МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ

КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Брудко Анна Володимирівна

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 – Облік і ополаткування

Кваліфікаційна робота за ступенем освіти «магістр»

Студентка групи ОПДм-21
Брудко А.В..
_____

Науковий керівник
к.е.н., доцент
Мужевич Н.В.
_____

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:
«____» _____ 2022 р.

Зав. кафедри обліку і оподаткування
к.е.н., доцент
Починок Н.В. _____

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП **3**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА **6**

1.1. Сутність оборотних активів підприємства: обліковий аспект 6

1.2. Науково-методичні підходи до класифікації оборотних активів підприємства 10

1.3. Оцінка оборотних активів підприємства 15

Висновки до розділу 1 22

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА **23**

2.1. Методика обліку запасів підприємства 23

2.2. Особливості обліку дебіторської заборгованості 36

2.3. Методика обліку грошових коштів та грошових документів 45

Висновки до розділу 2 51

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ **52**

3.1. Показники ефективності використання оборотних активів підприємства .. 52

3.2. Аналіз ефективності використання оборотних активів підприємства 55

Висновки до розділу 3 62

ВИСНОВКИ **64**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **69**

ДОДАТКИ **76**

ВСТУП

Забезпечення безперервності процесу виробництва продукції вимагає наявності та постійного надходження оборотних активів. Дані активи, разом із засобами праці та трудовими ресурсами суб'єкта господарювання, є одним з основних чинників, що здійснюють вплив на процес виробництва продукції та розподіл продукту як на макрорівні – на рівні підприємства, так і на макрорівні – на рівні держави загалом.

Зважаючи на це, керівництво господарюючих суб'єктів безпосередньо зацікавлені в тому, щоб ефективно було організовано рух оборотних активів з мінімальними витратами для одержання максимального економічного ефекту – прибутку. Належне управління оборотними активами дає змогу уникнути додаткових витрат та дозволяє вивільнити значну частину грошових коштів із господарського обороту. Організований належним чином процес обліку оборотних активів мінімізує ризик банкрутства суб'єкта господарювання та підвищує ефективність його роботи загалом.

Найбільш ґрунтовно проблеми обліку і аналізу оборотних активів на підприємстві розглянуті такими науковцями, як Богданова О. В., Варавка В.В., Гончаров Ю. В., Гринюк І. М., Демченко Т. А., Дерій М. В., Задорова Я.В., Кіцен Т.О., Корнійчук Т. С., Кравченко В. І., Кузь В.І., Кушніренко Д. І., Мамонтова Н.А., Марусич О., Полторак А. С., Потапенко О. М., Роганова Г. О., Свірко С. В., Скоробогатова В. В. та інші. Однак питання обліку та аналізу оборотних активів господарюючими суб'єктами залишаються актуальними та вимагають нагального вирішення.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних аспектів обліку оборотних активів суб'єкта господарювання та аналіз ефективності їх використання.

Для досягнення відзначеної мети було передбачено вирішення наступних завдань:

- розглянути обліковий аспект сутності оборотних активів;
- розкрити науково-методичні підходи до класифікації оборотних активів

підприємства;

- дослідити сучасні методи оцінки оборотних;
- висвітлити методику обліку запасів підприємства;
- розглянути особливості обліку дебіторської заборгованості;
- розкрити методику обліку грошових коштів та грошових документів;
- дослідити показники ефективності використання оборотних активів суб'єкта господарювання;
- провести аналіз ефективності використання оборотних активів на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є діюча система обліку і аналізу оборотних активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань обліку і аналізу оборотних активів.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано такі методи: діалектичний; групування, індукції, дедукції; вимірювання та порівняльного аналізу.

Інформаційною базою дослідження є нормативні акти з питань обліку оборотних активів підприємства; матеріали вітчизняних й міжнародних науково-практичних конференцій; праці вітчизняних і зарубіжних учених з досліджуваної проблеми; фінансова звітність ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи полягає в розроблених рекомендаціях та пропозиціях, спрямованих на вдосконалення обліку та аналізу оборотних активів, зокрема: запропоновано використовувати аналітичний документ: «Реєстр заборгованості покупців за отриману продукцію», що дасть змогу більш детально розглядати заборгованість при розрахунках із покупцями та замовниками, одержувати більш повну та розгорнуту інформацію про обсяги, структуру та динаміку дебіторської заборгованості, дозволить посилить контролю за станом розрахунків з покупцями продукції. Окрім цього, наявність відомостей про

прострочену дебіторську заборгованість за продукцію, час сплати за якою вже минув, дасть змогу забезпечити належний рівень оперативного контролю за її обсягами.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наведених у кваліфікаційній роботі пропозицій щодо обліку і аналізу оборотних активів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. За результатами дослідження опубліковано дві одноосібні наукові праці загальним обсягом 0,2 д.а.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 67 найменувань Основний текст висвітлено на 92 сторінках, робота містить 34 рисунки та 17 таблиць.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність оборотних активів підприємства: обліковий аспект

Забезпечення безперервності процесу виробництва продукції вимагає наявності та постійного надходження оборотних активів. Дані активи, разом із засобами праці та трудовими ресурсами суб'єкта господарювання, є одним з основних чинників, що здійснюють вплив на процес виробництва продукції та розподіл продукту як на макрорівні – на рівні підприємства, так і на макрорівні – на рівні держави загалом.

Зважаючи на це, керівництво господарюючих суб'єктів безпосередньо зацікавлені в тому, щоб ефективно було організовано рух оборотних активів з мінімальними витратами для одержання максимального економічного ефекту – прибутку.

Оборотні активи, як відзначає Бубняк І.М., «є другими за розмірами після основних засобів у загальному обсязі ресурсів, що формують економічний стан будь-якого підприємства. З точки зору ефективного ведення господарської діяльності підприємства, обсяг оборотних активів має бути достатнім для створення продукції та в тій кількості, яка необхідна на ринку, але й одночасно й мінімальним, котрий не призводить до підвищення виробничих витрат за рахунок створення понаднормових запасів. Фінансово-економічне становище кожного підприємства прямолінійно залежить від швидкості перетворення засобів, що вкладені в активи на реальні гроші» [7].

Також потрібно відмітити, що в працях вітчизняних учених досить часто для означення одного й того ж поняття використовують такі економічні категорії як: «оборотний капітал», «оборотні активи», «оборотні кошти»,

«робочий капітал», «поточні активи», «оборотні фонди», «оборотні засоби», «тощо. У зв'язку з цим виникає потреба у визначенні сутності даних категорій.

Зважаючи на це, перш за все дослідимо нормативні документи, що наводять зміст економічної категорії «оборотні активи» (рис. 1.1.).

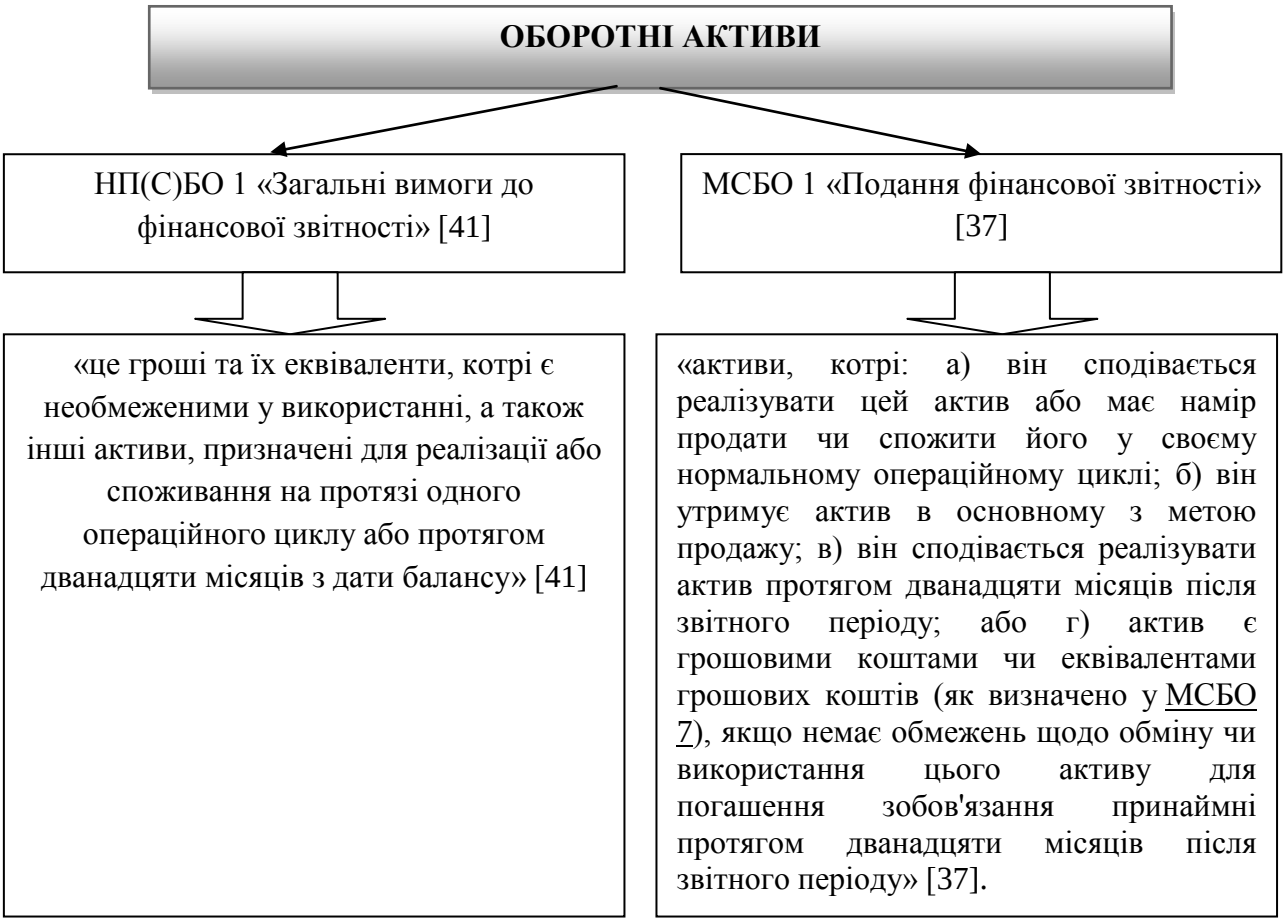

Рис. 1.1. Визначення оборотних активів у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Із рисунка 1.1. бачимо, що згідно національних й міжнародних стандартах бухгалтерського обліку основною ознакою оборотних активів є їх використання на протязі дванадцяти місяців. Окрім цього слід відмітити, що у МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [37] оборотні активи ототожнюються з категорією «поточні активи».

Водночас, у Господарському кодексі України [12] дається визначення оборотних засобів. Під останніми слід розуміти «сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення, що віднесено законодавством до

оборотних засобів» [12].

Таким чином, можемо зробити висновок, що у нормативних актах України відсутнє чітке трактування поняття «оборотні активи».

Щодо ототожнення поняття «оборотні активи» з поняттям «оборотний капітал» О. С. Поважний, П. О Крамзіна та Ю.В. Кваша відмічають, що «оборотні активи витрачаються у процесі виробництва, в той час як оборотні кошти авансовані у виробництво, тому вони не витрачаються і не споживаються, внаслідок чого оборотні кошти стають проміжною ланкою між активом і пасивом балансу» [47, с. 47-50].

Потрібно також відмітити, що в сучасній економічний літератур науковці по різному підходять до трактування оборотних активів.

Так, Федосова В.М. трактує оборотні активи, як «грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також й інші активи, які призначені для продажу чи споживання на підприємстві протягом одного операційного циклу, або протягом 12 місяців з дати балансу» [62].

Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М. та Невмержицька Н. Ю. оборотні активи розглядає як «групу мобільних активів із терміном використання до одного року, що безпосередньо обслуговують операційну діяльність суб'єкта господарювання і внаслідок великого ступеня їх ліквідності мають забезпечувати його платоспроможність за поточними фінансовими зобов'язаннями» [2].

Є. Донін відзначає, що «оборотні активи – це сукупність майнових цінностей підприємства, що забезпечують поточну виробничо-комерційну діяльність підприємства та повністю споживаються у процесі одного виробничо-комерційного циклу» [17].

Корчагіна В.Г. та Олексенко Т.О. оборотні активи розглядають як «сукупність оборотних фондів і фондів обігу, які використовуються для фінансування поточної господарської діяльності і виражені в грошовій формі» [27].

Данілов О. Д. та Паєнтко Т. В. стверджують, що «оборотні активи - це

сукупність матеріально-речовинних цінностей, що повністю споживаються впродовж одного операційного та повністю переносять свою вартість на вартість продукції і повертається в грошовій формі після їх реалізації» [14].

Отже, за результатами дослідження у таблиці 1.1 виокремлено основні компоненти поняття «оборотні активи», що наводяться науковцями.

Таблиця 1.1

Компоненти поняття «оборотні активи»

Автори	**Компоненти поняття**								
	Активи	**Майнові цінності**	**Матеріальні цінності**	**Грошові цінності**	**Майно**	**Засоби**	**Грошові кошти**	**Кошти**	**Матеріально-речовині цінності**
Бланк І. О., Ситник Г.В. [3]	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. [2]	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Власова Н. О. [10]	-	-	+	+	-	-	-	-	-
Гринюк І. М. [13]	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Демченко Т. А. [15]	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Донін Є. О. [17]	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Ермасова Н. Б. [18]	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Коваленко Л. О. [25]	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Федосова В.М. [62]	-	-	-	-	-	-	+	-	-
Перерва П. Г. [46]	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Данілов О. Д., Паєнтко Т. В. [14]	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Філімоненков О. С. [63]	-	-	-	-	-	-	+	-	+
Шелудько В. М. [66]	+	-	-	-	-	-	-	-	-

Отже, за результатами дослідження можна зробити висновок, що незважаючи на те, що є досить багато визначень поняття «оборотні активи», однак багато з них за суттю мало різняться одне від іншого.

На нашу думку, під оборотними активами слід розуміти сукупність грошових та матеріальних ресурсів, що змінюють матеріально-речовинну форму на протязі діяльності суб'єкта господарювання, забезпечують безперервну його діяльність та призначені для споживання або продажу на протязі 12 місяців чи операційного циклу.

Узагальнюючи результати дослідження відмітимо, що точне розуміння сутності економічної категорії «оборотні активи» має значне практичне значення. Зумовлено це тим, що правильне трактування даної категорії, дозволить ефективно використовувати наявні ресурси в майбутньому, здійснювати точний прогноз потрібних ресурсів для використання та управління оборотними активами господарюючого суб'єкта.

1.2. Науково-методичні підходи до класифікації оборотних активів підприємства

Одним із важливих напрямів забезпечення ефективних результатів є створення сучасної системи класифікації оборотних активів за певними видами й класифікаційними ознаками, яка буде, з однієї сторони, віддзеркалювати тенденції в економіці, а з іншої – буде відповідати нормам фінансового й управлінського обліку та допомагатиме суб'єктам господарювання оперативно реагувати на негативні зміни економічної ситуації в державі.

Зважаючи на це, дослідимо праці вітчизняних науковців, щодо підходів до класифікації оборотних активів та узагальнено класифікаційні групи ознак на рисунку 1.3.

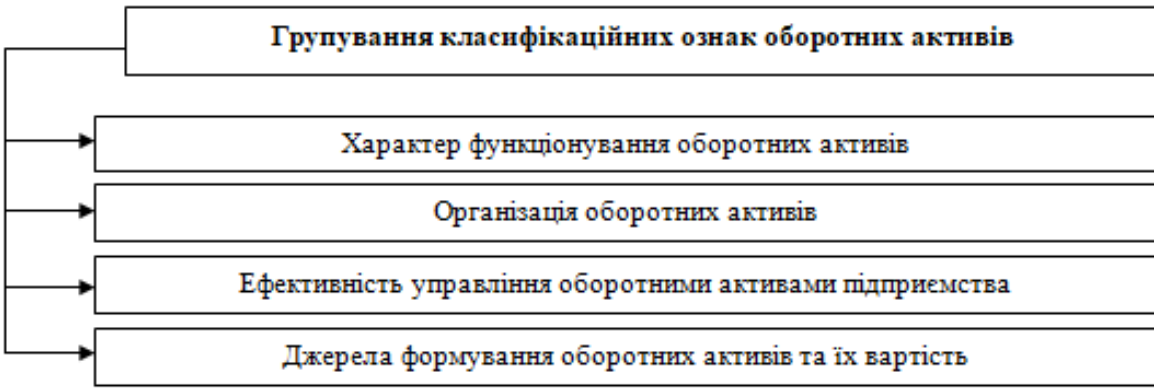

Рис.1.3. Групування класифікаційних ознак оборотних активів суб'єкта господарювання

Класифікація оборотних активів, як відмічає Г.О. Роганова, для визначення рівня їх організації проводиться за такими класифікаційними ознаками: «за сферою функціонування; стадією кругообігу; принципом організації; елементами сфери виробництва; елементами сфери обігу; рівнем достатності; безперервністю; ступенем використання та стабільністю споживання» [55, с. 310].

Щодо класифікації оборотних активів за характером їх функціонування то відмітимо, що виділяють такі класифікаційні ознаки: період функціонування; форма функціонування; характер обслуговування діяльності; термін функціонування, місце функціонування.

Щодо класифікації оборотних активів за джерелами їх формування то відмітимо, що за даною ознакою оборотні активи класифікуються за такими ознаками: джерелами формування; характером джерел формування; ступенем інфляційної захищеності; формою джерел формування; тощо.

Слід відмітити, що однією із найважливіших ознак класифікації оборотних активів за джерелами формування є їх класифікація за правом власності. За даною ознакою оборотні активи поділяються власні та позичені.

Власні оборотні активи потрібні для задоволення потреб суб'єкта господарювання у виробничих запасах, незавершеному виробництві, в залишках готової продукції, а також у ресурсах для витрат майбутніх періодів.

Щодо позичених оборотних активів, то як відмічає О.В. Богданова - це «кредити фінансових установ для задоволення тимчасових потреб, а також ресурси, що тимчасово знаходяться в обороті суб'єктів господарювання до завершення розрахунків із постачальниками за товарно-матеріальні цінності, бюджетом, та іншими кредиторами» [4, с. 214].

Власні оборотні активи суб'єкта господарювання формуються зазвичай за рахунок одержаного прибутку. Даний різновид активів повинен забезпечувати формування постійних мінімальних залишків товарно-матеріальних цінностей, а саме: незавершеного виробництва,виробничих запасів, готової продукції та вкладень у витрати майбутніх періодів, потрібних для безперебійної роботи суб'єкта господарювання. Загальна сума таких залишків таких товарно-матеріальних цінностей становить норматив власних оборотних активів, що переглядається, як правило, щорічно при складанні фінансового плану.

Слід також зазначити, що у зв'язку із тим, що належне функціонування суб'єкта господарювання зазвичай потребує залучення додаткових фінансових ресурсів зі сторони, то на нашу думку, доцільним буде виокремлення такої класифікаційної групи як визначення вартості залучення оборотних активів.

Зважаючи на це, у складі вищезазначеної групи необхідно виокремити такі класифікаційні ознаки: вартість трансакційних витрат; вартість внутрішнього формування та вартість зовнішнього залучення оборотних активів.

Враховуючи це, задля визначення вартості внутрішнього формування оборотних активів суб'єкта господарювання та зовнішнього їх залучення, на нашу думку, доцільно було би класифікувати оборотні активи за таким чином:

1) за наявності трансакційних витрат виділяти – оборотні активи мінімальної, середньої та високої вартості трансакційних витрат;

2) за ознакою вартості внутрішнього формування класифікувати оборотні активи на: оборотні активи, залучення яких не вимагає додаткових витрат та оборотні активи, залучення яких вимагає здійснення певних трансакційних витрат;

3) за ознакою вартості зовнішнього залучення класифікувати оборотні активи на: оборотні активи із мінімальною, середньою та високою вартістю формування.

Слід також відмітити, що використання на практиці запропонованої класифікації оборотних активів за ознакою вартості їх залучення, дасть змогу обрати найбільш вигідне джерело формування оборотних активів підприємства із найменшою вартістю поповнення за рахунок моделювання різних альтернативних варіантів як внутрішнього формування, так і зовнішнього залучення оборотних активів.

Слід також більш детально зупинитися на класифікації оборотних активів за рівнем прибутковості. Зумовлено це тим, що саме прибуток є основним показником, що визначає ефективність діяльності суб'єкта господарювання. За даною ознако, як можна бачити на рисунку 1.7 виділяють оборотні активи: що приносять прямий прибуток; що не приносять прямого доходу, але в той же час обслуговують процес виробництва та обігу підприємства; що приносять збитки.

Водночас, Задорова Я.В., за тією ж ознакою виділяє: «високоприбуткові оборотні активи, середньоприбуткові оборотні активи, неприбуткові оборотні активи та збиткові» [19, с. 105]. Високоприбуткові оборотні активи, як відмічає науковець, це поточні фінансові інвестиції та депозити. Середньоприбуткові – це дебіторська заборгованість та готова продукція. До неприбуткових оборотних активів слід віднести запаси, що мають низький рівень ліквідності. Збиткові оборотні активи – це ті запаси, що псуються та знецінюються у процесі зберігання та безнадійна дебіторська заборгованість. Щодо збиткових

оборотних активів слід відмітити, що наявність їх на підприємстві у значних обсягах може призвести до втрати суб'єктом господарювання платоспроможності, і в кінцевому результаті може призвести до банкрутства. У зв'язку з цим, керівництву підприємства слід регулярно приділяти увагу даному різновиду активів й у разі потреби вживати необхідних заходів для зменшення їх обсягів.

Отже, підсумовуючи підходи до класифікації оборотних активів, можемо зробити висновок, що виокремлювати класифікаційні ознаки можна в залежності від того, для яких потреб потрібна інформація про оборотні активи, тобто відповідно до сфер використання. Такими сферами можуть бути: бухгалтерський облік, аудит, управління, аналіз (рис. 1.9.).

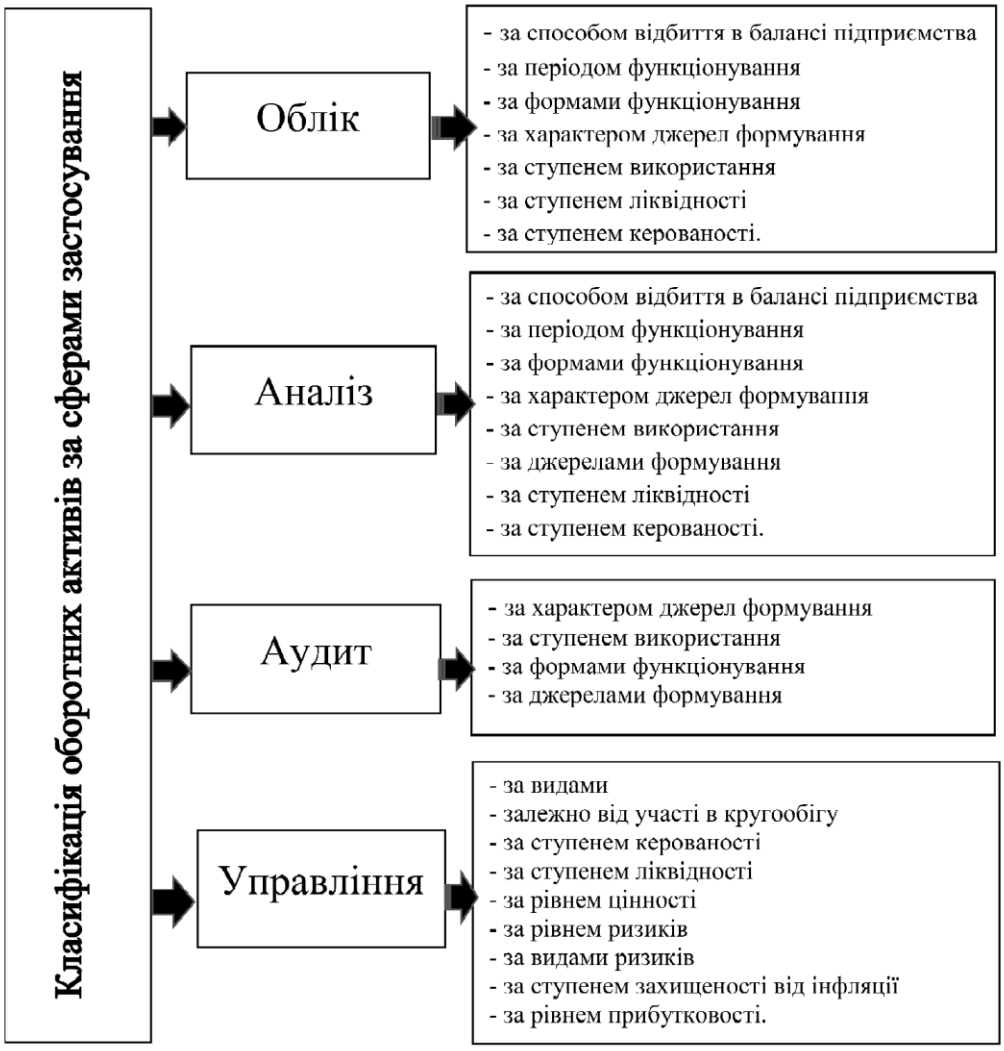

Рис. 1.9. Класифікація оборотних активів за сферами використання

Таким чином можна зробити висновок, що класифікація оборотних активів суб'єктами господарювання за сферами використання дозволить підвищити ефективність їх діяльності. Зумовлено це тим, що знання особливостей віднесення оборотних активів до певних груп, дозволить своєчасно виявляти слабкі ділянки у діяльності підприємства та своєчасно вживати відповідних заходів для усунення можливих недоліків.

1.3. Оцінка оборотних активів підприємства

Оцінка оборотних активів є одним з найважливіших процесів бухгалтерського обліку. Як відмічали у своїх працях В.Ф. Палій та Я.В. Соколов, «без оцінки та калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнені показники» [45].

Для ефективного функціонування виробничої діяльності суб'єкта господарювання є правильна оцінка виробничих. Зумовлено це тим, що даний різновид оборотних активів є домінуючим у їх структурі.

Враховуючи це відмітимо, що оцінка виробничих запасів здійснюється на таких трьох етапах: при зарахуванні виробничих запасів на баланс суб'єкта господарювання, при списанні виробничих запасів та при їх відображені у фінансовій звітності (рис. 1.10.).

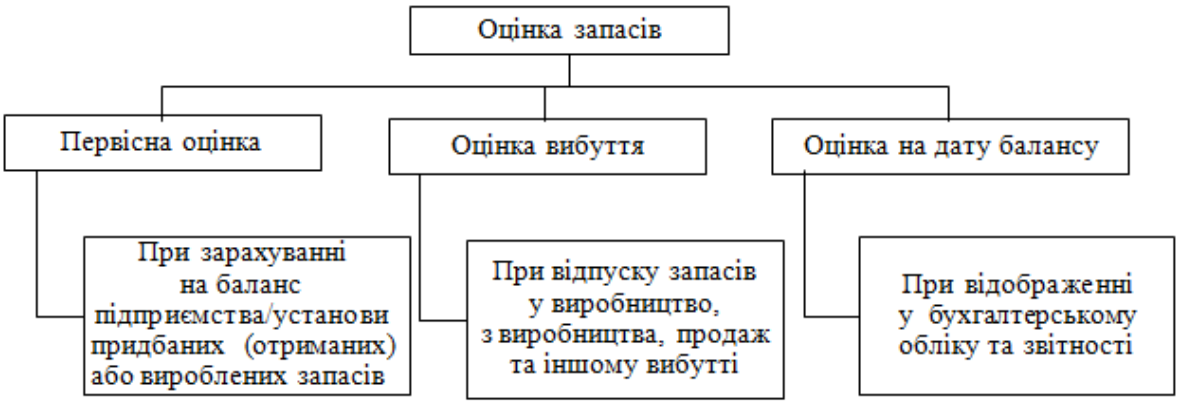

Рис. 1.10. Види оцінки запасів підприємства [67, с. 214]

Зважаючи на це зазначимо, що на практиці, практично неможливо забезпечити такий рівень співпраці підрозділів суб'єкта господарювання, щоб матеріальні цінності поступали на підприємство в той момент, коли вони повинні бути списані на потреби виробництва. У зв'язку з цим виникає потреба у плануванні виробничих запасів та їх обліку.

Слід відмітити, що більшість положень у НП(С)БО 9 та МСБО 2 щодо оцінки запасів є ідентичними. Разом з тим, є і ряд положень які мають як суттєві так і несуттєві відмінності (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняння відмінностей оцінки виробничих запасів в окремих нормативних актах

Характеристика	НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Відображення знецінення запасів	на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів (п. 28).	якщо за тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (п. 33).
Оцінка витрат, пов'язаних з переробкою запасів	не регламентується, а визначена НП(С)БО 16 «Витрати»	визначена п.12-14
Методи оцінки при вибутті	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу (п. 16).	конкретна ідентифікація (п.23); ФІФО (п. 25), середньозважена собівартість (п. 27)

Основна відмінність НП(С)БО 9 «Запаси» [44] і МСБО 2 «Запаси» [38] полягає в тому, що за згідно МСБО 2 [38] постійні нерозподілені виробничі витрати є витратами звітного періоду, а згідно НП(С)БО 9 [44] такі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції. Таким чином можемо стверджувати, що згідно НП(С)БО нерозподілені виробничі витрати визнаються витратами в момент визнання доходу від продажу продукції.

Найбільш дискусійним питанням оцінки запасів на даний час, є оцінка вибуття виробничих запасів, що несе за собою вибір найефективнішого методу оцінки для конкретного суб'єкта господарювання в межах його діяльності. Із даних таблиці 1.3. бачимо, що в Україні на даний час при списанні запасів використовується п'ять методів, а саме (рис. 1.11.):

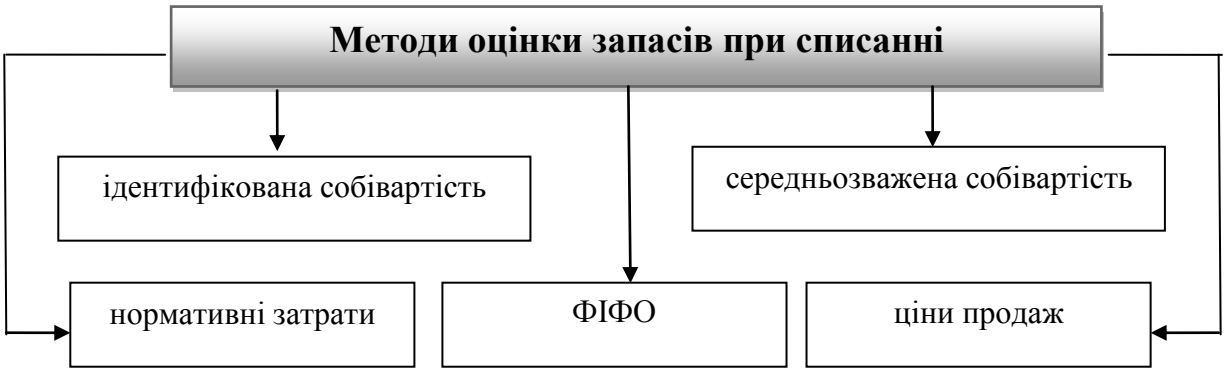

Рис. 1.11. Методи оцінки запасів при списанні

Щодо методу ідентифікованої собівартості, то відмітимо, що згідно НП(С)БО 9 «Запаси», даний метод застосовується для оцінки виробничих запасів, «які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного» [44].

Разом з тим, слід відзначити, що на практиці можливість використання цього методу обмежена. Зумовлено це перш за все великою номенклатурою та кількістю однакових виробничих запасів й незручністю обліковувати однакові виробничі запаси за різною балансовою вартістю.

«Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної

одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів» [44].

Даний метод оцінки можна використовувати для взаємозамінних виробничих запасів, при списанні яких не має потреби здійснювати їх ідентифікацію.

Слід також відмітити, що даний метод оцінки запасів при вибутті користується популярністю. Разом з тим для нього характерним є й наявність як переваг так і недоліків.

Перевага методу середньозваженої собівартості, як відмічає Сенюк Є. К., «полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами» [58, с. 19].

Згідно НП(С)БО 9 «Запаси», «оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів» [44].

Перевагою даного методу є те, що він є простим, систематичним та об’єктивним. Використання даного методу не дозволяє маніпулювати відомостями для завищення чи заниження собівартості виробничих запасів при вибутті. Тим самим у керівництва господарюючого суб’єкта не буде змоги занижувати прибуток, а у балансі (звіті про фінансовий стан) відображатиметься ринкова вартість виробничих запасів.

Окрім цього, слід теж відмітити й те, що на даний час, коли в Україні відстежується значна інфляція, даний метод не оправдовує себе. Зумовлено це тим, що за таких умов відбувається завищення балансової вартості залишків

матеріальних цінностей на складах, заниження собівартості продукції і тим самим зростай фінансовий результат від продажу продукції.

Щодо оцінки виробничих запасів за нормативними затратами, то відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [44] суть даного методу полягає «у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості» [44].

При використання даного методу на практиці, досить регулярно можуть виникати проблеми. Причино цього є впровадження неефективних нормативів, й тим самим знижується мотивація працівників господарюючого суб'єкта. У зв'язку з цим, обліковцям-аналітикам, які встановлюють нормативи, все ж таки слід більше уваги звертати на аналітичну складову у своєї професійній діяльності.

«Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки» [44].

Слід теж відмітити, що згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» [44] задля збереження об'єктивності оцінки виробничих запасів в умовах підвищення цін, останні повинні відображатися у системі обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: «первісною вартістю або чистою вартістю реалізації» [44] (рис.1.12.).

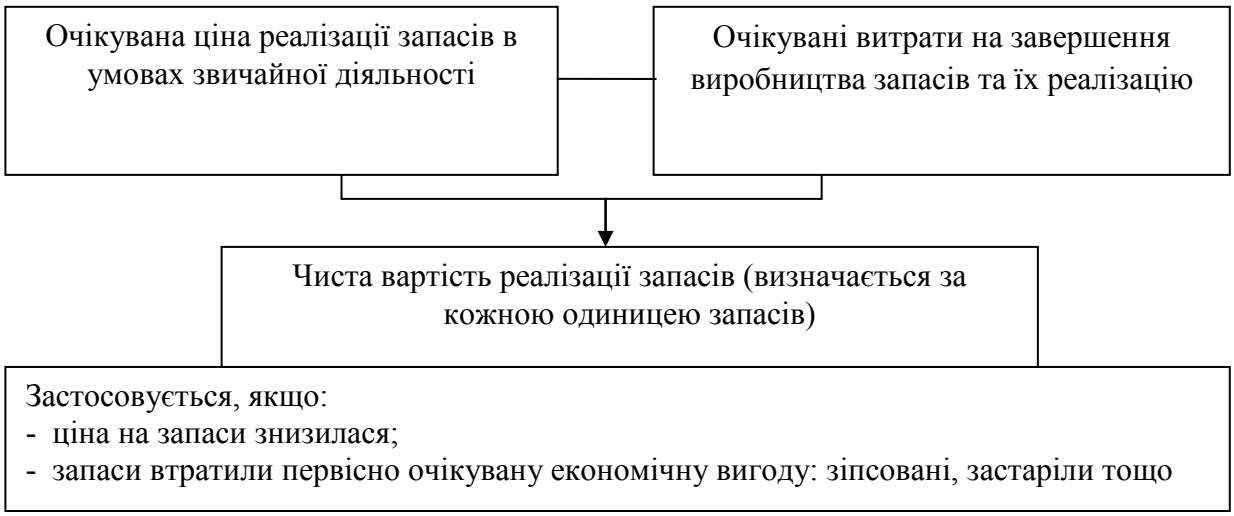

Рис. 1.12. «Визначення чистої вартості реалізації запасів» [8]

Наступним різновидом оцінки виробничих запасів є оцінка на дату балансу, за якою запаси оцінюються «за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації» [44].

Вибір методу оцінки, як відмічають Гончаров Ю. В. та Кравченко В. І. «залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо запаси залишаються для власних потреб (у тому числі і для виробництва), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то - ринкова. Ринкова вартість застосовується і в інших випадках, наприклад, при залученні інвестицій, коли необхідно підняти вартість активів. Така практика поширена в економічно розвинутих державах, Україна ж не має достатнього досвіду ефективного застосування ринкової вартості щодо активів підприємств, які виставляються на продаж на аукціонах» [11, с. 51].

Порядок оцінки запасів за чистою вартістю реалізації описано у НП(С)БО 9 «Запаси» [44] згідно якого:

- «чиста вартість реалізації запасів – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію» [44];
- «запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином

втратили первісно очікувану економічну вигоду» [44];

– «чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут» [44].

Слід також відмітити, що за чистою вартістю реалізацій оцінюються теж запаси, що були одержані за способів, відображених на рисунку 1.13.

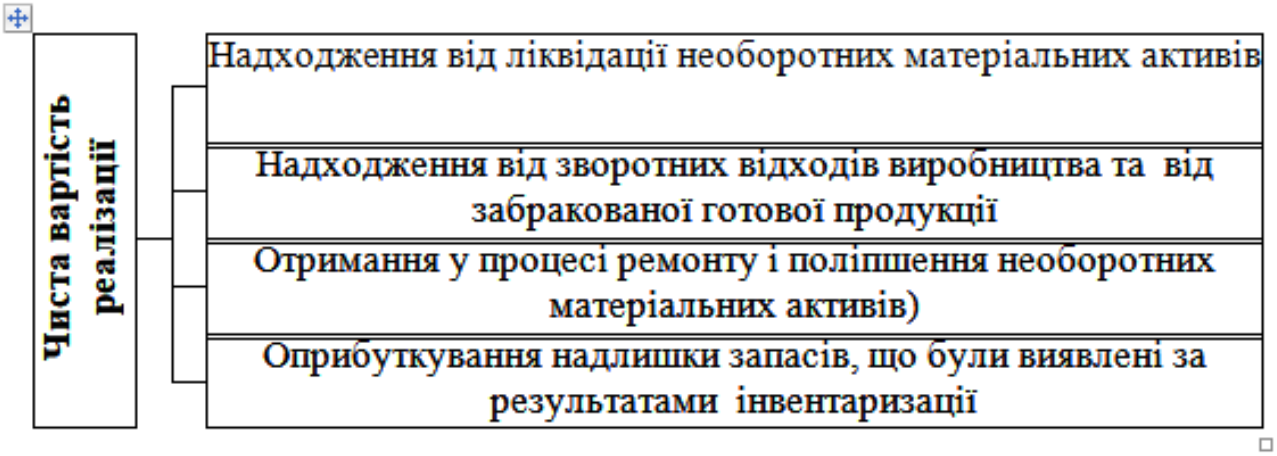

Рис. 1.13. Оцінка запасів під час їх надходження за іншими джерелами

Слід також відмітити, що на практиці можна простежувати ситуацію, коли первісна вартість виробничих запасів не завжди рівна чистій вартості їх реалізації. У зв’язку з цим, можна простежити такі дві ситуації:

1) первісна вартість запасів більша за чисту вартість їх реалізації;

2) первісна вартість запасів менша за чисту вартість їх реалізації.

Так, якщо на підприємстві простежується, що первісна вартість запасів більша за чисту вартість їх реалізації, то цю різницю слід списати на інші витрати операційної діяльності.

Щодо оцінки дебіторської заборгованості, то згідно НП(С)БО 10 остання оцінюється за чистою реалізаційною вартістю.

Узагальнюючи результати дослідження відмітимо, що суб’єкт господарювання зобов’язаний регулярно використовувати методи оцінки, що відзначені в його обліковій політиці. Щодо відмінностей підходів до оцінки запасів національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку,

то відмітимо, що в МСБО немає оцінки запасів при їх первісному визнанні та на дату балансу. Окрім цього, в національних стандартах наведено більше методів оцінки запасів при вибутті.

Щодо оцінки поточної дебіторської заборгованості, то вона відповідно до НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» оцінюється за чистою реалізаційною вартістю. Звідси випливає, що резерв сумнівних боргів при підрахунку валюти балансу повинен вираховуватися з дебіторської заборгованості.

Висновки до розділу 1

1. Оборотні активи – це сукупність грошових та матеріальних ресурсів, що змінюють матеріально-речовинну форму на протязі діяльності суб'єкта господарювання, забезпечують безперервну його діяльність та призначені для споживання або продажу на протязі 12 місяців чи операційного циклу.

2. Встановлено, що класифікація оборотних активів суб'єктами господарювання за сферами використання дозволить підвищити ефективність їх діяльності. Зумовлено це тим, що знання особливостей віднесення оборотних активів до певних груп, дозволить своєчасно виявляти слабкі ділянки у діяльності підприємства та своєчасно вживати відповідних заходів для усунення можливих недоліків.

3. Класифікація оборотних активів має як наукове так і методичне значення. Зумовлено це тим, що вона дає змогу згенерувати певні знання про оборотні активи в системі обліку і аналізу для ефективного управління ними. Окрім цього, з допомогою класифікації оборотних активів можна належним чином організувати фінансовий та управлінський облік й оперативно реагувати на кризові явища в економіці держави.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Методика обліку запасів підприємства

В сучасних умовах господарювання запаси забезпечують постійність, ритмічність й безперервність діяльності будь якого суб’єкта господарювання, завдяки чому гарантується його економічна безпека. Окрім цього, вони займають левову частку у структурі витрат господарюючого суб’єкта.

Належне управління рухом запасів дає змогу уникнути додаткових витрат на їх зберігання та дозволяє вивільнити значну частину грошових коштів із господарського обороту. Організований належним чином процес обліку запасів мінімізує ризик банкрутства суб’єкта господарювання та підвищує ефективність його роботи загалом.

Окрім цього, як відмічають Бондаренко Н. та Фелонюк О., «правдивість та неупередженість усіх показників, що відображені у фінансовій звітності, які є суттєвими для користувачів, залежать від достовірності та об'єктивності відображення всіх господарських операцій, зокрема й тих, що пов'язані з рухом запасів» [5, с. 11].

Належна організація руху запасів сприяє раціоналізації процесу виготовлення продукції суб’єктом господарювання. У зв’язку з цим, основними завданнями обліку запасів є:

– своєчасне оформлення усіх операцій, що пов’язані з рухом запасів;

– виявлення та відображення затрат, що виникли при заготівлі запасів;

– контроль за рухом запасів і їх зберіганням на складах підприємства;

– одержання точних даних про залишки запасів;

– оперативне виявлення запасів, що підлягають продажу у зв’язку із

невикористанням в процесі діяльності підприємства.

Зважаючи на це відмітимо, що згідно НП(С)БО 9 «Запаси» [44], запаси – це «активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [44].

Склад запасів господарюючих суб'єктів відображено на рисунку 2.1

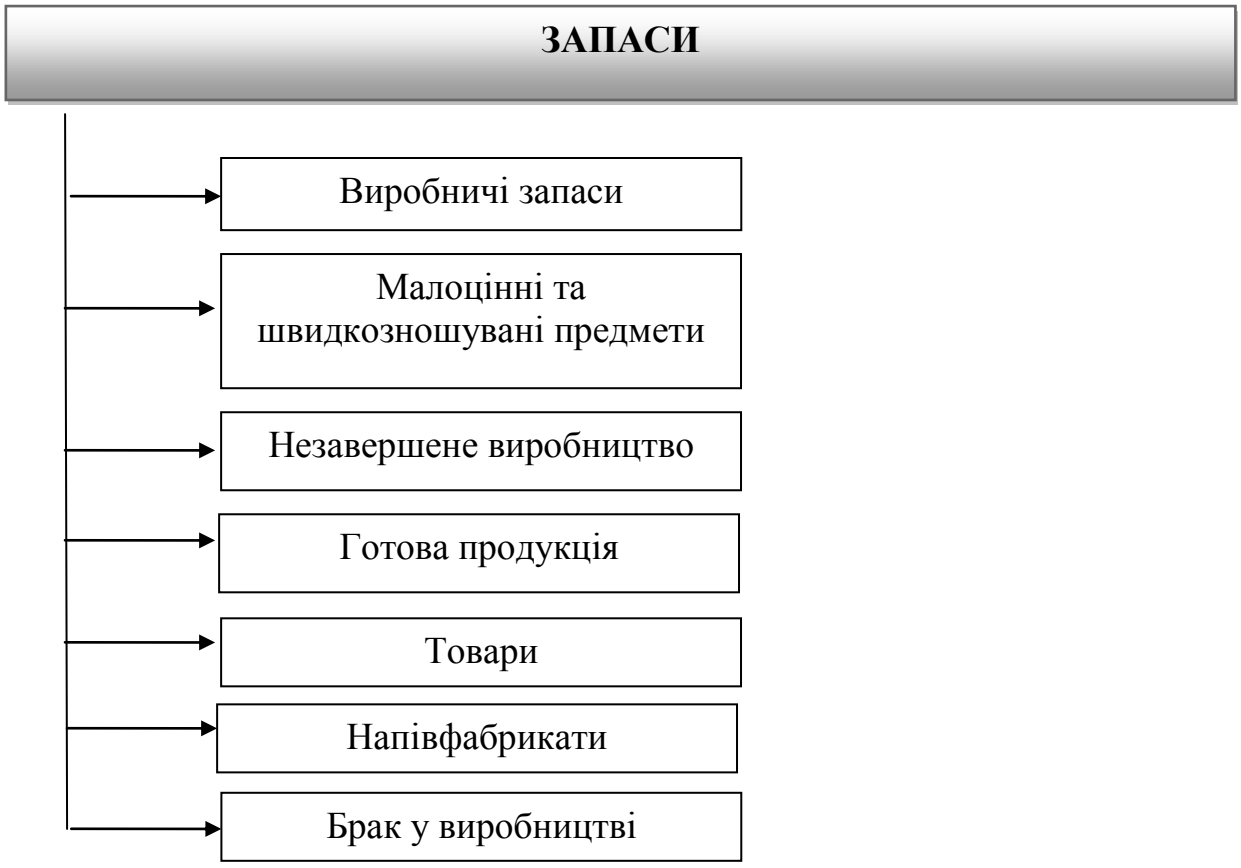

Рис. 2.1. Склад запасів згідно НП(С)БО 9 «Запаси»

При оприбуткуванні запасів, вони оцінюються за первісною вартістю, яка згідно НП(С)БО 9 «Запаси» «формується залежно від того, яким шляхом надійшли запаси на підприємство» [44].

Зважаючи на це, й на те, що нормативно-правовими актами не передбачено форми первинного, внутрішнього документа, який би допомагав здійснювати оцінку запасів для потреб обліку, нами запропоновано форма

документа для розрахунку первісної вартості запасів, що придбані за плату (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Запропонована форма розрахунку первісної вартості запасів, що придбані за плату

Вид запасу	Собівартість запасів	Сума
	Собівартість запасів, яка складається з витрат:	
	- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків	
	- суми ввізного мита	
	- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству,	
	- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів)	
	- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	
	Не включаються до первісної вартості запасів:	
	- понаднормові втрати і нестачі запасів	
	- фінансові витрати	
	- витрати на збут	
	- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях	

Слід також відмітити, що для ефективної організації обліку запасів суб'єктами господарювання велике значення має документальне оформлення їх руху та наявності. Однак, на даний час, коли на більшості підприємств впроваджується автоматизовані системи обліку, на першому плані є відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку й мало уваги приділяється документальному оформленню операцій з запасами.

При вирішенні питання організації документального оформлення операцій з руху запасів потрібно враховувати вимоги нормативних актів (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Нормативні акти з обліку запасів

№	Назва нормативного документу	Коротка характеристика змісту норм. документу
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54]	Визначає правові засади організації обліку запасів та відображення інформації про запаси у фінансовій звітності.
2.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [53]	Визначає правові засади аудиту запасів
3.	Господарський кодекс України [12]	«Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання» [12]
4.	Податковий кодекс України [48]	«Визначає платників податків, об'єкти, базу і ставки оподаткування, порядок обліку звітності та сплати податку до бюджету» [48]
5.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [41]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
6.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [44]	Визначає методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та їх розкриття у звітності.
7.	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [22]	Визначає основні рахунки для обліку запасів на підприємстві
8.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [50]	Визначає порядок проведення інвентаризації запасів, та окреслює вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації.
9.	«Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» [51]	Визначає порядок визначення розміру збитків від нестачі та псування запасів.

Окрім цього відмітимо, що для забезпечення менеджменту суб'єкта господарювання достовірними відомостями про наявність та рух запасів, які

містяться в облікових документах нами узагальнені джерела одержання такої (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Інформація бухгалтерського обліку про запасів [49, с. 89]

Джерело інформації	Інформація
Рахунок фактура	- Ціна; - кількість; - сума ПДВ
Супровідні документи на поставку запасів: товарно-транспортна накладна, акт виконаних робіт, інші	- Витрати на доставку; - прямі витрати на доведення виробничих запасів до придатного стану для використання; - витрати на тару - сума сплачених податків і зборів
Акт прийому запасів по якості	- Якість отриманих запасів
Акт прийому запасів по кількості	- Фактична кількість отриманих запасів
Прибутковий ордер (форма № М-4)	- Первісна вартість отриманих запасів - кількість отриманих запасів; - синтетичні, аналітичні рахунки, субрахунки для обліку запасів за їх призначенням
Картка складського обліку матеріалів (форма № М-12)	- Інформація про надходження та рух запасів
Книга обліку придбання	- Перелік отриманих запасів від постачальників; - вартість отриманих запасів
Синтетичні рахунки обліку запасів	За дебетом рахунка відображається: - залишок запасів на початок періоду; - надходження запасів; - сальдо рахунка відображає залишок запасів на певну дату
Регістри обліку (журнали, відомості)	- Вартість отриманих запасів; - розрахунки з постачальниками; - розрахунки за іншими операціями по придбанню запасів
Оборотна відомість	- Залишки запасів на початок періоду; - надходження запасів за період; - залишки запасів на кінець наступного періоду
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	- Залишок запасів на кінець звітного періоду

Так, як можна бачити із таблиці оприбуткування запасів на підприємстві

оформляється прибутковим ордером (форма № М-4). Водночас, на нашу думку, зміст даної форми первинного документа потребує доповнень.

Щодо удосконалення прибуткового ордеру Подмешальська Ю. В. та Бабак С. С. зазначають, що на практиці, при оформленні даного документу залучають співробітників відділу постачання й бухгалтерії для дооформлення прибуткового ордеру. «При цьому не вказують конкретно, яку саме інформацію вони узгоджують чи якою інформацією доповнюють прибутковий ордер, також не вказують інші права і обов'язки цих осіб при оформленні прибуткового документу» [49, с. 86]. У зв’язку з цим, «якщо бухгалтер і відповідальний співробітник наділені правом дооформлення ордера, необхідно визначити інформацію, яку вони доповнюють, коригують та їхній підпис в документі» [49, с. 86].

Зважаючи на те, що законодавство України дозволяє коригувати типові форми документів, то, на нашу думку, доцільно було би доповнити форму прибуткового ордера відомостями, що відповідальний співробітник відділу постачання та бухгалтер залучалися до оформлення даного документу.

Щодо відображення виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку, то Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [22] передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси» [22], який має такі субрахунки: 201 «Сировина й матеріали» [22], 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» [22], 203 «Паливо» [22], 204 «Тара й тарні матеріали» [22], 205 «Будівельні матеріали» [22], 206 «Матеріали, передані в переробку» [22], 207 «Запасні частини» [22], 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» [22], 209 «Інші матеріали» [22].

Схематично оприбуткування та вибуття виробничих запасів можна представити за допомогою наступної схеми (рис. 2.2):

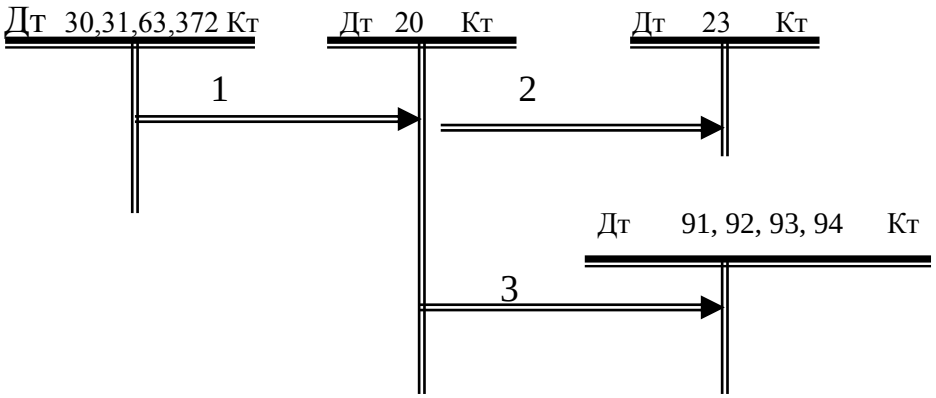

Рис. 2.2. Схема руху вартості виробничих запасів

де, 1 – придбання виробничих запасів;
2 – витрачання виробничих запасів у виробництві;
3 – списання виробничих запасів на інші цілі;

Окрім цього слід відмітити, що у випадку виявлення розбіжностей між фактичними даними, та даними постачальника при оприбуткуванні виробничих запасів слід оформляти «Акт про приймання ТМЦ», який повинен бути затверджений керівником суб'єкта господарювання.

На суму нестачі, яка документально підтверджена, підприємство має право виставити претензію постачальнику виробничих запасів. В обліку виставлення претензії відображається таким записом:

Дт 374 «Розрахунки за претензіями» [22];

Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» [22].

Якщо ж виробничі запаси надходять на підприємство як внесок до статутного капіталу, то в обліку будуть складатися бухгалтерські проведення, що відображені на рисунку 2.3.

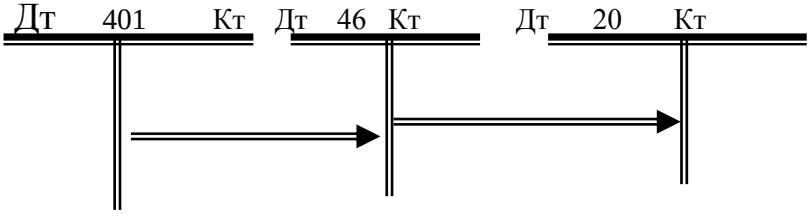

Рис. 2.3. Надходження виробничих запасів як внесок до статутного капіталу

Потрібно відмітити також й те, що при надходженні виробничих запасів на підприємство, зазвичай виникають додаткові витрати, пов’язані із їх доставкою.

Такі витрати, як зазначає Л.В. Тименко, можуть обліковуватися за двома варіантами: «прямо включатися до собівартості придбаних виробничих запасів; відображатися на окремому субрахунку рахунків обліку виробничих запасів і щомісячно розподілятись між залишками невикористаних і використаних за місяць запасів» [60, с. 349].

Так, перший спосіб доцільно використовувати, якщо у процесі надходження виробничих запасів одразу можна визначити витрати, що виникають при їх доставці та заготівлі.

Другий метод, як відмічає Л.В. Тименко, «слід використовувати підприємствам, транспортно-заготівельних витрати яких у собівартості запасів займають значну питому вагу і віднести їх відразу на собівартість сировини важко або взагалі неможливо» [60, с. 349]. У зв’язку з цим, такі витрати потрібно відображати на окремому рахунку.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [44], «сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць» [44]. «Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць» [44].

При вибутті виробничих запасів, постійно діюча комісія підприємства обов'язково формує акт на списання запасів, який повинен підписати усі члени комісії та затвердити керівник установи.

В обліку списання виробничих запасів оформляється таким бухгалтерським проведенням:

Дт 23 «Виробництво» [22];

ДТ 91 «Загальновиробничі витрати» [22];

Дт 92 «Адміністративні витрати» [22];

Дт 93 «Витрати на збут» [22];

Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності» [22];

Кт 20 «Виробничі запаси» [22].

Окрім цього, слід також відмітити, що основними негативними аспектами в діяльності суб'єкта господарювання в сфері обліку виробничих запасів є:

– невисокий рівень оперативності інформаційного забезпечення менеджменту виробничих запасів суб'єкта підприємництва;

– невідповідний рівень швидкого регулювання процесів формування виробничих запасів;

– обмеженість контролю використання матеріальних цінностей;

– складність розрахунку справедливої вартості виробничих запасів, що полягає у застосуванні суб'єктами господарювання обміну на неподібні активи.

Вирішення цих проблем, як відмічає І. Князюк, «вимагає оновлення діючої системи одержання інформації про виробничі запаси, застосування нетрадиційних для вітчизняної системи обліку підходів до ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності суб'єкта господарювання через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку» [24].

У зв'язку із цим, В.Ю. Світлична пропонує наступні шляхи усунення проблем ведення обліку виробничих запасів суб'єктами господарювання: «підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами суб'єкта господарювання, яке досягається

впровадженням інформаційних технологій обробки облікової інформації; удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів; чітка організація обліково-контрольних процедур руху виробничих запасів підприємств (використання прийомів обліку за сферами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення виробничих запасів) узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів» [57].

Отже, впровадження відмічених напрямів удосконалення обліку виробничих запасів господарюючим суб'єктом дасть змогу підвищити результативність його діяльності.

Далі дослідимо особливості обліку інших складових запасів, а саме незавершеного виробництва та готової продукції.

Незавершене виробництво як облікова категорія, як відмічає Кушніренко Д. І. «трактується із технологічної, юридичної, економічної та власне бухгалтерської сторони» [30]. (рис. 2.4.):

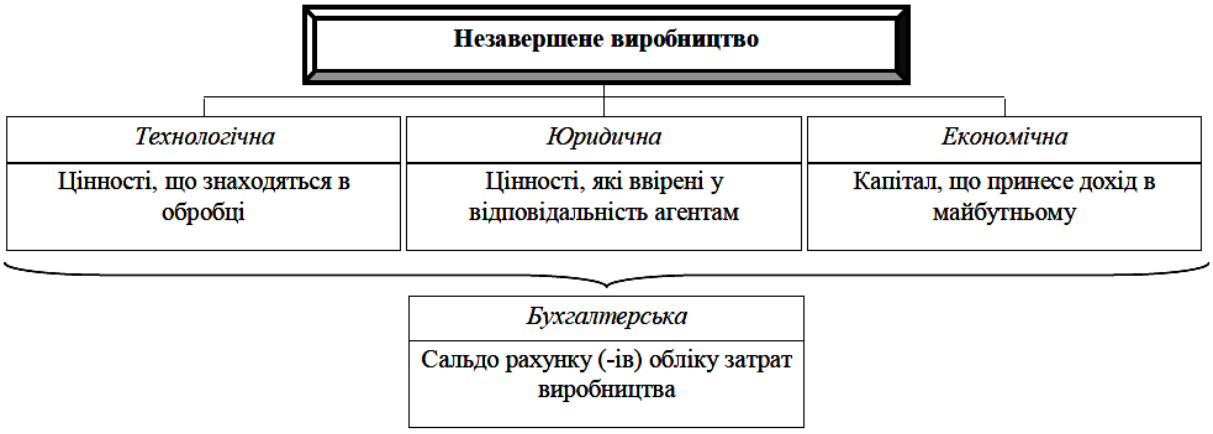

Рис. 2.4. «Розуміння незавершеного виробництва в рамках технологічної, економічної, юридичної та бухгалтерської інтерпретацій даної категорії» [30, с. 53]

Із рисунка бачимо, що із технологічної інтерпретації незавершене виробництво трактується як цінності, що знаходяться в обробці, а з юридичної

сторони - як цінності, що знаходяться на матеріальній відповідальності розглядають незавершене виробництво із юридичного сторони. Водночас, з економічної сторони – це частина оборотних активів, що повинні конвертуватися у грошові ресурси. Бухгалтерська інтерпретація незавершеного виробництва - це узагальненням попередніх трактувань, а саме: сальдо рахунків обліку виробничих витрат [33, с. 53].

Окрім цього, слід також зазначити, що в науковій літературі з обліку, незавершене виробництво трактується як актив, з однієї сторони, а з другої, як витрати суб'єкта господарювання.

Зумовлено це тим, на нашу думку, що така двоїста ситуація щодо трактування незавершеного виробництва напряму пов'язана зі особливостями самого виробничого процесу.

Враховуючи це, на нашу думку незавершене виробництво слід трактувати у двох аспектах, а саме: як об'єкту обліку витрат суб'єкта господарювання та як об'єкту обліку його активів. Як об'єкт обліку витрат незавершене виробництво показує вартість використаних у виробничому процесі товарно-матеріальних цінностей, а як актив - ресурс, від якого очікується в майбутньому одержання економічних вигод (рис. 2.5.).

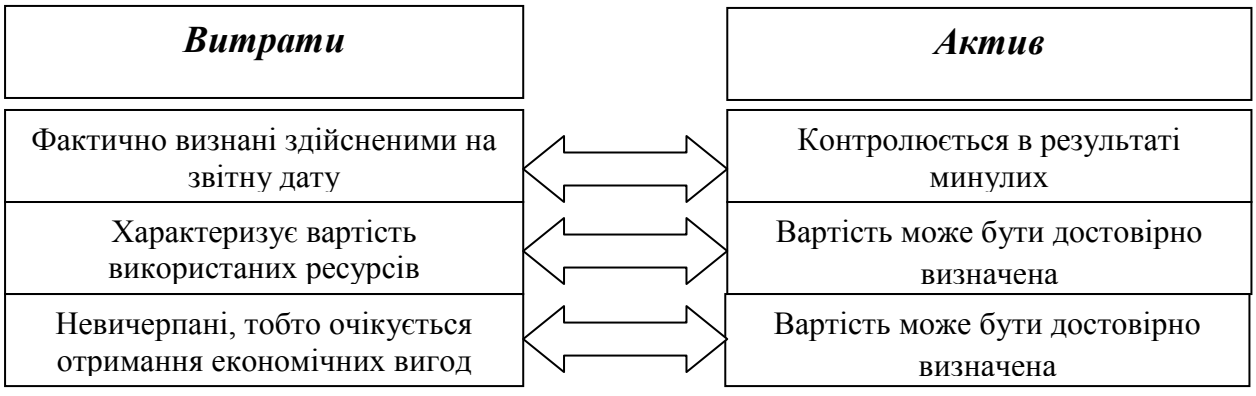

Рис. 2.5. Характеристика прояву двоїстості незавершеного виробництва як категорії обліку

Таким чином, незавершене виробництво це активи (капіталізовані затрати), що формуються за результатами незакінчених на звітну дату

господарських операцій процесу виробництва, є невіддільними від нього і утримуються з метою подальшої реалізації або принесення економічних вигод в інший спосіб.

Щодо відображення незавершеного виробництва в обліку, то Планом рахунків передбачений рахунок 23 «Виробництво» [22].

В обліку виникнення незавершеного виробництва схематично можна відобразити наступним чином (рис. 2.6..):

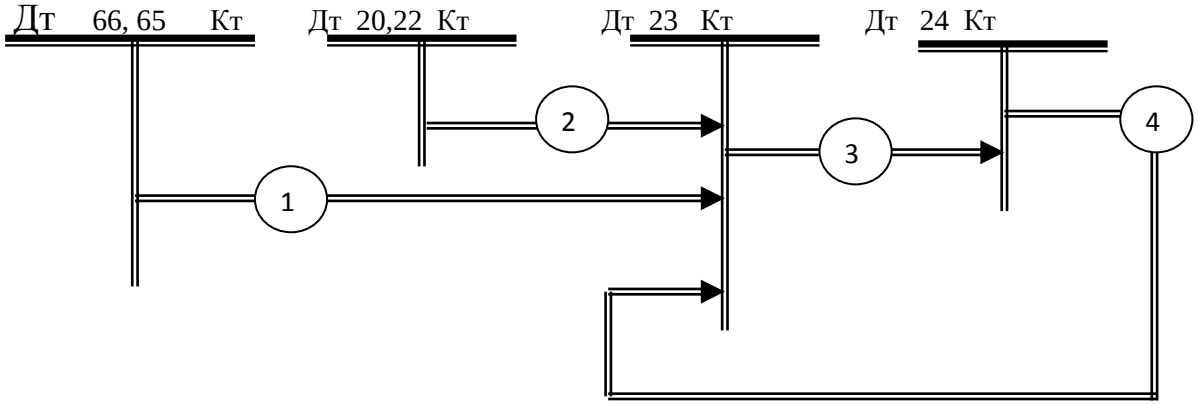

Рис. 2.6. Схема формування незавершеного виробництва

Де, 1 – нараховано винагороду робітникам та проведено нарахування ЄСВ;

2 – списано виробничі запаси та МШП на виробничі потреби;

3 – виявлено брак у виробництві;

4 – списано брак на собівартість продукції

Слід також зазначити, що у складі запасів також виділяють брак. При цьому відмітимо, що аналітичний облік втрат від браку потрібно здійснювати у розрізі видів браку за можливістю його виправлення, за техніко-технологічними особливостями виробничого процесу, за місцем виникнення, сферою відповідальності та за видом продукції.

Щодо обліку готової продукції, то слід зазначити, що з прийняттям Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні виникає необхідність по-новому відображати господарські операції з випуску готової продукції та її реалізації.

В обліку готова продукція відображається на рахунку 26 «Готова

продукція».

Оприбуткування готової продукції з виробництва відображається таким бухгалтерським записом:

Дт 26 «Готова продукція» [22];

Кт 23 «Виробництво» [22].

Однак, зважаючи на те, що на ПрАТ «Тернопільський молокозавод», облік готової продукції проводиться за плановою собівартістю то у кінці звітного періоду (місяця) виникає потреба проводити її коригування.

У зв'язку з цим, на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» доцільним буде здійснювати облік готової продукції на таких субрахунках:

261 «Готова продукція за плановою собівартістю»;

262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від планової».

Враховуючи дану пропозицію, відображення оприбуткування та коригування собівартості буде відображатися наступним чином:

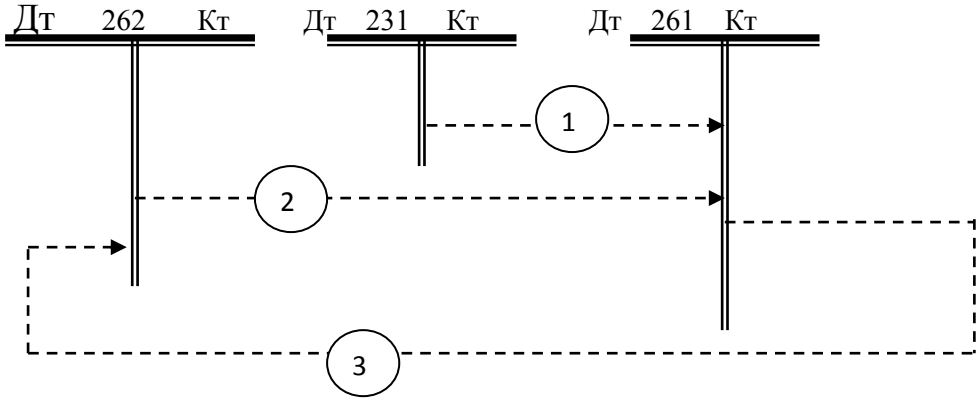

Рис. 2.7. Схема оприбуткування та коригування собівартості готової продукції

де, 1 – відображено надходження готової продукції на склади за плановою собівартістю;;

2 – Відображено відхилення фактичної собівартості від планової, за умови, що остання менша від фактичної собівартості;

3 – Відображено відхилення фактичної собівартості від планової, за умови, що остання більша від фактичної собівартості;

Необхідність виокремлення даних субрахунків зумовлена тим, що у аналітичному обліку можливе відображення продукції за плановою собівартістю, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною собівартістю; при цьому облікові записи на рахунках бухгалтерського обліку можуть бути різними.

Отже, проведене дослідження підтверджує важливість розуміння сутності категорії «готова продукція», оскільки вона займає вагому частку в структурі оборотних активів суб'єкта підприємництва. Готова продукція - це частина запасів, виготовлених господарюючим суб'єктом, що призначені для реалізації у майбутньому, внутрішнього споживання й не вимагають технічних перетворень.

2.2. Особливості обліку дебіторської заборгованості

У процесі діяльності кожен господарюючий суб'єкт вступає у певні господарські взаємовідносини з іншими суб'єктами підприємництва, внаслідок яких відбуваються певні операції, істотною частиною яких із точки зору фінансової стійкості суб'єкта господарювання є господарські операції, що пов'язані з дебіторською заборгованістю за продукцію. Разом з тим, наявність значної її частини суттєво погіршує фінансове становище господарюючого суб'єкта, відволікає кошти з обороту, що може призвести до зниження темпів виготовлення продукції та показників його діяльності.

Дебіторська заборгованість, як відмічають Мамонтова Н.А. та Корнійчук Т.С «це частина в активах підприємства, що відображає суму боргів підприємству на певну дату» [33, с. 115]

Н. Матицина зауважує, що «дебіторська заборгованість – розмір неспроможності суб'єкта підприємницької діяльності виконати грошові зобов'язання перед підприємством після настання встановленого договором строку оплати їх» [36, с. 38].

Дебіторська заборгованість відображається в обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [54] та НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [42]. Для відображення відомостей про дебіторську заборгованість підприємства використовують рахунки 3 класу «Плану рахунків» [22].

Щодо організації обліку розрахунків з дебіторами Левченко З. М., рекомендує застосовувати «систему складних комбінацій організаційних процесів і методів обліку дебіторської заборгованості (рис. 2.8.)» [31].

Рис. 2.8. «Комплексна система організації обліку розрахунків з дебіторами» [31]

Слід також відмітити, що у Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [22] у складі оборотних активів виділяють такі різновиди дебіторської заборгованості:

- розрахунки із покупцями й замовниками;

- короткострокові векселі одержані;
- розрахунки з різними дебіторами.

Враховуючи це, перш за все дослідимо особливості обліку розрахунків із покупцями й замовниками.

Етапи здійснення розрахунку з покупцями за реалізовану продукцію, а також виникнення дебіторської заборгованості можна побудувати так, щоб відображався весь процес, з урахуванням факторів, що потребують контролю (рис. 2.9.).

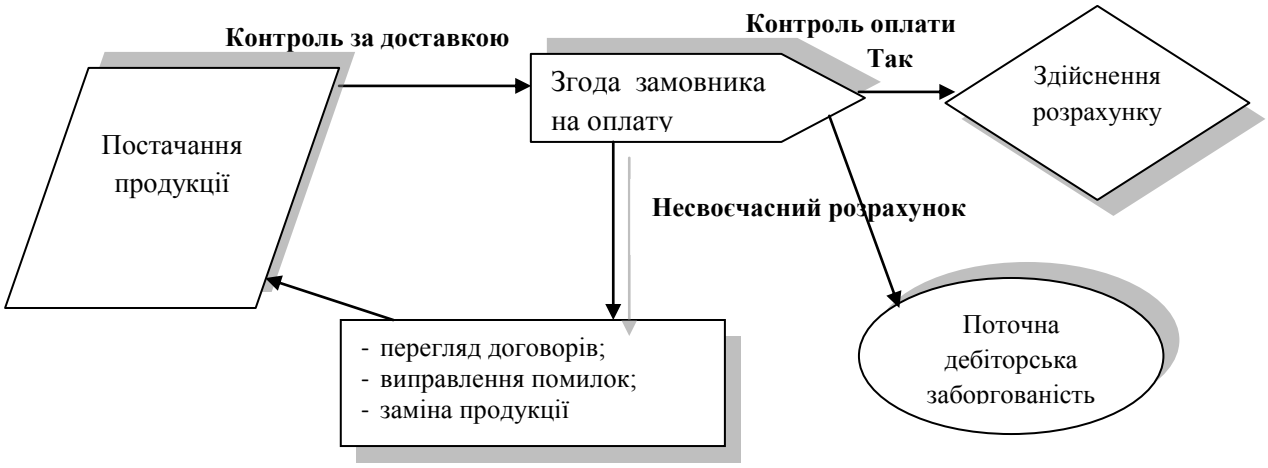

Рис. 2.9. Алгоритм виникнення поточної дебіторської заборгованості при реалізації продукції

З приводу цього Кащенко О. відмічає, що «якщо підприємство, яке реалізує товар (надає послуги) на етапі виконання власних зобов'язань не здійснює контроль за терміном розрахунку, то виникає дебіторська заборгованість» [23, с. 55].

Слід також відмітити, що здійснюючи діяльність, суб’єкт господарювання не в змозі уникнути ситуації, щоб була відсутня дебіторська заборгованість

У зв’язку із цим, потрібно організовувати облік розрахунків з покупцями таким чином, щоб звести до мінімуму її частку в структурі оборотних активів господарюючого суб’єкта.

Синтетичний облік розрахунків з покупцями та замовниками за реалізовану продукцію, о крім заборгованості, що є забезпечена векселем, а

також розрахунків з учасниками промислово-фінансової групи ведеться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Даний має чотири субрахунки (рис. 2.10.):

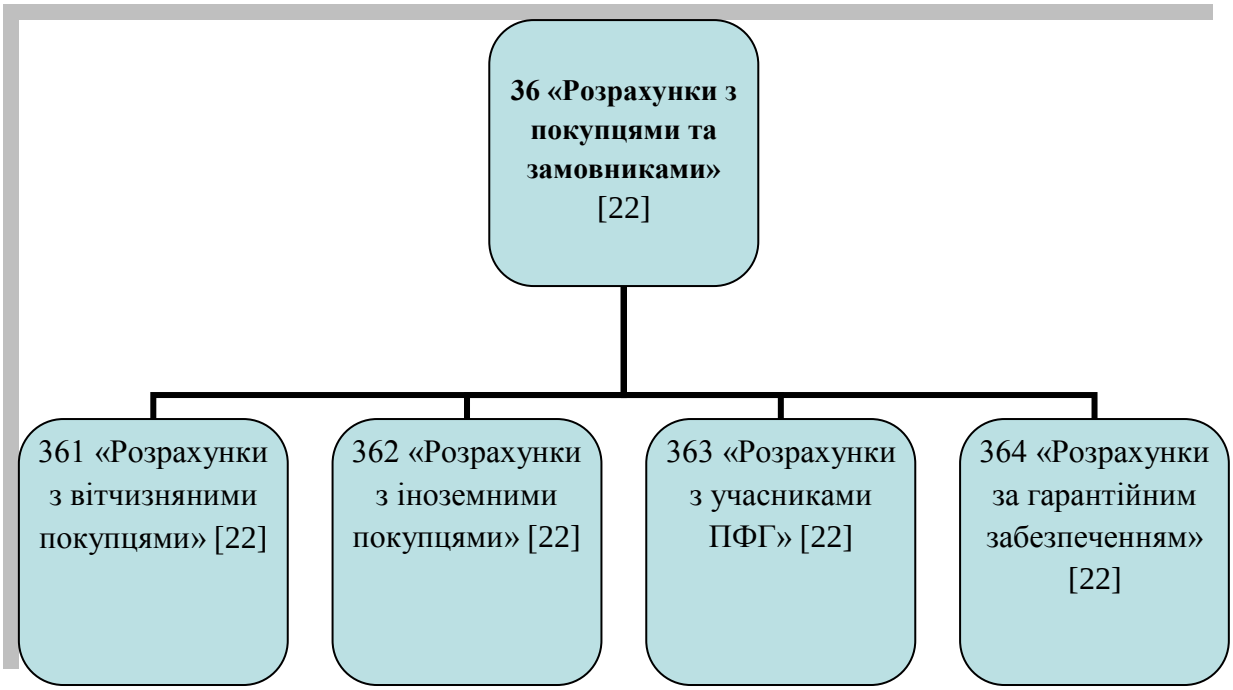

Рис. 2.10. Будова рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» [22]

Слід відмітити, що будова рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», яка відображена на рисунку, завжди була предметом дискусії серед вчених.

Так, Л.В. Черненко пропонує вищезгаданий рахунок доповнити субрахунком 363 «Розрахунки за відстроченими платежами» [64]. Обґрунтовує свою пропозицію науковець тим, що «виокремлення такого субрахунку дозволить посилити контроль за своєчасним погашенням дебіторською заборгованістю та виділити ту заборгованість, на яку необхідно створювати резерв сумнівних боргів» [64].

Тієї ж позиції й притримується В.В. Скоробогатова. Так у випадку виникнення ризику несвоєчасного погашення заборгованості, науковець пропонує суму такої заборгованості відображати на рахунку 363 «Розрахунки за сумнівною заборгованістю покупців» [59, с. 272].

Ми теж притримуємося думки, що рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» [22] потрібно доповнити такими субрахунками:

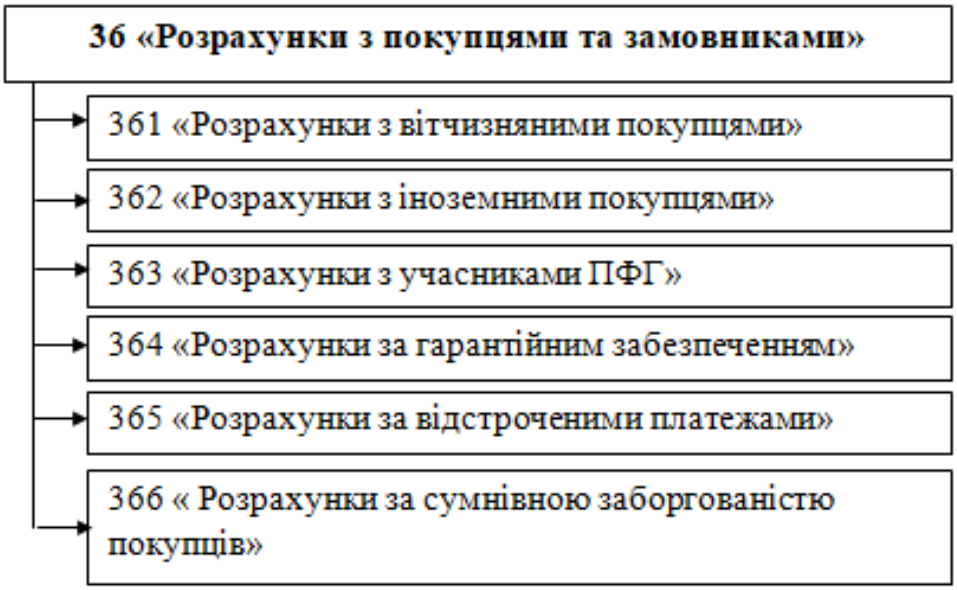

Рис. 2.11. Запропонована будова рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Операції на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» [22] відображаються записами, які наведено на рисунку 2.12.

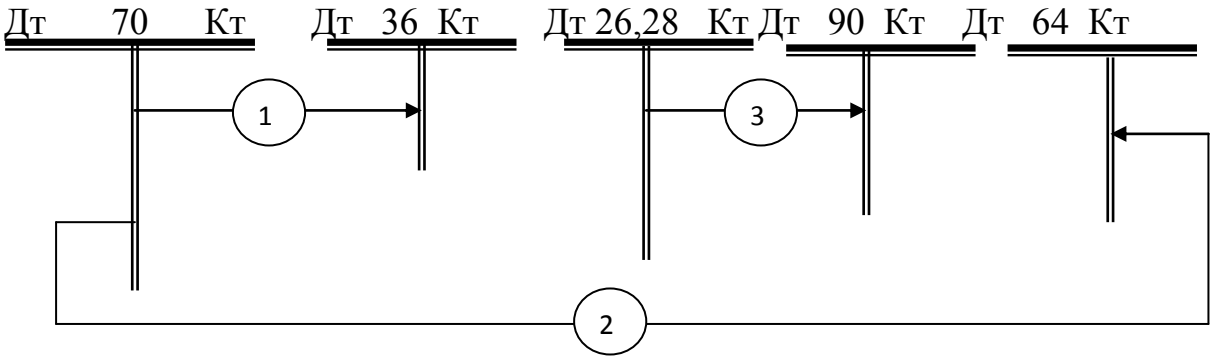

Рис. 2.12. Схема виникнення дебіторської заборгованості

де, 1 – реалізовано продукцію;
2 – відображено зобов'язання з ПДВ;
3 – списано собівартість реалізованої продукції (товарів).

Слід також відмітити, що з метою підвищення інформативності обліку дебіторської заборгованості й посилення контролю за розрахунками з покупцями, на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» доцільно використовувати довідковий документ – «Реєстр заборгованості покупців за

отриману продукцію». При чому, такий реєстр слід формувати в електронному форматі, у розрізі усіх покупців продукції, як юридичних, так і фізичних осіб підприємців.

У запропонованому Реєстрі заборгованості покупців за отриману продукцію слід відображати такі відомості:

– автентичний код, що присвоюється кожному покупцю продукції за класифікаційною ознакою шляхом групування за категоріями;

– найменування покупця із зазначенням усіх реквізитів;

– дату виникнення заборгованості за кожним покупцем продукції та суму заборгованості за одержану продукцію за попередній звітний період;

– операції за поточний період: заборгованість, що виникла за поточний період, суму та дату фактичного погашення заборгованості через банк та взаєморозрахунки;

– суму кінцевого залишку несплаченої та наявність простроченої дебіторської заборгованості за кожним дебітором.

Отже, впровадження запропонованого додаткового аналітичного документу дасть змогу більш детально розглядати заборгованість при розрахунках із покупцями та замовниками, одержувати більш повну та розгорнуту інформацію про обсяги, структуру та динаміку дебіторської заборгованості, дозволить посилить контролю за станом розрахунків з покупцями продукції. Окрім цього, наявність відомостей про прострочену дебіторську заборгованість за продукцію, час сплати за якою вже минув, дасть змогу забезпечити належний рівень оперативного контролю за її обсягами.

Окрім цього відмітимо, що застосування Реєстр заборгованості покупців за отриману продукцію підвищить інформативність обліку, якість загальної системи контролю та управління дебіторською заборгованістю суб’єктів господарювання, а, отже, підвищити ефективність їх роботи.

Щодо обліку дебіторської заборгованості забезпеченої векселем відмітимо, що Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [22], для такої заборгованості призначений рахунок 34

«Короткострокові векселі одержані» [22].

На даному рахунку відображається інформація про одержані векселі у розрізі національної та іноземної валюти, а саме:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті» [22];
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті» [22].

Щодо короткострокових векселів одержаних В.В. Скоробогатова зазначає, що вони можуть бути як немонетарним, так і монетарним активом.

Однак, на нашу думку, такий поділ є умовним, оскільки вексель може з однієї сторони як фінансовий інструмент, а з іншої як засіб для проведення розрахункових операцій.

Монетарний вексель, як відмічає В.В. Скоробогатова, «опосередковує відносини між суб'єктами господарювання та застосовується як розрахункових інструмент, у взаємовідносинах між покупцем і продавцем, при постачанні продукції (робіт, послуг)» [59, с. 273].

Якщо ж вексель виконує роль фінансового інструменту, то це є немонетарний актив. Зазвичай такі векселі використовуються при нетоварних операціях.

До немонетарних, як підкреслює В.В. Скоробогатова, «належать векселі, що придбані в банківських і фінансових установах для одержання економічних вигод» [59, с. 273].

Поява дебіторської заборгованості забезпеченої короткостроковим векселем відображається на рахунках обліку таким чином:

Дт 34 «Короткострокові векселі одержані» [22]

Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» [22].

Наступним об'єктом нашого дослідження є розрахунки з іншими дебіторами. Зважаючи на це відмітимо, що інформація про такі розрахунки узагальнюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» [22], який має такі субрахунки:

Рис. 2.13. Структура рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» [22]

Як можна бачити із рисунку, одним із елементів рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» [22] є розрахунки з підзвітними особами.

Зважаючи на це відмітимо, що облік такими особами слід розглядати з двох сторін розвитку подій, а саме: «формування заборгованості підзвітної особи перед підприємством (дебіторська заборгованість за виданими авансами); формування заборгованості підприємства перед підзвітною особою (кредиторська заборгованість за виданими авансами)» [1].

Слід також зазначити, що зважаючи на те, що на субрахунку 372

«Розрахунки з підзвітними особами» відображається інформація як про видачу коштів на відрядження, так і інформація про видачу коштів підзвіт для закупівлі ТМЦ, то на нашу думку до даного рахунку слід відкрити субрахунки четвертого порядку, а саме:

3721 «Розрахунки за відрядженням»;

3722 «Розрахунки з підзвітними особами».

На рахунках бухгалтерського обліку, розрахунки з підзвітними особами наведено на рисунку 2.14.

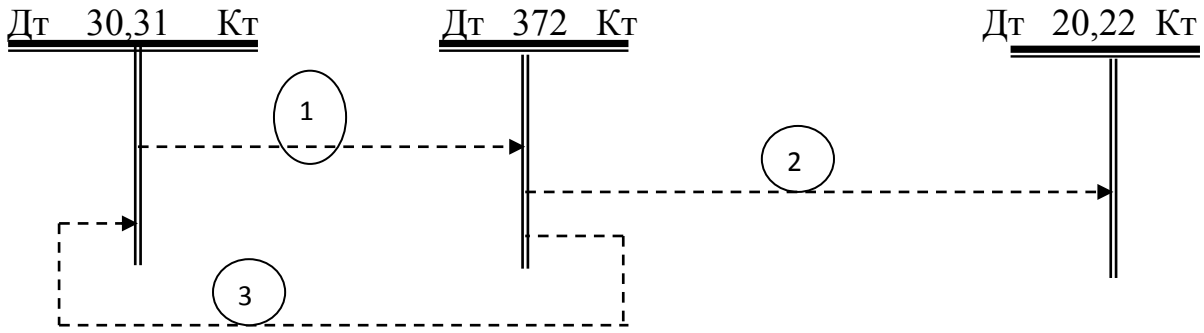

Рис. 2.14. Схема розрахунків з підзвітними особами

де, 1 – видано кошти підзвіт;
2 – оприбутковано ТМЦ придбані підзвітною особою;
3 – повернено невикористані кошти підзвітною особою у касу підприємства.

Підводячи підсумки відмітимо, що дебіторська заборгованість є вагомим фактором, що впливає на фінансове становище господарюючого суб'єкта. У зв'язку з цим, менеджменту господарюючих суб'єктів слід постійно слідкувати за своєчасністю погашення заборгованості покупцями продукції, що дозволить підвищити ефективність інформації та посилить контроль. Окрім цього можна констатувати, що питання обліку дебіторської заборгованості вимагає належного доопрацювання. Перш за все потрібно на законодавчому рівні вдосконалити підходи до обліку дебіторської заборгованості та відображення її у фінансовій світності суб'єкта підприємництва.

2.3. Методика обліку грошових коштів та грошових документів

Більшість господарських операцій, що відбуваються на суб'єкті підприємництва, зазвичай пов'язані з купівлею, виробництвом і реалізацією продукції, товарів, тощо і відповідно оплатою та одержанням грошових коштів на поточний рахунок.

«Грошові кошти посідають значне місце в діяльності суб'єктів господарювання, установ та організацій. Вони виступають відокремленим об'єктом системи бухгалтерського обліку та водночас грошовим вимірником для всіх інших облікових об'єктів» [16].

Зважаючи на це, перш за все дослідимо трактування грошових коштів у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [41] та МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [39].

Так, відповідно до НП(С)БО 1 «грошові кошти (гроші) – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання» [41].

МСБО 7 трактує «грошові кошти як готівку в касі та депозити до запитання» [39].

Водночас Варавка В.В. доповнює визначення наведені в стандартах, й відмічає, що «грошові кошти – це готівка в касі, депозити до запитання, кошти на банківських рахунках, які характеризуються абсолютною ліквідністю, тобто їх можна використовувати для розрахунків у будь-який момент або обміняти на законний платіжний засіб» [9]

Марчак Н. В. зазначає, що «грошові кошти - це готівка в касі підприємства, електронні гроші, залишки коштів на поточних, депозитних та інших рахунках у банківських установах, і які можуть бути використані суб'єктом господарювання для розрахунків під час здійснення господарських операцій упродовж будь-якого періоду часу» [35, с. 96].

М. В. Дерій термін «грошові кошти» і сферу їх застосування розглядає в такому ракурсі (рис. 2.15.).

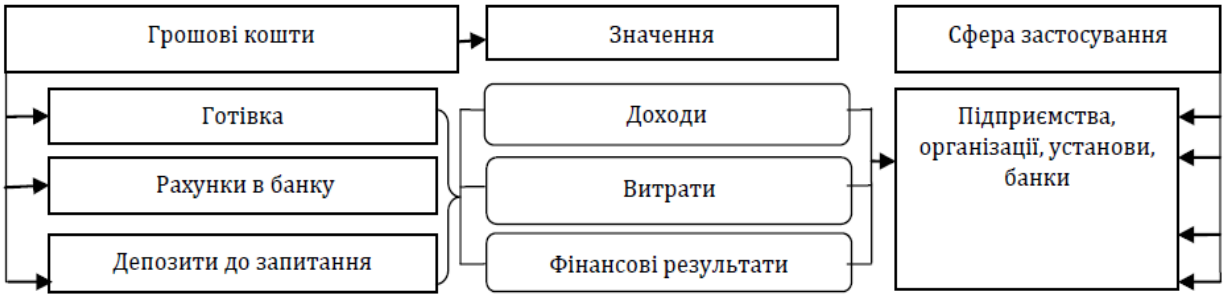

Рис. 2.15. Трактування поняття «грошові кошти» і сфера їх застосування [16, с. 61]

Разом з тим, на нашу думку, потрібно добавити, що окрім перерахованих у стандартах складових грошових коштів, потрібно теж віднести до грошових котів електронні гроші, адже вони виконують основну функцію грошей – засіб платежу.

Зважаючи на це, на рисунку відобразимо складові грошових коштів:

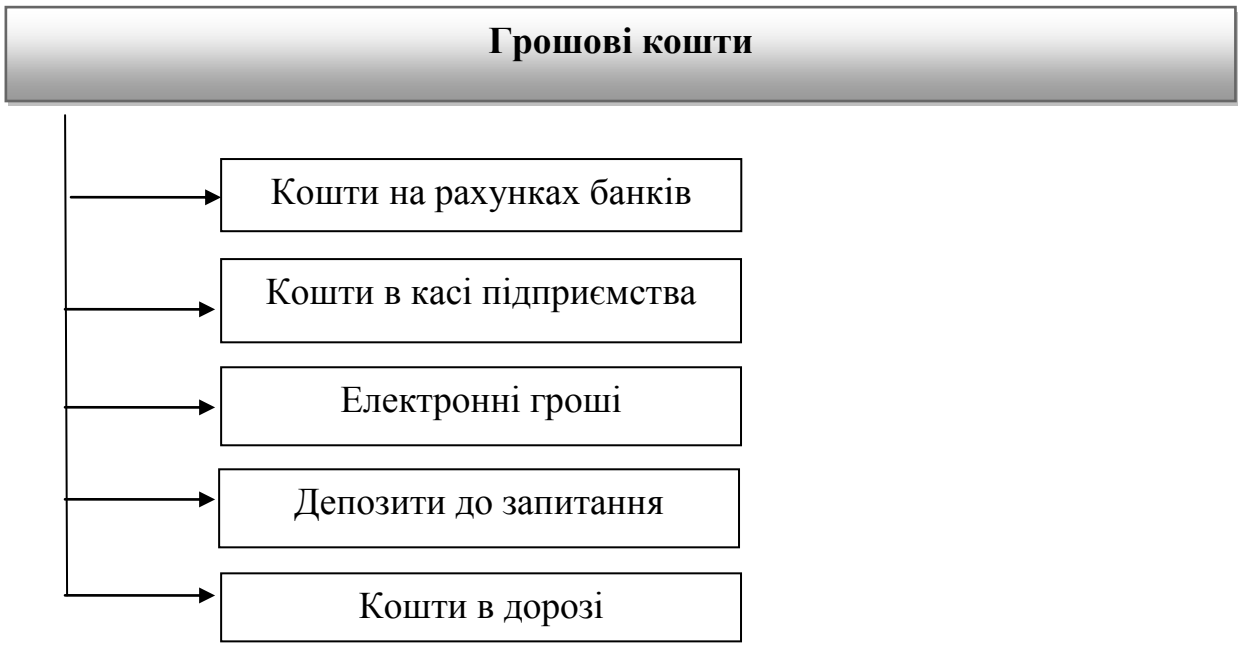

Рис. 2.16. Складові грошових коштів

Із рисунка бачимо, що господарюючі суб’єкти мають змогу проводити як безготівкові, так і готівкові розрахунки. При цьому відмітимо, що на даний час готівкові розрахунки не користуються великим попитом серед господарюючих суб’єктів.

Щодо готівкових розрахунків, то відмітимо, що Планом рахунків [22] для відображення руху готівкових коштів передбачений рахунок 30 «Готівка» [22],

який має два субрахунки – 301 «Готівка в національній валюті» [22] та 302 «Готівка в іноземній валюті» [22].

В обліку, надходження готівкових коштів в касу суб'єкта підприємництва оформляються наступними проведеннями (рис. 2.17.).

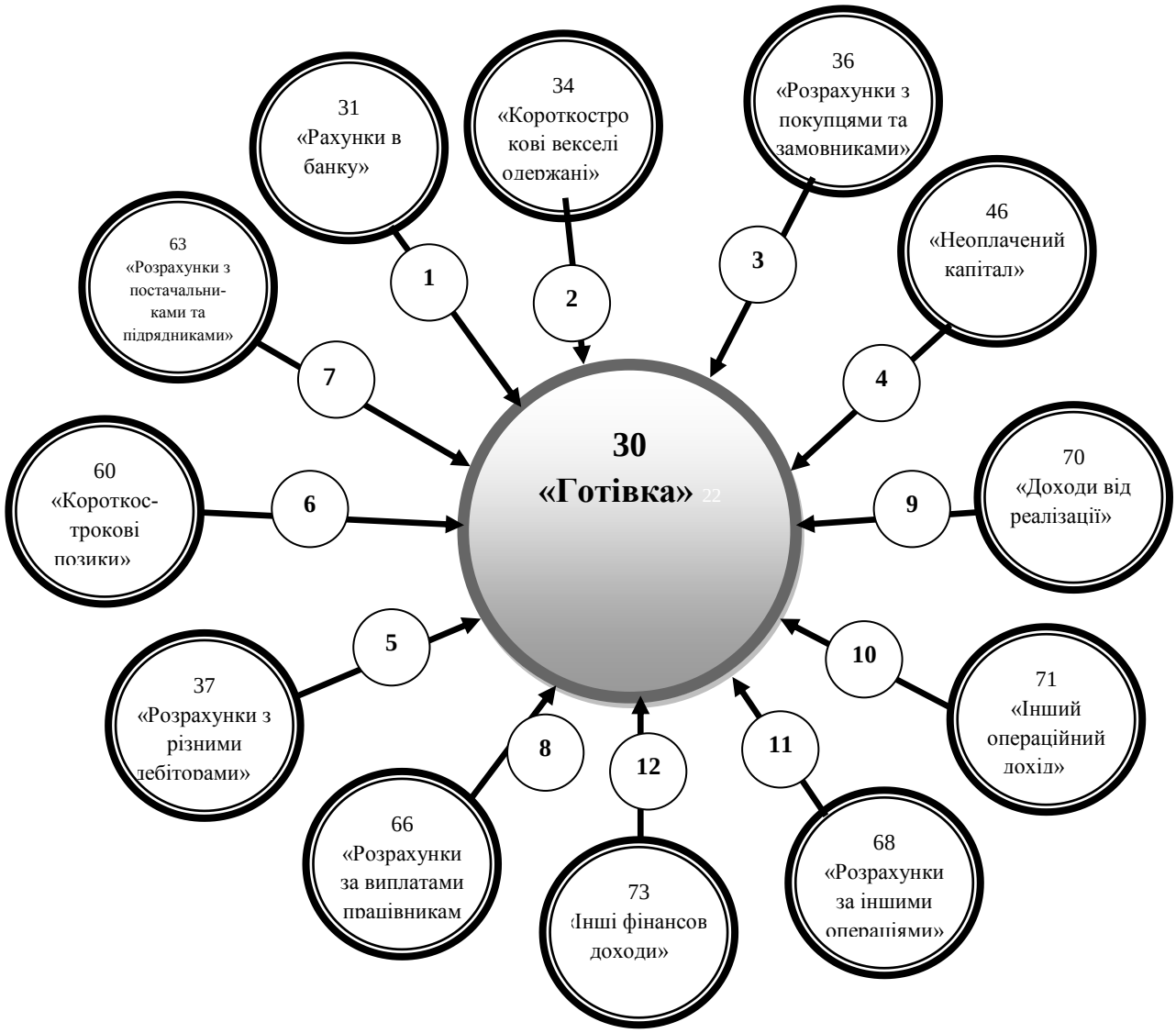

Рис. 2.17. Схема оприбуткування готівки в касу господарюючого субєкта

де: *1 - отримано у касу гроші із поточного рахунку; 2 - погашено заборгованість покупця по векселю шляхом внесення готівки в касу; 3 - надійшла до каси заборгованість покупців по реалізації продукції, робіт, послуг; 4 - внесено засновниками до каси підприємства готівку в рахунок їх внесків до Статутного капіталу; 5 - внесено до каси невідшкодовані підзвітні суми працівником підприємства; 6 - одержано до каси короткострокову позику; 7 - повернуто до каси передоплату, яку було здійснено на адресу постачальника; 8 – повернуто до каси помилково видану заробітну плату; 9 - надійшла у касу готівка від реалізації продукції, робіт та послуг підприємства; 10 - надійшли у касу гроші від реалізації активів, а також пені, штрафи, неустойки в результаті невиконання іншими підприємствами договірних зобов'язань; 11 – одержано кошти від наймачів квартир чи орендарів нежитлових приміщень; 12 - одержано до каси готівкою дивіденди за цінними паперами.*

Вибуття готівки з каси господарюючого суб'єкта схематично відображено на рисунку (рис. 2.18.).

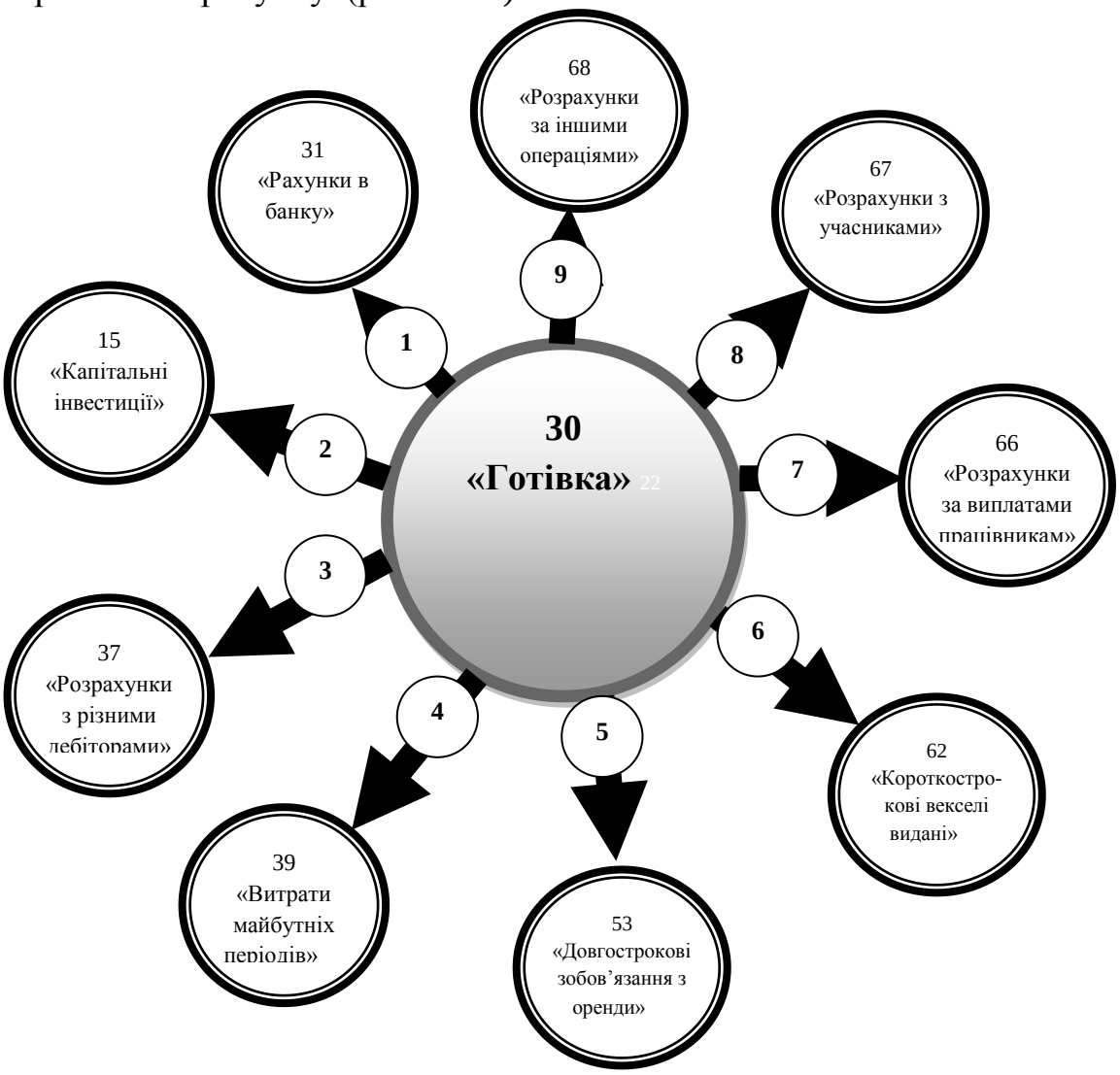

Рис. 2.18. Схема вибуття готівки з каси господарюючого субєкта

де:

1 – передано гроші з каси в банк; 2 – оплачено готівкою витрати на монтаж основних засобів; 3 - видано з каси готівку на відрядження; 4 - здійснено річну передоплату за періодичні видання; 5 погашено готівкою довгострокові зобов'язання з оренди; 6 – погашено готівкою раніше виданий короткостроковий вексель; 7 – виплачено зарплату працівникам підприємства; 8 - виплачено готівкою дивіденди; 9 – погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами.

Щодо безготівкових розрахунків відмітимо, що це розрахунки, що проводяться без участі готівки, шляхом списання коштів із рахунків суб'єкта підприємництва (платника) та зарахування їх на рахунок одержувача.

Господарюючі суб’єкти мають право відкривати собі рахунки в установах банків, в необмеженій кількості, задля зберігання й використання своїх грошових коштів у безготівковій формі.

Окрім цього відмітимо, що порядок безготівкових розрахунків регламентується Інструкцією «Про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг» [21] від 29.07.2022 р.

Щодо відображення інформації про кошти, що зберігаються на рахунку в банківській установі, то Планом рахунків передбачено рахунок 31 «Рахунки в банках» [22], який має таку будову:

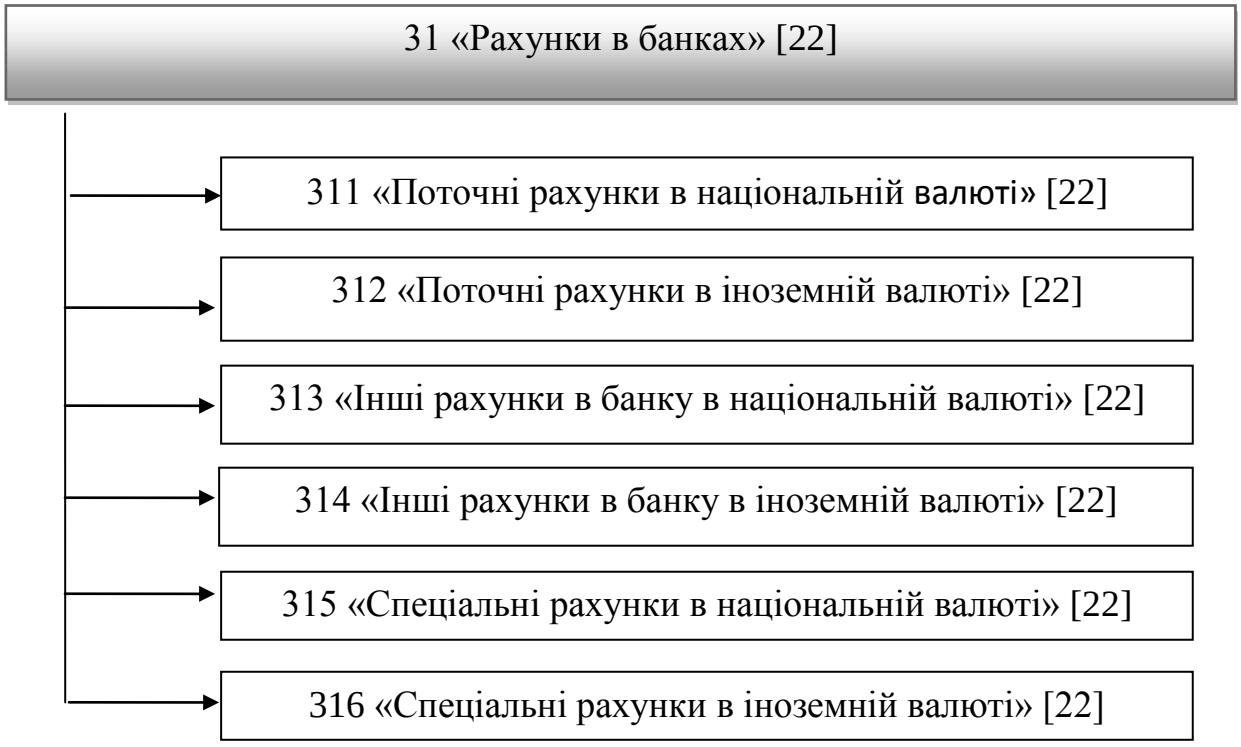

Рис. 2.19. Будова рахунку 31 «Рахунки в банках» [22]

Основним джерелом інформації, для відображення інформації на рахунку 31 «Рахунки в банках» [22] є банківська виписка. Разом з тим відмітимо, що єдиної форми даного документу немає і в кожній банківській установі вона формується по різному. Разом з тим, не залежно від форми, обов’язкові реквізити є у всіх банківських випсках, а саме: код банку (МФО), залишки

коштів на початок й кінець дня, номер документа на підставі якого відбулася операція, сума операцій тощо.

Слід також відмітити, що на результативність здійснення грошово-розрахункових операцій господарюючого суб'єкта впливають певні чинники (рис. 2.20.).

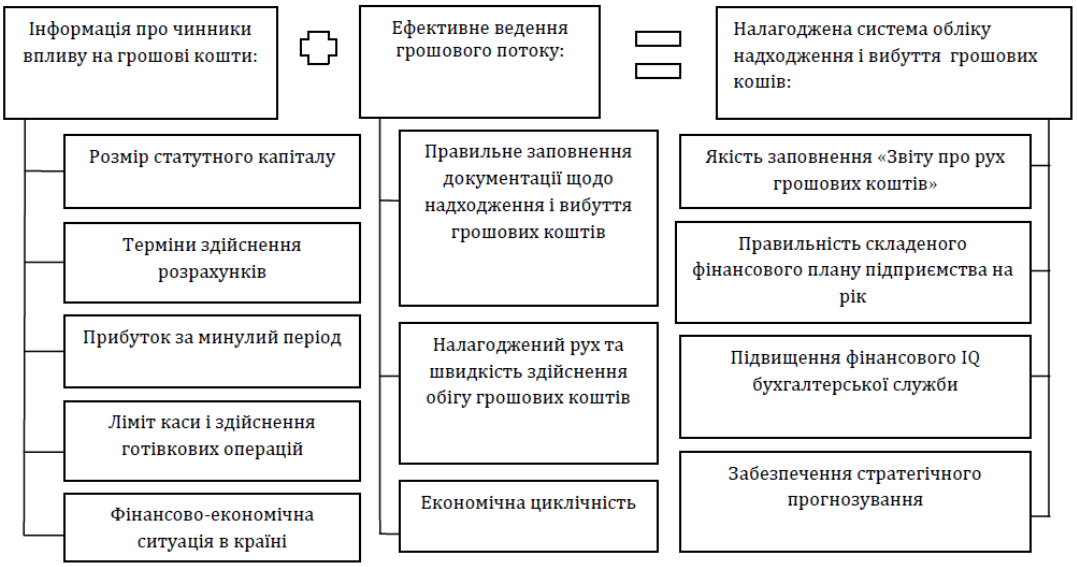

Рис. 2.20. Чинники впливу на грошові кошти

Аналізуючи рис. 2.20 бачимо, що для того, щоб облікова інформація слугувала першоджерелом для наступних економічних дій, облік як джерело теж повинен із чогось витікати, і зокрема мати хоча б мінімальну інформацію, зокрема: терміни здійснення грошових розрахунків; яким повинен бути статутний капітал; який ліміт каси встановлювати; інформація про результати діяльності за минулі періоди й ефективний його розподіл; як вести податкові розрахунки відповідно до законодавства України.

Підводячи підсумки відмітимо, що в процесі налагодження системи обліку грошових коштів на господарюючому суб'єкті потрібно враховувати особливості такого суб'єкта як у його структурі організації так й у системі бухгалтерського обліку. Організацію бухгалтерського обліку грошових коштів потрібно реалізувати на індивідуальній класифікації грошових коштів, що інтегрована в господарську систему діяльності такого суб'єкта

господарювання. Така система повинна постійно удосконалюватися, й враховувати зміни, що відбуваються у господарській діяльності.

Висновки до розділу 2

1. Встановлено, що нормативно-правовими актами не передбачено форми первинного, внутрішнього документа, який би допомагав здійснювати оцінку запасів для потреб обліку, нами запропоновано форма документа для розрахунку первісної вартості запасів, що придбані за плату.

2. Облік готової продукції запропоновано здійснювати з використанням таких субрахунків: 261 «Готова продукція за плановою собівартістю»; 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від планової». Необхідність виокремлення даних субрахунків зумовлена тим, що у аналітичному обліку можливе відображення продукції за плановою собівартістю, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною собівартістю; при цьому облікові записи на рахунках бухгалтерського обліку можуть бути різними.

3. Для цілей обліку акредитиву запропоновано відкрити окремі субрахунки на рахунку 33 «Інші кошти», а саме: 335 «Акредитиви в національній валюті», 336 «Акредитиви і іноземній валюті». Зумовлено це тим, що відображення акредитиву на рахунку 31 «Рахунки в банках» є неправомірним, оскільки кошти на акредитивному рахунку не можуть вільно використовуватись підприємством, окрім того кошти на акредитивних валютних рахунках не підлягають переоцінці.

РОЗДІЛ 3
МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Показники ефективності використання оборотних активів підприємства

Оборотні активи вважаються особливим елементом, що забезпечує процес виробництва будь якого суб'єкта господарювання. Дані активи є найбільш ліквідними. Також відмітимо, що метою господарюючого суб'єкта є максимізація швидкості обігу оборотних активів задля швидкого перетворення їх на реальні гроші. Аналіз оборотності активів повинен обов'язково здійснюватися у процесі аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання. Чим менший рівень оборотності оборотних активів, тим більша потреба суб'єкта господарювання в залученні додаткових джерелах фінансування виробничо-господарської діяльності.

Зважаючи на це відмітимо, що для визначення оборотності оборотних активів та інших показників, що характеризують ефективність їх використання, доцільно використовувати коефіцієнти, що відображені на рисунку 3.1.

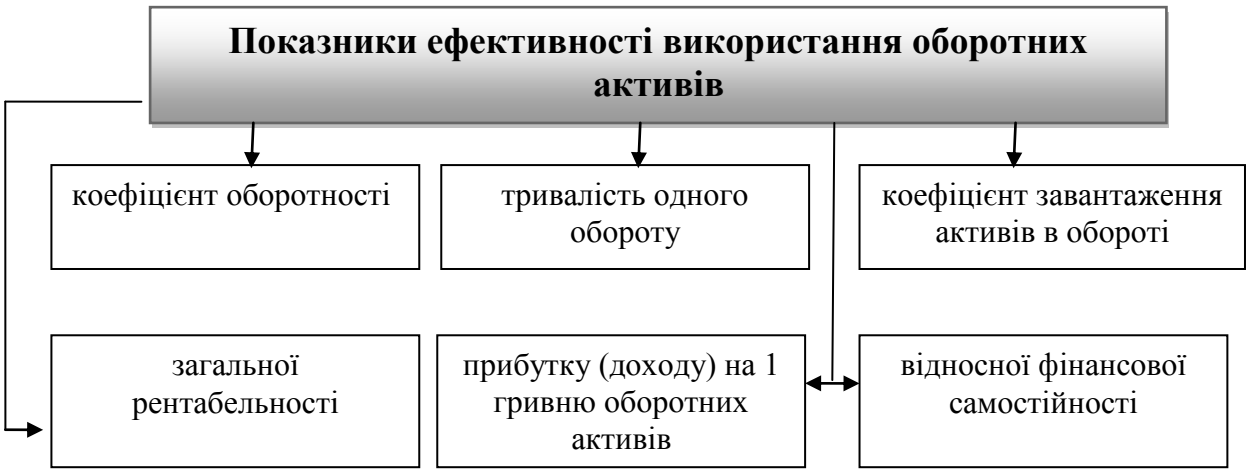

Рис. 3.1. Показники для аналізу оборотних активів

«Оборотність - це швидкість руху оборотних активів. Чим більша

швидкість обороту, тим ефективніше функціонує суб’єкт господарювання. Прискорення оборотності оборотних активів дає змогу заощаджувати значні суми і збільшити обсяги виробництва та реалізації продукції без додаткових фінансових ресурсів. В результаті прискорення обертання оборотних активів з обігу вивільняються матеріальні ресурси і джерела їх формування, при уповільненні - до обігу залучаються додаткові активи» [56].

Окрім цього відмітимо, що на нашу думку, застосування лише одного оціночного показника для аналізу ефективності використання оборотних активів не дає вичерпної інформації про рівень їх використання. Необхідна система науково обґрунтованих показників. Ми вважаємо, що при підборі показників ефективності використання оборотних активів в обов'язковому порядку необхідно враховувати техніко-економічні особливості функціонування підприємства. Безперечно, оборотність оборотних активів повинні визначати всі підприємства та об'єднання незалежно від галузі, оскільки вона показує загальний результат їх використання. На основі даного показника легко розрахувати абсолютне і відносне вивільнення коштів з обороту суб’єкта господарювання.

Зважаючи на це, розглянемо особливості розрахунку даних показників. Так, коефіцієнт обіговості виробничих запасів вказує скільки разів у середньому поповнювалися запаси суб’єкта господарювання протягом звітного періоду і розраховується за формулою:

$$K_{оз} = \frac{СРП}{З}, \quad (3.1)$$

де *СРП*- собівартість реалізованої продукції, *З* - запаси за звітний період.

«Коефіцієнт закріплення виробничих запасів є оберненим до коефіцієнта обіговості, він показує вартість товарно-матеріальних цінностей на одну гривню чистого прибутку» [56].

Зважаючи на це, відмітимо, що за умови підвищення ефективності споживання суб’єктом господарювання запасів, даний показник повинен

зменшуватися.

«Показник тривалості одного обігу показує саме той час, протягом якого виробничі запаси трансформуються в кошти. Його визначають за формулою» [56]:

$$T_{оз} = \frac{T}{K_{оз}}, \tag{3.2}$$

де Т - період, за яку обчислюється обіговість.

Щодо даного показника відмітимо, що якщо він зменшується й таке зменшення не загрожує виробничому процесу, то тоді даний показник вважають позитивним.

Якщо ж на підприємстві у результаті аналізу буде встановлено, що скорочується тривалість обігу, то це засвідчуватиме скорочення залишків запасів на складах й збільшення швидкості обіговості.

Щодо аналізу грошових коштів відмітимо, що він проводиться у декілька етапів. «На першому етапі аналізується ступінь участі грошових коштів в оборотних активах підприємства в динаміці. Для цього розраховуються наступні показники» [52]:

- коефіцієнт участі грошових коштів в оборотних активах:

$$K_{у} = \frac{C_{з}}{OA}, \tag{3.3}$$

- середній період обороту грошових коштів:

$$T_{г} = \frac{C_{з}}{B_{д}}, \tag{3.4}$$

де $B_д$ – одноденний дохід від реалізації продукції.

Так, якщо даний показник у досліджуваному періоді зменшується, «то це свідчить про прискорення оборотності грошових коштів і є позитивним в роботі підприємства» [52].

- кількість оборотів грошових коштів.

$$K_o = \frac{OP}{C_з}, \qquad (3.11)$$

3.2. Аналіз ефективності використання оборотних активів підприємства

Наявність оборотних активів досить суттєво впливає на фінансовий стан суб'єкта господарювання та його стабільність. Окрім цього, даний різновид активів, впливає на ліквідність, платоспроможність, та можливість мобілізації потрібних ресурсів у майбутньому.

Належне використання оборотних активів сприяє забезпеченню нормалізації роботи суб'єкта господарювання.

Враховуючи це, перш за все дослідимо склад та структуру оборотних активів підприємства (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Склад та структура оборотних активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2020-2021 рр.

Стаття	Рік				Відхилення	
	2020		2021			
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	+/-	%
Виробничі запаси	42777	13,61	52989	14,88	+10212	+1,27
Готова продукція	81897	26,06	79244	22,25	-2653	-3,81
Товари	6852	2,18	825	0,23	-6027	-1,95
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	147513	46,95	185336	52,03	+37823	+5,08
Дебіторська заборгованість за розрахунками:						
з бюджетом	4081	1,30	2426,00	0,68	-1655	-0,62
за виданими авансами	6995	2,23	5590,00	1,57	-1405	-0,66
Інші поточна дебіторська заборгованість	11099	3,53	798,00	0,22	-10301	-3,31
Гроші та їх еквіваленти	10156	3,23	11445,00	3,21	+1289	-0,02
Інші оборотні активи	2850	0,91	17532,00	4,92	+14682	+4,01
Усього	**314220**	**100**	**356185**	**100**	**41965**	**X**

Із даних таблиці бачимо, що за 2021 рік на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відбулося зростання оборотних активів на 41965 тис. грн. Таке зростання відбулося внаслідок збільшення дебіторської заборгованості за продукцію, виробничих запасів, інших оборотних активів та грошових коштів. Одночасно зменшилася сума по інших складових оборотних активів.

У структурі оборотних активів у 2021 р. найбільшу питому вагу займає дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги й її частка в загальній структурі оборотних активів на кінець досліджуваного періоду зросла на 5,08 процентних пункти і склала 52,03 %, тоді як у 2019 р. вона становила 46,95 %.

Слід також відмітити, що у 2021 році в структурі оборотних активів на 1,27 % зросла частка виробничих запасів та інших оборотних активів на 4,01 процентних пункти.

Разом з тим суттєво скоротилася у структурі оборотних активів частка готової продукції із 26,06% у 2020 році до 22,25% у 2021 році та іншої поточної дебіторської заборгованості із 3,53% до 0,22% у 2021 році.

Окрім цього відмітимо, що практично не змінилася частка у структурі активів дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом та за виданими авансами й гроші та їх еквіваленти.

Для визначення ефективності використання оборотних активів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2020-2021 рр, розрахуємо у таблиці 3.3 показники розглянуті у попередньому питанні:

Таблиця 3.3

Показники ефективності використання оборотних активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за період з 2020-2021 рр.

Показник	Рік		Відхилення 2021/2020
	2020	2021	+/-
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	6,34	6,53	+0,19
Період одного обороту оборотних активів, днів	59	56	-3
Коефіцієнт завантаження оборотних активів	0,16	0,15	-0,01

Аналізуючи дані таблиці, бачимо, що коефіцієнт оборотності оборотних активів показує кількість оборотів за рік. Чим більше оборотів здійснюють оборотні активи, то ефективніше вони використовуються. У 2020 році даний коефіцієнт становив 6,34, а у 2021 році – 6,53 тобто відбулося збільшення на 0,19 процентних пункти. При цьому відмітимо, що незважаючи на те, що дане зростання є незначним однак воно позитивно позначається на діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Щодо тривалості одного обороту оборотних активів, то на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» із даних таблиці можемо бачити, що даний показник у 2021 році зменшився у порівняні з 2020 роком й становив 56 днів

Це свідчить про недоліки у використанні оборотних активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод», про погіршення його фінансового стану.

Щодо коефіцієнта завантаження оборотних активів відмітимо, що протягом аналізованого періоду найефективніше оборотні активи використовувалися у 2021 році, де коефіцієнт становив - 0,15. Таким чином можна стверджувати, що ефективність використання оборотних активів підвищилася, адже розмір коефіцієнта у 2021 р. в порівняні з 2020 р. зменшився на 0,01, що позитивно впливає на ефективність використання оборотних активів підприємства.

На наступному етапі аналізу визначимо чинники, що вплинули на зміну оборотності оборотних активів в аналізованому періоді, і виявимо ступінь їх впливу. З цією метою зробимо розрахунок впливу зміни оборотності окремих статей оборотних активів, їх середніх залишків та реалізації продукції на загальний рівень використання оборотних активів.

Щодо запасів відмітимо, що у їх структурі у 2021 році найбільшу частку займає готова продукція, частка якої у структурі запасів зменшилася на 2,71 процентних пункти й станом на 31.12.2021 року становила 59,56% (табл. 3.4)

Таблиця 3.4

Склад та структура запасів

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2020-2021 рр.

Стаття	31.12.2020 р.		31.12.2021 р.	
	тис. грн	%	тис. грн	%
Готова продукція	81897	62,27	79244	59,56
Сировина та матеріали	21041	16,00	29051	21,83
Запасні частини	11994	9,12	13116	9,86
Пакувальні матеріали	4626	3,52	5459	4,10
Товари	6852	5,21	825	0,62
Інші	5116	3,88	5363	4,03
РАЗОМ	131526	100,00	133058	100,00

Окрім цього відмітимо, що як можна бачити із даних таблиці, у 2021 році суттєво зросла у структурі запасів частка виробничих запасів з 16,00% у 2020 р. до 21,83 у 2021 р. й станом на 31.12.2021 р. становили 29051 тис. грн., що на 8010 тис грн. більше ніж на 31.12.2020 р. Водночас залишки товарів на складах на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році зменшилися на 6027 тис. грн. й на 31.12.2021 р. становили 825 тис. грн.

Основні показники, які дозволяють проаналізувати ефективність використання запасів наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3. 5

Показники ефективності використання запасів

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2020-2021 рр.

Показник	Рік		Відхилення, +/-
	2020	2021	
Коефіцієнт обіговості виробничих запасів	39,54	39,49	-0,05
Коефіцієнт закріплення виробничих запасів	0,025	0,025	-
Тривалість одного обігу виробничих запасів	9	9	-
Коефіцієнт готової продукції	24,32	29,36	+5,04

Перш за все слід відмітити, що як свідчить баланс (звіт про фінансовий стан) ПрАТ «Тернопільський молокозавод» сума виробничих запасів у 2021 р. в порівняні із 2020 р. зросла на 10212 тис. грн. Таке зростання суми виробничих запасів можна трактувати як позитивним так і негативним явищем. Негативним може бути те, що на підприємстві закуповують надлишково виробничі запаси, й тримають їх у тій кількості яка є надмірна для виробничого процесу. Водночас, у даний час, час коли різко зростає вартість на всі товарно-матеріальні цінності, у суб'єкта господарювання є потрібні кошти для закупівлі нової партії необхідних виробничих запасів.

Розраховані нами показники дозволяють стверджувати, що в середньому протягом періоду, що аналізується виробничі запаси ПрАТ «Тернопільський молокозавод» поповнювалися біля 39,49 разів, в той час як у 2020 р. – 39,54 рази, про що свідчить коефіцієнт обіговості виробничих запасів.

Коефіцієнт закріплення виробничих запасів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» свідчить, що на 1 грн. чистого доходу у 2020 р. та у 2021 р. припадало 0,025 грн. матеріалів.

Тривалість обігу виробничих запасів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році не змінився й становив 9 днів.

Коефіцієнт готової продукції збільшився у 2021 р. на 5,04 з 24,32 до 29,36, що свідчить про збільшення попиту на продукцію ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Щодо аналізу дебіторської заборгованості, то відмітимо, що з допомогою відомостей, які містяться у фінансовій звітності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» можна визначити низку показників, що характеризують стан дебіторської заборгованості.

Перш за все відмітимо, що дебіторська заборгованість у 2021 році збільшилася на 24462 тис грн. й станом на 31.12.2021 року становила 194150 тис. грн.

Найбільше у складі дебіторської заборгованості займає дебіторська

заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги й станом на 31.12.2021 р. вона становить 185336 тис. грн., що на 37823 тис грн. більше ніж станом на 31.12.2020 року. Зважаючи на це, у таблиці 3.6. відображено дебіторську заборгованість за термінами протермінування.

Таблиця 3.6

Дебіторська заборгованість за продукцію ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2020-2021 рр. за термінами протермінування

Період	Не переоцінена і не знецінена	Знецінена	Протермінована, але не знецінена				
			До 30 днів	30-90 днів	90-180 днів	180-365 днів	Понад 360 днів
31.12.2021	115 322	4 535	39 616	30 316	10	378	492
31.12.2020	104 816	414	35 860	14 181	2 174	1 578	183

Із даних таблиці бачимо, що на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році було списано 4535 тис грн. знеціненої дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи послуги.

Окрім цього відмітимо, що лише станом на 31.12.2021 р. лише 62% дебіторської заборгованості за продукцію є не переоціненою й не знецінено. Разом з тим, протермінованою до 90 днів є дебіторська заборгованість на суму 69932 тис. грн., що може свідчити про те, що дебітори все ж таки у короткий час погасять цю заборгованість.

Слід також відмітити, що у 2021 році суттєво зменшилася інша поточна дебіторська заборгованість й станом на 31.12.2021 р. становила 798 тис. грн., що на 10301 тис. грн. менше ніж на 31.12.2020 р. Таке скорочення зумовлене погашенням безвідсоткових виданих позик працівникам підприємства.

У таблиці 3.7 проведемо аналіз стану дебіторської заборгованості на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Таблиця 3.7

Показники стану дебіторської заборгованості

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2020-2021 рр.

Показник	Рік		Відхилення, (+/-)
	2020	2021	
Коефіцієнт відволікання оборотних активів	0,54	0,55	+0,01
Середній період інкасації дебіторської заборгованості	31,10	30,46	-0,64
Кількість оборотів дебіторської заборгованості за визначений період	11,74	11,98	+0,24

Перш за все слід відмітити, що розраховані нами у таблиці 3.7 показники не всі відповідають встановленим нормативам. Адже коефіцієнт відволікання оборотних активів та середній період індексації дебіторської заборгованості згідно норм повинен зменшуватися, а кількість оборотів дебіторської заборгованості повинна зростати.

Так, коефіцієнт відволікання за аналізований період зріс на 0,01. Тобто можна простежити негативну тенденцію для діяльності підприємства і управління його дебіторською заборгованістю.

Середній період інкасації дебіторської заборгованості зменшився майже на 0,64 днів, що є позитивним явищем для досліджуваного підприємства.

Кількість оборотів дебіторської заборгованості за аналізований період збільшилася з 11,74 у 2020 році до 11,98 у 2022 році, що говорить про ефективне управління дебіторською заборгованістю суб’єктом господарювання за даний період.

Останнім етапом аналізу оборотних ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є аналіз грошових коштів. Для визначення ступеню участі грошових коштів в оборотних активах підприємства проаналізуємо основні показники, наведені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Основні показники стану грошових коштів

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2020-2021 рр.

Показник	Рік		Відхилення, +/-
	2020	2021	
Коефіцієнт участі грошових коштів в оборотних активах	0,03	0,03	-
Середній період обороту грошових коштів	1,86	1,80	-0,06
Кількість оборотів грошових коштів	196	203	+7

Із даних таблиці бачимо, що коефіцієнт участі грошових коштів в оборотних активах у 2021 році залишився не змінним й становив 0,03.

Щодо періоду обороту, то у 2021 році це показник зменшився на 0,06 й становив 1,80, що свідчить про прискорення оборотності грошових коштів і є позитивним в роботі підприємства.

Збільшення кількості оборотів грошових коштів з 196 днів до 203 в періоді, що аналізується в порівнянні з минулим періодом свідчить про ефективне використання грошових коштів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Підсумовуючи, можна сказати, що ПрАТ «Тернопільський молокозавод» має не стійкий фінансовий стан. Проведений розрахунок відносних показників фінансової стійкості засвідчив залежність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» від зовнішніх джерел фінансування, й рівень власних джерел є все ж таки недостатнім для нормальної роботи підприємства.

Висновки до розділу 3

1. За результатами аналізу встановлено, що у структурі оборотних активів у 2021 р. найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги й її частка в загальній структурі оборотних активів на кінець 2021 року зросла на 5,08 процентних пункти і склала 52,03 %, тоді як у 2019 р. вона становила 46,95 %. Окрім цього, у 2021 році в структурі оборотних активів на 1,27 % зросла частка виробничих запасів та інших оборотних активів

на 4,01 процентних пункти. Разом з тим суттєво скоротилася у структурі оборотних активів частка готової продукції із 26,06% у 2020 році до 22,25% у 2021 році та іншої поточної дебіторської заборгованості із 3,53% до 0,22% у 2021 році.

2. В процесі аналізу показників ефективності використання оборотних активів встановлено, що коефіцієнт оборотності оборотних активів у 2020 році становив 6,34, а у 2021 році – 6,53 тобто відбулося збільшення на 0,19 процентних пункти. Зважаючи на таке незначне зростання можна констатувати, що воно позитивно позначається на діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», адже чим більше оборотів здійснюють оборотні активи, то ефективніше вони використовуються. Тривалість одного обороту оборотних активів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році зменшився у порівняні з 2020 роком й становив 56 днів, що свідчить про погіршення фінансового стану підприємства. Ефективність використання оборотних активів підвищилася, адже розмір коефіцієнта завантаження оборотних активів у 2021 р. в порівняні з 2020 р. зменшився на 0,01, що позитивно впливає на ефективність використання оборотних активів підприємства.

3. За результатами аналізу встановлено, що показники фінансової автономії ПрАТ «Тернопільський молокозавод» носять негативний характер. При нормативі 0,5 і вище на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» спостерігається динаміка до зниження значення даного показника. Так, у 2020 р. даний показник становив 0,47, а у 2021 р. – 0,41. Така ситуація сигналізує про залежність підприємства від інших суб’єктів господарювання. Підсумовуючи, можна сказати, що ПрАТ «Тернопільський молокозавод» має не стійкий фінансовий стан. Проведений розрахунок відносних показників фінансової стійкості засвідчив залежність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» від зовнішніх джерел фінансування, й рівень власних джерел є все ж таки недостатнім для нормальної роботи підприємства.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі зроблено дослідження особливостей обліку й аналізу оборотних активів суб'єкта підприємництва й запропоновано шляхи їх удосконалення. За результатами дослідження сформульовані такі висновки:

1. Оборотні активи - це сукупність майнових цінностей суб'єкта господарювання, що обслуговують поточний господарський процес та повністю споживаються на протязі одного операційного циклу.

2. Науково обґрунтована класифікація оборотних активів сприяє правильній організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу управління оборотними активами та інших потреб підприємства. Використання на практиці запропонованої методики класифікації оборотних активів дасть можливість системі менеджменту підвищити ефективність управління оборотними активами, а саме: дозволить розрахувати необхідний склад та структуру оборотних активів підприємства, проводити контроль оборотних активів, визначати дохідність від використання оборотних активів певної кількості в часі, з'ясовувати потреби в оборотних активах та джерелах їх формування, проводити всебічний контроль за ефективністю використання оборотних активів суб'єкта господарювання.

3. Встановлено, що нормативно-правовими актами не передбачено форми первинного, внутрішнього документа, який би допомагав здійснювати оцінку запасів для потреб обліку, нами запропоновано форма документа для розрахунку первісної вартості запасів, що придбані за плату.

4. Готова продукція - це частина запасів, виготовлених господарюючим суб'єктом, що призначені для реалізації у майбутньому чи внутрішнього споживання й не вимагають технічних перетворень.

5. Облік готової продукції запропоновано здійснювати з використанням таких субрахунків: 261 «Готова продукція за плановою собівартістю»; 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від планової». Необхідність виокремлення даних субрахунків зумовлена тим, що у

аналітичному обліку можливе відображення продукції за плановою собівартістю, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною собівартістю; при цьому облікові записи на рахунках бухгалтерського обліку можуть бути різними.

6. Запропоновано використовувати аналітичний документ: «Реєстр заборгованості покупців за отриману продукцію», що дасть змогу більш детально розглядати заборгованість при розрахунках із покупцями та замовниками, одержувати більш повну та розгорнуту інформацію про обсяги, структуру та динаміку дебіторської заборгованості, дозволить посилить контролю за станом розрахунків з покупцями продукції. Окрім цього, наявність відомостей про прострочену дебіторську заборгованість за продукцію, час сплати за якою вже минув, дасть змогу забезпечити належний рівень оперативного контролю за її обсягами.

7. Встановлено, що дебіторська заборгованість є вагомим фактором, що впливає на фінансове становище господарюючого суб'єкта. У зв'язку з цим, менеджменту господарюючих суб'єктів слід постійно слідкувати за своєчасністю погашення заборгованості покупцями продукції, що дозволить підвищити ефективність інформації та посилить контроль. Окрім цього можна констатувати, що питання обліку дебіторської заборгованості вимагає належного доопрацювання. Перш за все потрібно на законодавчому рівні вдосконалити підходи до обліку дебіторської заборгованості та відображення її у фінансовій світності суб'єкта підприємництва.

8. Для цілей обліку акредитиву запропоновано відкрити окремі субрахунки на рахунку 33 «Інші кошти», а саме: 335 «Акредитиви в національній валюті», 336 «Акредитиви і іноземній валюті». Зумовлено це тим, що відображення акредитиву на рахунку 31 «Рахунки в банках» є неправомірним, оскільки кошти на акредитивному рахунку не можуть вільно використовуватись підприємством, окрім того кошти на акредитивних валютних рахунках не підлягають переоцінці.

9. За результатами аналізу встановлено, що у структурі оборотних активів у 2021 р. найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість за товари, роботи послуги й її частка в загальній структурі оборотних активів на кінець 2021 року зросла на 5,08 процентних пункти і склала 52,03 %, тоді як у 2019 р. вона становила 46,95 %. Окрім цього, у 2021 році в структурі оборотних активів на 1,27 % зросла частка виробничих запасів та інших оборотних активів на 4,01 процентних пункти. Разом з тим суттєво скоротилася у структурі оборотних активів частка готової продукції із 26,06% у 2020 році до 22,25% у 2021 році та іншої поточної дебіторської заборгованості із 3,53% до 0,22% у 2021 році.

10. В процесі аналізу показників ефективності використання оборотних активів встановлено, що коефіцієнт оборотності оборотних активів у 2020 році становив 6,34, а у 2021 році – 6,53 тобто відбулося збільшення на 0,19 процентних пункти. Зважаючи на таке незначне зростання можна констатувати, що воно позитивно позначається на діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», адже чим більше оборотів здійснюють оборотні активи, то ефективніше вони використовуються. Тривалість одного обороту оборотних активів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році зменшився у порівняні з 2020 роком й становив 56 днів, що свідчить про погіршення фінансового стану підприємства. Ефективність використання оборотних активів підвищилася, адже розмір коефіцієнта завантаження оборотних активів у 2021 р. в порівняні з 2020 р. зменшився на 0,01, що позитивно впливає на ефективність використання оборотних активів підприємства.

11. В процесі аналізу запасів, як складової оборотних активів, встановлено, що у їх структурі у 2021 році найбільшу частку займає готова продукція, частка якої у структурі запасів зменшилася на 2,71 процентних пункти й станом на 31.12.2021 року становила 59,56%. Окрім цього, у 2021 році суттєво зросла у структурі запасів частка виробничих запасів з 16,00% у 2020 р. до 21,83 у 2021 р. й станом на 31.12.2021 р. становили 29051 тис. грн., що на 8010 тис грн. більше ніж на 31.12.2020 р. Водночас залишки товарів на складах

на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році зменшилися на 6027 тис. грн. й на 31.12.2021 р. становили 825 тис. грн.

12. Встановлено, що в середньому протягом періоду, що аналізується виробничі запаси ПрАТ «Тернопільський молокозавод» поповнювалися біля 39,49 разів, в той час як у 2020 р. – 39,54 рази, про що свідчить коефіцієнт обіговості виробничих запасів. Коефіцієнт закріплення виробничих запасів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» свідчить, що на 1 грн. чистого доходу у 2020 р. та у 2021 р. припадало 0,025 грн. матеріалів. Тривалість обігу виробничих запасів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2021 році не змінився й становив 9 днів. Коефіцієнт готової продукції збільшився у 2021 р. на 5,04 з 24,32 до 29,36, що свідчить про збільшення попиту на продукцію ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

13. Дебіторська заборгованість у 2021 році збільшилася на 24462 тис грн. й станом на 31.12.2021 року становила 194150 тис. грн. Найбільше у складі дебіторської заборгованості займає дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги й станом на 31.12.2021 р. вона становить 185336 тис. грн., що на 37823 тис грн. більше ніж станом на 31.12.2020 року. Окрім цього відмітимо, що лише станом на 31.12.2021 р. лише 62% дебіторської заборгованості за продукцію є не переоціненою й не знецінено. Разом з тим, протермінованою до 90 днів є дебіторська заборгованість на суму 69932 тис. грн., що може свідчити про те, що дебітори все ж таки у короткий час погасять цю заборгованість. Слід також відмітити, що у 2021 році суттєво зменшилася інша поточна дебіторська заборгованість й станом на 31.12.2021 р. становила 798 тис. грн., що на 10301 тис. грн. менше ніж на 31.12.2020 р. Таке скорочення зумовлене погашенням безвідсоткових виданих позик працівникам підприємства.

14. Коефіцієнт відволікання за аналізований період зріс на 0,01. Тобто можна простежити негативну тенденцію для діяльності підприємства і управління його дебіторською заборгованістю. Середній період інкасації дебіторської заборгованості зменшився майже на 0,64 днів, що є позитивним

явищем для досліджуваного підприємства. Кількість оборотів дебіторської заборгованості за аналізований період збільшилася з 11,74 у 2020 році до 11,98 у 2022 році, що говорить про ефективне управління дебіторською заборгованістю суб'єктом господарювання за даний період.

15. За результатами аналізу основних показників грошових коштів було встановлено, що коефіцієнт участі грошових коштів в оборотних активах у 2021 році залишився не змінним й становив 0,03. Щодо періоду обороту, то у 2021 році цей показник зменшився на 0,06 й становив 1,80, що свідчить про прискорення оборотності грошових коштів і є позитивним в роботі підприємства. Збільшення кількості оборотів грошових коштів з 196 днів до 203 в періоді, що аналізується в порівнянні з минулим періодом свідчить про ефективне використання грошових коштів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бєлозерцев В. С., Савченко Д. В. Особливості обліку розрахунків з підзвітними особами на промисловому підприємстві. *Ефективна економіка*. 2021. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2021_1_37

2. Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. *Фінансовий аналіз* : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2005. 592 с.

3. Бланк І. О., Ситник Г. В. *Управління фінансами підприємств* : підручник. Київ : КНЕУ, 2006. 780 с.

4. Богданова О. В. Економічна суть, класифікація та джерела формування оборотних активів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету.* Економічні науки. 2013. Вип. 24. С. 212-216.

5. Бондаренко Н., Фелонюк О. Організація складського обліку виробничих запасів на підприємстві. *Облік і фінанси.* 2021. № 2 (92). С. 11-18.

6. Бондарук І.С., Лукашова Я.В. Важливість оборотного капіталу для сталого розвитку підприємства. Бізнес-аналітика в управлінні зовнішньоекономічною діяльністю: *Матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції, 17 березня 2022 року* / Упоряд. О.А. Іващенко. Київ: Інтерсервіс, 2022. С.88-92.

7. Бубняк І.М. *Фінансовий менеджмент*: навч. посібник. URL: http://bookdn. com/book_359.html

8. Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський управлінський облік* : підручник – 8-ме вид.Житомир: ПП «Рута», 2008. 548 с.

9. Варавка В.В. Особливості класифікації грошових потоків в процесі стратегічного та оперативного управління металургійним підприємством. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*: Економіка. Ч. 3. 2010. № 4 (36). С. 72–80.

10. Власова Н. О., Круглова О. А., Безгінова Л. І. *Фінанси підприємств* : навч. посібник. Київ : ЦНЛ, 2007. 271 с.

11. Гончаров Ю. В., Кравченко В. І. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 50-54.

12. Господарський кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15

13. Гринюк І. М. Економічна сутність оборотних активів та їх типологія. URL: http://www.arejournal.com

14. Данілов О. Д., Паєнтко Т. В. *Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях* : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2011. 256 с.

15. Демченко Т. А. Оборотні активи та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. *Актуальні проблеми економіки,* 2007. № 9. С.179-184.

16. Дерій М. В. Дефініції «грошові кошти» і «грошові потоки»: відмінності та взаємозв'язок. *Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету*. 2010. Вип. 6. С. 60–64.

17. Донін Є.О. Особливості сучасних підходів щодо специфіки класифікації оборотних активів підприємства. *Економіка і організація управління.* 2018. № 1 (29). С.75-85.

18. Ермасова Н. Б. *Финансовый менеджмент* : уч. пособие. Москва : ЮрайтИздат, 2007. 192 с. URL: http://www.konspekt.biz/index.php?text=26530

19. Задорова Я.В. Науково-методичні підходи до специфіки класифікації оборотних активів підприємств. *Інвестиції: практика та досвід.* 2021. № 22 С. 100-106.

20. Ізмайлов Я. О., Свірко С. В. Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств. *Економіка, управління та адміністрування.* 2021. № 1. С. 39-44.

21. Інструкція «Про безготівкові розрахунки в національній валюті користувачів платіжних послуг». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0163500-22#Text

22. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

23. Кащенко О. Облік та контроль дебіторської заборгованості як

складової системи грошових розрахунків підприємства. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка.* 2011. № 130. С. 54-57.

24. Князюк І. Актуальні проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах України. *Удосконалення обліку й аналізу в системі управління підприємства*. 2012. С. 128-132.

25. Коваленко Л. О., Ремньова Л. М. *Фінансовий менеджмент* : навч. посібник. Київ : Знання, 2008. 485 с. URL: http://library.if.ua/books/157.html

26. Колодізєв О., Азізова К. Управління оборотними активами промислових підприємств: сучасні підходи. *Економіка та суспільство.* 2021. №23. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal/ article/view/310/297

27. Корчагіна В.Г., Олексенко Т.О. Визначення механізму оптимізації складу оборотних коштів. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти*. 2020. С. 389-394. URL : http://nmetau.edu.ua/file/ confnmetau_ accounting_2020.pdf

28. Кузуб М. В., Пархоменко Д. В. Особливості обліку дебіторської заборгованості. Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення: *Матеріали II Міжнар. науково-практ. конф.,* м. Київ, 21 жовтня 2021 р. Т. 2. Київ: Національний авіаційний університет. 2021. С.222-224.

29. Кузь В.І., Кіцен Т.О. Удосконалення обліку грошових коштів в контексті забезпечення платоспроможності суб'єкта господарювання. *«Молодий вчений»*. 2019. № 9 (73). С. 468-474.

30. Кушніренко Д. І. Сутність незавершеного виробництва як облікової категорії. *Облік і фінанси*. 2014. № 3 (65). С. 52-58.

31. Левченко З.М. Організація бухгалтерського обліку розрахунків із дебіторами. *Економіка та суспільство.* 2017. № 9. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/9_ukr/200.pdf

32. Майстер Л. Оборотні активи підприємства: критичний аналіз облікових аспектів. Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри

європейської інтеграції України: *зб. наук. пр. IX Міжнар. наук.-практ. конф.,* м. Вінниця, 14-16 вересн. 2021 р. Вінниця, 2021. Ч. 2. С. 95-102.

33. Мамонтова Н.А., Корнійчук Т.С. Особливості обліку дебіторської заборгованості за національними і міжнародними стандартами. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». С*серія «Економіка». 2021. № 21 (49). С. 115-119.

34. Марусич О., Шарманська В. Дескриптивні засади ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та її репрезентація у звітності. *Економіка та суспільство.* 2022. Випуск 35. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1090/1047

35. Марчак Н. В., Маранди А. С. Грошові кошти та їх еквіваленти як об'єкт обліку у сучасних умовах / Шляхи розвитку економіки у контексті євроінтеграційних процесів. *Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Сімферополь, 7-8 лютого 2014 року) / Наукове об'єднання «Economics». Сімферополь: НО «Economics», 2014. С. 96-98.

36. Матицина Н. Основні засади регулювання розрахункових відносин через управління дебіторською заборгованістю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 12. С. 38-42.

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/ show/929_021.

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 5 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». URL: http://zakon4.rada.gov.ua

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: http://pro-u4ot.info/?section=browse&CatID =92&ArtID=13612.

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10

«Дебіторська заборгованість». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0725-99#Text

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0725-99#Text

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text

45. Палий В.Ф. Соколов Я.В. *Введение в теорию бухгалтерского учета*. М.: Финансы. 1979. – 225 с.

46. Перерва П. Г., Кобєлєва Т. О., Товажнянський В. Л. Банкротство, санація та реструктуризація підпри- ємства як економічні категорії антикризового управління. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. 2015. № 59. С. 148–152.

47. Поважний О. С., Крамзіна П. О., Кваша Ю. В. Особливості визначення сутності та складу поняття «оборотні активи». Економічний простір. 2008. №12/2. С. 41-52.

48. Податковий кодекс України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 2755-17

49. Подмешальська Ю. В., Бабак С. С. Облік та контроль виробничих запасів для прийняття управлінських рішень на промисловому підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 22. - С. 83-94.

50. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text

51. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text

52. Потапенко О. М., Полторак А. С. Аналіз оборотних активів підприємств Миколаївської області. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2013. № 8 (147). С. 151-154.

53. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон

України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

55. Роганова Г. О. Удосконалення класифікації оборотних коштів підприємства. Бізнес Інформ. 2014. № 2. С. 308-313

56. Савицька Г.В. *Економічний аналіз діяльності підприємства* : навч. посіб. [2-ге вид., випр. і доп.]. К.: Знання, 2005. 662 с.

57. Світлична В. Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України. URL: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716

58. Сенюк Є. К. Суть запасів і їх оцінка на підприємстві. Зб. мат. Міжнар. наук.-практ. конф. «*Економічна організація та економічна освіта: взаємообумовленість стратегій розвитку*». 7–8 жовт. 2009 р. К.: КНЕУ, 2009. С. 19-25.

59. Скоробогатова В. В. Методика бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості як складової змішаних активів. *Сталий розвиток економіки.* 2012. 7 (17). С. 270-276.

60. Тименко Л. В. Вплив первісної вартості виробничих запасів на вартість готових лікувальних засобів. *Фінанси, облік і аудит*. 2010. №15. С. 349-351.

61. Тютюнник Я. В. Сучасні підходи до визначення економічної сутності оборотних активів підприємства. *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 157–162.

62. Федосова І. В. Моделі управління запасами у логістичних системах: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н.: спец. 08.03.02 “Економіко-математичне моделювання”. Донецьк: Донецький національний університет, 2004. 22 с.

63. Філімоненков О. С. *Фінанси підприємств* : навч. посібник. Київ : МАУП. 2004. 328 с.

64. Черненко Л. В. Управління дебіторською заборгованістю в аграрних підприємствах : *автореф. дис*. Київ, 2008. 15 с.

65. Чухно І.С. Визначення економічної сутності поняття "оборотні активи підприємства". *Регіональна економіка*. 2008. № 6. С. 62-69.

66. Шелудько В. М. *Фінансовий менеджмент* : підручник. Київ : Знання, 2006. 439 с.

67. Шпінь В. В., Мельник Т. Г. Методика оцінки запасів підприємства за вітчизняними і міжнародними стандартами обліку. *Молодий вчений*. 2021. № 1(2). С. 213-219.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ

КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Брудко Анна Володимирівна

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

Частина ІІ

ДОДАТКИ

ТЕРНОПІЛЬ – 2022