іншим підприємством виданий йому раніше аванс                                                                      | 311                     | 371      | 8000         |
| 6                            | Надійшли на рахунок кошти від продажу акцій (в сумі, що перевищує номінальну вартість)                                       | 311                     | 421      | 7000         |
| 7                            | Одержано довгострокову фінансову допомогу                                                                                    | 311                     | 55       | 20000        |
| 8                            | Повернено грошові кошти постачальниками чи підрядниками, одержані ними за товари (роботи), які не були поставлені (виконані) | 311                     | 631      | 15000        |
| 9                            | Одержано виручку від реалізації готової продукції, товарів, робіт та послуг                                                  | 311                     | 70       | 18000        |
| 10                           | Одержано кошти від реалізації запасів, МШП та інших оборотних активів                                                        | 311                     | 712      | 17000        |
| 11                           | Повернуто кошти на рахунок: бюджету фондів соціального страхування                                                           | 311                     | 64<br>65 | 5000<br>1000 |
| 12                           | Погашено дебіторську заборгованість                                                                                          | 311                     | 16       | 8000         |
| Операції за кредитом рахунка |                                                                                                                              |                         |          |              |
| 13                           | Перераховано кошти на здійснення фінансових інвестицій                                                                       | 14                      | 311      | 10000        |
| 14                           | Оплачено витрати з виправлення браку (наприклад, перераховано кошти гарантійній майстерні                                    | 685                     | 311      | 8000         |
| 15                           | Знято кошти з банківського рахунка в касу підприємства                                                                       | 301                     | 311      | 10000        |
| 16                           | Виставлено акредитив іншому підприємству, перераховано гроші на чекову книжку тощо                                           | 313                     | 311      | 5000         |

Продовж. табл. 2.10

|    |                                                                             |           |     |       |
|----|-----------------------------------------------------------------------------|-----------|-----|-------|
| 17 | Перераховано кошти банку на придбання валюти                                | 333       | 311 | 20000 |
| 18 | Перераховано кошти на оплату власних акцій, що викуповуються в акціонерів   | 45        | 311 | 10000 |
| 19 | Повернено зворотну фінансову допомогу                                       | 55        | 311 | 21000 |
| 20 | Перераховано кошти постачальникам (підрядчикам) за товари (роботи, послуги) | 631       | 311 | 8000  |
| 21 | Сплачено ЄСВ                                                                | 65        | 311 | 40000 |
| 22 | Повернуто позику банку                                                      | 50,<br>60 | 311 | 10000 |

|    |                                                                                                    |    |     |       |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|-----|-------|
| 23 | Погашено заборгованість перед:<br>бюджетом<br>фондом соціального страхування                       | 64 | 311 | 50000 |
|    |                                                                                                    | 65 | 311 | 40000 |
| 24 | Перераховано суми заробітної плати на особисті рахунки працівників                                 | 66 | 311 | 80000 |
| 25 | Здійснено витрати на:<br>адміністративні витрати<br>збут<br>операційну діяльність<br>інші операції | 92 | 311 | 10000 |
|    |                                                                                                    | 93 |     | 21000 |
|    |                                                                                                    | 94 |     | 81000 |
|    |                                                                                                    | 97 |     | 2000  |

Дані про операції за рахунками в банку за журнально-ордерної форми обліку систематизуються у двох реєстрах: у журналі-ордері №1 за кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» і у відомості № 1.2 - за дебетом рахунка. Записи в журналі-ордері та у відомості роблять після обробки банківських виписок.

Відображення у бухгалтерському обліку дебіторської заборгованості здійснюється на підставі господарських договорів і первинних документів, які засвідчують факт здійснення господарської операції (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

### Документування дебіторської заборгованості

#### ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Вид дебіторської заборгованості       | Документи, що формуються на ТОВ «Макрос-Плюс»                                                                                                                                 |
|---|---------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | За майно, передане у фінансову оренду | Договір оренди, акт приймання-передачі основних засобів, довідки та розрахунки бухгалтерії                                                                                    |
| 2 | Векселі одержані                      | Вексель, акт приймання-передачі векселя, ПКО, виписка банку                                                                                                                   |
| 3 | Розрахунки з вітчизняними покупцями   | Накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт приймання-передачі виконаних робіт, довідка (розрахунок) бухгалтерії, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, виписка банку |

Продовж. табл. 2.11

|   |                                               |                                                                                                                                         |
|---|-----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4 | Резерв сумнівних боргів                       | Довідка, розрахунки бухгалтерії                                                                                                         |
| 5 | Розрахунки за виданими авансами               | Платіжне доручення, виписка банку                                                                                                       |
| 6 | Розрахунки з підзвітними особами              | Звіт про використання коштів наданих на відрядження або під звіт з доданими виправдовуючими документами                                 |
| 7 | Розрахунки за нарахованими доходами           | Довідка, розрахунок бухгалтерії, виписка банку, ПКО, ВКО                                                                                |
| 8 | Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків | Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника, документи, які підтверджують внески з відшкодування матеріальної шкоди – |

|   |                                |                                                                              |
|---|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
|   |                                | накладна, ПКО тощо, заява працівника                                         |
| 9 | Розрахунки з іншими дебіторами | ПКО, ВКО, накладна, рахунок, виписка банку, довідка (розрахунок) бухгалтерії |

Велику частину також займають договори відповідального зберігання. Через них відбувається надання товарного кредиту іншим підприємства, та надання стендів для різноманітних виставок. Партнеру видають товар на відповідальне зберігання (що оформлюється актом). Згодом, для оптової реалізації товару, оформлюється повернення товару з відповідального зберігання (актом) і реалізація товару підприємству партнеру на умовах подальшої оплати.

Отже, підприємство має досить власну систему відображення господарських операцій у внутрішній автоматизованій системі обліку, має чітку регламентацію оформлення первинних документів.

Процес здійснення обліку на підприємстві ускладнюють його масштаби, особливо у надходженні первинних документів до бухгалтерії. Вся інформація про господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом оборотних активів підприємства, здатних впливати на рішення, які приймаються на її основі, що забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення, повинна міститися в фінансовій звітності.

Отже, основна інформація, щодо господарських операцій інтегрована через систему обліку 1С:Підприємство 8, що при великому розмірі ТОВ «Макрос-Плюс», дозволяє вчасно відображати господарські операції. Завдяки розгалуженій структурі бухгалтерської служби, залишається можливим точно відслідковувати усі господарські операції на підприємстві та вчасно відображати їх у регістрах.

### **2.3. Інформаційно-аналітичне забезпечення контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»**

Оборотні активи займають досить важливе місце в діяльності будь-якого підприємства. Кожного дня відбувається їх рух: надходження матеріальних ресурсів, продаж товарної 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 торговельних підприємствах кількість порушень з обліку та контролю є ще досить великою. Основними недоліками в системі обліку, аналізу та контролю оборотних активів є:

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

В системі управління економікою торговельного підприємства одну з провідних ролей відіграє контроль оборотних активів, який сприяє реалізації таких напрямків системи управління, як збільшення прибутку підприємства, досягнення фінансової стійкості підприємства і платоспроможності. Тобто, його здатності підтримувати свої фінансові зобов'язання перед іншими організаціями і підприємствами.

Недосконалість організації та методики обліку оборотних 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 торговельні підприємства на сьогоднішній день забезпечені всіма необхідними умовами щодо організації обліку, аналізу і контролю оборотних активів на основі застосування сучасних інформаційних технологій. Досить великий обсяг оборотних 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 оборотними активами є досить складним процесом, під час якого часто відбувається нераціональне використання оборотних активів, здійснюються як ненавмисні помилки, так і зловживання та навмисні порушення. Тому важливим та необхідним є вивчення обліку, аналізу та контролю в системі управління оборотними активами на сучасному підприємстві.

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

Облік оборотних активів являє собою систему збору, накопичення і обробки інформації про даний вид ресурсів для прийняття ефективних управлінських рішень.

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

Приймаючи рішення про створення оборотних активів (наприклад товарних запасів), потрібно щоб витрати на утримання запасів були мінімальними та не виникав дефіцит, який порушує ритмічний хід господарської діяльності підприємства.

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

Дієва система контролю є надійною передумовою вдосконалення системи управління та ефективного використання оборотних активів підприємства. Контроль оборотних 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 механізму господарювання вимагає посилення взаємозв'язку економічного аналізу і контролю з плануванням, більш повного використання результатів аналізу і контролю у вирішенні планових завдань. У зв'язку із посиленням ролі стратегічного планування подальший розвиток одержує прогностичний економічний аналіз. Взаємозв'язок аналізу, планування і контролю в системі управління оборотними активами можна представити наступним чином (рис. 2.5).



Рис. 2.6. Процедура оцінки ефективності формування та використання оборотних активів підприємства

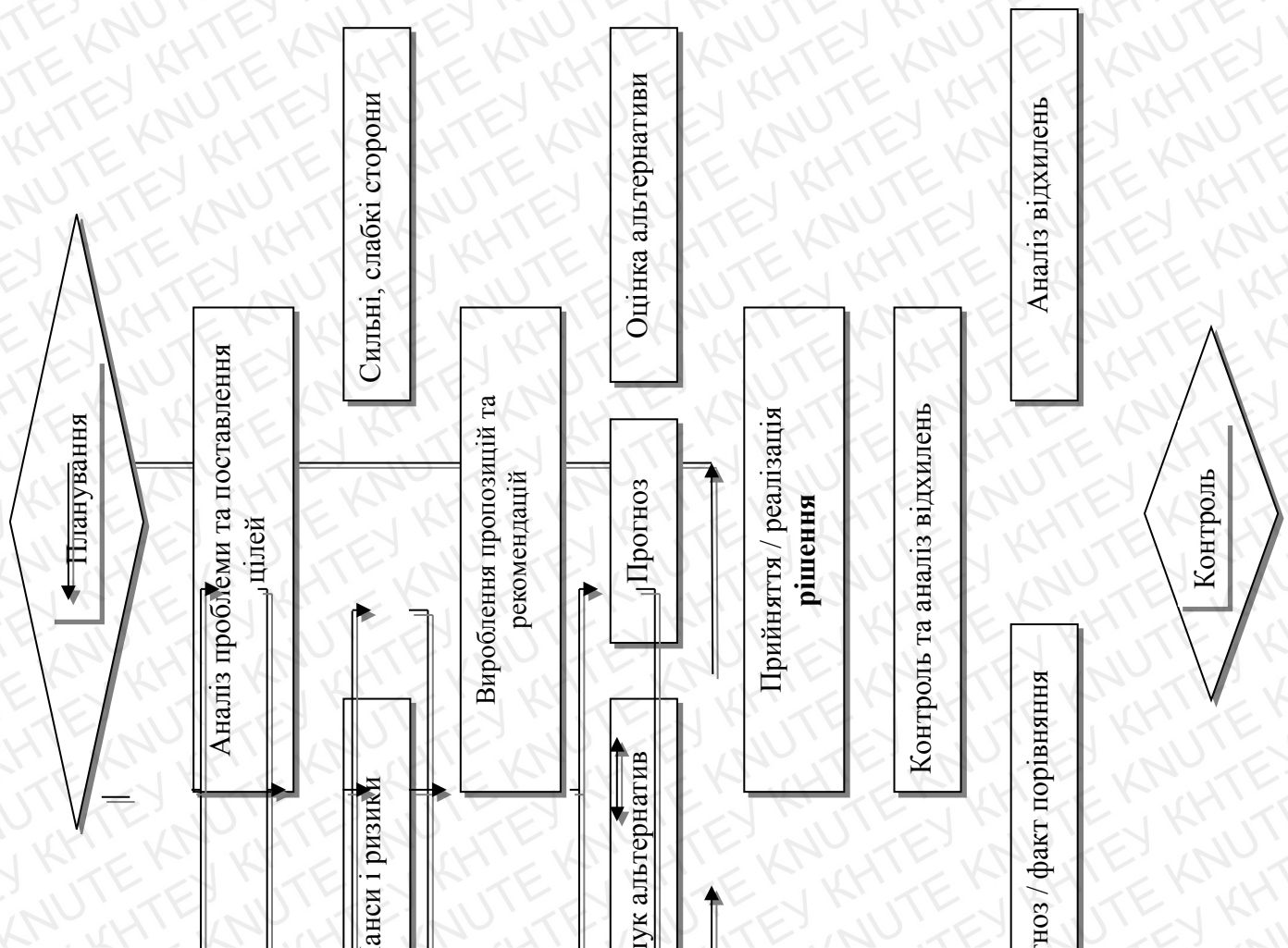




Рис. 2.5. Взаємозв'язок аналізу, планування і контролю в системі управління оборотними активами підприємства

В цілому оцінку ефективного формування і використання оборотних активів торговельних підприємств можна зобразити у вигляді запропонованого алгоритму (рис. 2.6).

Контроль оборотних активів організується на металургійних підприємствах у наступних основних формах: попередній контроль, поточний і наступний контроль (рис. 2.7.).

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 оборотних активів, запобігання можливих порушень діючого законодавства і внутрішніх нормативних актів підприємства.

Рис. 2.7. Класифікація видів контролю за ознакою змісту процесу управління оборотними 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 оборотними 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 оборотних активів, нормується їх витрачання за відповідними підрозділами.

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

На цьому етапі значна увага приділяється удосконаленню внутрішнього контролю, в організації якого існує дублювання і паралелізм, а також відсутня чітка координація дій контролюючих. Зазвичай в організації внутрішнього контролю відсутнє єдине методичне керівництво, результати контролю слабо використовуються у оперативному регулюванні, 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 оборотних активів, та виявляє порушення в оформленні облікових документів та інших операцій. Раціональна організація обліку, автоматизована обробка облікової інформації є важливими умовами підвищення дієвості контролю.

Для того, щоб скласти сітьовий графік контролю оборотних активів торговельного підприємства необхідно визначити перелік необхідних процедур та їх взаємозалежність (або черговість). Такий перелік наведений у табл. 2.12.

За даними, наведеними у табл. 2.12 побудуємо сітьовий графік використання процедур контролю оборотних активів торговельних підприємств (рис. 2.8). У наведеному графіку цифри, що позначають нумерацію подій, мають наступне значення:

Таблиця 2.12

Послідовність застосування процедур контролю оборотних активів  
торговельних підприємств

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

- 1 – подія, що передувала збиранню інформації, необхідної для контролю оборотних 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);

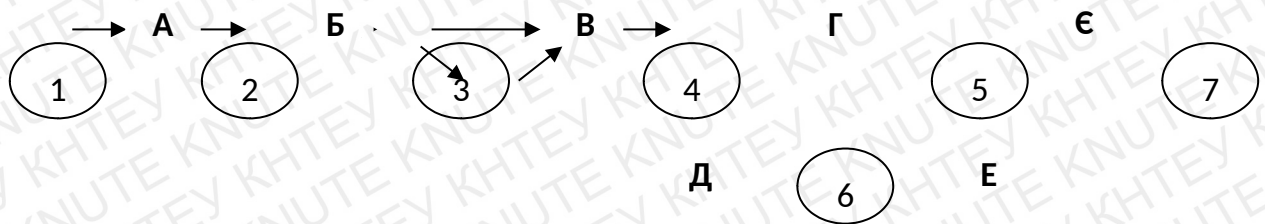


Рис. 2.8 Сітьовий графік контролю оборотних активів торговельного підприємства

- 5 – сформульовані результати обробки інформації, що містяться у фінансовій звітності підприємства;
- 6 – інтегровані результати всіх видів процедур контролю ОА підприємства;
- 7 – оформлені результати контролю ОА підприємства.

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

Для оцінки стану оборотних 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 оборотних активів торговельного підприємства відображені на рис. 2.9.

У процесі аналізу оборотних активів особливу увагу необхідно приділити вивченню його динаміки. Необхідно відзначити той факт, що

зменшення вартості оборотних активів може свідчити про зменшення можливостей ефективного функціонування торговельного підприємства. За інших рівних умов завжди доцільніше мати справи з підприємствами, що мають більш значні активи і систематично їх нарощують.

При зниженні оборотних активів необхідно провести аналіз виконання плану реалізації торговельної 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.



Рис. 2.9 Склад завдань та послідовність проведення аналізу оборотних активів торговельного підприємства

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 торговельне 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 товарів, 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 оборотних активів.

При аналізі джерел фінансування необхідно визначити за рахунок яких коштів у більшому ступені розвивалося підприємство. Наявність всіх активів визначає можливості торговельного 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 оборотних 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 оборотних активів, методики ретроспективного аналізу і контролю оборотних активів; методики перспективного аналізу і прогнозування джерел фінансування підприємства.

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

#### **2.4. Нормативно-правове регулювання аналізу та контролю оборотних активів підприємства**

Оборотні активи є досить складною та важливою економічною категорією. Визначальний вплив на забезпечення обліково-аналітичного процесу в Україні здійснює комплекс відповідних нормативно-правових документів, які, доцільно систематизувати у вигляді п'яти основних рівнів (рис. 2.10).

Нормативно - правову базу з обліку, аналізу та контролю оборотних активів підприємства, можна узагальнити наступним чином:

1. Конституція України – основний нормативно-правовий акт, згідно якого здійснюється правове регулювання в Україні.

2. Кодекси законів і Закони України, серед яких можна виділити:

-Господарський кодекс [26] та Цивільний кодекс України - застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» щодо договірному регулювання операцій, взаємовідносин з бізнес-партнерами у правовому полі;



Рис. 2.10 Рівні нормативно-правової бази, щодо обліку, аналізу та контролю оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс»

- Податковий кодекс України [71] – регулює порядок оподаткування операцій з оборотними активами підприємства;
  - Митний кодекс України [51] та Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [83] – регулює загальні питання щодо операцій з оборотними активами на митній території України.
  - Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81] - визначає загальні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Макрос-Плюс».
3. Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України.
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи щодо бухгалтерського обліку та фінансової

звітності, які затверджуються Міністерством фінансів України. Серед яких можна виділити:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [60];
- П(С)БО 9 «Запаси» [77];
- П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [75];
- П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [76].

5. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наприклад:

- План рахунків бухгалтерського обліку України ;
- Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

6. Рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення бухгалтерського обліку безпосередньо на рівні підприємства.

Методичні основи щодо формування інформації про оборотні активи в процесі обліку, аналізу та контролю, а також розкриття такої інформації у фінансовій звітності підприємства регламентуються комплексом нормативних актів, що в сукупності формують відповідну нормативно-правову базу (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Нормативно-правове регулювання операцій з оборотними активами

ТОВ «Макрос-Плюс»

| № | Назва нормативно-правового документа                                     | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|---|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2                                                                        | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 1 | Закон України «Про аудиторську діяльність» від 01.05.2016 № 3125-12 [80] | Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, і спрямований на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Використано при проведенні аудиту оборотних коштів на ТОВ «Макрос-Плюс». Також, основні засади застосовуються при проведенні як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту ТОВ «Макрос-Плюс». |

|   |                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2 | Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р № 73 [60]                           | Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності ТОВ «Макрос-плюс», та формування проміжних фінансових показників.                                                                                                                                                                          |
| 3 | Господарський кодекс України від 06.11.2017 №436-15 [26]                                                                                                 | Визначає основні засади господарювання, регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності підприємства.                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 4 | Податковий кодекс України від 03.12.2017 № 2755-17 [71]                                                                                                  | Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. |
| 5 | План рахунків бухгалтерського обліку України від 18.03.2014 № z0892-99 [69]                                                                              | Застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства). Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для здійснення обліку та контролю за фінансовими потоками.                  |
| 6 | Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [41] | Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для здійснення обліку та коректною організацією контролю за фінансовими потоками.                                  |
| 7 | Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 11.06.2017 №996-14 [81]                                                    | Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для здійснення обліку та контролю за фінансовими потоками.                                                                                                                                                                                                           |
| 8 | Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 26.05.2017 № z0168-95 [79]                                                 | Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для здійснення обліку та контролю за фінансовими потоками.                                                                                       |

Продовж. табл. 2.12

| 1  | 2                                                                                                     | 3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 9  | Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 30.09.2015 № 851-15 [82]    | Встановлює основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для правильного формування та порядку обігу електронних документів.                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 10 | Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 01.09.2013 № z0040-05 [78] | Визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України. Використовуються при складанні та проведенні касових операцій на підприємстві. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для правильного формування первинних документів та порядку відображення обігу коштів у касі.                                                                                                                                                                                                |
| 11 | П(С)БО 9 «Запаси» від 01.01.2015 № z0751-99[77]                                                       | Визначає методичні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для правильного формування первинних документів та порядку відображення обігу запасів.                                                                                                                                                                                                                                   |
| 12 | П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» від 09.08.2013 № z0725-99 [75]                                 | Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності. Це Положення (стандарт) застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими положеннями бухгалтерського обліку. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для правильного формування первинних документів та порядку відображення дебіторської заборгованості. |
| 13 | МСФЗ від 12.03.2013 № 929_010[57]                                                                     | Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності ТОВ «Макрос-Плюс», та формування проміжних фінансових показників.                                                                                                                                                                                                                           |
| 14 | МСБО 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 № 929_013[53]                                    | ТОВ «Макрос-Плюс» повинна застосовувати цей Стандарт при підготовці та поданні фінансової звітності загального призначення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 15 | МСБО 2 «Запаси» від 01.01.2012 №929_021[54]                                                           | Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.                                                                                                                                                                                                        |

|    |                                                                                    |                                                                                                                                                     |
|----|------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 16 | МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01.01.2012 № 929_045[55] | Цей Стандарт слід застосовувати для складання та подання консолідованої фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, яка ТОВ «Макрос-Плюс». |
|----|------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Продовж. табл. 2.12.

| 1  | 2                                                                              | 3                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----|--------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 17 | П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» від 09.08.2013 № z0284-00 [76]                | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Застосовується ТОВ «Макрос-Плюс» для правильного формування первинних документів та порядку відображення фінансових інвестицій. |
| 18 | Митний кодекс України від 03.12.2017 №4495-17[51]                              | Регулює загальні питання щодо операцій з оборотними активами на митній території України, а також за межами митної території України.                                                                                                                                        |
| 19 | Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 03.01.2017 №959-12 [83] | Визначає загальні положення ведення зовнішньоекономічної діяльності, в т.ч. операцій з оборотними активами у зовнішньоекономічних відносинах.                                                                                                                                |

Доцільно наголосити на суттєвому значенні регулюючої документації, що розробляється безпосередньо на рівні підприємства, оскільки вона регламентує специфіку процесу обліку, аналізу та контролю відповідно до особливостей діяльності кожного окремого господарюючого суб'єкта. Така документація є досить важливою у формуванні оборотних активів підприємства, оскільки її розробка потребує врахування вимог законодавчих актів вищого рівня та виявлення і правильного відображення специфічних аспектів на рівні даного суб'єкта господарювання.

Однак, важливо наголосити, що сучасна система бухгалтерського обліку на підприємствах України перенасичена паперовими документами та паперовими носіями інформації. ТОВ «Макрос-Плюс» є яскравим прикладом такого перенасичення, адже для забезпечення облікового та контрольного процесу, на підприємстві є великий штат персоналу, який забезпечує його функціонування.

Підписання у електронному вигляді таких первинних документів як видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, довіреності на видачу товарів, акти прийому-передачі і тому подібні документи, дозволило б

зберегти вагому частину ресурсів (як людських, так і фінансових), спростити здійснення контролю за операціями на підприємстві, спростити зіставлення фінансової звітності, уникнути багатьох судових процесів. Наразі, важливим напрямком для держави повинна бути розробка електронних систем обміну інформацією.

Важливою частиною організації роботи на підприємстві є один із перших його наказів – це Наказ про облікову політику. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81], ст. 5, п. II визначено, що підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства

В умовах державного регулювання обліку в Україні якість обліково-інформаційного забезпечення управління оборотними активами залежить від постійного моніторингу діючих законодавчих та нормативно-правових актів. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку оборотних активів забезпечується національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Управління торговельними запасами на ТОВ «Макрос-Плюс» регулюється П(С)БО 9 «Запаси» і базується на зборі та систематизації внутрішньої інформації про фактичний стан запасів, швидкості їх реалізації; зовнішньої інформації про кон'юнктуру відповідного сегменту споживчого ринку та моніторингу збутової і цінової політики постачальників, а також орієнтується на прогностні показники обсягу реалізації запасів, використання матеріальних і фінансових ресурсів, яка здійснюється за допомогою внутрішньої системи контролю.

Визнання дебіторської заборгованості здійснюється відповідно до вимог п. 6 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». На ТОВ «Макрос-Плюс» важливим завданням забезпечення покращення фінансового стану є прийняття рішень щодо управління дебіторською заборгованістю та потребує вирішення наступних проблем організації і методики обліку:

1. Обов'язкове здійснення класифікації дебіторської заборгованості з дотриманням вимог щодо строку погашення протягом нормального операційного циклу. Наразі, деяким підприємствам надаються певні пільги, щодо їх заборгованості перед підприємством, а саме відстрочення платежу на строки більше 6 місяців. Важливо, що вже виникали проблеми з неоплатою від таких підприємств. Контроль за дебіторською заборгованістю на підприємстві здійснюється вручну бухгалтером в 1С:Підприємство 8, за оборотно-сальдовою відомістю за рахунком 361, та власне менеджером у якого обслуговується подібне підприємство. Однак, таких підприємств існує значна кількість.
2. При відстроченні платежу необхідно керуватися вимогами п. 22 П(С)БО 15 «Дохід», згідно з яким у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів. Необхідно також вирішити проблему щодо визначення справедливої вартості дебіторської заборгованості.
3. Вибір методу визначення величини сумнівних боргів на підставі обов'язкового аналізу даних додатків до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Отже, здійснивши огляд нормативно - правової бази щодо здійснення обліку, аналізу та контролю оборотних активів, можна помітити деякі недоліки. По-перше, часто відбуваються зміни та доповнення у нормативно правових актах, виникають нові або покращені акти. Наприклад, до П(С)БО 9 «Запаси», вносилися зміни 10 разів, а до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні 21 раз. За умови постійних змін у законодавчих актах, бухгалтерам важко вести облік на підприємстві, згідно чинних норм права. По-друге, всі нормативно-правові акти, щодо здійснення обліку, аналізу і контролю на підприємстві є самостійними і майже неупорядкованими.

Важливим етапом в удосконаленні законодавства має бути створення єдиного кодифікованого нормативно-правового акта, який би враховував усі недоліки, дублювання та упушення у діючих нормах права щодо обліку на підприємстві.

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

У результаті систематизації отриманих в роботі результатів виявлено, що оборотні активи є досить складною та багатоаспектною категорією, яка включає комплекс елементів. У зв'язку із цим забезпечення коректного процесу обліку, аналізу та контролю цієї вагомий складової активів підприємства повинно базуватись виключно на діючій нормативно-правовій базі, визначеній законодавством України та враховувати внутрішню нормативну документацію підприємства, яка б надавала можливість повною мірою відображати специфіку його функціонування.

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

В роботі надана організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Макрос-Плюс». Досліджуване підприємство – Товариство з обмеженою відповідальністю «Макрос-Плюс» (далі – товариство) це торгівельне підприємство яке займається реалізацією продовольчої та непродовольчої продукції. Місцезнаходження ТОВ «Макрос-плюс», с. Рогозів, Рівенської обл.

Основними цілями і завданнями товариства є :

- отримання прибутку, задоволення своїх членів у товарах та послугах, сприяння розвитку їх трудової та соціальної активності;
- захист прав та інтересів членів товариства і обслуговуваного населення;
- забезпечення ефективності господарсько-фінансової діяльності товариства;
- роздрібна та оптова торгівля продовольчими та непродовольчими товарами, і т.д.

Спеціалізація даного товариства, на сьогоднішній день, спрямована на реалізацію продовольчих та непродовольчих товарів від якої товариство отримує найбільшу частину виручки.

За даними аналізу встановлено, що найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн). Динаміка чистого прибутку з 2014 р. по 2015 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ТОВ «Макрос-Плюс». Разом з тим, з 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

Аналізуючи показники діяльності ТОВ «Макрос-Плюс» можна зробити висновок, що найбільшу частку у сукупних доходах підприємства складають саме чистий дохід від реалізації продукції. Якщо проаналізувати та

співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів. Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році підприємство отримало суму понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Загалом, в структурі активів ТОВ «Макрос-Плюс» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що товариство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання.

Величина оборотних активів також значно зменшилась за рахунок зменшення обсягів діяльності. В 2013 році величина оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році - 3860 тис.грн. Необхідно відмітити, що за аналізований період на ТОВ «Макрос-Плюс» зменшилась дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги ( в 2014 році – 2482 тис.грн, а в 2017 році – 1700 тис.грн). Дана динаміка також свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Тільки за останній аналізований період дана стаття активів зменшилась на 17,07 %.

коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості стрімко зростає з 2013 року, що характеризує погашення клієнтами заборгованості перед підприємством.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості знижується протягом 2012 – 2016 років, що також є позитивним явищем, оскільки ТОВ «Макрос-Плюс» погашає свої зобов'язання перед постачальниками і підрядниками.

В роботі розкритий порядок облікового відображення оборотних активів на ТОВ «Макрос-Плюс».

Здійснивши огляд нормативно - правової бази щодо здійснення обліку, аналізу та контролю оборотних активів, можна помітити деякі недоліки. По-перше, часто відбуваються зміни та доповнення у нормативно правових

актах, виникають нові або покращені акти. Наприклад, до П(С)БО 9 «Запаси», вносилися зміни 10 разів, а до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні 21 раз. За умови постійних змін у законодавчих актах, бухгалтерам важко вести облік на підприємстві, згідно чинних норм права. По-друге, всі нормативно-правові акти, щодо здійснення обліку, аналізу і контролю на підприємстві є самостійними і майже невпорядкованими.

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

## **РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

### **3.1. Оцінка та удосконалення системи внутрішнього контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»**

ТОВ «Макрос-Плюс» велике торговельне підприємство, для якого система внутрішнього контролю є життєво необхідним пунктом функціонування. Він є основою планування обсягу внутрішнього і незалежного зовнішнього аудиту і обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Він забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, як наслідок забезпечує подальше ефективне функціонування підприємства.

Система внутрішнього контролю являє собою політику і процедури, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі: дотримання політики системи управління; забезпечення збереження активів; запобігання шахрайству та помилкам їх виявлення; забезпечення точності і повноти облікових записів; забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації.

Система внутрішнього контролю ТОВ «Макрос-Плюс» включає систему бухгалтерського обліку, середовище контролю та процедури контролю.

Система бухгалтерського обліку визначає послідовність та зміст записів суб'єкта господарювання, за допомогою яких відображаються

господарські операції. Вона має на меті забезпечення визначення, збору, аналізу, обчислення, класифікації та систематизації інформації у первинних документах, облікових реєстрах та у фінансовій звітності суб'єктів господарювання.

Організація і регулювання бухгалтерського обліку в Україні обумовили основні вимоги до системи внутрішнього контролю ТОВ «Макрос-Плюс». До них належить, насамперед:

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів – здійснюється відділом бухгалтерського обліку та розрахунковим відділом;
- своєчасне виявлення негативних явищ діяльності підприємств – здійснюється менеджерами з продажу та відділом контролю;
- контроль за формуванням повної, реальної, достовірної інформації про господарські процеси і результати фінансово господарської діяльності, що подаються у податкову адміністрацію, статистичні органи та необхідні для прийняття управлінських рішень – здійснюється відділом бухгалтерського обліку, внутрішнім аудитором, відділом контролю та фінансовим відділом.

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього контролю є анкети, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні». Тому для оцінки системи обліку на ТОВ «Макрос-Плюс», необхідно здійснити анкетування обліку та контролю операцій з оборотними активами (табл. 3.1)

Дослідивши відповіді, які наведені в анкеті, можна сказати, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є не ідеальною, але задовільною. Загалом, виконуються основні пункти, які описують ефективну систему обліку оборотних активів на підприємстві.

Таблиця 3.1

## Анкета з оцінювання системи бухгалтерського обліку оборотних активів

## ТОВ «Макрос-Плюс»

| №  | Запитання                                                                                                                                                                                                                                                       | Відповідь | Примітка                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1  | 2                                                                                                                                                                                                                                                               | 3         | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 1  | Чи достатня кваліфікація облікового персоналу?                                                                                                                                                                                                                  | Так       | При наборі облікового персоналу здійснюють тестування щодо знання нормативно-правових актів та ведення обліку на підприємстві. При успішному проходженні тестування, заступником головного бухгалтера, здійснюється аналіз наданих відповідей і відбувається консультування з кандидатом. |
| 2  | Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт?                                                                                                                                                                                                                  | Так       | Облік на підприємстві розподілений ієрархічно за рівнем відповідальності та узагальнення. Кожен бухгалтер відповідає за окрему сферу обліку. Консолідація інформації відбувається у системі 1С:Підприємство 8 та безпосередньо потрапляє до головного бухгалтера                          |
| 3  | Чи контролюється виконання обов'язків старшим за посадою?                                                                                                                                                                                                       | Так       | Кожен розділ розподіляється ієрархічно та має свого керівника, та проміжних керівників. Контроль здійснюється на усіх етапах обліку                                                                                                                                                       |
| 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       | Однак на підприємстві існує складність щодо проведення інвентаризації за рахунок обороту різного виду запасів, розмірів підприємства, різноманіттю товарного асортименту                                                                                                                  |
| 8  | Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою: перевіркою податкових органів; іншими уповноваженими органами?                                                                                                                    | Ні        | -                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 9  | Чи застосовується графік документообігу?                                                                                                                                                                                                                        | Так       | Але не дотримується, через великі розміри підприємства                                                                                                                                                                                                                                    |
| 10 | Чи розроблений робочий план рахунків?                                                                                                                                                                                                                           | Так       | -                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

Середовище контролю визначається загальним ставленням, обізнаністю та діями управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю та її важливості для вирішення завдань суб'єкта господарювання.

До чинників, що визначають середовище контролю можуть бути віднесені філософія і стиль роботи управлінського персоналу, організаційна структура суб'єкта господарювання, розподіл повноважень і відповідальності працівників, кадрова політика тощо. Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів повинна забезпечувати високу кваліфікацію і чесність відповідного персоналу. Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво ТОВ «Макрос-Плюс».

Слід пам'ятати, що на середовище контролю впливають зовнішні і внутрішні чинники. До зовнішніх належать: загальний стан економіки, не стабільність законодавства, державне регулювання обліку та підпорядкованість підприємства. Нестабільність стану економіки України та її законодавчого регулювання негативно впливають на господарську діяльність підприємств і не стимулюють організацію ефективного внутрішнього контролю.

Наприклад, для досліджуваного підприємства це відображається у значній кількості працівників бухгалтерії та відділу контролю, які займаються сортуванням паперових документів. Здійснимо загальну оцінку середовища контролю за допомогою анкети (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Анкета з оцінювання середовища контролю оборотних активів  
ТОВ «Макрос-Плюс»

| №                            | Запитання                                                   | Відповідь | Примітка                                                                                                                                                                                                  |
|------------------------------|-------------------------------------------------------------|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                            | 2                                                           |           | Продовж. табл. 3.2                                                                                                                                                                                        |
| Філософія і стиль управління |                                                             |           |                                                                                                                                                                                                           |
| 1                            | Чи є одноосібними прийняття рішень і оперативне управління? | Ні        | За рахунок розміру підприємства існує велика кількість відділів та їх керівників, оскільки велика кількість рішень впливає одразу на декілька відділів, рішення приймаються шляхом узгодження. Операційні |

|                                      |                                                                                                                  |     |                                                                                                           |
|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                      |                                                                                                                  |     | рішення приймаються одразу безпосереднім керівником відділу.                                              |
| 2                                    | Чи оцінюється підприємницький ризик і чи вдається керівництво до управління ним?                                 | Ні  | -                                                                                                         |
| 3                                    | Чи є у керівництва підстави для перекручення фінансової звітності?                                               | Ні  | -                                                                                                         |
| 4                                    | Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю?                                                            | Ні  |                                                                                                           |
| Організаційна структура підприємства |                                                                                                                  |     |                                                                                                           |
| 5                                    | Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності з організаційною структурою підприємства?             | Так | Кожен відділ відповідає за свою сферу.                                                                    |
| 6                                    | Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?                     | Так | -                                                                                                         |
| 7                                    | Чи відповідає організаційна структура розмірові підприємства?                                                    | Так | -                                                                                                         |
| Методи делегування прав і обов'язків |                                                                                                                  |     |                                                                                                           |
| 8                                    | Чи враховує існуючий розподіл прав і обов'язків особливості господарської діяльності?                            | Так | Однак, існує дублювання функцій між відділами, та заплутаність через розгалужену організаційну структуру. |
| 9                                    | Чи можливі конфлікти інтересів підрозділів (осіб)?                                                               | Так | Адже на підприємстві існує система непрямого контролю одного підрозділу іншим у певних сферах.            |
| 10                                   | Чи встановлені: а) показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)? б) заходи заохочення (стягнення)? | Так | Визначається відділом кадрів за розпорядженням керівників.                                                |
| 11                                   | Чи укладені договори про матеріальну відповідальність: а) індивідуальні (повна, часткова); б) колективні?        | Так | Саме у тих сферах, де цього потребує підприємство.                                                        |
| 12                                   | Чи розроблені на підприємстві: а) положення про структурні підрозділи; б) посадові інструкції?                   | Ні  | Існують накази щодо утворення певних структурних підрозділів, але їх діяльність майже не регламентована.  |
| Методи управління контролем          |                                                                                                                  |     |                                                                                                           |
| 13                                   | Чи встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників?                                     | Так | Там де це доцільно, і де існують прямі порушення                                                          |
| 14                                   | Чи здійснюється аналіз господарської діяльності: а) оперативний; б) періодичний?                                 | Так | Керівником підприємства                                                                                   |

Продовж. табл. 3.2

|                  |                                                                                                    |     |                                                             |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-------------------------------------------------------------|
| 15               | Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах? | Так | За допомогою CRM-системи.                                   |
| Кадрова політика |                                                                                                    |     |                                                             |
| 16               | Чи має персонал підприємства відповідний професійний рівень?                                       | Так | Існують тест професійної придатності при прийомі на роботу. |
| 17               | Чи виконує персонал покладені на нього обов'язки?                                                  | Так | Саме цим забезпечується діяльність підприємства.            |
| 18               | Чи висока плинність кадрів на підприємстві?                                                        | Так | -                                                           |
| Зовнішній вплив  |                                                                                                    |     |                                                             |
| 19               | Чи підприємство підпорядковане міністерству, об'єднанню?                                           | Ні  | -                                                           |

Отже, підприємство має певні недоліки у середовищі контролю, але загалом забезпечує ефективне її існування.

Наступним етапом оцінки є процедури контролю, розроблені управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання. До процедур контролю належать:

- перевірка арифметичної точності записів – здійснюється менеджером з продажу та бухгалтером відділу обліку товарно-матеріальних цінностей;
- перевірка і підтвердження результатів звірок – здійснюється окремо кожним бухгалтером, згідно з його сфери бухгалтерського обліку. Акти звірок підписуються обома сторонами: ТОВ «Макрос-Плюс» та їх основними партнерами;
- ведення і перевірка контрольних рахунків і пробних балансів - здійснюється заступником головного бухгалтера і головним бухгалтером підприємства. Основна перевірка відбувається за результати кожного кварталу та року;
- візування документів та контроль за документами (дотримання графіку документообігу) – здійснюється керівниками кожного з підрозділів підприємства, та дирекцією безпосередньо;
- порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації - здійснюється менеджерами з закупівлі, маркетинговим відділом, головним бухгалтером, фінансовим відділом, дирекцією;

- порівняння результатів інвентаризації з обліковими записами - здійснюється відділом бухгалтерського обліку та керівництвом і працівниками складів;
- обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів - забезпечується відділом бухгалтерського обліку, охороною;
- порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами, визначених прогнозами - здійснюється дирекцією.

Результати досліджень свідчать про те, що система внутрішнього контролю для забезпечення найбільш ефективного її функціонування має бути підпорядкована найвищому органу управління, що і здійснено на ТОВ «Макрос-Плюс». Оцінка системи внутрішнього контролю здійснюється з метою оптимізації обсягу, змісту та послідовності виконання процедур зовнішнього контролю.

Критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею наступних функцій:

- 1) попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;
- 2) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити;
- 3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системі бухгалтерського обліку, які були виявлені.

На ТОВ «Макрос-Плюс» система внутрішнього контролю має можливість виконати всі зазначенні функції, тому її можна визнати ефективною. Разом з тим, існуюча система внутрішнього контролю досліджуваного підприємства потребує удосконалень, а саме:

1. Запровадження курсів підвищення кваліфікації для облікових кадрів. Кожен спеціаліст має власну сферу відповідальності. З плином часу, працівник втрачає певні знання та навички, щодо інших схожих галузей. Це зменшує взаєморозуміння між працівниками та гнучкість у прийнятті рішень. Можливим, також є періодичний обмін обов'язками серед спеціалістів суміжної галузі.

2. Необхідно налагодити систему контролю запасів на підприємстві не тільки за рахунок інвентаризацій. Пропонуємо використовувати систему штрих-кодів для здійснення контролю за наявною номенклатурою товарних запасів на підприємстві.
3. Графік документообігу пристосувати до шляху надходження первинного документа, з урахуванням його виду (наразі, графік документообігу є формальним документом на підприємстві).
4. Працівників відділу бухгалтерського обліку, з урахування автоматизації, необхідно більше залучати до виконання контрольних дій.
5. Необхідно переглянути межі відповідальності працівників підприємства задля вилучення та дублювання функцій.
6. Необхідно спростити організаційну структуру підприємства, зменшити кількість керівників та ієрархічного шарування. До того ж, потрібно розробити положення про структурні підрозділи, для документального визначення сфер відповідальності на підприємстві.
7. Відійти від політики покарання винних, і працювати у напрямку удосконалення системи контролю, щодо уникнення конфліктних ситуацій з контрагентами.

До того ж треба враховувати, що система внутрішнього контролю не може бути оцінена як ідеально ефективна з причин наявності таких обмежень:

- Обмеження у часі виконання контрольних процедур.
- Обмеженість ресурсів системи внутрішнього контролю (внаслідок можливої недосконалості середовища контролю).
- Суб'єктивна природа оціночних суджень працівників системи внутрішнього контролю.

Від оцінки ефективності системи внутрішнього контролю залежить необхідність дублювання контрольних процедур суб'єктами зовнішнього контролю. При цьому, за кожним питанням, визначеним у плані аудиту, дається окрема оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Якщо система визнається ефективною, то суб'єкт зовнішнього

контролю може прийняти рішення про недоцільність повної перевірки відповідних операцій або документів та застосувати вибірку, і навпаки – якщо система внутрішнього контролю визнається неефективною, суб'єкт зовнішнього контролю збільшує обсяг вибірки і кількість процедур, які мають бути здійснені.

Враховуючи сучасні вимоги до управління продажами товарів вважаємо за доцільне запропоновувати ТОВ «Макрос-Плюс» до впровадження відповідні форми робочих та звідних документів, перелік яких наведено в табл. 3.3, які досить зручно використовувати при проведенні внутрішнього контролю операцій з продажу товарів.

Представлені в Додатку А запропоновані форми документів які забезпечують деталізацію процесу продажу, що підвищує якість внутрішнього контролю на ТОВ «Макрос-Плюс».

Таблиця 3.3

Перелік запропонованих документів для внутрішнього контролю в управлінні продажами товарів

| <i>№ з/п</i> | <i>Вид докумен-ту</i>   | <i>Назва документу</i>                                                                                       |
|--------------|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1            | <i>Робочі документи</i> | Перелік порушень в управлінні продажами товарів                                                              |
| 2            |                         | Перелік напрямків перевірки операцій з продажу товарів                                                       |
| 3            |                         | Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку товарів                                      |
| 4            |                         | Перевірка повноти документального підтвердження в обліку операцій з продажу товарів в бухгалтерському обліку |
| 5            |                         | Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку торговельної націнки проданих товарів           |
| 6            |                         | Оцінка дебіторської заборгованості за товари продані з розстроченням платежу                                 |
| 7            |                         | Перевірка правильності відображення відхилень від ціни проданих товарів                                      |

Продовж. табл. 3.3

|   |                          |                                                                 |
|---|--------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 8 | <i>Зведені документи</i> | Перевірка дотримання положення щодо видачі дисконтних карток    |
| 9 |                          | Перелік виявлених порушень за їх впливом на фінансову звітність |
|   |                          |                                                                 |

|    |  |                                                                             |
|----|--|-----------------------------------------------------------------------------|
| 10 |  | Оцінка виявлених помилок при здійсненні контролю операцій з продажу товарів |
| 11 |  | Перевірка здійснення виправлень за зробленими зауваженнями                  |

Оскільки внутрішній контроль повинен виконувати не лише контрольну функцію, а й попереджувати та консультувати працівників з метою уникнення в подальшому помилок.

Результати такої перевірки доцільно заносити в відповідний звітний документ, представлений в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Перевірка здійснення виправлень за зробленими зауваженнями

| № з/п | № робочого документа | Зміст порушення | Виконання  |              |
|-------|----------------------|-----------------|------------|--------------|
|       |                      |                 | Виправлене | Невиправлене |
| 1     | 2                    | 3               |            |              |
| 1     | x                    | x               | x          | x            |

Тільки такий підхід забезпечить якісний внутрішній контроль, сутність якого полягає в задоволенні потреб користувачів в наданні своєчасної та об'єктивної інформації про об'єкт дослідження та фактори які впливають на його стан; досягненні рівноваги між центрами відповідальності управлінської системи та керівництвом підприємства в цілому.

Підсумовуючи вищесказане можна зробити висновки, що внутрішній контроль в управлінні оборотними активами орієнтований на перспективу, тобто на аналіз майбутніх подій, які можуть несприятливо позначитися на діяльності торговельного підприємства в цілому. Інакше кажучи, внутрішній контроль оцінює можливість і пропонує шляхи зниження ризиків в процесі продажу та негативних ефектів їх дії. Таким чином, наявність ефективного внутрішнього контролю в системі управління продажами стає невід'ємною складовою успішного розвитку торговельного підприємства в умовах швидких змін зовнішнього середовища, підвищення складності процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. Наскільки

при цьому внутрішній контроль стане корисним, залежить від завдань, які будуть перед ним поставлені.

### **3.2. Удосконалення методики здійснення зовнішнього контролю оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС»**

Контроль оборотних активів сприяє підвищенню виробничої ефективності і фінансово-господарської діяльності підприємств не залежно від форми власності. На підприємстві може здійснюватися зовнішній (державний) та внутрішній контроль. Контроль - це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених в ході виконання цих рішень. За допомогою контролю встановлюють причини і винних у відхиленнях із метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому. На приватних підприємствах контроль держави за їхньою діяльністю обмежується перевітками своєчасності й повноти відрахувань до бюджету, правильності ведення бухгалтерських рахунків (обліку), дотримання чинного законодавства з питань оплати праці найманих працівників, виконання державних контрактів і зобов'язань (контроль за використанням бюджетних коштів). Решта питань, пов'язаних із забезпеченням ефективності діяльності приватних підприємств, підлягає внутрішньому контролю, який здійснюється самостійними підрозділами підприємств або аудиторами.

На підприємстві незалежний фінансовий контроль може здійснювати Державна аудиторська служба України. Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держаудитслужби, є Бюджетний кодекс України, Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 "Про

затвердження Положення про Державну аудиторську службу України" та інші.

Державна аудиторська служба може реалізувати державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель;
- контролю за станом внутрішнього аудиту.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється Державною аудиторською службою України у формі перевірки та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати перевірки викладаються в акті.

Перевірка складається із низки послідовних етапів, кожний із яких має свій зміст, функціональне призначення та відокремлений за часом. Даний вид контролю – це тривалий процес, який проводиться в кілька етапів: підготовка; проведення контрольних процедур на об'єкті, що підлягає перевірці; систематизація матеріалів перевірки та оформлення її результатів; обговорення їх на підприємстві, що підлягає контролю; розгляд матеріалів перевірки та прийняття рішень керівництвом організації; контроль за виконанням прийнятих рішень.

Наступним контролюючим органом є Державна фіскальна служба України (ДФС) - центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і 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.

Можна виділити такі основні завдання перевірки Державної фіскальної служби України:

1. Перевірка повноти та своєчасності сплати податків та зборів до бюджету та державних цільових фондів.
2. Контроль правильності визначення бази оподаткування.
3. Перевірка правомірності застосування податкових пільг за податками та зборами.
4. Контроль за своєчасністю подання до органів ДФС податкової звітності за податками та зборами.
5. Аналіз податкових надходжень.
6. Виявлення, усунення та попередження порушень чинного законодавства.

Важливо при здійсненні податкового контролю виділити його об'єкти та суб'єкти. Об'єктом контролю виступає діяльність платників податків – юридичних та фізичних осіб, які пройшли реєстрацію у органах ДФС, податкові агенти та представники платника податку.

Суб'єктами податкового контролю є контролюючі органи:

- органи ДФС – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;
- органи державної митної служби – щодо мита, акцизного податку, ПДВ, інших податків, які відповідно до податкового законодавства

справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або на територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або спеціальної митної зони.

У податковому кодексі України визначено три види податкових перевірок, які наведені у табл. 3.5

Таблиця 3.5

Види податкових перевірок

| Вид перевірки | Суть                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Документальна | <p>Перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівникам.</p> <p>Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану – графіка перевірок.</p> <p>Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин визначених цим Кодексом.</p> <p>Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка</p> <p>Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби</p> |

Продовж. табл. 3.5

|            |                                                                                                                                                                                                  |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Камеральна | Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні органу державної фіскальної служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податку |
| Фактична   | Перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка         |

|  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | здійснюється органом державної податкової служби щодо дотримання порядку здійснення суб'єктами господарювання розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації |
|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Розкриємо загальну методику державного фінансового контролю оборотних активів, що здійснює Державна аудиторська служба України.

Етапи перевірки можна представити наступним чином:

1. Підготовча робота:

- вивчення нормативно-правової бази;
- збір інформації у відповідних фінансових органах, органах Державного казначейства, в установах банків щодо діяльності об'єкту контролю;
- розробка та затвердження програми перевірки, в якій визначаються період перевірки її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу;
- складання на основі затвердженої програми плану перевірки з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання;
- повідомлення керівництва об'єкта перевірки про намір здійснення контрольних заходів

2. Організація та проведення контролю на місці:

- знайомство керівника з особливостями роботи об'єкта контролю, умовами проведення, станом справ щодо збереження готівки і матеріальних цінностей;
- перевірка каси, інвентаризація матеріальних цінностей;
- проведення документальної та фактичної перевірки;
- реєстрація виявлених недоліків та порушень;
- складання проміжних актів за результатами перевірки матеріальних оборотних активів підприємства.

Загалом у ході підготовки до ревізії посадовими особами контролюючого органу складається в двох примірниках програма ревізії, в якій визначаються найменування об'єкта контролю, тема, період та питання, що підлягають ревізії відповідно до компетенції контролюючого органу. Програма затверджується керівником контролюючого органу чи його заступником.

Програма перевірки оборотних активів розроблена та представлена в табл. 3.6.

### 3. Систематизація та оформлення результатів перевірки:

- систематизація матеріалів перевірки;
- вивчення керівником матеріалів перевірки, контроль повноти виконаних завдань відповідно до програми та плану;
- оформлення наслідків перевірки загальним актом; (складання довідки за результатами перевірки, при наявності порушень - акта);
- прийняття заперечень від службових осіб об'єкта контролю;
- підписання акта керівником контролюючої групи та службовими особами об'єкта перевірки;
- реєстрація акта.

### 4. Реалізація матеріалів перевірки та контроль за виконанням рішень

- надання усних рекомендацій (ще до закінчення перевірки) керівництву об'єкта, що підлягає контролю невідкладно вжити заходів щодо відшкодування збитків та запобігання їм надалі;
- надання керівництву перевіреного об'єкта (у разі не забезпечення повного усунення порушень) вимоги щодо усунення виявлених порушень та притягнення винних осіб до дисциплінарної та матеріальної відповідальності;
- проведення повторної перевірки та остаточний висновок щодо можливості прийняття матеріалів перевірок;
- обговорення у разі потреби матеріалів перевірки в колективах підконтрольних об'єктів, оприлюднення через засоби масової інформації;
- вживання термінових заходів до осіб, які винні у зловживаннях, надання матеріалів правоохоронним органам для відповідного реагування.

Загалом, послідовність здійснення контролю оборотних активів можна представити наступним чином (рис. 3.1).

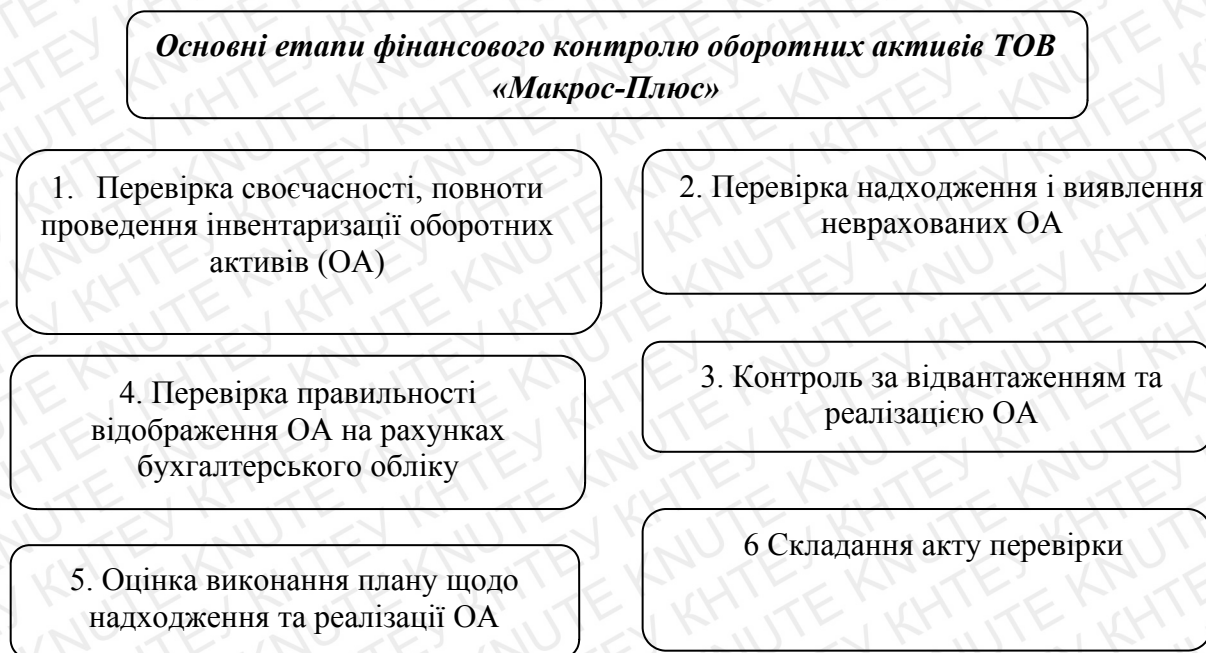


Рис. 3.1 Послідовність здійснення контролю оборотних активів на ТОВ  
«Макрос-Плюс»

На першому етапі контролю оборотних активів (ОА) необхідно провести перевірку своєчасності та повноти проведення інвентаризації оборотних активів, а також здійснити контроль за виконанням договорів з постачальниками й покупцями. При необхідності зробити інвентаризацію особисто, або бути присутнім при її здійсненні відповідною посадовою особою. Контролеру потрібно перевірити наявність угод з матеріально-відповідальними особами, оцінити стан складського господарства, визначити особливості оприбуткування ОА з виробництва на склад, проконтролювати умови і правила зберігання й охорони ОА підприємства.

На даному етапі контролю, важливо оцінити правильність розрахунку збитків від розкрадань і своєчасності покриття понесеного збитку винною особою.

Другий етап контролю ОА спрямовано на перевірку надходження та виявлення неврахованих ОА. У випадку якщо ОА не оформляється

приймально-здавальними документами цеху чи складу підприємства і не відображається в бухгалтерському обліку, виникають невраховані активи.

При перевірці контролер повинен вивчити всю документацію, що дозволяє зробити висновок про наявність чи про відсутність випадків випуску і реалізації неврахованих ОА.

Третій етап спрямовано на перевірку процесів відвантаження та реалізації ОА. На даному етапі контролер здійснює документальну перевірку, яка починається з перевірки укладених договорів на постачання ОА, правильності оформлення первинних бухгалтерських документів, а закінчується перевіркою зведених документів (наприклад, матеріальні звіти про рух продукції в розрізі асортименту). Також контролер повинен особисто проводити вибірккову перевірку відвантаження активів безпосередньо під час її здійснення.

Контроль реалізації ОА слугує у першу чергу для встановлення відхилень фактичних результатів від запланованих або від сум покриття відповідного планового періоду (місяця, кварталу, року) і для виявлення причин цих відхилень, якщо вони відбулися у відділі продажу. Зміни результату можуть виникнути через структурні зміни у фактично реалізованому бюджеті продажу або внаслідок відхилень фактичних витрат у відділі продажу від запланованих.

Стосовно реалізації ОА контролюється доцільність застосування обраного підприємством методу їх вибуття згідно з П(С)БО 9 «Запаси», а також списанням витрат пов'язаних зі збутом ОА.

На даному етапі контролеру необхідно перевірити: правильність включення витрат до складу витрат на збут; дотримання встановлених нормативів витрат на рекламу; дотримання основних положень з обліку тари на підприємствах; правильність ведення аналітичного обліку на рахунку «Витрати на збут» та відомості; правильність складання бухгалтерських проводок за операціями з тарою; правильність відображення в бухгалтерському обліку товарообмінних операцій чи операцій, здійснюваних на бартерній основі; відповідність записів синтетичного й аналітичного

обліку записам у Головній книзі (при журнально-ордерній формі обліку), оборотно-сальдовій відомості (при автоматизованому обліку) і балансі.

Четвертий етап спрямовано на підтвердження інформації про фактичні залишки ОА на складах підприємства. На даному етапі контролеру необхідно застосовувати вибірковий метод та здійснювати перевірку відомостей обліку залишків МОА на складі, оборотно-сальдові відомості, Головну книгу, Баланс на предмет ідентичності сум. Факт того, що ці суми збігаються із записами в облікових регістрах, дає змогу контролеру констатувати ефективність роботи бухгалтерії щодо облікового відображення ОА.

П'ятий етап спрямовано на здійснення оцінки виконання плану щодо надходження та реалізації ОА суб'єкта господарювання. Контролер на даному етапі має оцінити:

- рівень виконання плану з випуску та реалізації ОА;
- зміну обсягу випуску та реалізації ОА в порівнянні з попередніми періодами;
- вплив факторів на зміну обсягів продажу та виручки від реалізації ОА, та інш.

Оцінюючи стан виконання плану випуску та реалізації готової продукції, суб'єкт державного фінансового контролю (Державна аудиторська служба України) розраховує та оцінює як зміняться в динаміці наступні коефіцієнти: коефіцієнт оборотності готової продукції; коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягів продаж та темпів приросту решток готової продукції на складах; коефіцієнт сортності продукції; рентабельність продажу; доля виручки від реалізації товарної продукції в загальній сумі виручки, та ін. За допомогою наведених показників контролер визначає фактори, які впливають на: обсяг випуску та реалізації товарної продукції; асортимент і структуру продажу; собівартість виробничої та реалізованої товарної продукції та ін.

Шостий етап перевірки ОА є заключним та спрямований на формування акту перевірки.

Результати інспектування оформляють актом. Оформлення результатів перевірки – найважливіший етап контрольної роботи. Від правильного оформлення матеріалів перевірки залежить своєчасне усунення недоліків і порушень, виявлених під час інспектування.

Акт – важливий документ перевірки. За його змістом можна зробити висновок не тільки про наслідки перевірки, а й про якість роботи контролера, його ерудицію та рівень кваліфікації.

Правильно складений акт перевірки має містити тільки ті недоліки й порушення фінансово-господарської діяльності підприємства, які обґрунтовані конкретними фактами й документами.

До акту не слід вносити узагальнюючі констатації, безпідставні твердження. Усі факти слід викласти конкретно, з посиланням на документи, із зазначенням суми збитків і винних осіб. Акт не повинен виражати особисті погляди контролера, його суб'єктивну оцінку дій посадових осіб. В акті мають відображатися тільки факти, на підставі яких можна зробити відповідні висновки.

В акті не подається юридичної кваліфікації діянь і вчинків, передбачених Кримінальним кодексом. Розкриваючи окремі факти нестач, слід зазначити характерну особливість встановленого факту, розмір шкоди, конкретних винних осіб, час і місце здійснення зловживання та ін. В акті роблять посилання на документи, що підтверджують факти порушень. Акт перевірки складається у двох примірниках, один з яких вручають керівнику контрольно-ревізійного підрозділу (Державної аудиторської служби України), другий – керівнику підприємства, що перевірялось для ознайомлення та підписання.

Акт підписують перевіряючий, керівник і головний бухгалтер підприємства, а у разі необхідності – колишній керівник та головний бухгалтер, у період роботи яких мали місце порушення.

Якщо за матеріалами інспектування є підстава для притягнення винних до відповідальності згідно з чинним законодавством, то один примірник акта перевірки передають судово-слідчим органам.

Якщо більш детально розкрити порядок інспектування операцій з готовою продукцією, то необхідно відзначити, що об'єктами перевірки мають бути:

- 1) плани реалізації та собівартості товарної продукції, їх обґрунтованість і збалансованість з ресурсами;
- 2) виконання планів реалізації і собівартості товарної продукції;
- 3) витрати на реалізацію товарної продукції;
- 4) наявність товарної продукції;
- 8) облік і звітність щодо реалізації і собівартості товарної продукції.

В табл. 3.6 зображено план інспектування операцій підприємства з товарною продукцією.

Таблиця 3.6

План інспектування операцій ТОВ «Макрос-Плюс»

| <i>№ пор.</i> | <i>Перелік питань та (або) аудиторських процедур за розділами аудиту, що перевіряються</i> | <i>Період проведення</i> | <i>Виконавець</i> | <i>Звітні та робочі документи контролера</i> | <i>Примітки</i> |
|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------|----------------------------------------------|-----------------|
| <i>1</i>      | <i>2</i>                                                                                   | <i>4</i>                 | <i>5</i>          | <i>6</i>                                     | <i>7</i>        |
| 1.            | Збір необхідної інформації про діяльність підприємства                                     |                          |                   |                                              |                 |

Продовж. табл. 3.6

|     |                                                                                          |  |  |  |  |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| 2.  | Оцінка стану бухгалтерського обліку і звітності, оцінка внутрішнього контролю            |  |  |  |  |
| 2.2 | Наявність відповідальності виконавчих органів за організацію внутрішнього контролю       |  |  |  |  |
| 2.3 | Наявність розподілу обов'язків між співробітниками                                       |  |  |  |  |
| 3.  | Інспектування операцій з ОА по розділах (рахунках) бухгалтерського обліку                |  |  |  |  |
| 3.1 | <i>Наявність(існування), права й зобов'язання, повнота</i>                               |  |  |  |  |
| A.  | Спостереження за інвентаризацією                                                         |  |  |  |  |
| B.  | Перевірка фізичної наявності ОА                                                          |  |  |  |  |
| C.  | Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку та звітності |  |  |  |  |
| 3.2 | Подання і розкриття                                                                      |  |  |  |  |

|    |                                                                                                                                                                                                                |  |  |  |  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| А. | Перевірка розкриття суттєвої інформації про первісну вартість, та балансову вартість об'єктів ОА на початок звітного періоду, про надходження та використання під час виробництва і на кінець звітного періоду |  |  |  |  |
| В. | Перевірка розкриття суттєвої інформації про облікову політику                                                                                                                                                  |  |  |  |  |
| С. | Перевірка розкриття суттєвої інформації про прийняті способи оцінки ОА                                                                                                                                         |  |  |  |  |

Для з'ясування можливості реального скорочення залишків товарної продукції, що відвантажена (відпущена) покупцям, контролеру потрібно перевірити обґрунтованість кожної суми за строками відвантаження неоплаченої продукції і причинами несплати рахунків покупцями. Особливу увагу варто звернути на суми за відвантажену (відпущену) продукцію, що тривалий час не оплачені покупцями.

Доцільно з'ясувати, чи немає резервів необлікованої продукції з метою її реалізації за готівку без оформлення документів.

Перевіряють розрахунки обсягу випуску продукції та відповідність його укладеним договірним угодам. Така перевірка дає змогу з'ясувати відповідність фактичного обсягу реалізації зазначеному в угоді.

Виявляють випадки, коли підприємства укладають недостовірні угоди на постачання продукції покупцям і необґрунтовано одержують кошти від них як передоплату.

Перевіряють відповідність якості продукції укладеним угодам і встановленим стандартам, обґрунтованість позавиробничих витрат, які залежать від обсягу товарної продукції (транспортні витрати, тара і пакувальні матеріали), що підлягають перерахунку за фактично реалізовану продукцію. Тобто перевірити правильність визначення вартості реалізованої товарної продукції, достовірність звітних даних про обсяг реалізації.

### 3.3. Методика аналізу оборотних активів ТОВ «МАКРОС-ПЛЮС» в умовах інформаційних технологій

Прийняття ефективних управлінських рішень залежить від належної організації планування діяльності, контролю та аналізу отриманих результатів з метою виявлення проблем діяльності, знаходження альтернативних рішень щодо їх визначення для досягнення стратегічних напрямів у майбутньому.

Ускладнення системи управління потребує не тільки удосконалення організації, але і поліпшення інформаційного забезпечення. Так, як для забезпечення успішного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання та управління ним необхідно, перш за все, власна інформація про фінансовий та майновий стан, результати діяльності, процеси їх формування, а також зовнішня інформація про дійсних та потенційних інвесторів, партнерів, конкурентів, тощо. Важливою складовою загальної інформаційної системи підприємства є інформація, яку надає бухгалтерський облік, що включає виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення та передачу інформації про підприємство користувачам.

Розглянемо основні тенденції та зміни, що з оборотними активами ТОВ «Макрос-Плюс» за останні 5 років (табл. 3.7).

Таблиця 3.7  
Аналіз оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс»\*

| № | Рік                                                              | Рік  |      |      |      |      | Відносне відхилення, % |           |           |           |
|---|------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|------------------------|-----------|-----------|-----------|
|   |                                                                  | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2014-2013              | 2015-2014 | 2016-2015 | 2017-2016 |
| 1 | 2                                                                |      | 3    | 4    | 5    | 6    | 7                      | 8         | 9         | 10        |
| 1 | Запаси                                                           | 3610 | 3370 | 3126 | 2110 | 1920 | -6,6                   | -7,2      | -32,5     | -9,0      |
| 2 | Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 2692 | 2482 | 2031 | 2050 | 1700 | -7,8                   | -18,1     | 0,93      | -17,0     |
| 3 | Дебіторська заборгованість: - за виданими авансами               | 304  | 152  | 216  | 42   | 51   | -50                    | 42,1      | -80,5     | 21,4      |

|    |                                         |      |      |      |      |      |       |       |       |       |
|----|-----------------------------------------|------|------|------|------|------|-------|-------|-------|-------|
| 6  | -з бюджетом                             | 242  | 15   | 53   | 26   | 120  | -93,8 | 253,3 | -50,9 | 361,5 |
|    | у т.ч.з податку на прибуток             | 15   | 13   | 18   | 7    | 4    | -13,3 | 38,4  | -61,1 | -42,8 |
| 7  | Інша поточна дебіторська заборгованість | 252  | 283  | 252  | 252  | 54   | 12,3  | -10,9 | 0     | -78,5 |
| 8  | Гроші та їх еквіваленти                 | 60   | -    | -    | -    | -    | -     | -     | -     | -     |
| 11 | Витрати майбутніх періодів              | 2    | 4    | 3    | -    | -    | 100   | -25   | -     | -     |
| 12 | Інші оборотні активи                    | 57   | 41   | 107  | 29   | 11   | -28,0 | 160,9 | -72,8 | -62,0 |
| 13 | Усього                                  | 7224 | 6481 | 5806 | 6050 | 4507 | -10,2 | -10,4 | 4,2   | -25,5 |

\*розроблено автором за даними підприємства

Як видно з таблиці 3.7, сума оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за аналізований період зменшилась в динаміці. Так, в 2013 році сума оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році – 4507 тис.грн. За останній аналізований період, оборотні активи зменшились на 25,5 %. Це відбулось за рахунок зменшення запасів (на 9 %), дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (на 17 %). На нашу думку, зменшення оборотних активів відбулось за рахунок того, що зменшились обсяги реалізації товарної продукції.

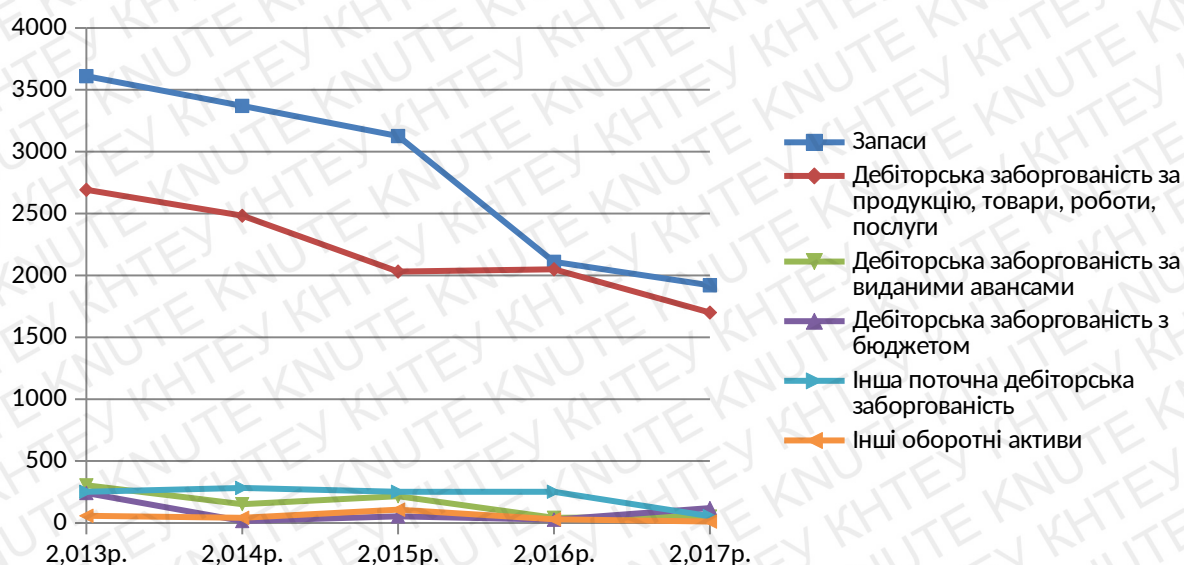


Рис. 3.2 Динаміка оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс»

за 2013-2017 рр.

### Оборотні активи

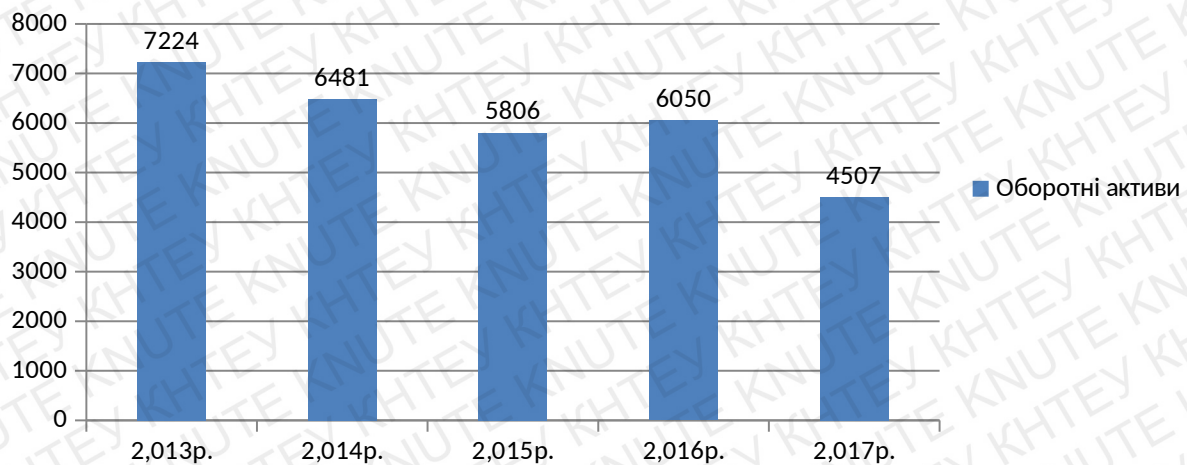


Рис. 3.3 Динаміка сукупних оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013 – 2017 рр.

По дебіторській заборгованості за розрахункам з бюджетом та іншій поточній дебіторській зміні є досить динамічними. Це пов'язано з розрахунковими операціями на підприємстві.

Якщо розглядати загалом всі оборотні активи, то відхилення є достатньо значним (рис. 3.3), найменша сума оборотних активів була саме в 2017 році.

При ефективному використанні оборотних активів забезпечується стійкий стан фінансів, суворо дотримується планова дисципліна, досягаються найвищі результати при найменших затратах.

Рівень ефективності використання загальної величини оборотних активів і окремих їх видів характеризується системою вартісних і натуральних, кількісних і якісних показників.

Узагальнюючи існуючі методики оцінки ефективності використання оборотних активів торгового підприємства, оцінимо діяльність роботи ТОВ «Макрос-Плюс» за ресурсним підходом (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

## Оцінка ефективності використання оборотних активів

ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013-2017 рр.\*

| № | Показник                                                            | 2013р. | 2014р. | 2015р. | 2016р. | 2017р. |
|---|---------------------------------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 1 | Дохід від реалізації продукції, тис. грн                            | 8600   | 5830   | 5600   | 5830   | 7990   |
| 2 | Прибуток (збиток) підприємства, тис.грн                             | 198    | 50     | 3048   | 50     | -1395  |
| 3 | Усього оборотних активів, тис. грн                                  | 7224   | 6481   | 5806   | 6050   | 4507   |
| 4 | Швидкість обертання оборотних коштів (коефіцієнт оборотності) (1/3) | 1,19   | 0,89   | 0,96   | 0,96   | 1,7    |
| 5 | Коефіцієнт ефективності використання оборотних активів (2/3)        | 0,02   | 0,007  | 0,52   | 0,008  | -0,30  |

Продовж. табл. 3.8

|   |                                                                          |      |      |      |      |      |
|---|--------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|
| 6 | Коефіцієнт участі (завантаження) оборотних активів у кожній гривні (3/1) | 0,84 | 1,11 | 1,03 | 1,03 | 0,56 |
|---|--------------------------------------------------------------------------|------|------|------|------|------|

\*розроблено автором за даними підприємства

Перший показник це швидкість обертання оборотних активів (коефіцієнт оборотності) - показує число оборотів, що здійснюються середнім розміром оборотних коштів за певний період.

Оборотність оборотних коштів зазвичай вивчають в динаміці (рис. 3.4).

### Швидкість обертання оборотних коштів (коефіцієнт оборотності)

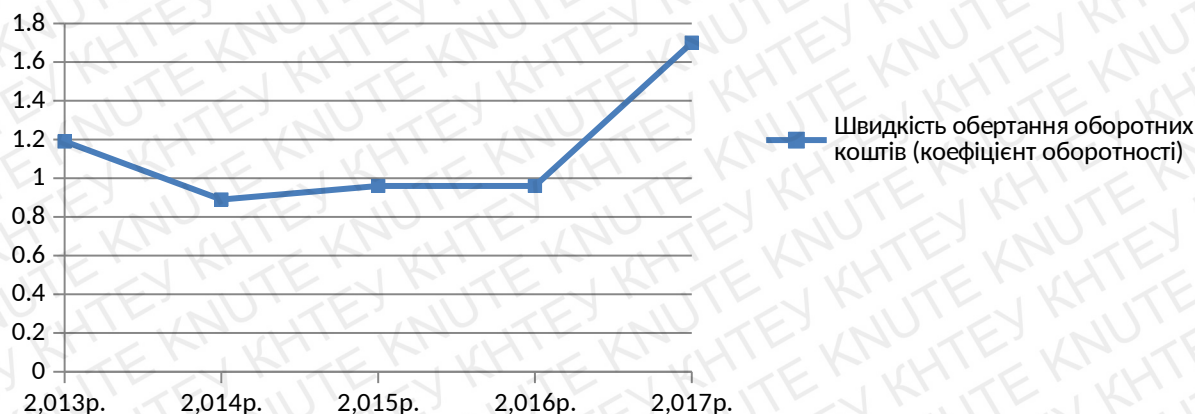


Рис. 3.4 Динаміка коефіцієнту оборотності оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013-2017 рр.

Як видно з наведеного рисунку і даних таблиці, показник коефіцієнта оборотності за останні 5 років значно змінився та збільшився майже на 10 %. Значне збільшення відбулось за останній аналізований період. В 2017 році на 1 грн вкладену в оборотні активи ТОВ «Макрос-Плюс» припадає 1,7 грн. доходу від реалізації товарної продукції. Збільшення оборотності є позитивним фактором та свідчить про покращення ефективності використання оборотних активів підприємства.

Наступним показником є коефіцієнт ефективності використання оборотних активів, який показує обсяг прибутку підприємства, що припадає на одиницю оборотних активів, його зростання в динаміці буде говорити про підвищення ефективності використання оборотних коштів. Розглянемо детальніше його динаміку у ТОВ «Макрос-Плюс» (рис. 3.5).

### Коефіцієнт ефективності використання оборотних активів

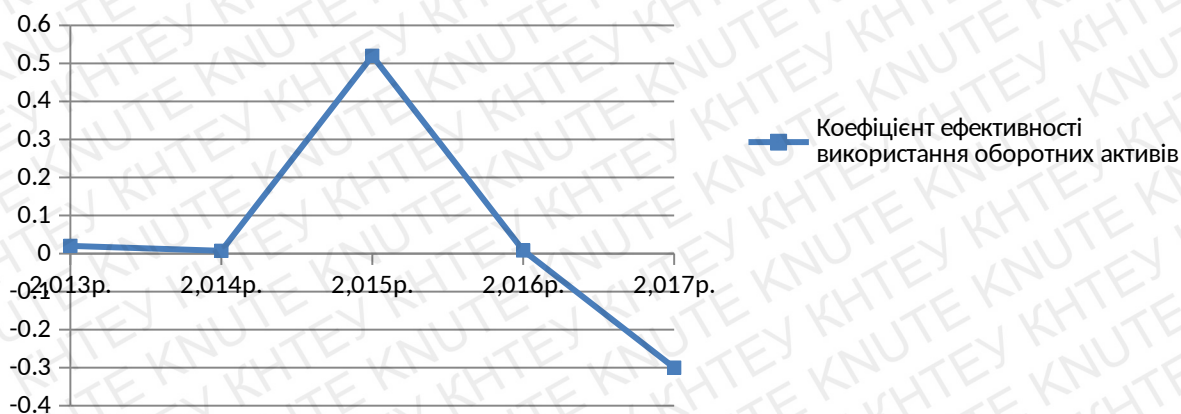


Рис. 3.5 Динаміка коефіцієнту ефективності використання оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013-2017 рр.

Як видно з наведеного графіку, цей коефіцієнт має негативну динаміку до зростання. Особливо відзначається 2017 р., де за рахунок значних витрат, підприємство не отримало прибутку а було збитковим (сума збитку склала – 1395 тис.грн), і тому коефіцієнт ефективності використання оборотних активів мав від’ємне значення.

Ще одним показником ефективності використання оборотних активів торговельним підприємством є коефіцієнт участі (завантаження) оборотних активів в кожній гривні обороту. Цей показник є зворотним до коефіцієнта оборотності, зниження його в динаміці буде виступати критерієм ефективної оцінки. Розглянемо його детальніше на рис. 3.6.

По окремих видах оборотних активів і по підприємству в цілому встановлюють, наскільки змінилась їх оборотність і скільки в результаті цього вивільнено або додатково вкладено коштів.

### Коефіцієнт участі (завантаження) оборотних активів у кожній гривні

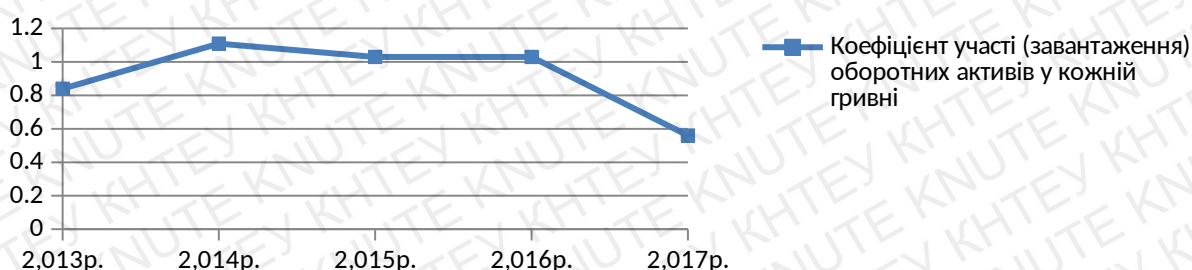


Рис. 3.6 Динаміка коефіцієнту ефективності використання оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за 2013-2017 рр.

Як видно з наведеного рисунку і даних таблиці, показник коефіцієнта оборотності за останні роки майже не змінився і залишається на сталому рівні. Із загальної тенденції вирізняється 2017 рік, у якому значення коефіцієнта було найменшим (0,56). Це свідчить про сильне завантаження оборотних активів в розрахунку на кожну гривню на підприємстві.

Однією із частин аналітичного забезпечення контролю оборотних активів є показники аналізу реалізації товарів і витрат підприємства торгівлі.

Етапи загального аналізу товарообороту:

- 1) Визначення ступеня виконання плану роздрібного товарообороту в цілому, за складом, за функціональними підрозділами, за товарною структурою. Обчислюють абсолютне і відносне відхилення, індекси і коефіцієнти.

2) Оцінка динаміки роздрібного товарообороту у зіставленні цін, за складом, структурою за функціональним підрозділом. Темпи зростання, приросту, середні темпи зростання і ідентифіковані коефіцієнти.

3) Аналіз динаміки структури товарообороту в цілому і за структурними підрозділами.

4) Оцінка рівномірності реалізації товарів в цілому і за товарними структурами. Здійснюється за допомогою коефіцієнта рівномірності. Він визначається за допомогою формул 3.1, 3.2 та 3.3 [54].

$$K_{\text{рівномірності}} = 100 * v \quad (3.1)$$

$$v = \frac{\sigma}{\bar{x}} * 100 \quad (3.2)$$

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum (X_i - \bar{x})^2}{n}} \quad (3.3)$$

$v$  – коефіцієнт нерівномірності;

$\sigma$  – середнє квадратичне відхилення;

$x_i$  – Середній товарооборот за період;

$n$  – кількість періодів, що підлягають аналізу.

Визначимо коефіцієнт рівномірності для ТОВ «Макрос-Плюс». Для цього необхідно взяти основні значення товарообороту за останні 5 років, цей показник вказано у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Плановий та фактичний товарооборот та коефіцієнт ритмічності ТОВ  
«Макрос-Плюс» за 2013-2017 рр.\*

| № | Рік  | Фактичний товарооборот<br>тис.грн | Плановий товарооборот<br>тис.грн | Коефіцієнт<br>ритмічності |
|---|------|-----------------------------------|----------------------------------|---------------------------|
| 1 | 2017 | 7990                              | 7800                             | 0.910925                  |
| 2 | 2016 | 5830                              | 5300                             | 0.878033                  |
| 3 | 2015 | 5600                              | 5400                             | 0.823756                  |
| 4 | 2014 | 5830                              | 5600                             | 1.165771                  |
| 5 | 2013 | 8600                              | 8200                             | 0.882321                  |

\*розроблено автором за даними підприємства

Наступним етапом є розрахунок коефіцієнта рівномірності за вище наведеними формулами.

$$\bar{x} = \Sigma x / n = 1045017$$
$$\sigma = \sqrt{\frac{(1359801 - 1045017)^2 + (1243975 - 1045017)^2 + \dots}{7}} = 639487,5975$$
(3.4)

$$v = \frac{639487,5975}{1045017} = 0,61194$$

$$K_{\text{рівномірності}} = 0,61194 * 100 = 61,194$$

Подібне значення коефіцієнту означає не досить рівномірне зростання значень товарообороту. Однак, цей коефіцієнт не враховує багатьох факторів, які можуть впливати на роздрібний товарооборот.

5) Оцінка ритмічності реалізації здійснюється за допомогою формули :

$$K_{\text{ритмічності}} = \frac{\text{Фактичний товарооборот}}{\text{Плановий товарооборот}} \quad (3.5)$$

Визначимо коефіцієнт ритмічності реалізації ПТК ТОВ «Агромат» за кожним роком, та визначимо загальний коефіцієнт ритмічності за досліджувані періоди.

Дані то розрахункові показники наведене у табл.3.7.

$$K_{\text{ритмічності}} = 0,9066453 \quad (3.6)$$

Коефіцієнт зі значенням 0,9066453 (3.6) вказує на те, що загалом планові показники повністю не виконуються. Подібне значення не є несподіванкою, адже планові показники товарообороту є завищеними.

На зміну роздрібного товарообороту здійснюють вплив наступні фактори

1.Зовнішні:

- Демографічні (чисельність, склад, вік, міграція населення, освітній рівень).
- Економічні (рівень розвитку, матеріальне виробництво, інфраструктура району діяльності, рівень чисельності населення).

- Науково-технічні (прискорення науково-технічного прогресу – поява нових потреб і можливості їх задоволення).
- Культурні (традиції, світогляд, система цінностей).

## 2. Внутрішні:

- Використання товарних ресурсів.
- Використання трудових ресурсів.
- Використання основних засобів.

Вплив зовнішніх факторів по роздрібному товарообороту визначається за допомогою:

- обчислення коефіцієнту еластичності;
- побудови трендових моделей.

Коефіцієнт еластичності – характеризує відносне збільшення або зменшення обсягу споживання, процеси зміни доходів на одну особу, цін або інших зовнішніх факторів, що впливають на попит і визначають зміну товарообороту.

$$E = \frac{\frac{\Delta y}{y}}{\frac{\Delta x}{x}} \quad (2.7)$$

E – еластичність попиту;

Y – попит(результативна зміна);

X – фактор впливу.

На підприємстві ТОВ «Макрос-Плюс» не ведуться дослідження впливу зовнішніх факторів на ситуацію в роздрібному товарообороті, але, звичайно, всі фактори враховуються при плануванні подальшої діяльності.

Отже, аналіз ефективності оборотних активів показав низьку швидкість обертання оборотних активів, що свідчить про необхідність удосконалення їх корисного використання, та зменшення кількості нерентабельних оборотних активів. Однак, аналіз показав високу ефективність використання оборотних активів, особливо у 2015 році, що є позитивною тенденцією.

Оскільки досліджуване підприємство є торговельним, було здійснено аналіз товарних запасів і досліджено їх вплив на економічний стан підприємства. Було виявлено, що зміни в товарообороті відбуваються нерівномірно, що є наслідком процесу масової закупівлі товарів.

Також, виявлено, що планові показники щодо товарних запасів не виконуються у повній мірі. Однак, потрібно зауважити, що керівництво підприємства навмисно їх завищує, задля підвищення результативності у підсумку.

Ефективність використання товарних запасів, як і ефективність використання оборотних активів, є високою, що вказує на позитивні тенденції на підприємстві.

З урахуванням вищезазначених результатів аналізу, можна запропонувати:

1. Здійснити глибокий аналіз за товарними запасами щодо виявлення товарів, які купуються найменше і є мінімально прибутковими або збитковими з урахуванням затрат на їх зберігання. Можливим є зменшення асортименту продукції, задля відкриття нових товарів і збільшення прибутковості підприємства.
2. Збільшення рекламної кампанії, задля приваблення покупців. Важливим напрямком може стати збільшення роздрібної реалізації, адже наразі підприємство є здебільшого оптовим.

### **Висновок до розділу 3**

ТОВ «Макрос-Плюс» велике торговельне підприємство, для якого система внутрішнього контролю є життєво необхідним пунктом функціонування. Він є основою планування обсягу внутрішнього і незалежного зовнішнього аудиту і обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Він забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, як наслідок забезпечує подальше ефективне функціонування підприємства.

Система внутрішнього контролю ТОВ «Макрос-Плюс» включає систему бухгалтерського обліку, середовище контролю та процедури контролю.

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього контролю є анкети, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні». Для оцінки системи обліку на ТОВ «Макрос-Плюс», в роботі здійснено анкетування системи обліку та контролю операцій з оборотними активами досліджуваного підприємства.

Дослідивши відповіді, які наведені в анкеті, встановлено, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є не ідеальною, але задовільною. Загалом, виконуються основні пункти, які описують ефективну систему обліку оборотних активів на підприємстві.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво ТОВ «Макрос-Плюс».

Встановлено, що на ТОВ «Макрос-Плюс» система внутрішнього контролю має можливість виконати всі зазначенні функції, тому її можна визнати ефективною. Разом з тим, існуюча система внутрішнього контролю досліджуваного підприємства потребує удосконалень, а саме:

1. Запровадження курсів підвищення кваліфікації для облікових кадрів.
2. Необхідно налагодити систему контролю запасів на підприємстві не тільки за рахунок інвентаризацій. Пропонуємо використовувати систему штрих-кодів для здійснення контролю за наявною номенклатурою товарних запасів на підприємстві.
3. Графік документообігу пристосувати до шляху надходження первинного документа, з урахуванням його виду (наразі, графік документообігу є формальним документом на підприємстві).
4. Працівників відділу бухгалтерського обліку, з урахування автоматизації, необхідно більше залучати до виконання контрольних дій.

5. Необхідно переглянути межі відповідальності працівників підприємства задля вилучення та дублювання функцій.
6. Відійти від політики покарання винних, і працювати у напрямку удосконалення системи контролю, щодо уникнення конфліктних ситуацій з контрагентами.

Враховуючи сучасні вимоги до управління продажами товарів вважаємо за доцільне запропоновувати ТОВ «Макрос-Плюс» до впровадження відповідні форми робочих та звідних документів, перелік яких наведено в роботі, які досить зручно використовувати при проведенні внутрішнього контролю операцій з продажу товарів.

Представлені в роботі запропоновані форми документів які забезпечують деталізацію процесу продажу, що підвищує якість внутрішнього контролю на ТОВ «Макрос-Плюс».

В роботі запропонована удосконалена методика контролю оборотних активів підприємства. Розкрита методика зовнішнього контролю оборотних активів підприємства.

За результатами аналізу оборотних активів підприємства, встановлено, що сума оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за аналізований період зменшилась в динаміці. Так, в 2013 році сума оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році – 4507 тис.грн. За останній аналізований період, оборотні активи зменшились на 25,5 %. Це відбулось за рахунок зменшення запасів (на 9 %), дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (на 17 %). На нашу думку, зменшення оборотних активів відбулось за рахунок того, що зменшились обсяги реалізації товарної продукції.

Показник коефіцієнта оборотності за останні 5 років значно змінився та збільшився майже на 10 %. Значне збільшення відбулось за останній аналізований період. В 2017 році на 1 грн вкладену в оборотні активи ТОВ «Макрос-Плюс» припадає 1,7 грн. доходу від реалізації товарної продукції. Збільшення оборотності є позитивним фактором та свідчить про покращення ефективності використання оборотних активів підприємства.

По окремих видах оборотних активів і по підприємству в цілому встановлюють, наскільки змінилась їх оборотність і скільки в результаті цього вивільнено або додатково вкладено коштів. Як видно з наведеного рисунку і даних таблиці, показник коефіцієнта оборотності за останні роки майже не змінився і залишається на сталому рівні. Із загальної тенденції вирізняється 2017 рік, у якому значення коефіцієнта було найменшим (0,56). Це свідчить про сильне завантаження оборотних активів в розрахунку на кожну гривню на підприємстві.

Отже, аналіз ефективності оборотних активів показав низьку швидкість обертання оборотних активів, що свідчить про необхідність удосконалення їх корисного використання, та зменшення кількості нерентабельних оборотних активів. Однак, аналіз показав високу ефективність використання оборотних активів, особливо у 2015 році, що є позитивною тенденцією.

## ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі розкриті науково-теоретичні основи контролю в системі управління оборотними активами підприємства. Оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Наведена класифікація оборотних активів підприємства.

Охарактеризовано внутрішній та зовнішній контроль в системі управління оборотними активами підприємства. Метою зовнішнього контролю є перевірка правильності відображення господарських операцій з оборотними активами підприємства в бухгалтерському обліку та надання рекомендації з покращення облікової політики підприємства.

Внутрішній контроль є невід'ємною складовою системи управління, яка забезпечує ефективне функціонування господарської діяльності підприємства на належному рівні, за допомогою його можна виявити недоліки при здійсненні тих чи інших операцій та надати рекомендації щодо їх вирішення.

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 оборотних активів, та виявляє порушення в оформленні облікових документів та інших операцій. Раціональна організація обліку, автоматизована обробка облікової інформації є важливими умовами підвищення дієвості контролю.

В роботі надана організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Макрос-Плюс». Досліджуване підприємство – Товариство з обмеженою відповідальністю «Макрос-Плюс» (далі – товариство) це торгівельне підприємство яке займається реалізацією продовольчої та непродовольчої продукції. Місцезнаходження ТОВ «Макрос-плюс», с. Рогозів, Рівенської обл.

Основними цілями і завданнями товариства є :

- отримання прибутку, задоволення своїх членів у товарах та послугах, сприяння розвитку їх трудової та соціальної активності;
- захист прав та інтересів членів товариства і обслуговуваного населення;
- забезпечення ефективності господарсько-фінансової діяльності товариства;
- роздрібна та оптова торгівля продовольчими та непродовольчими товарами, і т.д.

Спеціалізація даного товариства, на сьогоднішній день, спрямована на реалізацію продовольчих та непродовольчих товарів від якої товариство отримує найбільшу частину виручки.

За даними аналізу встановлено, що найприбутковішим роком за останні п'ять років був 2015 р. (сума чистого прибутку – 3048 тис.грн), а найгіршим роком - 2017р. (сума збитку-1395 тис.грн). Динаміка чистого прибутку з 2014 р. по 2015 р. іде на збільшення за рахунок розширення видів діяльності досліджуваного підприємства, а також збільшення попиту на продукцію ТОВ «Макрос-Плюс». Разом з тим, з 2016 року, величина чистого прибутку підприємства почала зменшуватись, і вже в 2017 році сукупні доходи

перевищили сукупні витрати, і підприємство із прибуткового перетворилось на збиткове.

Аналізуючи показники діяльності ТОВ «Макрос-Плюс» можна зробити висновок, що найбільшу частку у сукупних доходах підприємства складають саме чистий дохід від реалізації продукції. Якщо проаналізувати та співставити темп зміни чистого доходу та собівартості реалізованої продукції, то можна відзначити, що темпи зміни витрат переважають над темпами зміни доходів. Всі ці зміни призвели до того, що в 2017 році підприємство отримало суму понесеного збитку – 1395 тис.грн.

Загалом, в структурі активів ТОВ «Макрос-Плюс» оборотні активи займають приблизно 80%, а необоротні активи - 20 %. Навіть зі структури балансу видно, що товариство займається реалізацією готової продукції, адже основна частка активів належить саме поточним активам підприємства.

Аналізуючи довгострокові (необоротні) активи, найважливішим для оцінки фінансового стану є діагностика їх зростання, структурних зрушень та ефективності використання.

Величина оборотних активів також значно зменшилась за рахунок зменшення обсягів діяльності. В 2013 році величина оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році - 3860 тис.грн. Необхідно відмітити, що за аналізований період на ТОВ «Макрос-Плюс» зменшилась дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги ( в 2014 році – 2482 тис.грн, а в 2017 році – 1700 тис.грн). Дана динаміка також свідчить про зменшення обсягів діяльності підприємства. Тільки за останній аналізований період дана стаття активів зменшилась на 17,07 %.

коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості стрімко зростає з 2013 року, що характеризує погашення клієнтами заборгованості перед підприємством.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості знижується протягом 2012 – 2016 років, що також є позитивним явищем, оскільки ТОВ «Макрос-Плюс» погашає свої зобов'язання перед постачальниками і підрядниками.

В роботі розкритий порядок облікового відображення оборотних активів на ТОВ «Макрос-Плюс».

Здійснивши огляд нормативно - правової бази щодо здійснення обліку, аналізу та контролю оборотних активів, можна помітити деякі недоліки. По-перше, часто відбуваються зміни та доповнення у нормативно правових актах, виникають нові або покращені акти. Наприклад, до П(С)БО 9 «Запаси», вносилися зміни 10 разів, а до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні 21 раз. За умови постійних змін у законодавчих актах, бухгалтерам важко вести облік на підприємстві, згідно чинних норм права. По-друге, всі нормативно-правові акти, щодо здійснення обліку, аналізу і контролю на підприємстві є самостійними і майже невпорядкованими.

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

ТОВ «Макрос-Плюс» велике торговельне підприємство, для якого система внутрішнього контролю є життєво необхідним пунктом функціонування. Він є основою планування обсягу внутрішнього і незалежного зовнішнього аудиту і обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Він забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, як наслідок забезпечує подальше ефективне функціонування підприємства.

Система внутрішнього контролю ТОВ «Макрос-Плюс» включає систему бухгалтерського обліку, середовище контролю та процедури контролю.

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього контролю є анкети, які передбачають перелік традиційних

основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні». Для оцінки системи обліку на ТОВ «Макрос-Плюс», в роботі здійснено анкетування системи обліку та контролю операцій з оборотними активами досліджуваного підприємства.

Дослідивши відповіді, які наведені в анкеті, встановлено, що система бухгалтерського обліку на підприємстві є не ідеальною, але задовільною. Загалом, виконуються основні пункти, які описують ефективну систему обліку оборотних активів на підприємстві.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво ТОВ «Макрос-Плюс».

Встановлено, що на ТОВ «Макрос-Плюс» система внутрішнього контролю має можливість виконати всі зазначенні функції, тому її можна визнати ефективною. Разом з тим, існуюча система внутрішнього контролю досліджуваного підприємства потребує удосконалень, а саме:

8. Запровадження курсів підвищення кваліфікації для облікових кадрів.
9. Необхідно налагодити систему контролю запасів на підприємстві не тільки за рахунок інвентаризацій. Пропонуємо використовувати систему штрих-кодів для здійснення контролю за наявною номенклатурою товарних запасів на підприємстві.
10. Графік документообігу пристосувати до шляху надходження первинного документа, з урахуванням його виду (наразі, графік документообігу є формальним документом на підприємстві).
11. Працівників відділу бухгалтерського обліку, з урахування автоматизації, необхідно більше залучати до виконання контрольних дій.
12. Необхідно переглянути межі відповідальності працівників підприємства задля вилучення та дублювання функцій.
13. Відійти від політики покарання винних, і працювати у напрямку удосконалення системи контролю, щодо уникнення конфліктних ситуацій з контрагентами.

Враховуючи сучасні вимоги до управління продажами товарів вважаємо за доцільне запропонувати ТОВ «Макрос-Плюс» до впровадження відповідні форми робочих та звітних документів, перелік яких наведено в роботі, які досить зручно використовувати при проведенні внутрішнього контролю операцій з продажу товарів.

Представлені в роботі запропоновані форми документів які забезпечують деталізацію процесу продажу, що підвищує якість внутрішнього контролю на ТОВ «Макрос-Плюс».

В роботі запропонована удосконалена методика контролю оборотних активів підприємства. Розкрита методика зовнішнього контролю оборотних активів підприємства.

За результатами аналізу оборотних активів підприємства, встановлено, що сума оборотних активів ТОВ «Макрос-Плюс» за аналізований період зменшилась в динаміці. Так, в 2013 році сума оборотних активів складала – 7224 тис.грн, а вже в 2017 році – 4507 тис.грн. За останній аналізований період, оборотні активи зменшились на 25,5 %. Це відбулось за рахунок зменшення запасів (на 9 %), дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (на 17 %). На нашу думку, зменшення оборотних активів відбулось за рахунок того, що зменшились обсяги реалізації товарної продукції.

Показник коефіцієнта оборотності за останні 5 років значно змінився та збільшився майже на 10 %. Значне збільшення відбулось за останній аналізований період. В 2017 році на 1 грн вкладену в оборотні активи ТОВ «Макрос-Плюс» припадає 1,7 грн. доходу від реалізації товарної продукції. Збільшення оборотності є позитивним фактором та свідчить про покращення ефективності використання оборотних активів підприємства.

По окремих видах оборотних активів і по підприємству в цілому встановлюють, наскільки змінилась їх оборотність і скільки в результаті цього вивільнено або додатково вкладено коштів. Як видно з наведеного рисунку і даних таблиці, показник коефіцієнта оборотності за останні роки майже не змінився і залишається на сталому рівні. Із загальної тенденції вирізняється 2017 рік, у якому значення коефіцієнта було найменшим (0,56).

Це свідчить про сильне завантаження оборотних активів в розрахунку на кожну гривню на підприємстві.

Отже, аналіз ефективності оборотних активів показав низьку швидкість обертання оборотних активів, що свідчить про необхідність удосконалення їх корисного використання, та зменшення кількості нерентабельних оборотних активів. Однак, аналіз показав високу ефективність використання оборотних активів, особливо у 2015 році, що є позитивною тенденцією.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Азарян О.М. Шляхи підвищення ефективності розвитку підприємств у роздрібній торгівлі / О.М. Азарян // Вісник Донецького НУЕТ. – 2016. – № 3. – С. 175-180.
2. Азрилиян А.Н. Большойэкономическийсловарь / А.Н. Азрилиян. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт ново экономики, 2014. – 1248 с. 4.
3. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероблене. / В. Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2012. – 624 с.
4. Апопій В. В. Характер сучасного розвитку внутрішньої торгівлі України / В. В. Апопій, Н. С. Ситник // Торгівля, комерція, підприємство : зб. наук. пр. – Львів: Львівська комерц. акад., 2016. – Вип. 13. – С. 5–9.
5. Астрахова М.М. Проблемні аспекти термінології та класифікації резервів підприємства / М.М. Астрахова // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – 2017. – № 611. – С. 111-117.
6. Бандурка О.М. Фінансова діяльність підприємства [Текст]: підручник / О.М. Бандурка, М.Я. Коробов, П.Л. Орлов, К.Я. Петрова. – К.: Либідь, 2017. – 320 с.
7. Бардаш С. В. Організаційно-правова ідентифікація внутрішнього контролю у приватному секторі економіки [Електронний ресурс] / С. В.

- Бардаш // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 4. - С. 3-9.
8. Беялов, Т. Е. Аналіз форм і методів управління дебіторською заборгованістю у складі оперативних фінансових активів корпорації [Текст] /Т. Е. Беялов // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – №9. – С. 30–37.
9. Берехтіна Л.О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства / Л.О. Берехтіна// Держава і регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2016. – № 6. – С. 378–381.
10. Білик М. Д. Фінансовий аналіз [Текст] : навчальний посібник / М. Д. Білик, Павловська О. В. Притурен Н. М; – К.: КНЕУ, 2016. – 592 с. – ISBN 966 – 574 – 799 – 1.
11. 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. - укр.
12. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия: научное издание / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2013. – 448 с. – ISBN 5 – 901620-39-9. 7.
13. Богатко, Н. Продаж дебіторської заборгованості: визначення, оцінка, облік [Текст] / Н. Богатко // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2014. – № 22. – С. 57–63.
14. Борисова В. А. Напрями економічного відтворення ресурсного потенціалу АПК / В. А. Борисова // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія „Фінанси і кредит” – 2017. – №2 (25). – С. 236. 3.
15. Будник Л. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу / Л. Будник, С.І. Саченко // Галицький економічний вісник / Тернопільський державний технічний університет ім. І. Пулюя, 2016. – № 4 (33). – С. 191–194.
16. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія [Текст] / Т. А. Бутинець. - Житомир: ЖДТУ, 2012. - 772 с.

- 17.Бутинець Т.А. Виявлення відхилень, умов та причин їх виникнення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – №3(53). – С.7-12
- 18.Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст] : підр. для студ. / Ф. Ф. Бутинець. – 2 – е вид. перер. і доп. – Жит. : РУТА, 2004. – 672 с. – ISBN: 978– 601 – 225 – 012 – 1
- 19.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
- 20.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець та ін. ; за заг. ред. із передм. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с.
- 21.Василенко, В. О. Виробничий (операційний) менеджмент [Текст] : навчальний посібник / В.О. Василенко, Т.І. Ткаченко. – 2 – е вид., виправ. і доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2017. – 532 с. – ISBN 966 – 364 – 140– 1
- 22.Верхоглядова Н. І. Роль і значення торгівлі для розвитку національного господарства України / Н. І. Верхоглядова, Р. С. Шостак. // Ефективна економіка. - 2015. - № 7
- 23.Гетьман О. О., Шаповал Т. М. Економіка підприємства: Навч. посіб. — 3-те видання. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 488 с.
- 24.Гладких Т.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Монографія / Т.В. Гладких // За загальною редакцією Губачової О.М. – Полтава. РВВ ПУСКУ, 2017. – 364
- 25.Гончарук Н. Виключно українське: Український ринок роздрібноїторгівлі / Гончарук Н. // Контракти. – 2016. – № 44. – С. 34–35.
26. Господарський кодекс України від 06.11.2017 №436-15 (із змінами та доповненнями)// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, N 18, № 19-20, № 21-22, ст.144 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

- 27.Гречан, А. П. Інноваційний підхід до управління фінансами підприємств [Текст] / А. П. Гречан, О. С. Бондаренко // Проблеми науки. –2016. – №2. – С. 2–9.
- 28.Гриньова, В. М. Фінанси підприємств [Текст] : навчальний посібник / В. М. Гриньова, В. О. Коюда. – 5 – те вид., стереотип. – К.: Знання,2016. – 423 с.– ISBN 966 – 311 – 040 – 6.
- 29.Гришова І. Ю. Методичний інструментарій фінансового потенціалу переробних підприємств АПК. Актуальні питання розвитку сучасної економіки: колективна монографія. Частина 2. / І. Ю. Гришова / ред. О.О. Непочатенко, Ю.О.Нестерук. – Умань: Сочинський, 2016. – С. 94 – 104. 10.
- 30.Громов В. Порядок оформлення первинних документів.- / В. Громов // Все про бухгалтерський облік.- 2016. №75.
- 31.Губарик О. М. Оборотний капітал в управлінському обліку підприємства / О.М. Губарик // АгроСвіт. – 2017. – № 20. – С. 25–28.
- 32.Дем'яненко М. Я. Вплив фінансових факторів на формування доходності аграрних формувань / М. Я. Дем'яненко // Вісник ХНТУСГ. – 2016. – Вип. 85. – С. 23 – 28.
- 33.Демченко Т.А. Економічна суть оборотних активів і проблеми їх визнання й класифікації // Актуальні проблеми економіки. - 2016. - № 12. - С. 175-189.
- 34.Дідківська Л. Еволюція форматів торгівлі та модифікація конкурентних відносин / Л. Дідківська // Підприємництво, господарство і право. 2017. — № 6. — С. 156—158.
- 35.Дмітренко І. А. Види роздрібної мережі та їх сучасна характеристика / І. А. Дмітренко // Торгівля, комерція, підприємство : зб. наук. пр. – Львів : Львівська комерц. акад., 2016. – Вип. 11. – С. 28–32.
- 36.Добровольська О. В. Сучасна система організації контролю за дебіторською заборгованістю підприємств / О. В. Добровольська // Вісник Запорізького національного університету. – 2014. – № 1. – С. 5–11.

37. Дроздова О.Г. Бухгалтерський облік і контроль руху товарів: організація і методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомир, 2013. – 21 с
38. Дроздова О.Г. Особливості організації та здійснення внутрішнього контролю на комісійних підприємствах / О.Г Дроздова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку.- 2016 - №2 (23) – с.81
39. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 384 с.
40. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. А.Г. Загородній, Г.О. Партин – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2013. – 327 с.
41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Мінфіном України від 24.07.2015. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
42. Ковалев А. И. Анализ финансового состояния предприятия [Текст] / А. И. Ковалев, В. П. Привалов. – 8 – е издание, переработанное и дополненное. – М., 2015. – 256 с. – ISBN 5 – 85873 – 074 – 4.
43. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учебник для студентов вузов / В. В. Ковалев, О. К. Волкова. – М.: Проспект, 2017. – 424 с. – ISBN 5 – 482 – 00237 – 3.
44. Коваль О. Оборотні активи у податковому та бухгалтерському обліку // Справочник економіста. – 2017. – № 3. – С. 57-62.
45. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2016. – № 6. – Т. 1. – С. 164–170.

46. Корсаков, Д.  
Како оптимизировать дебиторскую задолженность / Д. Корсаков  
// Генеральный директор. – 2006. – №10. – С. 12 – 18.
47. Котляр, М. Л. Методи та прийоми аналізу фінансового стану підприємства [Текст] / М. Л. Котляр // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – С. 57–61.
48. Крекотун С. А. Внутрішня торгівля України: проблеми та перспективи розвитку галузі / С. А. Крекотун, В. Я. Влялько // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2016. - Вип. 2. - С. 340-347.
49. Лисицына, Е. В. Лекция 3. Управление активами компании [Текст] / Е.В. Лисицына // Финансовый менеджмент. – 2015. – № 5. – С. 112–128.
50. Мазаракі А.А., Пшеслінький Д.М., Смолін І.В.. Торговельне підприємство: стратегія, політика, конкуренто- спроможність : [монографія] /. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – С. 125.
51. Митний кодекс України від 03.12.2017 № 4495-17 із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
52. Михайлов М.В Бухгалтерський облік (теорія): Навч.посібник/ М.В. Михайлов, А.І. Глумаченко, В.П. Гончар, Г.А. Бачмат/ За ред. проф. Михайлова М.Г.- К.: Центр учбової літератури, 2017-247 с.
53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 № 929\_013 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013)
54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 № 929\_021 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021)
55. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01.01.2012 № 929\_045 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_045)

56. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 1/ Пер. з англ. мови. [Текст] – Київ. Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. – с.976
57. Міжнародні стандарти фінансової звітності від 12.03.2013 № 929\_010(із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :[http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010)
58. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014.
59. Мулик, Т. Нові підходи щодо класифікації оборотних активів [Текст] / Т.Мулик, Г. Скуль, О. Панадій // Економічний аналіз. – №6. – 2016.– С. 125 – 127
60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Міністерством фінансів України від 14.03.2017 №з0336-13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
61. Непочатенко О. О. Організаційно-економічні механізми кредитування аграрних підприємств: монографія / О. О. Непочатенко. – Умань, 2017.– 456
62. Нестеренко С.С. Оборотні кошти в умовах формування ринкової економіки / Нестеренко С.С. // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2013. – Вип. 7. – С. 49.
63. Носов П.Л. Сучасна класифікація оборотних активів / П.Л. Носов, Г.І. Купалова // Економіка і держава. – 2017. – № 7. – С. 43–46.
64. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]- Режим доступу:[http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu\\_u](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u)
65. Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: Навч. посіб. / Г.О. Партин / - К.: Т-во "Знання", КОО, 2017. - 245 с
66. Пархоменко О.П. Оборотний капітал в умовах глобальних викликів: формування та використання : [монографія] / О.П. Пархоменко. – Луганськ : Ноулідж, 2016. – 216 с.

67. Паулик А.Я. Проблеми і перспективи розвитку торгівлі України // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. – 2015. – Вип. 1(1). – С.22-26
68. Пельтек Л.В. Методологічні аспекти формування системи управління оборотними активами підприємства / Пельтек Л.В., Писаренко С.М. // Вісник Запорізького національного університету. – 2016. – № 1(5). – С. 43-49.
69. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України від 18.03.2014 № z0892-99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
70. Поважний О.С. Особливості визначення сутності та складу поняття «оборотні активи» / Поважний О.С., Крамзіна Н.О., Кваша Ю.В. // Економічний простір. – 2016. – № 12/2. – С. 41-52.
71. Податковий кодекс України від 03.12.2017 № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
72. Поддєрьогін. А.М. Фінанси підприємств : [підручник] / [А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк та ін.] ; – 6-те вид., перероб. та допов. – К. : КНЕУ, 2016. – 552 с
73. Поддубна Н.М. Внутрішній контроль у роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації: особливості побудови та здійснення / Н.М. Поддубна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2016 -№27 – с.268
74. Подольский В.И. Информационные системы бухгалтерского учета для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерський учет, аналіз, аудит» / В.В. Подольский, А.И. Уринцов, Н.С. Щербакова; под ред. проф. В.В. Подольского. – 2-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТА-ДАНА, 2016. – 255 с.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» від 09.08.2013 № z0725-99 (із змінами та доповненнями)

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 09.08.2013 № z0284-00 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00>
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» № z0751-99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
78. Положення про ведення касових операцій в національній валюті, затверджено наказом Міністерства юстиції України від 01.09.2013 №z0040-05. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>
79. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 26.05.2017 № z0168-95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
80. Про аудиторську діяльність: Закон України від 01.05.2016 № 3125-12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
81. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 11.06.2017 №996-14 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
82. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 30.09.2015 №851-15 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
83. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 03.01.2017 № 959-12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
84. Пушкарь А.И., Белявцева В.В. Альтернативные методы контроля товарных запасов в информационной системе бухгалтерского учета. // Экономика: проблемы теории та практики. – 2014. – Выпуск 197, Том III. – С. 758-760.

- 85.Рибалко О. М. Деякі аспекти ефективного управління дебіторською заборгованістю / О. М. Рибалко, М. Б. Сичова // Вісник Запорізького національного університету. – 2017. – № 1. – С. 164–169.
- 86.Роштейн Л. А. Оборотныесредства в промышленности / Л.А. Роштейн. – М.: ФиС, новоеиздание. - 2016. – 107 с.
- 87.Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи./ І. Б. Садовська,Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська /Луцьк. нац. техн. ун-т. -К.: Центр учбової літератури, 2014. -688 с.
- 88.Суков Г.С. Моделі облікових операцій з оборотними активами для потреб управління // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 213: В 6 т. Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, - 2016. – С. 922-927
- 89.Суков Г.С. Показники стану та ефективності використання оборотних активів: ліквідність та оборотність // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2. — Житомир: ЖДТУ, 2016. — С. 301—313.
- 90.Сухарева Л.О. Організація и методика внутрішнього бухгалтерського контролю у торгівлі: дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Л.О. Сухарева. – Донецьк, 2017. – 230 с.
- 91.Тараненко О. О. Тенденції та чинники розвитку роздрібної торгівлі України / О. О. Тараненко // Економічний простір. — 2017. — № 64. — С. 126—131.
- 92.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. Для студ. Екон. Спец. Вищ. Навч. Закл./ Н.М. Ткаченко – 6-те вид. – К.: А. С. К., 2014. – 784 с.
- 93.Фарйон О. О. Дебіторська та кредиторська заборгованість: контроль та управління як запорука успішного розвитку / О. О. Фарйон, М. Я. Яструбський // Науковий вісник НЛТУ України. – 2017. – Вип. 21.4. – С. 276–282.

- 94.Фірсова Н.В. Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації (на прикладі роздрібних торговельних підприємств): автореф. дис.. канд.екон.наук : 08.00.09 [Текст]/ Надія Василівна Фірсова; ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім.Вадима Гетьмана – Київ.2015.-20с.
- 95.Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
- 96.Футало Т.В. Роздрібна торгівля в Україні: основні напрями розвитку / Т.В. Футало // Торгівля, комерція, підприємство : зб. наук. праць. – Львів : Вид-во ЛКА, 2017. – Вип. 8. – С.10-16.
- 97.Чупіс А. В. Оцінка, аналіз, планування фінансового становища підприємства: монографія / [А. В. Чупіс та ін.]. – Суми: Довкілля, 2017. – 404 с.
- 98.Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В.Г. Швець / - 2-ге вид., стер. - К.: Знання, 2016. - 444с.
- 99.Шерстюк О.О., Бакурова О.А. Оцінювання системи внутрішнього контролю // ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ - Серія «Облік і фінанси»- Збірник наукових прац - вип..10 (37) –2013- с 412
100. Шкляєва Г. О. Інтерактивні маркетингові комунікації у менеджменті підприємства / Г. О. Шкляєва // Економічний нобелівський вісник. – 2017. – № 1 (7). – С. 509–514.
101. Шматковська Т.О. До питання трактування економічної сутності оборотного капіталу в аспекті особливостей функціонування торговельних підприємств / Т.О. Шматковська, В.Л. Поліщук // Економічний вісник Донбасу (EconomicHeraldoftheDonbas). – 2015. – № 3(29). – С. 119-122.
102. Шуремов Е. Внедрение комплексной автоматизационной системы управления производственным предприятием // Бухгалтер и комп'ютер. – 2017. – № 3. – С. 19-28.

103. Юрій С.І., Федосов В.М. Фінанси: підручник. / за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова. — 2-ге вид. переробл. і доповн. — К. : Знання, 2012. — 687 с.
104. Яковлева А. Информационные технологии в экономике: Пособие для экзаменов. — М.: Юрайт-Издат, 2017. — 224 с
105. Ячменьова В.М. Побудова системи резервів промислових підприємств / В.М. Ячменьова // Вісник Хмельницького національного університету. — 2016. — № 3. — С. 59-63.

