

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра обліку і оподаткування**

Магістерська випускна кваліфікаційна робота

на тему:

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО СТАН ТА
ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ
І ВІДОБРАЖЕННЯ ЇЇ В СИСТЕМІ ЗВІТНОСТІ**

**Студентки гр. ОПДм-21
Николюк Ольги Богданівни**

**Науковий керівник:
Д.е.н., професор Крупка Я.Д**

Тернопіль

2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ	
1.1. Сутність оборотних ресурсів як об'єкта обліку й аналізу.....	6
1.2. Структура оборотних активів та їх нормативно-правове забезпечення в системі обліку та аналізу.....	12
1.3. Користувачі облікової інформації щодо матеріальних ресурсів та її використання в управлінні підприємством.....	21
Висновки до розділу I.....	28
РОЗДІЛ II. ОБЛІК ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ	
2.1. Порядок документування та облік надходження оборотних матеріальних ресурсів	30
2.2. Методи оцінки та обліку використання матеріальних ресурсів.....	39
2.3. Обліково-звітна інформація про наявність і рух оборотних матеріальних ресурсів	48
Висновки до розділу II.....	55
РОЗДІЛ III. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ В ОЦІНЦІ ЗАБЕЗПЕЧЕНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ....	
3.1. Аналіз забезпечення підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання.....	57
3.2. Вплив оборотних матеріальних ресурсів на ліквідність та платоспроможність підприємства.....	67
3.3. Оцінка оборотності активів та її вплив на ефективність діяльності підприємства.....	75
Висновки до розділу III.....	79
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86
ДОДАТКИ	95

ВСТУП

Ефективність діяльності будь-якого підприємства, його фінансовий стан у значній мірі залежать від раціонального використання таких важливих економічних ресурсів, якими є матеріальні оборотні активи. Забезпечення безперебійного постачання таких активів, оптимізація їхньої структури дозволяють чітко спланувати господарську діяльність підприємства, його виробничу програму, доходи, витрати та кінцеві фінансові результати.

Управління матеріальними ресурсами у значній мірі залежить від своєчасної та об'єктивної інформації про потреби, джерела забезпечення, ефективність використання матеріальних оборотних ресурсів. Правильна побудова бухгалтерського обліку, забезпечення своєчасною аналітичною інформацією дозволить побудувати чітку систему управління оборотними активами на підприємстві, виробити шляхи оптимізації матеріального забезпечення виробництва, врахування екологічної та соціальної його складових.

Це зобов'язує підприємства розробити нові завдання обліку та аналізу для формування достовірної та оперативної інформації про рух оборотних матеріальних активів, що стане підставою для прийняття важливих управлінських рішень щодо їх ефективного використання.

Проблемам обліку й аналізу оборотних активів підприємства їх матеріальної складової присвячені наукові праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема, І. О. Бланка, С. Ф. Голова, П. Н. Денчука, З. В. Задорожного, Я. Д. Крупки, Г. Г. Кірейцева, І. Д. Лазаришиної, Є. В. Мниха, В. Ф. Палія, Н. В. Починок, Г. В. Савицької, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, А. Д. Шеремета та інших.

Віддаючи належне науковим розробкам цих вчених, варто акцентувати увагу на відсутності комплексних досліджень щодо формування обліково-аналітичної системи управління саме оборотними матеріальними активами, які займають значне місце серед активів виробничого підприємства. Невирішеними є ряд питань, пов'язаних із удосконаленням облікової

інформації для управління окремими складовими матеріальних активів, основу яких складають запаси, незавершене виробництво і готова продукція. Це й визначило вибір зазначеної теми магістерської роботи.

Метою магістерської випускної кваліфікаційної роботи є висвітлення теоретичних аспектів та методичних положень формування обліково-аналітичного забезпечення управління оборотними матеріальними активами підприємства.

Для досягнення поставленої мети в магістерській роботі виконуються наступні завдання:

- визначено сутність оборотних активів і, зокрема, їх матеріальної складової згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

- узагальнено напрями класифікації матеріальних оборотних активів та джерел їх формування;

- вивчено практику обліку та визначено шляхи покращення обліку та інформаційного забезпечення оборотних матеріальних активів;

- дано аналітичну оцінку забезпечення матеріальними ресурсами та ефективності їх використання на досліджуваному підприємстві;

- визначено вплив оборотних матеріальних ресурсів на ліквідність та платоспроможність підприємства;

- намічено шляхи оптимізації структури оборотних матеріальних ресурсів для прийняття управлінських рішень та ефективного управління ними;

Об'єктом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних та методичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління оборотними матеріальними активами підприємства як інформаційної основи для прийняття рішень щодо ефективного їх використання.

Предметом дослідження магістерської роботи є процес обліку, аналізу та інформаційного забезпечення управління оборотними матеріальними активами Товариств з обмеженою відповідальністю «Рембуддільниця» та «Ястрем», що спеціалізуються на ремонтах водопостачання та водовідведення у м. Бучач.

Методичною основою дослідження є загальнонаукові та емпіричні методи пізнання явищ та процесів управління оборотними активами підприємств. Дослідження ґрунтується на системному підході до удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління оборотними матеріальними активами підприємства. У ході дослідження використано методи аналізу, синтезу та порівняння для деталізації об'єкта дослідження; історичний і діалектичний – для аналізу генези систем управління оборотними активами та виявлення особливостей їх розвитку на сучасному етапі; статистичний – для аналізу динаміки фінансово-економічних показників, що складають основу оцінки ефективності використання оборотних матеріальних активів; методи економіко-математичного моделювання – для оцінювання ефективності здійснення процесів із забезпечення управління оборотними активами досліджуваного підприємства.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативно-правові акти, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наукова монографічна література, статистичні дані та обліково-аналітична інформація, фінансова звітність ТзОВ «Рембуддільниця» та ТзОВ «Ястрем».

Наукова новизна одержаних результатів полягає у проведенні порівняльної характеристики вітчизняних та зарубіжних положень ведення обліку оборотних матеріальних ресурсів, вдосконаленні оцінки таких активів при їх використанні у виробництві.

Практичне значення можуть мати результати проведеного аналізу та визначені шляхи оптимізації структури оборотних матеріальних ресурсів ТзОВ «Рембуддільниця» та «Ястрем».

Магістерська випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій. Основний зміст роботи викладено на 85 сторінках. Вона містить 26 таблиць, 8 рисунків, 11 додатків. Список використаних джерел налічує 106 найменувань та розміщений на 9 сторінках.

РОЗДІЛ I

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

1.1. Сутність оборотних ресурсів як об'єкта обліку й аналізу

Одним з найбільш важливих елементів виробничого процесу є матеріальні ресурси підприємства і, зокрема, його оборотні активи. Раціональна організація процесів формування та використання ресурсів підприємства є основою його розвитку та забезпечує фінансову стійкість, високий рівень ліквідності, платоспроможності, сприяє покращенню інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання. Прийняття економічно обґрунтованих рішень, що підвищують фінансову результативність і забезпечують необхідну стабільність роботи, неможливе без розуміння економічної сутності таких понять, як «ресурси», «матеріальні ресурси», «оборотні матеріальні ресурси», «оборотні активи» та інших супутніх термінів.

Економічними ресурсами підприємства вважається сукупність засобів, за допомогою яких суб'єкт господарювання може досягти певної мети та одержати очікуваний результат. В теорії та господарській практиці уже сформувалася достатньо чітка уява про зміст і склад економічних ресурсів підприємства. До складу таких ресурсів зазвичай відносять: трудові ресурси; фінансові ресурси; матеріальні ресурси, які складаються з основних засобів і оборотних активів; нематеріальні ресурси; інформаційні ресурси.

Зупинимось детальніше на матеріальних ресурсах. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С.І. матеріальними ресурсами вважають основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову основу [68, с.463]. Такі ресурси поділяються на засоби праці та предмети праці.

Засоби праці – це речі або їх комплекс, за допомогою яких виробляються життєві блага: виробничі будівлі та споруди, машини та обладнання, земля і дороги. Предмети праці – це речі, на які спрямована сама праця і засоби праці з метою створення життєвих благ. Предмети праці поділяються на два види: речовини, що вперше відокремлюються працею від природи та перетворюються на продукт, другий – сировина і матеріали, що уже пройшли певні стадії обробки.

Поняття «оборотні активи» зустрічається в економічній літературі досить давно. Воно у різні часи трактувалося по-різному, залежно від етапів розвитку економіки. На сьогодні, на жаль, також відсутнє єдине визначення поняття «оборотні активи», що у свою чергу ускладнюється і недосконалою законодавчою базою.

Певний внесок у дослідження проблеми трактування поняття «оборотні активи» та їх класифікації зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: І. О. Бланк, М. В. Володькіна, В. О. Гулевич, Т. А. Демченко, М. Д. Білик, Г. Г. Кірейцев, С. І. Деревянко, Ю. В. Кваша, Л. Г. Соляник, П. В. Круш, О. В. Клименко, В. І. Подвігіна, О. С. Філімоненков, І. А. Усатов, Р. А. Слав'юк, Р. Брейлі, Роберт Мертон та інші.

Аналізуючи існуючі в економічній літературі трактування поняття «оборотні активи» (табл. 1.1), слід відзначити, що більшість авторів при характеристиці оборотних активів акцентують увагу на матеріально-речовій складовій таких активів підприємства, обслуговуванні поточного господарського процесу, споживанні матеріальних оборотних активів протягом одного року або одного операційного періоду. Деякі автори підкреслюють високий рівень ліквідності оборотних активів і, як наслідок, значний їх вплив на платоспроможність та ліквідність підприємства. Так, І.О. Бланк трактує оборотні активи як сукупність майнових цінностей підприємства, що забезпечують поточну виробничо-комерційну діяльність підприємства та які повністю споживаються у процесі одного виробничо-комерційного циклу [6, с. 162].

Таблиця 1.1

Трактування сутності поняття «оборотні активи»

№ з/п	Джерело	Визначення терміну
1	2	3
1	М. Д. Білик [5, с. 161]	Оборотні активи – група мобільних активів із періодом використання до одного року, що безпосередньо обслуговують операційну діяльність підприємства і внаслідок високого рівня їх ліквідності мають забезпечувати його платоспроможність за поточними фінансовими зобов'язаннями
2	І. О. Бланк [6, с. 162]	Оборотні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, що забезпечують поточну виробничо-комерційну діяльність підприємства та повністю споживаються у процесі одного виробничо-комерційного циклу
3	М. В. Володькіна [17, с. 67]	Оборотні активи – сукупність коштів, які забезпечують безперервний їх кругообіг
4	О. Д. Данілов [25, с. 70]	Оборотні фонди – це частина виробничих фондів у вигляді певної сукупності предметів праці, елементи яких цілком споживаються у кожному виробничому циклі, змінюють або повністю втрачають
5	Т. А. Демченко [26, с. 179]	Оборотні активи – сукупність оборотних фондів і фондів обігу, які використовуються для фінансування поточної господарської діяльності і виражені в грошовій формі
6	І. В. Ковальчук [42, с. 203]	Оборотні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаних протягом одного операційного циклу
7	П. В. Круш, О. В. Клименко, В. І. Подвігіна, В. О. Гулевич [54, с. 89]	До оборотних активів (фондів) підприємства відноситься та частина майна, яка використовується протягом одного виробничого циклу і повністю переносить свою вартість на вартість продукції, що виробляється, змінюючи свою натурально-речову форму
8	В. В. Кулішов [56, с. 94]	Оборотні активи – група мобільних активів підприємства із періодом використання до одного року, що обслуговують його операційну діяльність і забезпечують його платоспроможність
	Г. В. Нашкерська [76, с. 317]	Оборотні активи – це грошові кошти, що вкладені для створення оборотних виробничих фондів та фондів обігу з метою забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції
3	Л. В. Фролова, А. А. Бакунов, Л. В. Шаруга [101, с. 74]	Оборотні активи – сукупність грошових засобів, авансованих для створення оборотних виробничих фондів і фондів обороту, які забезпечують постійний кругообіг коштів

Закінчення табл. 1.1

1	2	3
4	Й. М. Петрович, А. Ф. Кіт, А. М. Захарчін [82, с. 115]	Оборотні активи – це сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів, які беруть участь у створенні продукту, цілком споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на виробничий продукт упродовж операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу (сировина, матеріали, готова продукція, грошові кошти тощо)
5	С. А. Уваров [98, с. 120]	Оборотні активи – грошові кошти та мобільні активи, які перетворюються в грошові кошти впродовж одного виробничого циклу, що забезпечує безперервність процесу виробництва, обороту та отримання прибутку
6	Р. Брейлі, С. Майерс [16, с. 140]	Оборотні активи – це такі активи, які компанія в найближчому майбутньому збирається перетворити в грошові кошти
13	О. С. Філімоненков [100, с. 229]	Оборотні активи – сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів, які беруть участь у створенні продукту, цілком споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на виробничий продукт упродовж операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу
14	Р. А. Слав'юк [93, с. 4]	Оборотні активи – ресурси, які належать підприємству і які напевно буде перетворено на гроші чи використано іншим чином протягом року з дати складання бухгалтерського балансу
16	Л. В. Пельтек, С. М. Писаренко [80, с. 44]	Оборотні активи – це грошові ресурси або група мобільних активів підприємства з періодом використання до одного року, які безпосередньо обслуговують операційну діяльність підприємства і внаслідок високого рівня ліквідності повинні забезпечувати його платоспроможність за поточними фінансовими зобов'язаннями

Окремі автори, крім цього, звертають увагу ще й на те, що оборотні активи беруть участь у створенні нового продукту, нової вартості. Так, Крупка Я. Д. найголовнішою ознакою оборотних активів вважає їх ліквідність, які у балансі розміщені в міру її зростання: запаси – капіталізовані витрати на придбання сировини, матеріалів, малоцінних предметів, товарів; рекапіталізовані витрати у незавершеному виробництві, готовій продукції; дебітори у розрахунках за реалізовану продукцію, товари, векселі, інші – декапіталізовані витрати, які уже враховані у кінцевих фінансових результатах, але ще не надійшла оплата від покупців, замовників; останніми серед

оборотних активів подаються абсолютно ліквідні грошові кошти та їх еквіваленти [47, с.9].

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактують оборотні активи як грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу[1]. Чомусь у даному визначенні акцентується увага саме на грошовій формі оборотних активів, хоча у практиці діяльності більшості підприємств переважає їх матеріальна частка. Так, у ТзОВ «Рембуддільниця» грошові кошти та їх еквіваленти у структурі оборотних активів становлять менше 8 %, дебіторська заборгованість – 32 %, а матеріальні оборотні активи становлять майже 44 %, а у ТзОВ «Ястрем» грошові кошти займають 15% у складі оборотних активів товариства.

Дане визначення є дещо звуженим і не охоплює тих критеріїв, які дійсно властиві оборотним активам. Тобто це визначення зачіпає лише час їх використання (операційний цикл чи дванадцять місяців), звертається увага на грошових коштах та їх еквівалентах, хоча у практичній діяльності підприємств грошові активи займають незначну частку, а більшість оборотних активів зосереджена у матеріальних і товарних запасах, частина – у розрахунках, дебіторській заборгованості.

Отже, найпоширенішою точкою зору серед науковців, у якій акцентується увага на термін використання оборотних активів, є їх розуміння як сукупності таких матеріальних та грошових цінностей, котрі обслуговують поточну фінансово-господарську діяльність підприємства, внаслідок високого рівня ліквідності забезпечують платоспроможність, знаходяться у постійному кругообігу й в повному обсязі переносять свою вартість на виготовлену продукцію.

Також необхідно зазначити, що економічна сутність оборотних активів визначається їх роллю в організації поточної діяльності підприємства:

знаходячись в постійному русі вони здійснюють безперервний кругообіг форм вартості, в результаті якого відбувається постійне відновлення процесу виробництва. Саме тому, від умілого формування та використання оборотних активів буде залежати ефективна діяльність, фінансова стійкість, ліквідність, платоспроможність та рентабельність підприємства.

Трактування понять оборотні матеріальні активи чи ресурси повністю відсутнє в економічній літературі. На наш погляд, під оборотними матеріальними ресурсами слід розуміти ту частину ресурсів, що має чітко виражену матеріальну форму.

Крім того, з позиції бухгалтерського обліку більше підходить вважати такі речі активами, ніж ресурсами. Ресурси характеризують потенційні можливості чи майбутні дії. У Вікіпедії у поняття «ресурси» включається усе, що потрібно для задоволення потреб людини: природні і людські ресурси, інвестиції, інфраструктуру, ресурси комп'ютерних мереж. В Економічній енциклопедії за редакцією професора С. В. Мочерного під економічними ресурсами розуміються речові та особисті фактори виробництва, такі як земля, засоби виробництва, наука, інформація та інші [27, с.238].

Зрозуміло, що не усі такі ресурси можуть виступати предметом і об'єктами бухгалтерського обліку. Натомість активи відносять до найважливішої групи облікових об'єктів, що формують майно підприємства. Вони представляють собою реальні речі, які можна чітко ідентифікувати, оцінити та увести в систему бухгалтерського обліку як такі, що можуть принести економічну вигоду підприємству у майбутньому. Саме категорією оборотні матеріальні активи будемо оперувати в подальшому при розкритті основних питань даного дослідження.

За Податковим кодексом України матеріальні активи — основні засоби та оборотні активи у будь-якому вигляді (включаючи електричну, теплову та іншу енергію, газ, воду), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами [83].

Також варто зазначити, що економічна сутність матеріальних оборотних активів визначається їх роллю в організації звичайної операційної діяльності підприємства. Вони знаходячись у постійному русі, здійснюють безперервний кругообіг, змінюючи форми вартості. В результаті цього здійснюється процес виробництва, виробляється продукція, надаються послуги.

Тому, від умілого і правильного формування та використання матеріальних оборотних активів залежить ефективність діяльності, фінансова стійкість, ліквідність, платоспроможність та рентабельність підприємства. І навпаки, неефективність діяльності породжується нераціональним використанням виробничих засобів, проблемами у реалізації готової продукції, надлишками запасів та незавершеного виробництва, що, в кінцевому випадку, спричиняє низьку ліквідність та платоспроможність підприємства, призводить до зменшення прибутку.

1.2. Структура оборотних активів та їх нормативно-правове забезпечення в системі обліку та аналізу

Для забезпечення процесу виробництва кожне підприємство повинне мати в своєму розпорядженні певний обсяг оборотних активів. Оборотні активи - це наявні складські запаси сировини, матеріалів, готової продукції, рахунки дебіторів, грошові кошти та їх еквіваленти. Вони повністю переносять свою вартість на виготовлену готову продукцію і в процесі виробництва зазнають зміни натуральної форми. Елементи оборотних активів є частиною безперервного потоку господарських операцій. Придбання товарно-матеріальних цінностей приводить до збільшення виробничих запасів і кредиторської заборгованості, виробництво веде до зростання готової продукції, а її реалізація спричиняє зростання дебіторської заборгованості, грошових коштів в касі і на рахунках у банку. Період, протягом якого здійснюється оборот таких активів, визначає тривалість виробничо-комерційного циклу.

В бухгалтерському обліку і фінансовій звітності оборотні активи поділяються за багатьма ознаками. Найперше, слід звернути увагу на структуру оборотних матеріальних активів (ресурсів).

Найчастіше зустрічається класифікація оборотних матеріальних ресурсів за способом використання та призначенням. Вона виступає основою для побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку. Класифікація за місцем знаходження і технічними ознаками матеріалів застосовується для організації їх аналітичного обліку. Загальна схему класифікації оборотних матеріальних ресурсів наведено на рисунку 1.1.

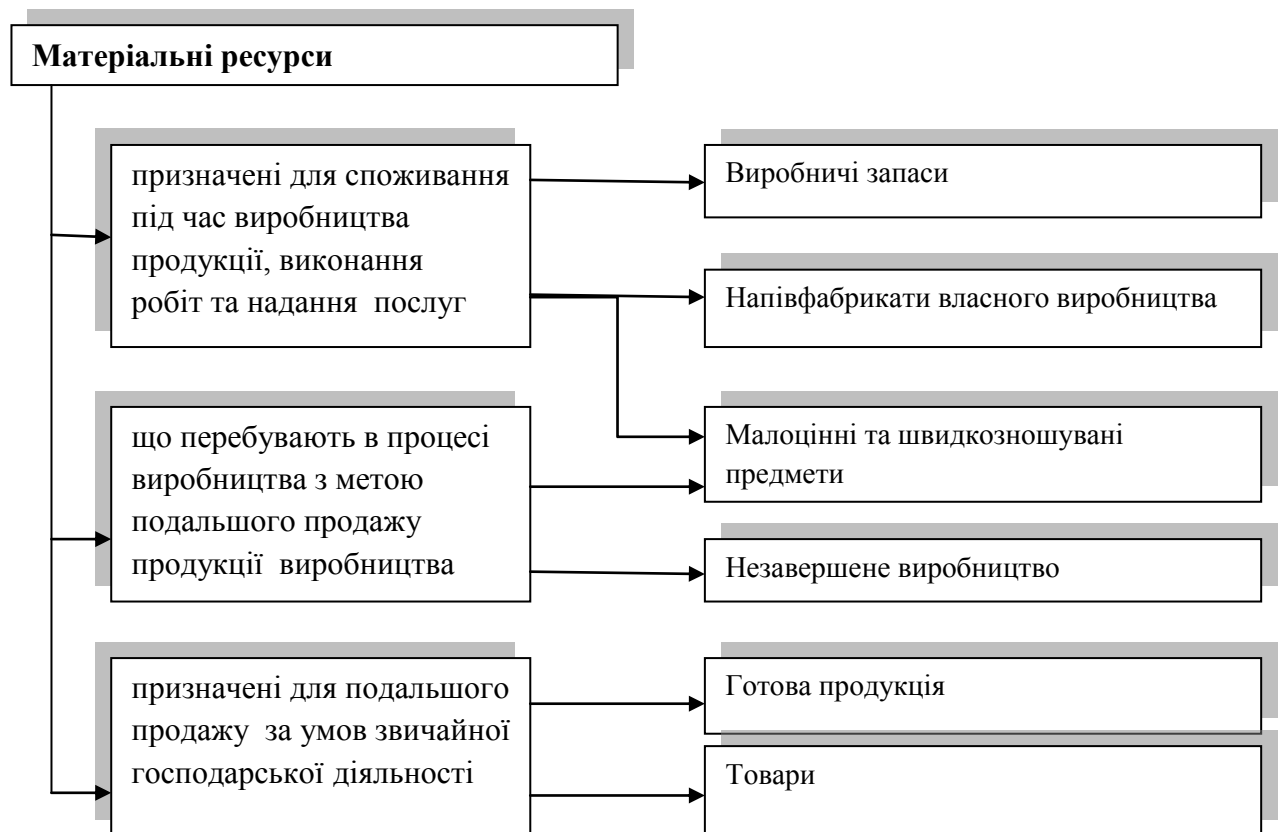


Рис.1.1. Класифікації оборотних матеріальних ресурсів

Дана класифікація витікає із самого визначення такого виду активів, як запаси, за яким запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [85].

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» класифікацію оборотних активів можна представити на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Класифікація оборотних активів підприємства відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Оскільки оборотні активи мають досить широкую структуру, тому важливо визначити їх за такою важливою класифікаційною ознакою, як форма функціонування. Відповідно до неї виділяються монетарні та немонетарні активи (рис. 1.3).

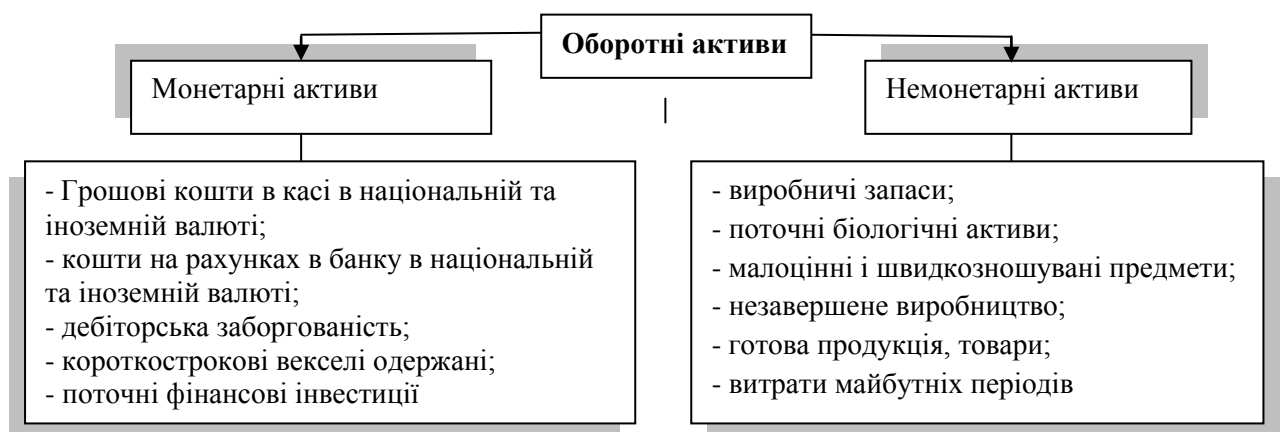


Рис. 1.3. Класифікація оборотних активів за формою функціонування

Також окремо виділяють загальноприйнятту класифікацію оборотних активів для підприємств (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Види оборотних активів

Ознака	Види	Склад (згідно до балансу підприємства)
1	2	3
За принципами планування та управління	Нормовані	Виробничі запаси, товари, готова продукція на складі, тварини на вирощуванні, незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва, витрати майбутніх періодів
	Ненормовані	Готова продукція, продукція відвантажена, грошові кошти в касі та на рахунках у банку, дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції та інші оборотні активи
Джерелами формування	Власний оборотний капітал	Оборотні активи підприємства, що придбані за рахунок власних коштів підприємства
	Позичений оборотний капітал	Оборотні активи, сформовані за рахунок позик банку та інших позикових коштів
	Залучений оборотний капітал	Оборотні активи підприємства, придбані за рахунок залучених фінансових ресурсів (поточних зобов'язань перед працівниками, бюджетом, іншими кредиторами)
Ліквідністю	Абсолютно ліквідні	Грошові кошти в касі та на рахунках в банку, поточні фінансові інвестиції
	Швидко-ліквідні	Дебіторська заборгованість, готова продукція відвантажена, векселі отримані
	Повільно ліквідні	Виробничі запаси, поточні біологічні активи, незавершене виробництво, товари, витрати майбутніх періодів, готова продукція на складі, інші оборотні активи

Що стосується оборотних матеріальних активів, то вони на виробничих підприємствах представлені переважно запасами, визнаються і класифікуються відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Цим Положенням передбачені такі критерії визнання запасів, а, отже, й оборотних матеріальних активів:

- 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.

В системі бухгалтерського обліку оборотні матеріальні активи виробничого підприємства, як й запаси поділяються на такі групи:

1. Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб.

2. Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

3. Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

4. Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

5. Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

6. Поточні біологічні активи, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

В організації обліку оборотних матеріальних активів на підприємствах, крім П(С)БО 9 «Запаси», необхідно керуватися іншими законодавчими й нормативними документами України, які регламентують методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття їх у

фінансових звітах. У табл. 1.3 наведено характеристику законодавчо-нормативної бази з обліку виробничих запасів.

Таблиця 1.3

Законодавчо-нормативна база з обліку виробничих запасів

№ з/п	Назва нормативного документа	Дата затвердження	Характеристика
1	2	3	4
1	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні
2	Постанова КМУ «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей»	від 22.01.1996 р. № 116 із змінами і доповненнями	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвержене наказом Мініфіну України	від 31.12.1999 р. № 318 із змінами і доповненнями	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
5	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків сурової звітності»	від 11.03.1996 р. № 67 із змінами і доповненнями	Визначає виконання заходів щодо реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики
6	Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих та використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей, затверджена наказом Мініфіну України	від 16.05.1996 р. № 99 із змінами і доповненнями	Визначає порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей

Закінчення табл. 1.3

1	2	3	4
7	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів»	від 21.06.1996 р. № 193 із змінами і доповненнями	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів
8	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»	від 22.05.1996 р. № 145 із змінами і доповненнями	Визначає виконання заходів з реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики
9	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»	від 30.11.1999 р. № 291 із змінами і доповненнями	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів та інших оборотних матеріальних активів

Проте найважливішим нормативним документом, яким регламентується облік оборотних матеріальних активів, як уже зазначалося, є П(С)БО 9 «Запаси». Ним регламентується порядок визнання та первісної оцінки запасів. Запаси визнаються активом, якщо дотримуються такі критерії:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена [85].

Придбані або самостійно виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: їх вартості згідно з договором постачальників за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з

придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Важливими є також запропоновані у П(С)БО 9 методи оцінки запасів при їх передачі у виробництво, продажі та іншому вибутті: метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакоє призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Бухгалтерський облік оборотних матеріальних активів регламентується й іншими документами. Поточні біологічні активи, якщо вони сформовані власними силами підприємства та оцінюються за справедливою вартістю, обліковуються за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Облік використання оборотних матеріальних активів при виконанні будівельно-монтажних робіт ведеться за П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Порядок розкриття інформації про такі активи у звітності підприємства регламентується в основному двома документами. В у же згадуваному П(С)БО 9 регламентована деталізація інформації у Примітках до фінансової звітності. Зокрема, зазначається, що у Примітках мають бути описані методи оцінки запасів, їх балансова вартість за окремими класифікаційними групами, їх чиста реалізаційна вартість та інші показники.

Проте найбільш узагальнена інформація дається у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства. У другому розділі активу балансу у складі оборотних активів матеріальні активи представлені двома статтями: «Запаси» та «Поточні біологічні активи». Однак НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дається перелік додаткових статей, які можуть бути вписані до фінансової звітності. Серед них є кілька статей, деталізують інформацію про матеріальні запаси. Це статті «Виробничі запаси», «Незавершене виробництво», «Готова продукція», «Товари».

Безумовно, що більшість підприємств, включаючи й малі і середні, мають розкривати в балансі цю деталізовану інформацію, оскільки вона дає можливість аналізувати різні види і групування оборотних матеріальних активів виходячи з таких позицій:

- якісного складу та споживчих характеристик окремих видів активів – наприклад, сировина призначена для виробництва, товари – для продажу і т.д.;

- цінової політики підприємства – застосування різних методів оцінювання виробничих запасів (сировини і матеріалів), незавершеного виробництва, готової продукції, товарів;

- ступеня готовності кінцевої продукції та рівня декапіталізації витрат на придбання активів – для готової продукції він вищий, ніж для сировини і матеріалів;

- ступеня ліквідності активів – готова продукція має вищий рівень ліквідності, ніж виробничі запаси чи незавершене виробництво, оскільки вона пройшла усі стадії обробки, включаючи контроль якості, та може бути швидше реалізована споживачам.

Можуть викликати деякі суперечності правила позиціонування активів у Балансі (Звіті про фінансовий стан). У теперішній його формі активи згруповані у дві групи, що відповідають першому і другому розділам активу балансу: необоротні активи та оборотні активи (не враховуючи третьої нестандартної групи розділу III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»). Це свідчить про те, що усі активи у балансі поділені за ознакою їх участі в кругообігу засобів підприємства. Можливо, при такому поділі виходили з того, що оборотні активи переважно зразу списуються на виробництво, тоді як вартість необоротних переноситься частинами протягом тривалого часу.

Однак, під це правило більше підходить їх класифікувати на довгострокові, що використовуються багаторазово у виробничому процесі, та поточні, які використовуються протягом одного виробничого циклу. Такий підхід бажано б покласти в основу групування активів в бухгалтерському

обліку і звітності підприємства, тобто, на відміну групування на необоротні та оборотні, поділяти їх на довгострокові та поточні.

1.3. Користувачі облікової інформації щодо матеріальних ресурсів та її використання в управлінні

Бухгалтерський облік та фінансова звітність спрямовані на інформаційне забезпечення багатьох користувачів інформації. Однак запити цих користувачів можуть бути різними, що призводить, як зазначає Крупка Я.Д., до певного конфлікту інтересів [45, с. 88-89].

- власники (засновники, учасники, інвестори, акціонери) потребують інформації для прийняття рішень щодо стратегії розвитку підприємницької діяльності, прибутковості та фінансової стійкості підприємства;
- працівники (менеджери) використовують облікову інформацію для оперативного управління підприємницькою діяльністю. Менеджери, як й інші працівники, крім цього мають особисті інтереси стосовно умов роботи, оплати їхньої праці, можливості одержання інших благ від підприємства;
- держава (органи податкової, дозвільної системи, статистики та інші) на підставі обліково-звітної інформації контролюють правильність нарахування та повноту сплати податків, законність діяльності, здійснюють узагальнення облікової та звітної інформації в межах галузі, регіону, країни в цілому;
- банки цікавлять фінансова стійкість та умови кредитування підприємства, надання інших фінансових послуг;
- партнери (постачальники і покупці, дебітори і кредитори) інтересуються надійністю щодо проведення комерційних операцій та розрахунків за ними;
- громадськість цікавить можливість інвестування коштів, інформація щодо виявлення впливу діяльності підприємств на суспільний добробут (зайнятність, одержання соціальних благ, екологічну безпеку та інше).

Найбільший доступ до інформації, а отже, й вплив на її зміст мають працівники підприємства (облікові працівники, менеджери). Вони є виконавцями та укладачами звітності і намагаються вигідно для себе

представити бізнес з метою реалізації як загальних, так й своїх особистих інтересів.

Особливо важливими видами інформації, яку потребує більшість користувачів, є прибутковість та фінансова стійкість підприємства. Інформація про прибутковість характеризує можливість одержання власниками, іншими особами вигоди від здійснення вкладів у формі частини прибутку (дивідендів, відсотків). Інформацію про фінансову стійкість користувачі інформації потребують з метою одержання впевненості щодо того, що підприємство й надалі буде функціонувати стабільно, йому не загрожують банкрутство й інші системні та несистемні ризики.

Менеджери та працівники підприємства, як зазначалося, зацікавлені найперше у підвищенні оплати праці, соціальних благ, покращенні умов роботи, проживання, забезпеченні інших соціальних пільг і гарантій за рахунок підприємства. Усе це призводить до зростання витрат і зменшення прибутку для власників, а додаткові виплати знижують платоспроможність фірми. Тобто, інтереси цих категорій користувачів (менеджерів та працівників) прямо протилежні тим інформаційним запитам, яких вимагає власник.

Що стосується оборотних активів, та найбільший вплив на них та використання інформації для управління такими активами мають менеджери підприємства. Стан і ефективність використання матеріальних оборотних активів – одна з головних умов забезпечення ритмічної роботи підприємства та забезпечення його платоспроможності. До найважливіших завдань управління оборотними активами, що супроводжуються рухом фінансових ресурсів, належать: визначення оптимального обсягу та структури оборотних активів, мінімізація витрат на фінансування та підтримку певного їх обсягу, управління чистим оборотним капіталом підприємства, формування оптимального обсягу товарно-матеріальних запасів, управління дебіторською заборгованістю, управління грошовими коштами, забезпечення ліквідності та платоспроможності тощо.

В ході управління оборотними активами треба враховувати те, що кожна із складових частин зазначених оборотних активів має свої особливості:

- управління грошовими коштами передбачає не лише контроль рівня абсолютної ліквідності, але і оптимізацію середнього залишку всіх грошових коштів;

- управління дебіторською заборгованістю включає не лише аналіз динаміки її розміру, питомої ваги, складу і структури за попередній період, але і формування кредитної політики по відношенню до покупців продукції, систему кредитних умов, а також систематичний контроль дебіторів;

- обґрунтування величини та структури запасів повинне проводитися на основі розрахунку оптимальної партії постачання і середньодобового залишку з врахуванням ефективної системи контролю за їх рухом. Враховуючи найбільшу питому вагу матеріальних запасів у структурі оборотних активів, (наприклад, у ТзОВ «Рембуддільниця» вона становить 44 %), на цю групу активів має бути спрямована найбільша увага управлінців з метою, з одного боку, для забезпечення безперебійної роботи, а з іншого, – для раціонального використання та якнайменшого вилучення ресурсів.

Система управління матеріальними оборотними засобами – це система цілеспрямовано організованих взаємодій між елементами оборотних активів та джерелами їх фінансування. Для реалізації даної функції управління потрібне застосування комплексу різних методів, засобів і фінансово-економічних інструментів дослідження і трансформації взаємопов'язаних процесів формування та використання оборотних активів і джерел їх фінансування за обсягом, складом, структурою з урахуванням дії на них чисельних факторів внутрішнього і зовнішнього середовища.

Розробка стратегії управління оборотними активами вимагає чіткого взаємозв'язку з потребами ринку. Вона є складовою загальної економічної стратегії підприємства, яку фахівці формують у кілька етапів, звертаючи увагу на досягнення оптимального обсягу та складу оборотних активів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Основні етапи розроблення системи управління оборотними активами підприємства*

Елементи системи управління	Етапи розроблення
Аналіз оборотних активів підприємства у попередньому періоді	I етап – динаміка, темп росту і приросту, порівняння обсягів; II етап – динаміка структури основних видів оборотних активів; III етап – тривалість і структура основних видів оборотних активів; IV етап – рентабельність та інтегральний показник ранжування V етап – склад основних джерел фінансування
Визначення принципів підходів щодо формування оборотних активів	- консервативний підхід; - помірний підхід; - агресивний підхід
Оптимізація обсягу оборотних активів	I етап – визначення раціональної структури оборотних активів; II етап – оптимізація обсягу окремих видів оборотних активів; III етап – розрахунок розміру оборотних активів
Оптимізація постійної та змінної частин оборотних активів	I етап – графік середньої сезонної хвилі; II етап – коефіцієнти мінімального і максимального рівнів; III етап – сума постійної частини оборотних активів; IV етап – максимальна та середня сума змінної частини
Забезпечення необхідної ліквідності оборотних активів	визначення частини оборотних активів у формі коштів, високо- і середньоліквідних активів
Забезпечення підвищення рентабельності оборотних активів	забезпечення своєчасного використання тимчасово вільного залишку грошових активів
Забезпечення мінімізації втрат оборотних активів у процесі їх використання	мінімізація ризику втрат, особливо в інфляційних умовах
Оптимізація структури джерел фінансування оборотних активів	- підсистема управління запасами ТМЦ; - підсистема управління дебіторською заборгованістю та формування кредитної політики; - підсистема управління грошовими активами

* Розроблено автором на основі аналізу джерел [6; 103].

Об'єктом управління в межах системи управління оборотними активами виступають самі оборотні активи підприємства, а суб'єктом – спеціальна група

фахівців управління (фінансова дирекція як апарат управління, фінансові менеджери), яка за допомогою різних форм і методів забезпечує ефективне формування та використання оборотних активів суб'єкта господарювання.

До основних функцій управління оборотними активами, зазвичай, відносять наступні:

- контрольну – реалізація цієї функції пов'язана зі створенням системи постійного контролю за обсягами оборотних активів і, в результаті, за станом ліквідності та платоспроможності підприємства;

- стабілізуючу – в процесі реалізації цієї функції повинен забезпечуватися достатній рівень ліквідності та платоспроможності підприємства, що є досить важливим для стабільного його функціонування та подальшого розвитку;

- аналітичну – реалізація цієї функції забезпечує проведення постійного аналізу стану оборотних активів та всіх їх складових, порівняння обсягів оборотних активів з поточними зобов'язаннями, дослідження їх динаміки, здійснення аналізу факторів, які впливають на стан оборотних активів.

Поряд з цим, управління оборотними активами має здійснюватися за допомогою ряду відомих аналітичних методів. У практиці зарубіжних та вітчизняних підприємств застосовують такі методи аналізу та управління оборотними активами:

- метод коефіцієнтів;
- нормування;
- метод АВС;
- оптимізація.

Коефіцієнтний метод дає змогу розрахувати показники, що характеризують стан оборотного капіталу (частка запасів, грошових коштів чи дебіторської заборгованості у загальній сумі оборотного капіталу, частка сумнівної дебіторської заборгованості), стан джерел формування оборотного капіталу (наявність власного капіталу, наявність зовнішніх джерел фінансування оборотного капіталу) та ефективність його використання.

У теорії і практиці управління оборотними активами значна увага приділяється методам нормування, які можуть використовуватись для управління тією частиною оборотного капіталу підприємства, яка нормується. Це стосується виробничих запасів, готової продукції на складі, а також відпущеної продукції, виконаних робіт, які ще не підлягають оплаті.

Метод ABC – метод, за яким визначену номенклатуру запасів, що використовується у виробництві, залежно від їх цінності поділяють на 3 категорії: група А – запаси, які є найціннішими з погляду їх вартості, але у натуральному вираженні використовуються у малих кількостях (наприклад, у ТзОВ «Рембуддільниця» до таких запасів можна віднести труби поліпропіленові, коліна, трійники, вентилі, фарфорово-фаянсові вироби, які орієнтовно складають 50% усіх запасів); група В – запаси із середньою вартістю і середньою кількістю їх використання у виробничому процесі (частка цієї групи сировини - біля 25% закупівель); група С містить різний асортимент запасів, які одночасно є незначними з погляду їх вартості у грошовому вираженні. У процесі управління товарно-матеріальними запасами найбільша увага приділяється сировині групи А, меншою мірою – групам В і С.

З метою оптимізації запасів на практиці поряд із цим методом використовують метод XYZ, який поділяє сировину (матеріали) на 3 класи залежно від рівномірності їх споживання у виробництві.

Слід відзначити, що в процесі побудови системи управління оборотними активами необхідно звертати увагу на фактори, які можуть негативно впливати управлінських завдань. Ускладнюють управління оборотними активами такі чинники:

1. Тривалість експлуатаційного і збутового циклів, що значно впливають на розмір оборотних активів. Чим швидше сировина перетворюється в готову продукцію чи використовується при виконанні робіт, а готова продукція – у грошові кошти, тим менша іммобілізація коштів у запасах сировини, готовій продукції, дебіторській заборгованості.

2. Галузева специфіка, оскільки підприємства різних галузей промисловості (навіть підприємства однієї і тієї ж галузі) мають неоднакові потреби в оборотних активах, мають різні можливості у залученні кредитних ресурсів та інше.

3. Сезонність виробництва чи виконання робіт, коли може відбутися невідповідність термінів надходження коштів і платежів, що може привести до відсутності засобів для здійснення розрахунків щодо виконанню зобов'язань.

4. Стан кон'юнктури ринку. При зростаючому і висококонкурентному ринку має бути якнайшвидше постачання споживачеві, а це вимагає підтримування відповідного рівня запасів готової продукції, нарощування обсягів робіт, оскільки конкуренція змушує продавця заохочувати споживачів більш вигідними умовами комерційного кредитування.

Однією з найважливіших складових управління оборотних активів займає вибір способу їх формування. При визначенні джерел фінансування оборотних активів найпоширенішим є кредиторська заборгованість. Уміле управління кредиторською заборгованістю, дозволяє значно зменшити потребу в власних грошових коштах.

Значних успіхів у зниженні загальної потреби в оборотних коштах можна досягти також за рахунок ефективної політики управління дебіторською заборгованістю, грошовими коштами та їх еквівалентами, вмілим залученням інших фінансових інструментів. Наприклад, у багатьох розвинутих країнах досить широко використовується спосіб резервування власних оборотних активів в швидкоореалізовувані цінні папери інші поточні фінансові інвестиції. На жаль, ці методи управління грошовими потоками поки що недоступні більшості національних підприємств через відсутність в країні надійних цінних паперів, традиційної недовіри до фінансових інструментів тощо.

Отже, потреба вибору найкращого варіанту системи управління оборотними активами є однією з найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур у підприємствах. Система управління оборотними

активами повинна забезпечувати пошук компромісу між двома складовими: ризиком втрати ліквідності та ефективністю роботи підприємства (рентабельністю). Досягнення компромісу зводиться до рішення таких важливих завдань як забезпечення платоспроможності та забезпечення прийняттого обсягу, структури і рентабельності активів. Побудова ефективної системи управління оборотними активами необхідна для оптимізації задоволення потреб у придбанні різних елементів оборотних активів, забезпечення відповідності їх обсягів, максимізації прибутку і мінімізації витрат при допустимому рівні ризику. Раціональне й ефективне використання оборотних активів, у тому числі й матеріального походження, сприяє збільшенню фінансової стійкості підприємства та його платоспроможності. За цих умов підприємство своєчасно і повністю може виконувати свої розрахунково-платіжні зобов'язання, що дозволять успішно здійснювати свою функціональну діяльність.

Висновки до розділу I

1. Тракткування понять оборотні матеріальні активи чи ресурси повністю відсутнє в економічній літературі. На наш погляд, під оборотними матеріальними ресурсами слід розуміти ту частину ресурсів, що має чітко виражену матеріальну форму. Крім того, з позиції бухгалтерського обліку більше підходить вважати такі матеріальні речі активами, ніж ресурсами. Ресурси характеризують потенційні можливості чи майбутні дії. Поняття «ресурси» включає усе, що потрібно для задоволення потреб людини: природні і людські ресурси, інвестиції, інфраструктуру, ресурси комп'ютерних мереж. Зрозуміло, що не усі такі ресурси можуть виступати предметом і об'єктами бухгалтерського обліку. Натомість активи відносять до найважливішої групи облікових об'єктів, що формують майно підприємства. Вони представляють собою реальні предмети, які можна чітко ідентифікувати, оцінити та увести в систему бухгалтерського обліку як такі, що можуть принести економічну вигоду підприємству у майбутньому. Саме категорією оборотні матеріальні

активи варто оперувати в системі бухгалтерського обліку та його інформаційного забезпечення.

2. У теперішній системі обліку і звітності активи згруповані у два основних види, що відповідає першому і другому розділам активу балансу: необоротні активи та оборотні активи. Це свідчить про те, що усі активи поділені за ознакою їх участі в кругообігу засобів підприємства. На наш погляд, під це правило більше підходить їх класифікувати на довгострокові, що використовуються багаторазово у виробничому процесі, та поточні, які використовуються протягом одного виробничого циклу. Такий підхід бажано б покласти в основу групування активів в бухгалтерському обліку і звітності підприємства, тобто, на відміну групуванню на необоротні та оборотні, поділяти їх на довгострокові та поточні.

3. Управління оборотними активами є однією з найважливіших і найскладніших проблем для підприємницьких структур. Система управління оборотними активами повинна забезпечувати пошук компромісу між двома складовими: ризиком втрати ліквідності та платоспроможності підприємства; ефективністю його роботи (максимізації обсягів діяльності, доходів, рентабельності). Досягнення компромісу зводиться до рішення таких важливих завдань як забезпечення платоспроможності при виконанні запланованого обсягу, дотриманні встановленої структури виробництва та достатній рентабельності активів.

РОЗДІЛ II.

ОБЛІК ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

2.1. Порядок документування та облік надходження оборотних матеріальних активів

Важливою ланкою бухгалтерського обліку на підприємстві є первинні документи, у яких фіксуються факти здійснення господарських операцій. Первинні документи складаються під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Первинні документи підписуються уповноваженими особами.

Документальне оформлення господарських операцій з руху оборотних матеріальних активів є досить складним і трудомістким. Найперше, через те, що такі документи формуються поза бухгалтерією різними відповідальними особами і при цьому допускається значна кількість помилок, неточностей, незаповнених реквізитів. З іншого боку, більшість документів надходять разом з матеріальними цінностями зі сторони та страдають недотриманням встановлених стандартів. Документи, що складаються поза межами бухгалтерії, як правило виписуються вручну. Усе це призводить до дублювання записів у бухгалтерських документах та знижує контроль за збереженням ресурсів. А тому, актуальним є питання зменшення трудомісткості складання первинних документів і, одночасно, забезпечення управління підприємств вичерпною та достовірною інформацією про надходження та витрачання матеріальних цінностей з метою їх відображення в обліку та здійснення контролю за їх збереженням.

Оборотні матеріальні активи можуть надходити на підприємство з різних джерел. Найбільша частка таких надходжень пов'язана з придбанням за запасів у постачальників на стороні за відповідну плату, якими можуть бути різні юридичні та фізичні особи (рис. 2.1).

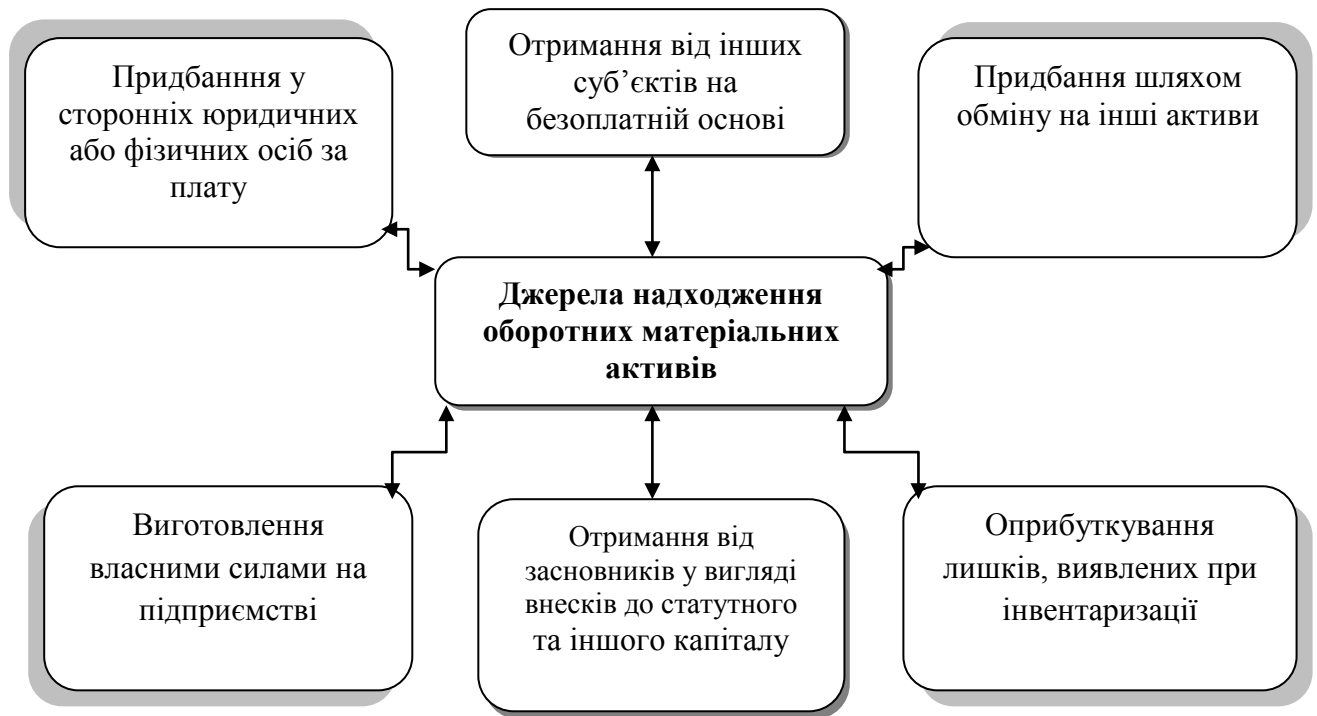


Рис. 2.1. Джерела надходження оборотних матеріальних активів

Усі із зазначених на рис. 2.1 варіантів мають певні особливості у порядку оформлення документів на їх оприбуткування та відображення зазначених операцій в системі бухгалтерському обліку і звітності.

Різні варіанти надходження матеріальних оборотних активів на підприємства оформляється документами, форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів» [87]. Усі ці документи у відповідності до їх призначення діляться за такими видами:

- ті, що є передумовою здійснення операцій – договір, доручення;
- ті, що засвідчують факт оприбуткування цінностей – товарно-транспортна накладна, накладна, прибутковий ордер, акт приймання;
- що підтверджують законність вибуття та цільове використання – лімітно-забірна картка, вимога-накладна, акт на списання);
- забезпечують ведення складського обліку – картка складського обліку.

При надходженні оборотних матеріальних цінностей на склад їх оприбуткування здійснюється на підставі таких документів:

Товарно-транспортної накладної (при доставці автомобільним транспортом;
Рахунку-фактури від постачальника;

Накладної-вимоги – в результаті внутрішнього переміщення матеріалів;

Прибуткового ордера – внутрішнього документа, що виписується на складі;

Акта приймання матеріалів – складається у разі виявлення розбіжностей за кількістю і якістю між фактичною наявністю і записами в документах постачальників. На підставі зазначених документів матеріальні запаси ставляться на облік під матеріальну відповідальність, відображаються у аналітичному обліку за місцями зберігання і синтетичному на рахунках бухгалтерського обліку.

При оприбуткуванні матеріальних активів важливо встановити правильну їх первісну оцінку. Згідно діючих законодавчих норм, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 9 «Запаси» та інших нормативних актів така оцінка здійснюється в залежності від джерел надходження матеріальних цінностей (рис 2.2).



Рис. 2.2. Первісна оцінка оборотних матеріальних активів

Примітка: Укладено автором на підставі [47].

Собівартість оборотних матеріальних активів включає усі витрати, пов'язані з придбанням, транспортуванням й інші витрати, понесені під час доставки таких запасів на склад підприємства, а також витрати на їх доведення до стану, придатного для використання у запланованих цілях. Для платників ПДВ за наявності оформлених постачальниками податкових накладних первісна оцінка проводиться без врахування податку на додану вартість.

У ТзОВ «Рембуддільниця» та у ТзОВ «Ястрем» основна маса матеріалів надходить у результаті їх придбання у спеціалізованих будівельних магазинах в безготівковому порядку. Тому їх первісна оцінка здійснюється за купівельними цінами без врахування ПДВ. Основою для такої оцінки служать рахунки-фактури постачальників та отримані від них податкові накладні.

Однак, мають місце випадки придбання матеріалів за готівку та оприбуткування їх під звіт майстра на основі авансового звіту, рахунку та фіскального чеку магазину або акта придбання на ринку. Такі операції потребують особливого контролю, пов'язаного з використанням готівки, оприбуткуванням придбаних цінностей та їх списанням на виконані роботи у відповідності з встановленими нормами, кошторисами, відповідно до проектної документації. На наш погляд, цінності, придбані за готівку в магазині чи на ринку, мають окремо відображатися у звітності відповідальних осіб. До них доцільно застосовувати особливі умови контролю: взаємну звірку з постачальниками, узгодження оплати з оприбуткуванням цінностей, списання на виконані роботи строго за нормами, підтвердженими відповідними актами та іншими документами.

Мають місце випадки виготовлення певних нескладних деталей та пристосувань на самому підприємстві: з'єднувальні муфти, згони, шайби, коліна, перехідники, кріплення, нескладні інструменти та інші. Тут також постає питання щодо правильності первісної оцінки таких самостійно виготовлених предметів. У досліджуваних підприємствах такі виготовлені предмети окремо не оцінюються, а при їх використанні на об'єктах, де

виконуються ремонтні чи будівельно-монтажні роботи, списується лише вартість використаних на виготовлення таких деталей матеріали.

Згідно п.10 П(С)БО 9 «Запаси» активи, що виготовляються на підприємстві власними силами, як зазначено на рис. 2.2, мають оцінюватися за виробничою собівартістю, що визначається за П(С)БО 16 «Витрати». Така собівартість повинна включати не тільки використані матеріали, але й нараховану заробітну плату з відрахуваннями на неї, інші прямі витрати, частину загальновиробничих витрат. У зв'язку із зазначеним, пропонуємо на кожен предмет самостійно виготовлених матеріальних активів складати калькуляцію, у якій враховувати крім матеріальних витрат, ще й витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи та інші витрати (прямі і загальновиробничі), пов'язані з виготовленням таких предметів. За визначеною таким чином собівартістю їх доцільно оприбутковувати під звіт відповідальних осіб та списувати при використанні на виконання будівельно-монтажних чи ремонтних робіт.

Для відображення у синтетичному обліку оборотних матеріальних активів використовуються рахунки класу 2 «Запаси» (табл. 2.1), що призначені для узагальнення інформації про наявність і рух запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, товарів, інших предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Найчастіше у досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» та ТзОВ «Ястрем» використовується рахунок 20 «Виробничі запаси», на якому згідно з Інструкцією № 291 від 30.11. 1999 р. «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» підприємствами відображається інформація щодо надходження, наявності та відпуску сировини і матеріалів. До згаданого рахунку використовуються такі субрахунки з обліку виробничих запасів:

Таблиця 2.1

Рахунки для обліку оборотних матеріальних активів
та їх призначення*

Рахунок		Об'єкти обліку, їх визнання, оцінка, методи обліку
Код	Назва	
20	Виробничі запаси	Сировина, матеріали, куповані напівфабрикати, паливо, тара, будівельні матеріали, запасні частини та інші ідентифіковані матеріальні активи, оцінені за собівартістю або справедливою вартістю та щодо яких існує ймовірність отримання економічних вигод у майбутньому
21	Поточні біологічні активи	Молодняк тварин і тварин на відгодівлі, риба, доросла птиця, сім'ї бджіл, придбані та оцінені за первісною вартістю, отримані від приплоду та оцінені за справедливою вартістю
22	Малоцінні і швидкозношувані предмети	Предмети багаторазового використання (інструменти і пристрої загального спеціального користування; змінне обладнання; виробничий та господарський інвентар; спеціальний одяг, спеціальне взуття і запобіжні пристрої та інші, що списуються на витрати виробництва одноразово на підставі актів
23	Виробництво	Незакінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби, незавершені технологічні процеси, роботи, послуги. Незавершене виробництво – це незакінчені роботи (послуги), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.
24	Брак у виробництві	Продукція (напівфабрикати, роботи), яка за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням або потребує додаткових витрат на виправлення
26	Готова продукція	Створений на підприємстві актив, який пройшов всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним і якісним характеристикам і призначений для подальшої реалізації або внутрішнього споживання
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Продукція рослинництва і тваринництва, що протягом звітного періоду оцінюється за плановою собівартістю, а в кінці року коригується до фактичної собівартості
28	Товари	Матеріальні оборотні активи, що придбані у постачальників і без додаткової переробки реалізуються покупцям. Їх оцінка в оптовій торгівлі здійснюється за купівельними цінами, в роздрібній – за продажними цінами, різниця між цими цінами – валовий дохід, за рахунок якого покриваються витрати та прибуток підприємства

* Розроблено автором на основі аналізу джерел [47; 48; 49].

20.1 «Сировина й матеріали», на якому обліковують основну масу матеріальних цінностей, призначених для проведення будівельно-ремонтних робіт і які знаходяться під звітом завідувача складом і майстрів лінійних ділянок;

20.3 «Паливо» – нафтопродукти (бензин, газ, дизельне паливо), мастильні матеріали для роботи автотранспорту, а також тверде паливо для пічного опалення;

20.7 «Запасні частини» – шини та запчастини для автомобілів, запчастини до виробничого обладнання та інші запчастини;

20.9 «Інші матеріали» – використовується для обліку інших матеріалів (витратні матеріали для лабораторії, канцелярські приналежності тощо).

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Кількісний облік ведеться підприємством у кілограмах, грамах, штуках, літрах, упаковках, та інших одиницях. Придбані (отримані) запаси зараховуються на баланс підприємств за первісною вартістю, яка формується з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачується згідно з договором та прибутковими документами постачальникам за вирахуванням непрямих податків;
- транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з доставкою матеріалів до складу та їх зберіганням;
- ввізного мита, мав місце випадок одержання фаянсових виробів із-за кордону (Польщі);
- вартості окремих невеликих партій розхідних матеріалів, придбаних за готівку на підставі авансових звітів та прикладених до них документів.

Такі нормативно затверджені методи, як оцінка матеріальних активів за справедливою вартістю у досліджуваних підприємствах не використовуються, оскільки не було безоплатного одержання цінностей, хоча мали місце випадки бартерного обміну окремих матеріалів. У такому разі підприємство згідно норм П(С)БО 9 «Запаси» (пункту 13) мали б оцінювати такі запаси за справедливою вартістю отриманих неподібних матеріальних цінностей.

Іншим рахунком, що найбільше використовується в обліку оборотних матеріальних активів у досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» та ТзОВ «Ястрем » можна вважати рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети». На ньому обліковують засоби праці з відносно незначною вартістю за одиницю та невеликим терміном їх експлуатації (МШП). До таких предметів належать об'єкти з терміном використання не більше одного року або

нормального операційного циклу, якщо він триває більше одного року, зокрема:

- спеціальні інструменти і спеціальні пристрої для встановлення водо- і теплопровідної арматури, каналізаційних систем;
- інструменти і пристосування загального користування, виробничий та господарський інвентар (лопати, кирки, відра, долота, молотки, свердла, паяльники тощо);
- спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші запобіжні засоби (рукавиці, каски, окуляри, респіратори);
- інші малоцінні і швидкозношувані предмети, що багаторазово використовуються у виробничому процесі, але мають порівняно невелику вартість.

Згідно визначеної облікової політики такі предмети обліковуються за цінами придбання та списуються на витрати у момент їх передачі зі складу майстру для виконання робіт. У зв'язку з тим, що вартість МШП при їх передачі в експлуатацію виводиться зі складу активів має бути організований оперативний кількісний облік МШП за відповідальними особами та місцями їх використання протягом усього терміну корисного використання. Вилучення таких предметів з обліку проводиться на підставі Актів на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів типової форми МШ-8, що заповнюється комісією при списанні морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів після закінченню строку використання.

Аналітичний облік сировини, матеріалів та МШП ведеться за видами цінностей та предметів, їх однорідними групами, що знаходяться під матеріальною відповідальністю конкретних осіб (комірників, майстрів, бригадирів).

Кореспонденція рахунків з обліку надходження та передачі у використання виробничих запасів, включаючи сировину, матеріали, малоцінні предмети, наведена у рис. 2.3.

3 кредита		Рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»		У дебет
рахунків		Дебет	Кредит	рахунків
23	- власне виготовлення	на кап. будівництво, ремонт		15
20,22	- внутрішнє переміщення	внутрішнє переміщення		20, 22
46	- внески засновників	на виробництво		23
63	- від постачальників	на витрати періоду		92,93,94
71.8	- безплатне отримання	в реалізацію		94.3
71.9	- лишки при інвентаризації	нестачі при інвентаризації		94.7
74.6	- від ліквідації основ.засобів	на невиробничі потреби		94.9

Рис. 2.3. Кореспонденція рахунків з обліку запасів

Отже, при надходженні оборотних матеріальних активів на підприємство перевага при їх первісній оцінці надається історичній (фактичній) собівартості кожної одиниці, виходячи із витрат на їх придбання чи виробництво. При держанні таких активів від постачальників в основу їх первісної оцінки входить їх вартість за цінами постачальника та додаткові витрати на їх заготівлю і транспортування (за винятком фінансових витрат щодо кредитування таких операцій, інших загальногосподарських витрат, не пов'язаних саме з їх придбанням). Лише за неможливості визначення фактичної собівартості використовується інша оцінка (зокрема, справедлива вартість), як у випадках надходження матеріальних активів від засновників підприємства, при бартерному обміні чи в результаті безоплатного отримання.

Тому вважаємо, враховуючи пріоритетність первісної оцінки матеріальних активів за ідентифікованою собівартістю, не було потреби вилучати з основоположних принципів бухгалтерського обліку принцип історичної (фактичної) собівартості, що було зроблено при внесенні змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року [35]. Відхід від принципу формування первісної оцінки на основі фактично понесених витрат при придбанні матеріальних активів може

внести у систему бухгалтерського обліку значні проблеми щодо об'єктивності облікових даних. Такий підхід, у деякій мірі, суперечить досягненню основної мети бухгалтерського обліку – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень (стаття 3 вищеведеного Закону України). Треба зважити ще на те, що в Україні до цього часу не до кінця розроблені механізми формування цінової політики і, зокрема, справедливої вартості. Тим більше, теперішня система оподаткування базується більше на оцінці активів за фактичними витратами, ніж на ринкових чи інших цінах.

2.2. Методи оцінки та обліку використання матеріальних ресурсів

Важливим завданням бухгалтерського обліку оборотних активів є забезпечення управління повною, правдивою та неупередженою інформацією про вибуття та використання матеріальних активів. Придбані оборотні матеріальні активи можуть вибувати з підприємства за різними напрямками, що має знайти відображення в системі синтетичного і аналітичного обліку.

Найбільша частка матеріальних активів, придбаних у формі запасів, передається і списується на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг. Крім цього запаси можуть вибувати в результаті їх передачі до статутного капіталу інших суб'єктів господарювання, бути реалізованими на сторону, переданими від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої в результаті внутрішнього переміщення. Крім цього вони мають відобразитися в обліку як вибуття при списанні нестач, псування цінностей, що виявлені за результатами інвентаризації та оформлені відповідними актами.

При відпуску матеріальних активів у виробництво, їх реалізації та іншому вибутті важливо правильно проводити оцінку вибулих предметів, яка згідно П(С)БО 9 «Запаси» може здійснюватись одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО);

- нормативних затрат;
- ціни продажу [85].

До того ж, для всіх видів запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один з цих методів оцінки при їх вибутті. Обрання того чи іншого методу оцінки здійснюється при встановленні облікової політики підприємства та розкривається у Примітках до річної фінансової звітності. При обранні того чи іншого методу оцінки запасів виходять із специфіки діяльності та системи обліку запасів, яку використовують на конкретному підприємстві.

У досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» та у ТзОВ «Ястрем» використовують метод оцінки та обліку запасів за середньозваженою собівартістю. Обрання за основу цього методу обумовлено тим, що у цих підприємствах використовується невелика номенклатура запасів, в основному матеріалів для проведення ремонтів водопровідних та каналізаційних систем у м. Бучачі та районі. Більшість матеріалів є однотипними і різняться лише за цінами їх придбання у різні періоди та у різних постачальників.

Основна перевага даного методу у тому, що вартість різних партій однакових видів цінностей при їх списанні на виробництво чи в реалізацію приводиться до спільної оцінки. Середньозважену собівартість визначають шляхом ділення вартості того чи іншого виду запасів на початок місяця і отриманих за місяць на їх кількість на початок місяця і придбаних за місяць. Визначену таким чином середню собівартість використовують у якості усередненої вартості при списанні окремих видів цінностей на виробництво чи у реалізацію.

Це дозволяє можливість відповідальним працівникам мати об'єктивну уяву про вартісне вираження запасів у момент їх відпуску, скорочує їх номенклатуру за рахунок об'єднання однотипних одиниць. Недоліком цього методу є складнощі у розрахунку середньозваженої собівартості за кожним видом цінностей, небезпека допущення арифметичних помилок при встановленні цін, послаблення контролю за обліковими цінами на підприємстві.

У табл. 2.2 наведено приклад формування середньозваженої собівартості та списання за нею двох видів найбільш ходових видів матеріалів у ТзОВ «Рембуддільниця» за вересень 2019 року. З прикладу видно, по кожному з цих видів ремонтних матеріалів (Труба поліпропіленова PN10 діаметром 25x2,3 мм. та Вентиль запірний діаметром 15 мм.) були залишки на початок місяця, оцінені за середньозваженою собівартістю попереднього періоду. Протягом звітного місяця Труба поліпропіленова надходила на підприємство трьома партіями за різними цінами, а Вентиль запірний – двома партіями різної оцінки.

На підставі цих даних визначені середні ціни (середньозважена собівартість) кожного виду:

$$\text{Труба поліпропіленова} = \frac{185 + (900+420+675)}{5 + (25+10+15)} = 39,62 \text{ грн.};$$

$$\text{Вентиль запірний} = \frac{304 + (1248+850)}{4 + (16+10)} = 80,08 \text{ грн.}$$

За вказаними цінами списано матеріали на виробництво та проведена оцінка залишків на кінець місяця (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Оцінка вибуття деяких матеріальних активів ТзОВ «Рембуддільниця»
за методом середньозваженої собівартості**

Показники	Труба поліпропіленова PN 10 діам.25x2,3 мм.			Вентиль запірний діам. 15 мм.		
	К-ть, м/п	Ціна, грн.	Сума, грн.	К-ть, шт.	Ціна, грн.	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7
Вихідні дані:						
Залишок на 1.09.19 р.	5	37,0	185,0	4	76,0	304,0
Надійшло у вересні: - 12.09.19 р.	25	36,0	900,0	16	78,0	1248,0
- 19.09.19 р.	10	42,0	420,0	-	-	-
- 26.09.19 р.	15	45,0	675,0	10	85,0	850,0
Всього за вересень:	50	x	1995,0	26	x	2098,0
З врахуванням залишку:	55	x	2180,0	30	x	2402,0
Списано на виконання робіт згідно Звіту М-29 у кількісному вираженні	19,3			13		
За середньозваженою собівартістю: (застосовується у даний час у Товаристві) Списано на виконання робіт	19,3	(2180:55)	765,0	13	2402:30)	1041,0
Залишок на 1.10.19 р.	35,7	39,62	1415,0	17	80,08	1361,0

У багатьох підприємствах використовують оцінку оборотних матеріальних активів, зокрема запасів, за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів. За даним методом окремими позиціями має вестись аналітичний облік не тільки кожного виду, але й кожної партії матеріалів (навіть одного виду). Зрозуміло, що цей метод вимагає більших трудозатрат облікових працівників, але в умовах комп'ютерної обробки інформації такий облік не є складним за наявності відповідного програмного забезпечення та об'єктивної інформації про цінову політику.

Проте є можливість більш точної вартісної оцінки вибулих запасів та їх залишків на складі чи на об'єктах виконання робіт

Порівнюючи метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів з оцінкою за методом середньозваженої собівартості, слід зазначити, що дані методи дають різну вартісну оцінку. Це впливає на величину матеріальних витрат у виробництві, вартісну оцінку залишків таких запасів. Про це свідчить поданий у табл. 2.3 розрахунок вартості списання аналогічних цінностей за умови застосування методу ідентифікованої собівартості.

Таблиця 2.3

**Оцінка вибуття деяких матеріальних активів ТзОВ «Рембуддільниця»
за методом ідентифікованої собівартості**

Показники	Види матеріалів			Вентилю запірний діам. 15 мм.		
	К-ть, м/п	Ціна, грн.	Сума, грн.	К-ть, шт	Ціна, грн.	Сума, грн.
<u>Вихідні дані:</u>						
Залишок на 1.09.19 р.	5	37,0	185,0	4	76,0	304,0
Надійшло у вересні: - 12.09.19 р.	25	36,0	900,0	16	78,0	1248,0
- 19.09.19 р.	10	42,0	420,0	-	-	-
- 26.09.19 р.	15	45,0	675,0	10	85,0	850,0
Всього за вересень:	50	х	1995,0	26	х	2098,0
З врахуванням залишку:	55	х	2180,0	30	х	2402,0
Списано на виконання робіт згідно Звіту М-29 у кількісному вираженні	19,3			13		
<u>За ідентифікованою собівартістю:</u>						
Списано на виконання з партії, що надійшла 12.09.19 р.	19,3	36,0	694,8	13	78	1014,0
Залишок на 1.10.19: з партії 1.09.19 р.	5	37,0	185,0	4	76	304,0
з партії 12.09.19 р.	5,7	36,0	205,2	3	78	234,0
з партії 19.09.19 р.	10	42,0	420,0	-	-	-
з партії 26.09.19 р.	15	45,0	675,0	10	85,0	850,0
Всього на 1.10.19 р.	35,7	х	1485,2	17	х	1388,0

Ще одним, найбільш поширеним методом оцінки оборотних матеріальних активів є метод їх оцінювання за собівартістю перших за часом надходжень запасів (скорочено ФІФО). Метод ФІФО («first in – first out» – «першим надійшов – першим вибув») заснований на припущенні, що запаси вибувають у тій послідовності, у якій вони надходять підприємство, тобто запаси, придбані першими, вибувають з підприємства теж першими.

Використання методу ФІФО дає можливість отримувати більш точну оцінку списуваних на виробництво матеріалів та собівартості виготовленої продукції чи виконаних робіт. Це досягається окремими розрахунками собівартості продукції, виробленої з незавершеного виробництва на початок періоду, і продукції, виробництво якої було розпочато у звітному періоді.

Метод ФІФО припускає, що окремі одиниці продукції в незавершеному виробництві на початок звітного періоду допрацьовуються і передаються у наступний виробничий цикл першими і мають іншу собівартість. Одиниці продукції, що запуснені у виробництво у звітному періоді, відповідно, випускаються пізніше і також мають іншу собівартість. Такий підхід до обчислення собівартості видається більш конкретним та комплексним, у порівнянні з методом середньозваженої собівартості.

Те саме стосується й оцінки відпущених у виробництво матеріальних цінностей. Спочатку мають бути списані матеріали, які першими надійшли на підприємство, потім списуються у хронологічному порядку наступні надходження однорідних матеріальних цінностей.

Цей метод є превалюючим згідно податкового законодавства. Його використання, вважають податківці, не дозволяє маніпулювати правилами оцінки з метою штучного завищення чи заниження вартості списуваних у виробництво матеріальних цінностей, тобто сприяє запобіганню маніпуляції прибутком, забезпечує відображення в балансі суми запасів за майже поточною ринковою вартістю [47, с.79]. Однак, застосування методу ФІФО є виправданим в умовах незначної інфляції. При високій інфляції це може призвести до завищення вартості матеріальних залишків, заниження величини собівартості

продукції, робіт, послуг та, як наслідок, до необґрунтованого завищення фінансових результатів діяльності.

У табл. 2.4 подано розрахунок списання зазначених матеріальних цінностей в умовах, якби у ТзОВ «Рембуддільниця» застосовувався метод оцінки за собівартістю перших за часом надходжень запасів або ФІФО. Як видно з таблиці, протягом вересня 2019 товариство одержувало від постачальників три партії Труби поліпропіленової PN 10 діаметром 25x2,3 мм. за різними цінами та дві партії Вентиля запірною діаметром 15 мм. також різної оцінки. При списанні використаних у виробництві матеріалів у вересні місяці першими списані залишок на початок місяця, потім поставки від 12.09.2019 року за відповідними цінами, а пізніше – матеріали наступної партії від 19.09.2019 року. У залишку на кінець вересня залишено відповідну кількість матеріалів, що за хронологією, надходили пізніше, та оцінено їх за вхідними цінами останніх поставок.

Таблиця 2.4

**Оцінка вибуття деяких матеріальних активів ТзОВ «Рембуддільниця»
за методом ФІФО**

Показники	Труба поліпропіленова PN 10 діам.25x2,3 мм.			Вентиль запірний діам. 15 мм.		
	К-ть, м/п	Ціна, грн.	Сума, грн.	К-ть, шт	Ціна, грн..	Сума, грн
Вихідні дані:						
Залишок на 1.09.19 р.	5	37,0	185,0	4	76,0	304,0
Надійшло у вересні: - 12.09.19 р.	25	36,0	900,0	16	78,0	1248,0
- 19.09.19 р.	10	42,0	420,0	-	-	-
- 26.09.19 р.	15	45,0	675,0	10	85,0	850,0
Всього за вересень:	50	x	1995,0	26	x	2098,0
З врахуванням залишку:	55	x	2180,0	30	x	2402,0
Списано на виконання робіт згідно Звіту М-29 у кількісному вираженні	19,3			13		
За методом ФІФО:						
Списано на виконання робіт: партії 1.09.19 р.	5	37,0	185,0	4	76,0	304,0
з партії 12.09.19 р.	14,3	36,0	514,8	9	78,0	702,0
Разом списано	19,3	x	699,8	13	x	1006,0
Залишок на 1.10.19: з партії 12.09.19 р.	10,7	36,0	385,2	7	78,0	546,0
з партії 19.09.19 р.	10	42,0	420,0	-	-	-
з партії 26.09.19 р.	15	45,0	675,0	10	85,0	850,0
Всього на 1.10.19 р.	35,7	x	1480,2	17	x	1396,0

З таблиці видно, що загальна вартість списаних у виробництво матеріалів за даним методом оцінювання при незмінній кількості відпущених цінностей відрізняється від попередніх варіантів обліку відпущених матеріальних активів. Так, найбільша різниця у вартості виникла між вартістю списаних матеріалів за методом ФІФО та середньозваженою собівартістю (табл. 2.5). Цю ситуацію можна пояснити ростом цін при одержанні кожної наступної партії матеріальних ресурсів. Так ситуація, як свідчать події останніх років, трапляються часто через інфляцію, знецінення вітчизняної гривні.

Таблиця 2.5

Порівняльна характеристика оцінки матеріальних активів в обліку
ТзОВ «Рембуддільниця» за різними методами

Методи оцінки та обліку Види матеріалів	Середньозваженої собівартості		Ідентифікованої собівартості		Метод ФІФО	
	К-ть,	Сума грн.	К-ть	Сума, грн.	К-ть	Сума, грн.
<u>Труба поліпропіленова</u> <u>PN 10 діаметром 25x2,3 мм.</u>						
Залишок на 1.09.19 р.	5	185,0	5	185,0	5	185,0
Надійшло у вересні	50	1995,0	50	1995,0	50	1995,0
Списано на виконання робіт	19,3	765,0	19,3	694,8	19,3	699,8
Залишок на 1.10.19 р.	35,7	1415,0	35,7	1485,2	35,7	1480,2
<u>Вентиль запірний</u> <u>діаметром 15 мм.</u>						
Залишок на 1.09.19 р.	4	304,0	4	304,0	4	304,0
Надійшло у вересні	26	2098,0	26	2098,0	26	2098,0
Списано на виконання робіт	13	1041,0	13	1014,0	13	1006,0
Залишок на 1.10.19 р.	17	1361,0	17	1388,0	17	1396,0

Різниця між оцінкою за ідентифікованою собівартістю і методом ФІФО не така суттєва, але все ж вона має місце. Все залежить від вибору партій матеріалів та їх послідовності передачі у виробництво. Якщо в умовах застосування оцінки за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці при передачі запасів дотримується та ж хронологія, що й при їх надходженні на підприємство, то різниця в оцінках буде мінімальною, або її взагалі не повинно бути. Якщо ж спершу зі складу у виробництво передаються більш пізні партії, то ця різниця призведе до зростання витрат і зниження прибутковості діяльності.

Хоча й рідко, але в практиці застосовується метод оцінювання запасів за нормативними витратами. Він не знайшов широкого застосування через складність, нестабільність цінової політики у державі. З метою якнайбільшого наближення нормативних витрат до фактичних норм витрачання матеріалів повинні постійно перевірятися та переглядатися ціни на них. Складність механізму включення матеріальних активів до собівартості продукції полягає у необхідності встановлення об'єктивних норм витрачання запасів на кожен вид продукції чи вид робіт; правильному обрахуванні кошторисних ставок на одиницю кожного виду продукції чи робіт; періодичному перегляді цих ставок у відповідності до зміни норм витрачання матеріалів і цін.

Метод оцінювання матеріальних активів за цінами продажу найчастіше використовується у підприємствах роздрібною торгівлі за допомогою визначення середнього відсотка торгової націнки на товари. Собівартість реалізованих товарів розраховують як різницю між роздрібною вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари, розрахованої за середнім відсотком торгової націнки.

Донедавна підприємства мали право використовувати ще один метод оцінювання матеріальних запасів при їх вибутті – метод ЛІФО. Він ґрунтується на припущенні, що запаси, які надійшли останніми, мають вибувати першими (last-in, first-out method). На даний час цей метод відмінений як за міжнародними, так й за вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку. Не передбачений він й податковим законодавством. Незважаючи на це, метод ЛІФО мав деякі переваги перед методом ФІФО. Якщо допустити, що найбільш точний результат діяльності можна розрахувати при порівнянні поточної собівартості продукції з її ціною реалізації, то метод ЛІФО дозволяє співвідносити ці дві величини: поточну (ринкову) вартість закупівель матеріальних активів і поточну (ринкову) вартість продажу продукції. Він давав можливість підприємствам в умовах значного зростання цін у недавньому минулому забезпечувати виробництво запасами, не вдаючись до пошуку додаткових джерел поповнення оборотних коштів.

Проте даний метод відмінений, в основному, через можливості маніпуляції витратами і прибутком підприємства. Списуючи у першу чергу більш дорогі матеріальні ресурси, що надійшли в останню чергу, підприємства таким чином завищували витрати і занижували прибуток до оподаткування. Що спричинило заборону у використанні даного методу у вітчизняній практиці та за рубежом.

У табл. 2.6 дається порівняльна характеристика різних методів оцінки та обліку при вибутті матеріальних запасів, розкрито найважливіші переваги і недоліки кожного із них.

Таблиця 2.6

Переваги і недоліки методів оцінки вибуття матеріальних активів

Методи оцінювання	Сфера застосування	Переваги	Недоліки
Ідентифіковані собівартості	Цінні та великовартісні активи	Точність розрахунку, простота використання	Складність використання в умовах значного кількості активів
Середньозважені собівартості	Значний асортимент, та кількість надходжень однотипних активів	Спрощений підхід до обліку руху кожного виду та партії активів, контроль за усередненими цінами	Складність розрахунків середньозважених цін за кожним видом активів, можливість похибок при розрахунку середніх цін
Метод ФІФО	Значний асортимент при невеликій кількості надходжень однотипних активів	Простий у використанні, запобігає маніпулюванню величиною витрат і прибутку, наближеність оцінки до ринкової вартості	Ослаблений контроль за цінами останніх партій, заниження витрат за рахунок списання найдешевших партій в час інфляції
Нормативних витрат	При нормативному методі обліку витрат	Стабільність собівартості запасів, контроль за дотриманням виробничих норм	Похибки та відхилення при зміні цін на активи, а також при зміні обсягів виробництва
Ціни продажу	У роздрібній торгівлі	Контроль між покупними і відпускними цінами, відсутність впливу зміни ціни придбання	Непередбачуваність зміни цін на ринку, складність розрахунку та розподілу націнки
Метод ЛІФО (відмінений)	Усі види діяльності при невеликому асортименті активів	Можливість коригування витрат і прибутку підприємства	Маніпулювання величиною витрат і прибутку, зниження контролю за цінами на ринку

Як видно, кожен із розглянутих методів має свої переваги, вирізняється певними недоліками та проблемами у практичному застосуванні. Одні дозволяють отримувати більш достовірну інформацію, інші є простими в користуванні, треті більше відповідають загальноекономічним правилам кругообігу капіталу. Проте, кожен із них вносить свої правила у порядок віднесення матеріальних витрат у собівартість продукції, робіт, послуг. Тому при встановленні облікової політики потрібно виходити з того, який варіант списання вартості вибулих матеріальних активів є вигідним для підприємства, відповідає поставленим цілям та мінімізує ризики щодо недоотримання запланованих вигод від здійснення виробничо-господарської діяльності.

2.3. Обліково-звітна інформація про наявність і рух оборотних матеріальних ресурсів

Управління будь-яким підприємством здійснюється на основі облікової та звітної інформації. Для управління оборотними матеріальними ресурсами важливою є інформація про формування необхідних обсягів і та складу виробничих запасів з метою забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції з одночасним дотриманням мінімального рівня поточних витрат на обслуговування та забезпечення запасів, дієвого контролю за їх рухом.

Облікова та звітна інформація використовується в цілях управління для:

- визначення принципів і правил формування матеріальних запасів підприємства;
- отримання поточної інформації про надходження та витрачання запасів за їх кількістю, якістю у розрізі матеріально відповідальних осіб;
- оцінки наявності та руху запасів у попередніх і поточних періодах;
- постійного контролю реальної вартості запасів при їх надходженні на склад підприємства та проведення аналізу ефективності використання матеріальних активів;

- оптимізації обсягів закупівлі матеріальних цінностей, виявлення резервів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею таких запасів;
- забезпечення ефективної системи контролю за рухом запасів на підприємстві;
- організація контролю за дотриманням встановлених нормативів поточних запасів для забезпечення безперебійного випуску продукції, виконання робіт чи надання послуг;
- забезпечення достовірності відображення на рахунках аналітичного обліку господарських операцій з надходження та витрачання оборотних матеріальних активів;
- своєчасного, повного та об'єктивного подання інформації про рух матеріальних активів звітності підприємства.

В процесі управління матеріальними запасами керівництво підприємства вивчає ринок забезпечення матеріальними активами, контролює їх якість, нормативні потреби, вартісні критерії з метою дотримання принципів економії та раціонального їх використання .

Управління матеріальними потоками та рухом майна здійснюється на основі інформації про кількість ресурсів у натуральних одиницях виміру. Матеріальні цінності, що зберігаються на підприємстві в умовах обмеженого доступу інших працівників, закріплюються договорами матеріальної відповідальності за матеріально відповідальними особами, що забезпечує збереження та уникнення втрат. Такі договори укладаються при зарахуванні на роботу і передбачають повну матеріальну відповідальність осіб, які приймають, зберігають та відпускають матеріальні цінності.

Надходження, вибуття та рух оборотних матеріальних активів на підприємстві оформляється значною кількістю документів та облікових регістрів (рис. 2.4). Усіх їх можна поділити на кілька видів:

- первинні документи, якими оформляється операції з надходження, вибуття, внутрішнього переміщення цінностей та їх зарахування під матеріальну відповідальність посадових осіб;

- звітні документи, за допомогою яких матеріально відповідальні особи звітують про наявність, рух та збереженість наявних запасів;
- бухгалтерські регістри аналітичного і синтетичного обліку і звітність про наявність і рух оборотних матеріальних активів

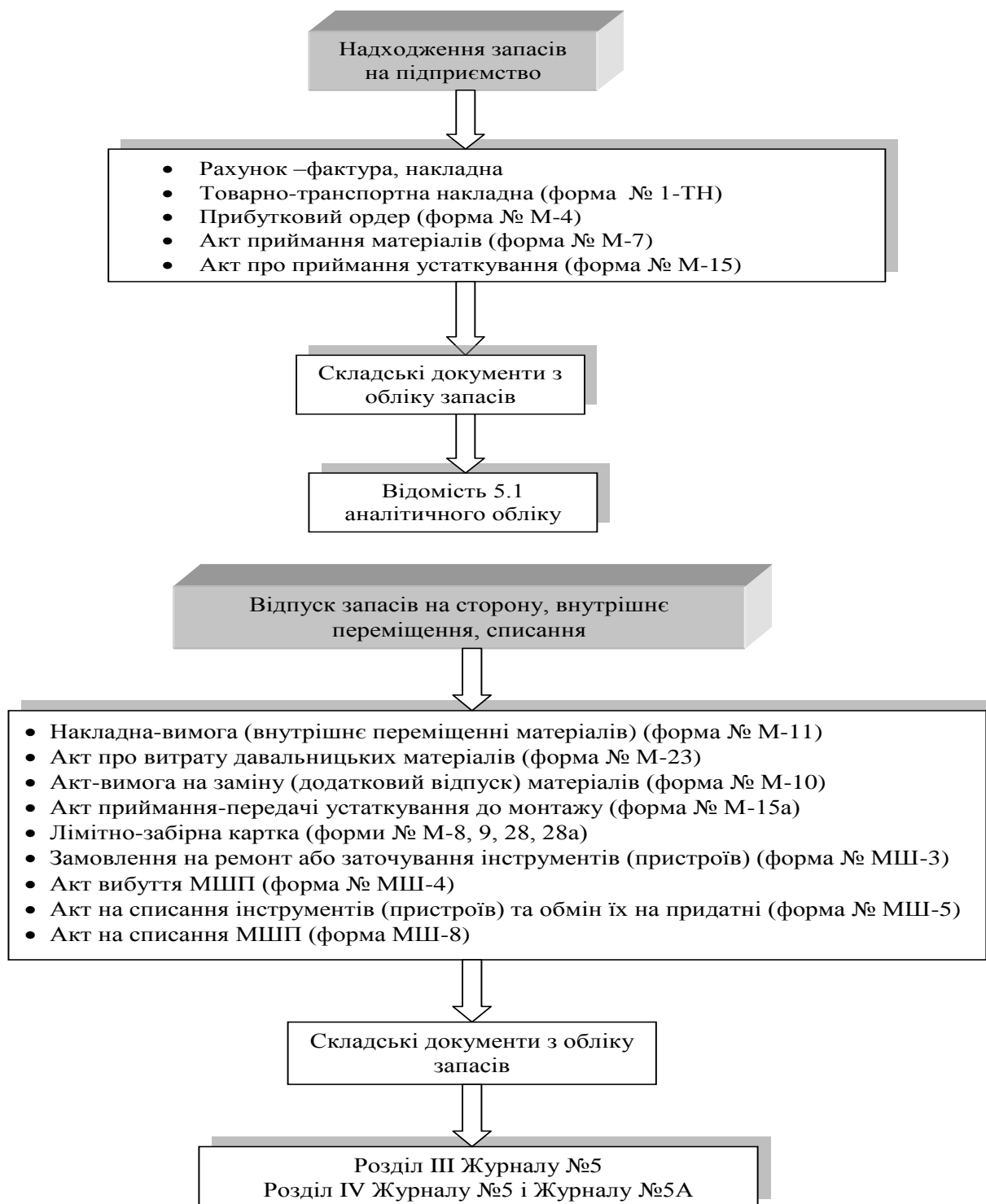


Рис. 2.4. Документування надходження та вибуття матеріальних запасів
Примітка: Укладено на підставі [47]

У досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» і ТзОВ «Ястрем» використовується обмежений перелік і наведених на рисунку документів. Надходження матеріальних цінностей, їх оприбуткування на склад підприємств проводиться на підставі рахунків-фактур постачальників, актів закупки матеріалів, фіскальних чеків при придбанні в окремих випадках необхідних матеріалів за готівку.

Видача матеріальних цінностей, включаючи інструменти, малоцінні предмети, зі складу на об'єкти оформляється накладними типової форми М-20. В окремих випадках такі операції можуть оформлятися актами на закупівлю окремих цінностей безпосередньо майстрами виробничих дільниць.

Особливістю діяльності цих суб'єктів є те, що частину робіт, пов'язаних з ремонтом водо-каналізаційних систем, проводиться з використанням матеріалів замовників. У таких випадках досліджувані підприємства утримують із замовників лише плату за діючими розцінками за виконані роботи, не відображаючи в обліку витрачання матеріалів, одержаних від замовників. Це є певним порушенням діючих правил ведення обліку матеріальних запасів. Такі цінності мали би списуватись на виконання ремонтних робіт за Актом про витрати давальницьких матеріалів форми М-23. І це стало б підставою звітування про те, що на виконання робіт:

- підрядником витрачено певні матеріали, що є власністю замовника;
- ці витрачені матеріали підлягають списанню з балансу замовника робіт.

Основним звітним документом про витрачання матеріалів на виконання ремонтних робіт ТзОВ «Рембуддільниця» і ТзОВ «Ястрем» є Звіт про фактичне витрати основних матеріалів у будівництві у співставленні з виробничими нормами типової форми М-29. Такі звіти складаються щомісячно керівниками виробничих дільниць, перевіряються у виробничо-технічному відділі на предмет відповідності встановленим нормам на виконання фактичних обсягів робіт і затверджуються головним інженером підприємства (додаток А).

Даний Звіт про фактичне витрати основних матеріалів служать основою для внесення записів до Матеріального звіту т. ф. М-19. Матеріальний звіт є

основним документом, яким звітують усі матеріально відповідальні особи перед бухгалтерією ТЗОВ «Рембуддільниця» і ТЗОВ «Ястрем». Їх складають завідувачі складів, майстри виробничих дільниць, завідувачі майстерень та гаражів. Основним недоліком такого звітування є те, що матеріальні звіти відповідальними особами заповнюються вручну. Щомісячно вони спочатку вносять у Звіт М-19 весь перелік наявних матеріальних цінностей і МШП із зазначенням назви, номенклатурного номера, одиниці виміру, середньозваженої ціни, залишків на початок місяця за кількістю і сумою. На підставі первинних документів у Звіт записуються усі факти надходження матеріальних цінностей також за кількістю і сумою. Витрачання матеріалів на виробництво фіксується із Звіту М-29. Також можуть бути випадки списання матеріальних цінностей на інші цілі: в реалізацію – на підставі розхідних накладних, доручень, документів про оплату, списання непридатних цінностей або їх нестачі – на підставі актів.

Щомісячне складання Матеріального звіту ручним способом – процес надто трудомісткий, адже необхідно вручну вписати найменування та інші постійні дані усіх видів матеріальних цінностей, відобразити надходження і вибуття цінностей, вивести залишки на кінець звітного місяця за кількістю і вартістю по кожному найменуванню. В процесі проведення таких записів часто допускаються арифметичні помилки і тратиться багато часу завідувачами складів, майстрами дільниць на пошуки неточностей та, взагалі, на заповнення Матеріального звіту ф. М-19.

Оскільки Матеріальний звіт будується за формою кількісно-сумової оборотної відомості, є можливість його складати в автоматизованому режимі. Для цього за допомогою табличного процесора Microsoft Excel 2010 для Windows побудовано програму здійснення підрахунків при формуванні Матеріального звіту М-19 (див. табл. 2.7). Постійні дані, що стосуються найменувань, номенклатурних номерів, одиниці виміру, а також кількісно-сумові залишки на початок місяця (позиції А, В, С, Е, F) переносяться з аналогічного звіту за попередній місяць.

Таблиця 2.7

Алгоритм автоматизованого обрахунку показників при складанні
Матеріального звіту М-19 за допомогою табличного процесора
Microsoft Excel 2010

Показники	Номенкл. номер	Наймен. матер.	Один. виміру	Ціна за одиницю	Залиш на початок міс.		Надходження: Від постачальн.				Вибуття: У виробництво				Залишок на кінець міс.	
					К-ть	Сума	К-ть	Сума	К-ть	Сума	К-ть	Сума	К-ть	Сума	К-ть	Сума
Код графі	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l	m	n	o	p
Код рядка																
1	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	$= (f1+h1+y1) / (e1+g1+i1)$	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	Реєст. приб.	Реєст. приб.	еєст. приб.	Реєст. приб.	Реєст. вибут	$=k1*d1$	Реєст. вибут	$=m1*d1$	$=e1+g1+i1-k1-l1-m1$	$=f1+h1+y1-i1-l1-m1$
2	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	$= (f2+h2+y2) / (e2+g2+i2)$	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	Реєст. приб.	Реєст. приб.	еєст. приб.	Реєст. приб.	Реєст. вибут	$=k2*d2$	Реєст. вибут	$=m2*d2$	$=e2+g2+i2-k2-l2-m2$	$=f1+h1+y1-i1-l1-m1$
3	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	$= (f3+h3+y3) / (e2+g3+i3)$	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	Реєст. приб.	Реєст. приб.	еєст. приб.	Реєст. приб.	Реєст. вибут	$=k3*d3$	Реєст. вибут	$=m3*d3$	$=e3+g3+i3-k3-l3-m3$	$=f1+h1+y1-i1-l1-m1$
.....
Разом	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	М-19 попер. місяць	X	X	SUM (f1;f2; fn)	X	SUM (h1;h2; hn)	X	SUM (j1;j2; jn)	X	SUM (l1;l2; ln)	X	SUM (n1;n2; nn)	X	SUM (p1;p2; pn)

Кількісні і вартісні показники з надходження матеріальних цінностей (позиції G, H, I, J) вносяться з реєстрів і прибуткових документів. Кількість відпущених та інших вибулих матеріалів (позиції K, M) вписується з видаткових документів. Далі в автоматичному режимі за кожною позицією розраховуються середньозважені ціни (позиції D) на підставі яких визначається вартість вибулих одиниць запасів за середньозваженими цінами (позиції L, N).

Залишки за кожним найменуванням матеріальних цінностей (у позиціях O, P) визначаються автоматично за кількістю і сумою шляхом додавання до залишків на початок надходження матеріалів та віднімання вибулих у виробництво чи з інших причин матеріальних цінностей.

Такий підхід дозволить знизити трудомісткість щомісячного складання Матеріального звіту кожною матеріально відповідальною особою, найперше, майстрами виробничих дільниць, спрямувавши їхні зусилля на покращення управління виробничими процесами. Такі автоматизовані обрахунки сприятимуть візуалізації розрахунків, уникненню технічних погрешностей та арифметичних помилок у веденні бухгалтерського обліку оборотних матеріальних активів.

Вимагають ширшого представлення оборотні матеріальні ресурси й у фінансовій звітності підприємства. У теперішній формі Балансу (Звіту про фінансовий стан), як не дивно, оборотні матеріальні активи представлені лише одним рядком – 1100 «Запаси». Для сільськогосподарських структур відведена ще одна стаття – 1100 «Поточні біологічні активи». Такої інформації явно недостатньо для встановлення платоспроможності та ліквідності майна підприємства.

Разом з тим, у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачені додаткові статті, які можна самостійно вписувати до основного Балансу. Серед них є кілька позицій, що стосуються оборотних матеріальних активів, зокрема:

- рядок 1101 «Виробничі запаси»;
- рядок 1102 «Незавершене виробництво»;
- рядок 1103 «Готова продукція»;
- рядок 1104 «Товари».

Однак, через необов'язковість зазначення цих показників у Балансі, підприємства, що з різних причин не бажають розкривати стан ліквідності оборотного капіталу, можуть й не заповнювати ці рядки. Тому бажано розширити основну форму Балансу та увести до його структури більш деталізоване оприлюднення складу оборотних матеріальних активів.

У Примітках до річної фінансової звітності у розділі УІІІ «Записи» має даватися більш глибоке розшифрування структури запасів за їх видами, а також має розкриватися інформація про переоцінку запасів протягом року. У відведених для цього додаткових рядках зазначається чиста вартість реалізації запасів, вартість запасів, відданих у переробку, в заставу, на комісію, а також аналітичні дані про запаси, що числяться на відповідальному зберіганні. В окремому ІІІ розділі активу Балансу у рядку 1300 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» відображаються запаси, призначені для продажу.

Висновки до розділу II.

1. Дослідження показали, що більшість підприємств здійснюють первісну оцінку оборотних матеріальних активів за історичною (фактичною) собівартістю. Інші методи (за справедливою вартістю) використовуються лише за неможливості визначити фактичну собівартість таких активів, наприклад, при їх безоплатному отриманні, бартерному обміні, внесенні засновниками до статутного капіталу підприємства. Через те, вважаємо, не було потреби вилучати з основних принципів бухгалтерського обліку принцип історичної (фактичної) собівартості, що зроблено при внесенні змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року. Відхід від принципу формування первісної оцінки на основі витратного підходу може внести у систему бухгалтерського обліку певні проблеми щодо об'єктивності облікових даних. Це, в деякій мірі, суперечить досягненню основної мети обліку – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень. Треба зважити ще на те, що в Україні до цього часу не до кінця розроблені механізми формування цінової політики і, зокрема, справедливої вартості. Тим більше, теперішня система оподаткування базується більше на оцінці активів за фактичними витратами, ніж на ринкових чи інших методах.

2. За фактичною собівартістю мають оцінюватися самостійно виготовлені деталі, вузли на підприємстві. Однак, у досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» та у ТзОВ «Ястрем» деякі активи подібного типу (з'єднувальні муфти, згони, шайби, коліна, перехідники, кріплення, нескладні інструменти) оцінюються лише за вартістю використаних на їх виготовлення матеріалів без врахування оплати праці з відрахуваннями, інших прямих витрат, що призводить до неточностей у формуванні собівартості окремих замовлень.

3. Проведені розрахунки списання основних матеріалів на виконання ремонтних робіт ТзОВ «Рембуддільниця» з використанням діючих методів дозволяє зробити висновок, що використання окремих підходів може дати різні

результати, певним чином вплинути на величину витрат і кінцеві результати діяльності товариства. Запровадження у практику роботи підприємства процедури списання матеріальних ресурсів за середньозваженою собівартістю дає можливість застосування спрощеної процедури в обліку руху кожного виду та партії активів, посилити контроль за усередненими цінами. Проте кожен із регламентованих методів має свої переваги та недоліки, порівняльна характеристика яких проведена з використанням практичних даних ТзОВ «Рембуддільниця» та узагальнена у таблиці 2.6.

4. За допомогою табличного процесора Microsoft Excel 2010 для Windows побудовано програму здійснення автоматизованих підрахунків при формуванні Матеріального звіту М-19 (табл. 2.7). Це дозволить спростити облік оборотних матеріальних активів, знизити трудомісткість та візуалізувати складання Матеріального звіту.

РОЗДІЛ III.

ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

3.1. Аналіз забезпечення підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання

Важливим чинником ефективної діяльності будь-якого підприємства вважається стабільне забезпечення матеріальними ресурсами та раціональне їх використання. В ринкових умовах докорінно змінюється система постачання підприємства сировиною і матеріалами. Значно розширюється вибір необхідних матеріальних запасів, актуальнішою стає проблема раціонального використання матеріальних ресурсів. Треба враховувати також цінову політику, рівень інфляції та інші чинники. Немаловажну роль у цьому має відігравати своєчасний та глибокий аналіз оборотних матеріальних ресурсів.

Як зазначає проф. Мних Є. В., головною метою аналізу є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів з погляду конкурентоспроможності його діяльності, пошуку резервів раціонального використання і зниження матеріаломісткості продукції [67, с.362].

Савицька Г.В. ще більше поглиблює завдання аналізу матеріальних ресурсів, визначає такі найголовніші із них:

- оцінювання реальності планів матеріально-технічного постачання, ступеня виконання їх впливу на обсяг виробництва продукції, її собівартість та інші показники;
- оцінювання рівня ефективності використання матеріальних ресурсів;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів і розробка конкретних заходів щодо їх використання [89, с.207].

Задорожний З. В. значну частину аналітичних завдань відносить до сфери управлінського обліку з орієнтацією на прийняття ефективних управлінських рішень. Серед них:

- контроль за виконанням норм, стандартів щодо витрачання матеріальних та фінансових ресурсів;
- розробка прийнятних трансфертних цін;
- використання прогресивних методів розподілу окремих видів витрат;
- здійснення аналітичного обліку та аналізу витрат і калькулювання собівартості окремих об'єктів за центрами відповідальності [33, с. 36-39].

Дослідження місця і ролі, мети і завдань економічного аналізу матеріальних ресурсів, використання обліково-аналітичної інформації в управлінні матеріальними запасами включає кілька напрямів, схема яких подана на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Загальна схема аналізу оборотних матеріальних ресурсів

З визначених блоків економічного аналізу матеріальних ресурсів перших чотири стосуються системи матеріального забезпечення на вищих рівнях управління. Вивчається ринок матеріальних ресурсів в державі і за рубежом,

наявні матеріальні потоки, система законодавчого та нормативного регулювання ресурсного ринку, взаємовідносин між учасниками на державному і міждержавному рівнях. Особлива увага має бути приділена ціновій політиці, курсу валют, впливу інфляції, системі оподаткування матеріальних ресурсів непрямыми податками, найперше, податком на додану вартість, акцизним податком, митними зборами та інше.

Наступних чотири блоки аналітичної роботи стосуються механізмів та організаційних процедур проведення аналізу оборотних матеріальних ресурсів всередині підприємства. Починається такий аналіз із визначення загального обсягу і структури матеріальних ресурсів на підприємстві, вивчення напрямів забезпечення матеріальними запасами виробничих підрозділів. Далі дається оцінка матеріаломісткості продукції, робіт, послуг, вишукуються резерви її зниження.

Величина і структура матеріальних запасів відіграє важливу роль у забезпеченні платоспроможності та ліквідності підприємства. Надлишки матеріальних ресурсів призводять до необґрунтованого вилучення оборотних ресурсів, знижують платоспроможність. Ще гірше, коли такі запаси є залежаними, неходовими, неліквідами, що може привести до втрати ліквідності активів або й до банкрутства.

Якраз саме на методиці та організації оцінювання рівня забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві буде йти мова далі. За основу для розрахунків показників, пов'язаних з використанням і управлінням матеріальними ресурсами, взяті практичні дані обліку і звітності Товариств «Рембуддільниця» та «Ястрем» за 2016- 2018 роки (додатки Б, В, Г, Д, Е, Є, Ж, З, І, К).

Зупинимось на загальному аналізі обсягів і структури матеріальних ресурсів у досліджуваних підприємствах. З цією метою проаналізуємо структуру активів підприємств та визначимо частку у їх складі оборотних матеріальних активів, встановимо тенденції стосовно зміни структури таких активів. Найперше слід вивчити динаміку співвідношення оборотних і

необоротних активів. Співвідношення оборотних і необоротних активів досліджуваних підприємств у динаміці за останні 4 роки узагальнено у таблицях 3.1 і 3.2.

Таблиця 3.1

Динаміка співвідношення оборотних і необоротних активів ТзОВ «Рембуддільниця»*

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Частка в активах,%				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
Всього активів	5612,6	7260,4	5618,3	5237,4	100,0	100,0	100,0	100,0	-375,2	x
Необоротні активи	911,5	1227,0	1073,2	966,2	16,2	16,9	19,1	18,4	+54,7	+2,2
Оборотні активи, всього	4701,1	6033,4	4545,1	4271,2	83,8	83,1	80,9	81,6	-429,9	-2,2
Коефіцієнт співвідношення	5,16	4,92	4,24	4,42	67,6	66,2	61,8	63,2	-0,74	x

* Тут і далі дані за 2019 рік взяті із звітності на 1 жовтня 2019 р.

З таблиці видно, що у всі досліджувані періоди наявність оборотних активів суттєво перевищувала величину необоротних активів – у 4-5 разів, хоча у 2019 році вона дещо знизилася – на 0,74 пункти.

Таблиця 3.2

Динаміка співвідношення оборотних і необоротних активів ТзОВ «Ястрем»*

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Частка в активах,%				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
Всього активів	2869,6	1832,8	2372,1	2413,1	100,0	100,0	100,0	100,0	-456,5	x
Необоротні активи	374,7	322,9	274,7	238,6	13,1	17,6	11,6	9,9	-136,1	-3,2
Оборотні активи, всього	2494,9	1509,9	2097,4	2174,5	86,9	82,4	88,4	90,1	-320,4	+3,2
Коефіцієнт співвідношення	6,65	4,68	7,64	9,11	73,8	64,8	76,8	80,2	+2,46	x

* Тут і далі дані за 2019 рік взяті із звітності на 1 жовтня 2019 р.

У ТзОВ «Ястрем» спостерігається така ж картина. Тут оборотні активи ще у більшій мірі перевищують необоротні (від 6 до 9 разів). Таку ситуацію можна пояснити специфікою діяльності обох підприємств: невеликою

потребою у складних і дорого вартісних засобах виробництва для проведення ремонтних робіт, з одного боку, та постійною дебіторською заборгованістю населення, комунальних служб, з іншого боку.

Більш деталізований аналіз структури активів, проведений на основі Балансів (Звітів про фінансовий стан) досліджуваних підприємств за останні 4 роки подається у таблицях 3.3 і 3.4.

Таблиця 3.3

Динаміка структури активів ТЗОВ «Рембуддільниця»

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Частка в активах,%				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
Необоротні активи	911,5	1227,0	1073,2	966,2	16,2	16,9	19,1	18,4	+54,7	+2,2
Оборотні активи, всього	4701,1	6033,4	4545,1	4271,2	83,8	83,1	80,9	81,6	-429,9	-2,2
у тому числі:										
– запаси	335,6	605,3	1031,3	1848,5	6,0	8,3	18,4	35,3	+1512,9	+29,3
- дебітори	1453,3	1489,8	1536,2	1550,6	25,9	20,5	27,3	29,6	+97,3	+3,7
- гроші та їх еквіваленти	2887,0	3913,1	1442,2	336,7	51,4	53,9	25,7	6,5	-2550,3	-44,9
- витрати майб.періодів	25,2	25,2	535,4	535,4	0,5	0,4	9,5	10,2	+510,2	+9,7
Всього активів	5612,6	7260,4	5618,3	5237,4	100,0	100,0	100,0	100,0	-375,2	x

Таблиця 3.4

Динаміка структури активів ТЗОВ «Ястрем»

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Частка в активах,%				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
Необоротні активи	374,7	322,9	274,7	238,6	13,1	17,6	11,6	9,9	-136,1	-3,2
Оборотні активи, всього	2494,9	1509,9	2097,4	2174,5	86,9	82,4	88,4	90,1	-320,4	+3,2
у тому числі:										
– запаси	236,8	310,7	308,1	315,5	8,3	17,0	13,0	13,1	+78,7	+4,8
- дебітори	1175,9	1173,7	1128,8	1531,9	41,0	64,0	47,6	63,5	+356,0	+22,5
- гроші та їх еквіваленти	1082,2	25,5	660,5	327,1	37,7	1,4	27,8	13,5	-755,1	-24,2
- витрати майб.періодів										
Всього активів	2869,6	1832,8	2372,1	2413,1	100,0	100,0	100,0	100,0	-456,5	x

З наведених даних видно, що це значне перевищення оборотних активів над необоротними не пов'язано з матеріальними активами, а в основному з великим залишками дебіторської заборгованості та грошових коштів на рахунках підприємств. Якщо зіставити матеріальні оборотні активи з матеріальними необоротними активами то картина буде така:

- у ТзОВ «Рембуддільниця» таке співвідношення буде дорівнювати у 2016 р. – 0,37; у 2017 р. – 0,49; у 2018 р. – 0,96; у 2019 р. – 1,91, тобто лише в останньому році величина матеріальних оборотних активів перевищувала залишкову вартість основних засобів і капітальних інвестицій;

- у ТзОВ «Ястрем» - у 2016 р. коефіцієнт співвідношення матеріальних оборотних та необоротних становив 0,63, у 2017 р. – 0,96, у 2018 р. – 1,12, у 2019 р. – 1,32, тобто лише у двох останніх роках спостерігається невелике перевищення оборотних матеріальних активів над необоротними.

Далі проаналізуємо структуру оборотних активів підприємств, визначимо частку матеріальних активів, а, фактично, запасів у їх складі (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Структура оборотних активів ТзОВ «Рембуддільниця»

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Частка в активах,%				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
1.Запаси	335,6	605,3	1031,3	1848,5	7,1	10,0	22,7	43,3	+1512,9	+36,2
2.Дебітори	1453,3	1489,8	1536,2	1550,6	30,9	24,7	33,8	36,3	+97,3	+5,4
3.Гроші та їх еквіваленти	2887,0	3913,1	1442,2	336,7	61,5	64,9	31,7	7,9	-2550,3	-53,6
4.Витрати майб.періодів	25,2	25,2	535,4	535,4	0,5	0,4	11,8	12,5	+510,2	+12,0
Всього оборотних активів	4701,1	6033,4	4545,1	4271,2	100,0	100,0	100,0	100,0	-429,9	x

У ТзОВ «Рембуддільниця» матеріальні запаси у складі оборотних активів займають невелику частку: в 2016 р. вона складала лише 7,1 %, проте надалі вона почала зростати і у 2019 р. досягла 43,3 %, а в абсолютних величинах матеріальні запаси зросли у 5,5 рази (1848,5 : 335,6). Таку ситуацію слід оцінити позитивно, коли підприємство за рахунок грошових коштів придбало

матеріальні цінності, які використані для додаткове надання ремонтних послуг. Як негативний фактор слід відзначити постійно високу дебіторську заборгованість у складі оборотних активів, частка якої у 2019 р. досягла 36,3%.

У ТзОВ «Ястрем» спостерігається трохи інша картина (див табл. 3.6). Матеріальні запаси за досліджувані роки не зростали такими темпами, перебували на рівні 15-20 % до загальної величини оборотних активів. Не було суттєвого зростання у ці періоди оборотних активів загалом та матеріальної їх частини зокрема. Однак, як й у ТзОВ «Рембуддільниця» надто велику частку серед оборотних активів займають дебітори: у 2016 році вона становила 47,1 %, а до жовтня 2019 зростає до 70,4 %. Таке явище не можна вважати нормальним, терміново до кінця поточного року необхідно провести детальну інвентаризацію дебіторської заборгованості, виявити сумнівні борги та можливі факти простроченої заборгованості.

Таблиця 3.6

Структура оборотних активів ТзОВ «Ястрем»

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Частка в активах,%				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
1.Запаси	236,8	310,7	308,1	315,5	9,5	20,6	14,7	14,5	+78,7	+5,0
2.Дебітори	1175,9	1173,7	1128,8	1531,9	47,1	77,7	53,8	70,4	+356,0	+23,3
3.Гроші та їх еквіваленти	1082,2	25,5	660,5	327,1	43,4	1,7	31,5	15,1	-755,1	-28,3
4.Витрати майб.періодів										
Всього оборотних активів	2494,9	1509,9	2097,4	2174,5	100,0	100,0	100,0	100,0	-320,4	x

Наступним кроком оцінки забезпечення підприємства оборотними матеріальними активами є встановлення достатності (чи недостатності) фінансових ресурсів, тобто джерел придбання активів. Для цього необхідно провести порівняльну характеристику активів і наявного капіталу підприємства. Для цього використаємо дані Балансу (Звіту про фінансовий стан) ТзОВ «Рембуддільниця», розрахуємо відповідні коефіцієнти та встановимо динаміку їх зміни у досліджувані періоди (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Динаміка показників забезпеченості виробничих запасів
джерелами фінансування у ТзОВ «Рембуддільниця»**

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	Тис.гр.	%
1. Власний капітал	1793,9	1695,8	1750,7	1006,6	-787,3	-43,9
2. Необоротні активи	911,5	1227,0	1073,2	966,2	+54,7	+6,0
3. Наявність власних обігових коштів (р.1-р.2)	882,4	468,8	677,5	40,4	-842,0	-95,4
4. Довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-	-
5. Наявність довготермінових джерел формування запасів (р. 3 + р. 4)	882,4	468,8	677,5	40,4	-842,0	-95,4
6. Поточні зобов'язання	3818,7	5564,6	3867,6	4230,8	+412,1	+10,8
7. Загальна величина основних джерел формування запасів (р. 5 + р. 6)	4701,1	6033,4	4545,1	4271,2	-429,9	-9,1
8. Загальна величина запасів	335,6	605,3	1031,3	1848,5	+1512,9	+450
9. Надлишок (+) або недостача (-) власних обігових коштів (р. 3 - р. 8)	+546,8	-136,5	-353,8	-1808,1	x	x
10. Надлишок (+) або недостача (-) довготермінових джерел запасів (р. 5 - р. 8)	+546,8	-136,5	-353,8	-1808,1	x	x
11. Надлишок (+) або недостача (-) загальної величини основних джерел формування запасів (р. 7 - р. 8)	+4365,5	+5428,1	+3513,8	+2422,7	x	x
Коефіцієнт маневреності (р.3 / р.1)	0,49	0,27	0,38	0,04	-0,45	x
Коефіцієнт автономії джерел формування запасів (р.3 / р.7)	0,19	0,08	0,15	0,01	-0,18	x
Коефіцієнт забезпеченості запасів (р.3 / н.8)	2,63	0,77	0,66	0,02	-2,61	x

З таблиці видно, що у товаристві «Рембуддільниця» у різні роки була неоднакова забезпеченість оборотних матеріальних активів, зокрема виробничих запасів джерелами фінансування. Найкраща ситуація спостерігається у 2016 році. Виробничі запаси в сумі 335,6 тис. грн. повністю забезпечені власними обіговими коштами, надлишок складає 546,8 тис. грн., коефіцієнти маневреності – 0,49, автономії джерел – 0,19, а коефіцієнт забезпеченості запасів у кілька разів перевищує норматив і становить 2,63.

У наступні роки ситуація тільки погіршувалася. Так, у 2017 р. уже власних джерел не вистачало, їх нестача становила 136,5 тис. грн., а коефіцієнт забезпеченості при нормі 1,0 становив 0,77. У наступному 2018 р. ситуація ще погіршилась, нестача власних джерел склала 353,8 тис. грн., а рівень забезпеченості – 0,66. Але найгірша картина спостерігається за 9 місяців 2019 р. З причини вилучення власного капіталу наявність власних оборотних коштів дорівнює лише 40,4 тис. грн. У результаті, нестача власних обігових коштів становить 1808,1 тис. грн., а коефіцієнт забезпеченості запасів – усього 0,02. Оборотні активи забезпечені переважно за рахунок кредиторів, непогашення заборгованості постачальникам за придбані матеріальні ресурси.

У Товаристві «Ястрем» ситуація із забезпеченням матеріальних запасів виглядає таким чином (табл. 3.8)

Таблиця 3.8

Динаміка показників забезпеченості запасів джерелами
фінансування ТзОВ «Ястрем»

Показники	Абсолютні значення, тис.грн.				Відхилення 2019/2016	
	2016	2017	2018	2019	Тис.грн.	%
1. Реальний власний капітал	2533,0	1710,3	2225,4	2324,2	-208,7	-8,2
2. Необоротні активи	374,7	322,9	274,7	238,6	-108,4	-28,9
3. Наявність власних обігових коштів	2158,3	1387,4	1950,7	2085,6	-72,7	-3,4
4. Довгострокові зобов'язання	-	-	-	-	-	-
5. Наявність довготермінових джерел формування запасів (р. 3 + р. 4)	2158,3	1387,4	1950,7	2085,6	-72,7	-3,4
6. Поточні зобов'язання	336,6	122,5	146,7	88,8	-247,8	-73,4
7. Загальна величина основних джерел формування запасів (р. 5 + р. 6)	2494,9	1509,0	2097,4	2174,4	-320,5	-12,8
8. Загальна величина запасів	236,8	310,7	308,1	315,5	+78,7	+33,2
9. Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів (р. 3 - р. 8)	1921,5	1076,7	1642,6	1770,1	x	x
10. Надлишок (+) або нестача (-) довготермінових джерел запасів (р.5- р. 8)	1921,5	1076,7	1642,6	1770,1	x	=
11. Надлишок (+) або нестача (-) загальної величини основних джерел формування запасів (р. 7 - р. 8)	2258,1	1198,3	1789,3	1858,9	x	x
Коефіцієнт маневреності (р.3 / р.1)	0,85	0,81	0,87	0,90	+0,05	x
Коефіцієнт автономії джерел формування запасів (р.3 / р.7)	0,87	0,92	0,93	0,96	+0,09	x
Коефіцієнт забезпеченості запасів (р.3/р.8)	9,1	4,5	6,3	6,6	+2,5	x

У ТзОВ «Ястрем» показники щодо фінансового забезпечення оборотних матеріальних активів є кращими. За весь досліджуваний період наявні обсяги виробничих запасів повністю забезпечувалися власними коштами, а їх надлишок значно перевищував потреби у них. Коефіцієнт забезпечення є дуже високим. При нормі 1,0 він у 2016 р. становив 9,1, а у 2019 – 6,6, тобто запас платоспроможності підприємства є дуже високим.

Більш деталізований аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами можна проводити у розрізі конкретних видів та груп матеріальних запасів. Найбільшою проблемою у цьому відношенні є прогнозування нормативних потреб за кожним видом матеріалів. Для товариств «Рембуддільниця» та «Ястрем», враховуючи важко прогнозованість обсягів ремонтних робіт (крім планових), прогнозні потреби можна визначати лише виходячи із динаміки за попередні періоди. Але більше половини ремонтних робіт підприємства виконують за аварійними викликами. Тому планування таких робіт та матеріальних потреб для них може мати великі похибки.

Матеріаломісткість виконуваних обсягів робіт визначається встановленням величини матеріальних витрат у собівартості виконаних робіт. Обидва досліджувані підприємства вважаються суб'єктами малого підприємництва. За усіма критеріями, визначеними в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: кількості працівників – до 50 осіб; балансової вартості активів – до 4 млн. євро; чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 млн. євро; вони відповідають ознакам малого підприємства. Тому, згідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» вони складають фінансовий звіт малого підприємства. У цьому звіті у другому розділі, як і в попередні роки, коли ще діяли правила П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», собівартість реалізованих робіт та послуг не розшифровується, а подається одним рядком 2050. Це ускладнює визначення показника матеріаломісткості продукції (робіт, послуг) для таких

суб'єктів господарювання. За нашими підрахунками, проведеними на підставі даних бухгалтерського обліку частка матеріальних витрат у собівартості ремонтних робіт в обох підприємствах товариствах «Рембуддільниця» та «Ястрем» не перевищує 50%, тому що значну питому вагу займає оплата праці з відрахуваннями на неї.

Тому, враховуючи важливість визначення для малого бізнесу показників матеріаломісткості, трудомісткості, пропонуємо розширити у звітності малого підприємництва спектр показників, що характеризують структуру собівартості з виокремленням матеріальних витрат, оплати праці, відрахувань на соціальні заходи амортизації, інших операційних витрат.

3.2. Оцінка впливу оборотних матеріальних ресурсів на ліквідність та платоспроможність підприємства

Оборотні матеріальні активи, такі як виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, у більшості підприємств займають найбільшу частку у складі їхнього майна. За рівнем ліквідності вони поступаються хіба що поточній дебіторській заборгованості, не враховуючи абсолютну ліквідність грошових коштів та їх еквівалентів. Тому важливо постійно аналізувати стан таких активів та їх участь у забезпеченні платоспроможності підприємств.

Таку оцінку, як зазначають відомий аналітик професор Мних Є. В. [67, с.362], слід починати з аналізу рентабельності активів (R), як відношення чистого прибутку ($ЧП$) до середньої величини залучених до використання в аналізованому періоді активів (A):

$$R = \frac{ЧП}{A} \cdot 100;$$

У досліджуваних підприємствах товариствах «Рембуддільниця» та «Ястрем» ці показники є невисокими, зважаючи на їх збитковість у більшості звітних періодів. ТзОВ «Рембуддільниця» лише у 2018 році було прибутковим, а рентабельність їхніх активів склала всього 0,85%, що вважається надто

низьким показником. У ТзОВ «Ястрем» показник прибутковості активів за окремі роки становить: у 2016 р. він був найвищим і становив 16,1%; у 2017 р. – підприємство збиткове; у 2018 р. – 28,1%, що є найвищим за всі досліджувані періоди. За 9 місяців 2019 р. рівень рентабельності активів складає 4,2%.

Далі є можливість проаналізувати ліквідність усього балансу підприємства з врахуванням ступеня ліквідності окремих видів активів і терміновості погашення окремих зобов'язань. Така оцінка проводиться за даними активу і пасиву балансу. Під активи з різним ступенем ліквідності необхідно підібрати відповідні джерела, залежно від термінів погашення зобов'язань (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Аналіз ліквідності балансу

Актив	Пасив
1. Найбільш ліквідні активи (Л1): - грошові кошти та їх еквіваленти	1. Найбільш термінові зобов'язання (П1): - зобов'язання перед бюджетом; - заборгованість з оплати праці; - заборгованість за соціальними внесками
2. Активи, що швидко реалізуються (Л2): - нормальна поточна дебіторська заборгованість; - поточні фінансові інвестиції; - витрати майбутніх періодів та інші	2. Короткострокові пасиви (П2): - короткострокові кредити банку; - поточна кредиторська заборгованість з постачальниками за товари, роботи, інші послуги; - доходи майбутніх періодів
3. Активи, що повільно реалізуються (Л3): - запаси виробничі, в т.ч. поточні біолог. активи; - незавершене виробництво; - готова продукція, товари	3. Довгострокові пасиви (П3): - довгострокові кредити банку; - цільове фінансування та забезпечення; - інші довгострокові зобов'язання
4. Активи, що важко реалізуються (Л4): - основні засоби і нематеріальні активи; - капітальні та довгострокові фінан. інвестиції; - інші необоротні активи	4. Постійні пасиви (П4): - внесений статутний, а також додатковий, резервний капітал; - нерозподілений прибуток (непокриті збитки)
Баланс	Баланс

Звідси видно, що найбільш термінові зобов'язання (перед бюджетом, з оплати праці та на соціальні заходи) мають погашатися за рахунок найліквідніших активів, якими є грошові кошти в касі та на рахунках в банку. Інші поточні зобов'язання за одержані матеріальні цінності роботи, послуги покриваються наднормативними залишками грошових коштів (блок Л1) та за рахунок нормальної поточної дебіторської заборгованості, поточних

фінансових інвестицій. Також доходи майбутніх періодів зіставляються з витратами майбутніх періодів.

Далі за рівнем зниження ліквідності ідуть запаси виробничі, в т.ч. поточні біологічні активи, незавершене виробництво, готова продукція і товари. Вони вважаються менш ліквідними за дебіторську заборгованість з тої причини, що їх перетворення у грошові кошти відбувається повільніше: потрібно матеріальні цінності вкласти у виробництво а на готову продукцію, товари знайти покупця. І аж тоді вимагати з нього оплату, як з дебітора.

Важкорезалізовані необоротні активи мають цілком покриватися за рахунок власних джерел: статутного додаткового та резервного капіталу, нерозподіленого прибутку підприємства.

Використовуючи зазначену методику, проаналізуємо ліквідність активів Товариства «Рембуддільниця» (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Аналіз ліквідності балансу ТзОВ «Рембуддільниця»

Актив	2017	2018	9 міс. 2019	Пасив	2017	2018	9 міс. 2019	Платіжний надлишок або нестача		
								2017	2018	2019
1. Найбільш ліквідні активи (Л1)	3913.1	1442.2	336.7	1. Найбільш термінові зобов'язання (П1)	1217.1	923.5	536.2	+2696.0	+518.7	-199.5
2. Активи, що швидко реалізуються (Л2)	1515.0	2071.6	2086.0	2. Короткострокові пасиви (П2)	4347.5	2944.1	3694.6	-2832.5	-872.5	-1608.6
3. Активи, що повільно реалізуються (Л3)	605.3	1031.3	1848.5	3. Довгострокові пасиви (П3)	-	-	-	+605.3	+1031.3	+1848.5
4. Активи, що важко реалізуються (Л4)	1227.0	1073.2	966.2	4. Постійні пасиви (П4)	1695.8	1750.7	1006.6	-468.8	-677.5	-40.4
Баланс	7260.4	5618.3	5237.4	Баланс	7260.4	5618.3	5237.4	x	x	x

Як видно з таблиці, є деяка непропорційність у наявності ресурсів та можливостях погашення заборгованості. Найкраща ситуація спостерігалася за

результатами 2017 року. Грошових коштів підприємства повністю вистачало для погашення найбільш термінових зобов'язань (перед бюджетом, з оплати праці та соціальних відрахувань) та ще й залишалось для погашення зобов'язань перед постачальниками матеріалів та інших платежів. У 2018 році ситуація погіршилася, оскільки грошових коштів та швидколіквідних активів (якщо допустити, що дебіторська заборгованість є нормальною не вистачає для здійснення першочергових платежів та погашення заборгованості за матеріали і при необхідності для цього виникне потреба продавати матеріальні ресурси, придбані для виробничих потреб. Але найгірша ситуація склалася у 2019 р., коли наявних швидколіквідних ресурсів не вистачає ні на першочергові платежі, ні на погашення зобов'язань перед кредиторами. Виходить, що підприємство функціонує лише в основному за рахунок непогашеної заборгованості постачальникам у сумі 3694,6 тис. грн. Склалася критична ситуація, коли будь-який кредитор може пред'явити претензії, які не можна буде задовольнити. Це – перша засторога щодо можливості банкрутства.

У іншому підприємстві - ТзОВ «Ястрем» ситуація трохи інша (табл.3.11).

Таблиця 3.11

Аналіз ліквідності балансу ТзОВ «Ястрем»

Актив	2017	2018	9 міс. 2019	Пасив	2017	2018	9 міс. 2019	Платіжний надлишок або нестача		
								2017	2018	2019
1.Найбільш ліквідні активи (Л1)	25.5	660.5	327.1	1.Найбільш термінові зобов'язання (П1)	52.0	138.6	87.0	-26.5	+521,9	+240.1
2.Активи, що швидко реалізуються (Л2)	1173.7	1128.8	1531.9	2.Короткострокові пасиви (П2)	70.5	8.1	1.8	+1103.2	+1120.7	+1530.1
3. Активи, що повільно реалізуються (Л3)	310.7	308.1	315.5	3.Довгострокові пасиви (П3)	-	-	-	-	-	-
4. Активи, що важко реалізуються (Л4)	322.9	274.7	238.6	4.Постійні пасиви (П4)	1710.3	2225.4	2324.3	-1387.4	-1950.7	-2085.7
Баланс	1832.8	2372.1	2413.1	Баланс	1832.8	2372.1	2413.1	x	x	x

Найголовніше, що у кожному періоді підприємство мало достатньо коштів, щоби погасити термінові зобов'язання перед бюджетом, з оплати праці та перед органами соціального страхування. Також повністю покриваються поточні зобов'язання перед кредиторами за товари, роботи, послуги. Загалом, у ТзОВ «Ястрем» кращий фінансовий стан і ліквідність майна підприємства. Підприємство спрацювало прибутково, що дозволило збільшити власні обігові кошти. Однак значні суми дебіторської заборгованості зменшують можливості придбання для виробничої діяльності оборотних матеріальних активів.

З ліквідністю майна підприємства тісно пов'язані показники платоспроможності – здатності суб'єкта господарювання до швидкого погашення своїх короткотермінових зобов'язань.

Проф Мних Є. В. заявляє, що не можна ототожнювати платоспроможність з ліквідністю активів, з чим ми погоджуємося. Платоспроможність він розглядає у ширшому значенні якості фінансового стану, ніж ліквідність, оскільки вона передбачає не лише здатність конвертування оборотних активів у засоби платежу, а й можливість забезпечення фінансової стійкості [667, с.539].

Найперше, для визначення платоспроможності необхідно розрахувати розміри чистого оборотного капіталу як різниці між величиною оборотних активів та загальною сумою короткотермінових зобов'язань. Чим більшою є ця різниця, тим платоспроможнішим вважається підприємство. За даними звітності досліджуваних підприємств величина чистого оборотного капіталу постійно змінювалася наступним чином.

У ТзОВ «Рембуддільниця (у тис. грн):

- на 31.12.2016 р.: $4701,1 - 3818,7 = 882,4$ тис. грн.;
- на 31.12.2017 р.: $6033,4 - 5564,6 = 468,8$ тис. грн.;
- на 31.12.2018 р.: $4545,1 - 3867,6 = 677,5$ тис. грн.;
- на 30.09.2019 р.: $4271,2 - 4230,8 = 40,4$ тис. грн.

Найнижчим запас платоспроможності виявився в останньому періоді. Це має бути тривожним сигналом з метою пошуку шляхів виходу із такої ситуації.

У ТзОВ «Ястрем»:

- на 31.12.2016 р.: $2494,9 - 336,6 = 2158,3$ тис. грн.;
- на 31.12.2017 р.: $1509,9 - 122,5 = 1387,4$ тис. грн.;
- на 31.12.2018 р.: $2097,4 - 146,7 = 1950,7$ тис. грн.;
- на 30.09.2019 р.: $2174,5 - 88,8 = 2085,7$ тис. грн.

Розрахунки показують, що у ТзОВ «Ястрем» запас платоспроможності вищий. Чистий оборотний капітал значно перевищував поточні зобов'язання у кожному досліджуваному періоді.

Проте абсолютні показники не можуть давати чіткої картини про стан платоспроможності підприємств. Через те звернемося до практики аналітичної роботи та проведемо оцінку платоспроможності за допомогою коефіцієнтів. Більшість науковців і практиків традиційно називають ці показники коефіцієнтами ліквідності. Однак, враховуючи важливе їх значення для оцінки фінансової стійкості підприємства, про що говорилось раніше, будемо вважати їх показниками платоспроможності, зокрема:

- коефіцієнт абсолютної платоспроможності – відношення суми грошових коштів та їх еквівалентів до короткотермінових зобов'язань;

- коефіцієнт термінової платоспроможності – відношення грошових коштів, їх еквівалентів та поточних фінансових інвестицій до короткотермінових зобов'язань;

- коефіцієнт проміжної платоспроможності – відношення суми грошових коштів, їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій та нормальної короткострокової дебіторської заборгованості до короткотермінових зобов'язань;

- коефіцієнт загальної платоспроможності (або загального коефіцієнти покриття) – відношення усієї оборотних активів до короткотермінових зобов'язань. У даному показнику важлива роль відводиться оборотним матеріальним активам. Чим більші розміри виробничих запасів, готової продукції, товарів значаться в балансі підприємства, тим вищим буде коефіцієнт загальної платоспроможності (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Показники платоспроможності ТзОВ «Рембуддільниця» *

Показники	Теоретично виправдане значення	Фактичні показники				Відхилення 2019 р від	
		31.12. 2016 р.	31.12. 2017 р.	31.12. 2018 р.	30.09. 2019 р.	попередн. періоду	теоретич. значення
1. Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	0.10	0.76	0.70	0.37	0.08	- 0,29	- 0.02
2. Коефіцієнт термінової платоспроможності	0.35	0.76	0.70	0.37	0.08	- 0.29	- 0.27
3. Коефіцієнт проміжної платоспроможності	0.80	1.14	0.98	0.91	0.57	- 0.34	- 0.23
4. Коефіцієнт загальної платоспроможності	2.50	1.23	1.08	1.18	1.01	- 0.17	- 2.33

* Укладено автором на підставі [67, с.542]

Більшість показників з оцінки платоспроможності ТзОВ «Рембуддільниця» є нижчими оптимального рівня, особливо у 2019 році. Якщо взяти найвищі показники проміжної платоспроможності у 2016-2017 роках, то вирішальну роль відіграли одержані від постачальників матеріали, накопичені грошові кошти. Їх наявність суттєво підняло рівень платоспроможності підприємства. Подальше зменшення величини цих активів призвело до зниження платоспроможності і до критичного стану у ІУ кварталі 2019 року.

Таблиця 3.13

Показники платоспроможності ТзОВ «Ястрем» *

Показники	Теоретично виправдане значення	Фактичні показники				Відхилення 2019 р від	
		31.12. 2016 р.	31.12. 2017 р.	31.12. 2018 р.	30.09. 2019 р.	попередн. періоду	теоретич. значення
1. Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	0.10	3.22	0.21	4.50	3.68	- 0.82	+ 3.58
2. Коефіцієнт термінової платоспроможності	0.35	3.22	0.21	4.50	3.68	- 0.82	+ 3.33
3. Коефіцієнт проміжної платоспроможності	0.80	6.71	9.79	12.20	20.93	+ 8.73	+20.13
4. Коефіцієнт загальної платоспроможності	2.50	7.41	12.33	14.30	24.49	+ 10.19	+ 21.99

* Укладено автором на підставі [67, с.542].

У ТзОВ «Ястрем» ситуація з платоспроможністю набагато краща. Більшість показників перевищують оптимальні величини, спостерігається постійне зростання показників проміжної та загальної платоспроможності. На 1 жовтня 2019 року їх рівень складає відповідно 20,93 та 24,49, тобто у десятки разів перевищує оптимальне значення. Цю ситуацію можна пояснити не лише зростанням величини ліквідних активів, а, найперше, зведенням до мінімуму суми поточних зобов'язань, що складає лише 88,8 тис. грн. У цьому відношенні виникає засторога щодо надто низької суми заборгованості з оплати праці (50,8 тис. грн.), яка в нормальних умовах мала би дорівнювати півмісячному фонду оплати праці. Низький рівень оплати праці може свідчити, що підприємство не працювало на повну потужність. Але це питання вимагає окремого вивчення.

3.3. Оцінка оборотності активів та її вплив на ефективність діяльності підприємства

Важливим індикатором ефективного використання оборотних матеріальних активів є підвищення їх оборотності. Оборотність капіталу є одним напрямів оцінювання ділової активності підприємства. Збільшення оборотності може свідчити про більш інтенсивне використання оборотних активів. Від швидкості обороту активів залежить величина прибутку підприємства, а також його ліквідність, платоспроможність та фінансова стійкість.

Коефіцієнт оборотності розраховується як співвідношення виручки до середньої суми оборотних активів у досліджуваному періоді. Даний показник свідчить про кількість оборотів, які здійснили оборотні активи. Збільшення значення показника означає те, що підприємству потрібно менше ресурсів для того підтримування поточного рівня активності. У результаті вивільняється частина фінансових ресурсів, що можуть бути спрямовані на інші цілі. Зниження оборотності веде до зростання потреби у фінансових ресурсах. Залучення нових фінансових ресурсів (наприклад, кредитів банку) призводить до збільшення фінансових витрат підприємства.

Іншим показником, що використовується при аналізі оборотності, є тривалість одного обороту (T_0). Це показник, що є зворотним до коефіцієнту оборотності (K_0), помножений на кількість днів звітного року (360 днів):

$$T_0 = 360 / K_0$$

Значення даного показника свідчить про кількість днів, необхідних для трансформації (перетворення) вкладених в активи коштів знову в грошову форму. Зменшення тривалості обороту свідчить про ефективну роботу менеджерів з управління фінансовими ресурсами, матеріальними запасами та дебіторською заборгованістю.

Таблиця 3.14

Динаміка показників оборотності активів ТЗОВ «Рембуддільниця»

Показники	За періодами діяльності			Відхилення 2018 до	
	2016	2017	2018	2016	2017
1	2	3	4	5	6
1. Коефіцієнт оборотності активів (трансформації) (K_{oa})	2.02	1,81	1,80	- 0,22	- 0,01
2. Коефіцієнт оборотності оборотних активів (K_{oaa})	2.44	2,18	2,19	- 0,19	+ 0,01
3. Коефіцієнт оборотності запасів (K_{oz})	33.46	24,81	14,21	- 19,25	- 10,6
4. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (K_{odz})	5.83	12,00	7,66	+ 1,83	- 4,34
5. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (K_{okz})	3.29	2,49	2,48	- 0,81	- 0,01
6. Тривалість оборотності активів, дні ($360 / K_{oa}$)	178	199	200	+ 22	+ 1
7. Тривалість оборотності оборотних активів, дні ($360 / K_{oaa}$)	148	165	164	+ 16	- 1
8. Тривалість обороту запасів, дні ($360 / K_{oz}$)	11	15	25	+14	+ 10
9. Тривалість обороту дебіторської заборгованості, дні ($360 / K_{odz}$)	62	30	47	- 15	+ 17
10. Тривалість обороту кредиторської заборгованості, дні ($360 / K_{okz}$)	109	145	145	+ 36	0

Аналізуючи динаміку показників оборотності активів ТЗОВ «Рембуддільниця» за попередні три роки, можна простежити певний загальний спад щодо оборотності капіталу. За даний період відбувся деякий спад в

оборотності активів загалом, так й оборотних активів зокрема. Суттєво зменшилась у 2018 році оборотність матеріальних запасів: на 10,6 пунктів, порівняно з 2017 роком, і на 19,25 пунктів, порівняно з 2016 роком.

Ще більш разючою є динаміка тривалості обороту капіталу. Якщо у 2016 році оборотні активи повністю оновлювалися за 148 днів, то у 2017 р. – за 165, а 2018 р. – за 164 дні. Те саме стосується й матеріальних запасів. У 2016 році зміна запасів відбувалася за 11 днів, у 2017 році – за 15 днів, то у 2018 році повне оновлення запасів проходило за 25 днів. Таке сповільнення негативно відбивалося на забезпеченні ресурсами та вплинуло на загальні фінансові результати діяльності підприємства.

Подібний аналіз оборотності активів ТЗОВ «Ястрем» дав наступні результати (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Динаміка показників оборотності активів ТЗОВ «Ястрем»

Показники	За періодами діяльності			Відхилення 2018 до	
	2016	2017	2018	2016	2017
1	2	3	4	5	6
1. Коефіцієнт оборотності активів (трансформації) (<i>Коа</i>)	1,15	0,30	1,37	+ 0,22	+ 1,07
2. Коефіцієнт оборотності оборотних активів (<i>Кооа</i>)	1,37	0,35	1,60	+ 0,23	+ 1,25
3. Коефіцієнт оборотності запасів (<i>Коз</i>)	15,63	2,59	9,32	- 6,31	+ 6,73
4. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (<i>Кодз</i>)	2,64	0,60	2,50	- 0,14	+ 1,90
5. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (<i>Кокз</i>)	13,54	3,64	24,71	+ 11,17	+ 21,07
6. Тривалість оборотності активів, дні ($360 / Коа$)	313	1200	263	- 50	- 937
7. Тривалість оборотності оборотних активів, дні ($360 / Кооа$)	263	1028	225	- 38	- 803
8. Тривалість обороту запасів, дні ($360 / Коз$)	23	142	39	- 193	- 103
9. Тривалість обороту дебіторської заборгованості, дні ($360 / Кодз$)	136	600	144	+ 8	- 456
10. Тривалість обороту кредиторської заборгованості, дні ($360 / Кокз$)	27	99	15	- 12	- 84

З таблиці видно, що у динаміці оборотності активів ТзОВ «Ястрем» не було стабільності. Найгіршим щодо оборотності активів видався 2017 рік, за який усі показники оборотності є мізерними і, по великому рахунку, нікчемними. Така ситуація пояснюється суттєвим зниженням і даному періоді обсягів реалізованих ремонтних робіт. Якщо в інші роки чистий дохід від реалізації робіт і послуг досягав рівня 3 млн. грн., то у 2017 році він склав лише 708 тис. грн. Це позначилося на показниках оборотності активів, оборотних активів, запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, оскільки усі вони пов'язані з обсягами реалізації.

У 2018 році спостерігається певна стабілізація показників оборотності активів. Відбулося деяке підвищення значень коефіцієнтів оборотності активів загалом та оборотних активів зокрема. Однак знизилась оборотність виробничих запасів порівняно з 2016 роком. Аналогічні зрушення пройшли й у визначенні тривалості обороту.

Що стосується оборотних матеріальних активів, які у балансі підприємства представлені виробничими запасами, то спостерігаються певні негативні тенденції. Найкоротшою була тривалість обороту виробничих запасів у 2016 році (23 дні), у 2017 році вона збільшилась аж до 142 днів, а у 2018 році знову досягла допустимого рівня – 49 днів.

Підводячи підсумки, слід зазначити, що головними резервами підвищення оборотності активів, покращення платіжної спроможності та ділової активності обох досліджуваних підприємств можна вважати:

- збільшення обсягів виконуваних ремонтно-будівельних робіт, що дозволить збільшити розміри виручки від реалізації та мати достатньо коштів для придбання необхідних виробничих запасів та інших матеріальних ресурсів;
- проведення звірки розрахунків із замовниками, постійно аналізувати дебіторську заборгованість з метою визначення сумнівних боргів, активізувати претензійну роботу з дебіторами для погашення ними заборгованості;

- виявлення при проведенні інвентаризації на складах та виробничих дільницях неходових, залежалих матеріальних цінностей з їх подальшою реалізацією чи списанням;

- поновлення нормативно-кошторисної бази для планування обсягів поставок необхідних матеріальних ресурсів, їх раціонального використання з врахуванням прогресивних норм, зниження матеріаломісткості виконуваних робіт та послуг.

Такі заходи дозволять покращити результативність роботи досліджуваних підприємств, забезпечити необхідну стабільність їх діяльності, добитися раціонального використання оборотних матеріальних активів.

Висновки до розділу III.

1. Обліково-аналітична інформація оборотних активів з метою управління та забезпечення ефективності їх використання формується в результаті: оцінки складу та структури оборотних активів; визначення оптимальної потреби підприємства в оборотних активах; аналізу джерел формування оборотних активів, їх оборотності, ліквідності та платоспроможності.

2. Аналіз складу та структури оборотних активів у двох досліджуваних підприємствах ТЗОВ «Рембуддільниця» та «Ястрем» за 2016- 2018 свідчить про їх неоднорідність. Так, в обох підприємствах найбільшу частку серед оборотних активів (відповідно 36,3% та 70,4%) займають дебітори, що не можна вважати раціональним, адже серед них може бути сумнівна та безнадійна заборгованість. Матеріальні оборотні активи (виробничі запаси), виходячи із специфіки виконання ремонтних робіт системи водопостачання та водовідведення, складають у середньому від 15 до 25%.

3. Оцінка забезпеченості виробничих запасів фінансовими ресурсами свідчить про погіршення ситуації в останні періоди. Якщо у ТЗОВ «Рембуддільниця» у 2016 р. коефіцієнт забезпеченості запасами (відношення власних обігових коштів до величини запасів) становив 2,63, то у 2018 р. він знизився до 0,66, а за 9 місяців поточного року склалася критична ситуація:

коефіцієнт забезпеченості запасами складав усього 0,02. У ТзОВ «Ястрем» кращі показники: рівень забезпеченості матеріальних виробничих активів власними обіговими коштами становив 60-70%.

4. Аналіз ліквідності балансів засвідчив, що грошовими коштами, дебіторською заборгованістю, матеріальними запасами в обох підприємствах забезпечується повне погашення поточних зобов'язань. Однак, тривожна ситуація склалася у ТзОВ «Рембуддільниця» з платоспроможністю у поточному 2019 році. Так, коефіцієнт загальної платоспроможності склав 1,01 при оптимальному значенні 2,5. У ТзОВ «Ястрем» фактична платоспроможність перевищує виправдане значення коефіцієнта у десятки разів в основному через зведення до мінімуму величини поточних зобов'язань, які на 1 жовтня 2019 року склали всього 88,8 тис. грн.

5. Динаміка показників оборотності активів не вирізняється стабільністю. У ТзОВ «Рембуддільниця» коефіцієнт оборотності запасів коливається від 33,5 у 2016 році до 14,2 у 2018 році, а тривалість обороту запасів складала відповідно 11 і 25 днів. У ТзОВ «Ястрем» спостерігається така ж картина: тривалість обороту, тобто повного оновлення запасів у 2016 році складала 23 дні, у 2017 році – 142 дні, а у 2018 році – 39 днів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Узагальнюючи теоретичні розробки та практичні результати виконаного дослідження щодо формування обліково-аналітичної інформації про стан та використання оборотних матеріальних ресурсів, можна зробити такі висновки:

1. Під оборотними матеріальними ресурсами слід розуміти ту частину активів підприємства, що має чітко виражену матеріальну форму: сировину, матеріали, інші виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, товари. З позиції бухгалтерського обліку більше підходить вважати такі матеріальні речі активами, ніж ресурсами. Ресурси характеризують потенційні можливості чи майбутні дії, необхідні для задоволення потреб людини: природні і людські ресурси, інвестиції, інфраструктуру, ресурси комп'ютерних мереж. Не усі такі ресурси можуть виступати предметом і об'єктами бухгалтерського обліку. Натомість активи відносять до найважливішої групи облікових об'єктів, що формують майно підприємства. Вони представляють собою реальні предмети, які можна чітко ідентифікувати, оцінити та увести в систему бухгалтерського обліку як такі, що можуть принести економічну вигоду підприємству у майбутньому. Саме категорією оборотні матеріальні активи варто оперувати в системі бухгалтерського обліку та його інформаційного забезпечення.

2. В бухгалтерському обліку і звітності активи підприємства групуються у два основних види, що відповідає першому і другому розділам активу балансу: необоротні та оборотні, тобто вони розмежовуються за участю в кругообігу засобів підприємства. За даною ознакою більше підходить класифікувати активи на довгострокові, що використовуються багаторазово у виробничому процесі, та поточні, які використовуються протягом одного виробничого циклу. Такий підхід бажано б покласти в основу групування активів в бухгалтерському обліку і звітності підприємства.

3. Дослідження показали, що більшість підприємств здійснюють первісну оцінку оборотних матеріальних активів за історичною (фактичною) собівартістю. Інші методи (за справедливою вартістю) використовуються лише

за неможливості визначити фактичну собівартість таких активів, наприклад, при їх безоплатному отриманні, бартерному обміні, внесенні засновниками до статутного капіталу підприємства. Тому вважаємо, що не було необхідності при внесенні змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року вилучати з основних принципів бухгалтерського обліку принцип історичної (фактичної) собівартості. Відхід від принципу формування первісної оцінки на основі витратного підходу вносить у систему бухгалтерського обліку певні протиріччя щодо об'єктивності облікових даних. Це, до деякої міри, суперечить досягненню основної мети обліку – надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень. Треба зважити ще й на те, що в Україні до цього часу не до кінця розроблені механізми формування цінової політики, зокрема, справедливої вартості, а також те, що теперішня система оподаткування базується більше на оцінці активів за фактичними витратами, ніж на ринкових чи інших методах.

4. За фактичною собівартістю згідно діючих положень мають оцінюватися самостійно виготовлені деталі, вузли на підприємстві, що надалі використовуються у виробничому процесі. Однак, у досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» та у ТзОВ «Ястрем» деякі активи подібного типу (з'єднувальні муфти, згони, шайби, коліна, перехідники, кріплення, нескладні інструменти) оцінюються лише за вартістю використаних на їх виготовлення матеріалів без врахування оплати праці з відрахуваннями, інших прямих витрат, що призводить до неточностей у формуванні собівартості окремих замовлень.

5. Проведена порівняльна характеристика різних методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті дозволяє зробити висновок, що використання окремих підходів може дати різні результати, певним чином вплинути на величину витрат і кінцеві результати діяльності підприємства. На прикладі ТзОВ «Рембуддільниця», що згідно прийнятої облікової політики застосовує при списанні матеріальних ресурсів метод оцінки за

середньозваженою собівартістю, встановлені недоліки та переваги деяких із них. Для досліджуваного підприємства даний метод дає можливість застосування спрощеної процедури в обліку руху кожного виду та партії активів, посилення контролю за усередненими цінами, проте він є досить трудомістким. Свої переваги і недоліки виявлені у застосуванні методу ідентифікованої собівартості та методу ФІФО (перший прийшов, перший пішов), які узагальнені у таблиці 2.6.

6. Значні трудові затрати, складнощі виникають у досліджуваних підприємствах при щомісячному оформленні Матеріальних звітів типової форми М-19 про наявність і рух матеріальних цінностей під звітом відповідальних осіб (комірників, начальників виробничих дільниць). За допомогою табличного процесора Microsoft Excel 2010 для Windows побудовано програму здійснення автоматизованих підрахунків при формуванні звіту М-19. Це дозволить спростити облік оборотних матеріальних активів, знизити трудомісткість та візуалізувати складання такого матеріального звіту.

7. Для управління підприємством є важливою обліково-аналітична інформація щодо наявності та забезпечення ефективного використання оборотних матеріальних активів, що формується з оцінювання складу та структури оборотних активів, визначення оптимальної потреби підприємства в оборотних активах, аналізу джерел формування оборотних активів, їх оборотності, ліквідності та платоспроможності.

8. Аналіз складу та структури оборотних активів у двох досліджуваних підприємствах ТзОВ «Рембуддільниця» та «Ястрем» за 2016- 2018 свідчить про їх неоднорідність. Так, в обох підприємствах найбільшу частку серед оборотних активів (відповідно 36,3% та 70,4%) займають дебітори, що не можна вважати раціональним, адже серед них може бути сумнівна та безнадійна заборгованість. Матеріальні оборотні активи (виробничі запаси), виходячи із специфіки виконання ремонтних робіт системи водопостачання та водовідведення, складають у середньому від 15 до 25%.

9. Оцінка забезпеченості виробничих запасів фінансовими ресурсами свідчить про погіршення ситуації в останні періоди. Якщо у ТзОВ «Рембуддільниця» у 2016 році коефіцієнт забезпеченості запасами (відношення власних обігових коштів до величини запасів) становив 2,63, то у 2018 р. він знизився до 0,66, а за 9 місяців поточного року склалася критична ситуація - коефіцієнт забезпеченості запасами складав усього 0,02. У ТзОВ «Ястрем» кращі показники: рівень забезпеченості матеріальних виробничих активів власними обіговими коштами становив 60-70%.

10. Аналіз ліквідності балансів засвідчив, що грошовими коштами, дебіторською заборгованістю, матеріальними запасами в обох підприємствах забезпечується повне погашення поточних зобов'язань перед кредиторами. Проте, тривожна ситуація склалася у ТзОВ «Рембуддільниця» з платоспроможністю у поточному 2019 році. Так, коефіцієнт загальної платоспроможності склав 1,01 при оптимальному значенні 2,5. У ТзОВ «Ястрем» фактична платоспроможність перевищує виправдане оптимальне значення коефіцієнта у десятки разів в основному через зведення до мінімуму величини поточних зобов'язань, які на 1 жовтня 2019 року склали всього 88,8 тис. грн.

11. Динаміка показників оборотності активів не вирізняється стабільністю. У ТзОВ «Рембуддільниця» коефіцієнт оборотності запасів коливається від 33,5 у 2016 році до 14,2 у 2018 році, а тривалість обороту запасів складала відповідно 11 і 25 днів. У ТзОВ «Ястрем» спостерігається така ж картина: тривалість обороту, тобто повного оновлення запасів у 2016 році складала 23 дні, у 2017 році – 142 дні, а у 2018 році – 39 днів.

12. Основними резервами підвищення оборотності активів, покращення платіжної спроможності та ділової активності обох досліджуваних підприємств можна вважати:

- збільшення обсягів виконуваних ремонтно-будівельних робіт, що дозволить збільшити розміри виручки від реалізації та мати достатньо коштів для придбання необхідних виробничих запасів та інших матеріальних ресурсів;

- проведення звірки розрахунків із замовниками, постійний аналіз дебіторської заборгованості з метою визначення сумнівних боргів, активізація претензійної роботи по відношенню до недисциплінованих дебіторів;

- виявлення при проведенні інвентаризації на складах та виробничих ділянках неходових, залежалих матеріальних цінностей з їх подальшою реалізацією чи списанням;

- поновлення нормативно-кошторисної бази та її використанні при плануванні обсягів поставок необхідних матеріальних ресурсів, забезпеченні раціонального використання ресурсів з врахуванням прогресивних норм, зниження матеріаломісткості виконуваних робіт та послуг.

Ці заходи дозволять покращити результативність роботи досліджуваних підприємств, забезпечити необхідну стабільність їх діяльності, добитись бажаного ефекту у раціональному використанні матеріальних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік галузях економіки: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури». 2008. 324 с.
2. Багрій К. Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення. *Науковий вісник Чернівецького торгівельно-економічного інституту КНТЕУ*. Чернівці: Книги ХХІ, 2009. Вип. IV Економічні науки. С. 104–109.
3. Бардаш С. В., Камінська Т. Г. Облік і контроль кругообороту капіталу: монографія. К.: ЦП «Компринг», 2019. 386 с.
4. Басенко О. В. Запаси на підприємстві текстильної промисловості. *Актуальні проблеми економіки*. 2005. №43. С.119-125.
5. Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. Вид. 2-ге, без змін. К.: КНЕУ, 2009. 592 с.
6. Бланк И. А. Управление активами. К.: Ника-Центр, 2000. С. 339.
7. Бланк І. О., Ситник Г. В. та ін. Фінансове забезпечення розвитку підприємств / За ред. проф. Бланка І. О. К.: КНТЕУ, 2011. 344 с.
8. Большой экономический словарь /под. ред. А. Н. Азрилияна. – [7е изд., доп.]. М.: Институт новой экономики. 2007. 1472 с.
9. Борщ Н. Складской учет. Харків: Фактор, 2001. 112 с.
10. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.
11. Бухгалтерский учет : учебн. / И. И. Бочкарева, В. А. Быков [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК «Велби», 2008. 776 с.
12. Василенко В. О., Ткаченко І. Т. Виробничий (операційний) менеджмент: навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2007. 532 с.
13. Вахітова О. В. Аудит ефективності системи управління запасами підприємства. URL: <https://http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=14514> (дата звернення: 30.10.2019 р.) .

- 14.Вахненко С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики технологій. К.: Знання, 2005. 286 с.
- 15.Великий тлумачний словник. Сучасна українська мова / за ред. А.П. Загнітко. Донецьк : ТОВ ВКФ «БАО», 2008. 704 с.
- 16.Власова Н. О. Управління оборотними активами на підприємствах роздрібної торгівлі: монографія. Харків: ХДУХТ, 2014. 258 с.
- 17.Володькіна М. В. Економіка промислових підприємств. Київ: Центр навчальної літератури. 2004. 196 с.
- 18.Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Фінансовий, управлінський та податковий облік . Тернопіль: 2003. 522 с.
- 19.Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: монографія. Херсон: Видав. дім «Гельветика», 2018. 252 с.
- 20.Губа Є. Облік надходження (вибуття) запасів. *Школа бухгалтера*. 2007. № 8. С. 24- 29.
- 21.Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Центр учбової літератури, 2016. 424 с.
- 22.Гуйда Л. Коли і для чого проводиться інвентаризація. *Український бухгалтерський тижневик Дт-Кт*: URL:<http://dtk.com.ua/debet/ukr/2000/47/47pr3.html> (дата звернення 30.10.2019 р.).
- 23.Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2011. № 2. С. 22-27.
- 24.Давидов Г. М. Аудит: підручник. К.: Знання 2004. 511 с.
- 25.Данілов О. Д., Паєнтко Т. В. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях. Навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2011. 256 с.
- 26.Демченко Т. А. Оборотні активи та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. *Актуальні проблеми економіки*. 2007. Вип. 9. С.179-184.
- 27.Економічна енциклопедія. у трьох томах / за ред. С. В. Мочерного. Т.2. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 685 с.

28. Економіка. Підприємництво. Менеджмент: *Словник афоризмів-визначень. Книга I (А – К)* / Укладачі А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. К.: Видавничий центр «Логос Україна», 2013. 144 с.
29. Економічні ризики: фінансово-обліково-аналітичні аспекти: монографія / за ред. проф. З. В. Гуцайлюка. Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя, 2011. 200 с.
30. Єрмак С. О. Теоретико-методичний інструментарій формування комбінованих політик управління оборотним капіталом. *Економіка промисловості*. 2011. № 2. С. 242–249.
31. Живко З. Б., Живко О. М., Живко І. Ю. Словник сучасних економічних термінів. Львів : Край, 2007. 384 с.
32. Жукова Д. В. Особливості проведення інвентаризації матеріалів в будівельній галузі. URL://www.viem.edu.ua/konf6/art.php?id=091 (дата звернення: 18.11.2019 р.).
33. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. Монографія. Тернопіль: Економічна думка. 2006. 336 с.
34. Задорожний З. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку. *Вісник ТНЕУ*. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. Вип.3, С. 43-52.
35. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
36. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, документов и расчетов № 69 от 11.08.1994.
37. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник. К.: Знання-Прес, 2003. 349 с.
38. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
39. Карпенко О. В. Нові підходи до контролю матеріальних запасів. *Вісник ЖДТУ*. 2001. № 15 С. 103.

40. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад. Изд. 2-е перераб. и допол. Житомир: ЖДТУ, 2008. 76 с.
41. Класифікація запасів. URL: http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_5_2_obliczapasy.html (дата звернення: 16.11.2019 р.).
42. Ковальчук І. В. Економіка підприємства: Навч. посіб. К.: Знання, 2008. 679 с.
43. Корягін М. В. Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія]. Львів: ЛКА, 2016. 276 с.
44. Крикавський Є. В. Логістичне управління: підручник. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2005. 684 с.
45. Крупка Я. Д. Про конфлікт інтересів користувачів облікової інформації. *Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів. Матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції*. Вінниця: ВННІЕ. 2017. С. 88-89.
46. Крупка Я. Д. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки*. 2015. № 1. С. 76-83.
47. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. та ін. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 460 с.
48. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Мельник Р. О. Облік в будівництві: [підруч.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 608 с.
49. Крупка Я. Д., Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: навч. посіб. Луцьк: Вежа-Друк, 2016. 452 с.
50. Крупка Я. Д., Назарова І. Я. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності. *Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2009. № 7. С. 144-149.
51. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і доповн. Тернопіль : Крок, 2017. 264 с.

- 52.Крупка Я. Д., Романчук А. Л. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів. Монографія. Чернівці: Місто, 2011. 296 с.
- 53.Крупка Я., Назарова І. Балансове узагальнення та звітність підприємств у період реорганізаційних перетворень. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. №1. С. 108-114.
- 54.Круш П. В., Клименко О. В., Подвігіна В. І., Гулевич В. О. Макроекономіка та її регулювання. Київ: КНТ. 2005. 441с.
- 55.Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. Навчальний посібник. – 2-ге вид. К.: Каравела, 2009. 328 с.
- 56.Кулішов В. В. Мікро-макро економіка підприємства. Львів: Магнолія. 2008. 488с.
- 57.Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: монографія. Львів: Вид-во ЛТЕУ, 2017. 408 с.
- 58.Ларина Р. Р., Пилюшенко В. Л. Логістика в управленні організаційно-економічними системами: [Монографія]. Донецьк: Изд. ВИК, 2003. 329 с.
- 59.Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 556с.
- 60.Ловска І. Д., Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3188/1/20.pdf> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
- 61.Марченко В. Інвентаризація: організація та порядок проведення // Дебет-Кредит. 2009. № 44. С. 24-30.
- 62.Методи аудиту запасів та методика його проведення. URL: <http://www.virtual.ks.ua/students/4290-methods-audit-reserves-and-its-method-of.html> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
- 63.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України 10.01.2007 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).

64. Михайлевич С. Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його удосконалення. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_5/99.pdf (дата звернення: 15.11.2019 р.).
65. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
66. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / пер. з англ.: Ольховська О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О. К.: МФБ, АПУ, 2010. 842 с.
67. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник. К.: Знання, 2011. 630 с.
68. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1/ За ред. С. В. Мочерного. Львів: Світ, 2005. 616с.
69. Муравський В. В. Компютерно-комунікаційна форма обліку: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 486 с.
70. Мус Г., Харшманн Р. Бухгалтерский учет: Основы – Задания – Решения: учебное пособие; пер. с нем. С. Лобачевской. К.: КНЕУ, 1999. 368 с.
71. Назарова І. Я. Аналіз методів оцінювання активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств. *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. 2013, № 2, т. 4. С. 214-220.
72. Назарова І. Я. Формування інформації про капітал у звітності підприємства. *Інноваційна економіка*. Тернопіль: ТАЙП, 2012. Вип. 10. С. 284 -286.
73. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів» від 21. 06. 96 р. *Інформаційно-правова бібліотека Експорт-Юрист*. 2003.
74. Наказ про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>(дата звернення: 16.11.2019 р.).
75. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

- 76.Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 504 с.
- 77.Олійник А. П. Сучасні методи обліку виробничих запасів. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/En_oif/2012_9_2/70.pdf (дата звернення: 22.11.2019 р.).
- 78.Омелянович М. Оцінка вибуття запасів: вивчаємо методи. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. №47. С. 19.
- 79.Омецінська І. Я. Баланс як елемент формування інформаційного середовища. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р.* Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 94-95.
- 80.Пельтек Л. В., Писаренко С.М. Методологічні аспекти формування системи управління оборотними активами підприємства. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 1(5). С. 43-49.
- 81.Петрова В. И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии. М.: Машиностроение, 1981. 384 с.
- 82.Петрович Й. М., Кіт А. Ф., Семенів А. М. Економіка підприємств. Львів: Новий світ-2000. 2004. 680 с.
- 83.Податковий кодекс України Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 30.10.2019 р.).
- 84.Подмешальська Ю. В., Зайберг С. К. Облік виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2018. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/32018/71.pdf> (дата звернення: 21.11.2019 р.).
- 85.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
- 86.Постанова про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).

87. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів, наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 30.10.2019 р.).
88. Рудницький В. С., Гончарук Я. А. Аудит. Львів: Оріяна-Нова, 2007. 123 с.
89. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник. 3-тє вид. випр. і доп. К.: Знання, 2007. 668 с.
90. Савкович В. А. Модели управления запасами [Текст] / под ред. М. И. Балашевича. Минск.: Наука и техника, 1986. 319 с.
91. Самородова Н. М. Витрат на зберігання запасів. URL: http://eprints.kname.edu.ua/21533/1/310-315_HM.pdf. (дата звернення: 30.10.2019 р.).
92. Сафохина М. А. Производственный аудит: виды и стадии развития. *Аудиторские ведомости*. 2006. № 10.– С.12-16
93. Слав'юк Р. А. Фінанси підприємств. Навчальний посібник. Київ: «Центр навчальної літератури», 2004. 460 с.
94. Сопко В. та ін. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Тернопіль: Астон, 2009. 496 с.
95. Таньков К. М., Тридід О. М., Колодизєва Т. О. Виробнича логістика: навчальний посібник [2-е вид. переробл.]. Харків: ВД «ИНЖЕК», 2006. 352 с.
96. Тиквій Н. В., Гулько Є. М. Необхідність аудиту в умовах ринкової економіки. URL: http://www.rusnauka.com/16_ADEN_2010/Economics/68842.doc.htm (дата звернення 30.11.2019 р.).
97. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – 6-те вид., доповн. і переробл. К.: Алерта, 2013. 982 с.
08. Уваров С. А. Логистика: общая концепция, теория, практика [Текст] . СПб.: «ИНВЕСТ-НП», 1996. 232 с.
99. Усач Б. Ф., Шурпенкова Р. К. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. К.: Знання, 2004. 302 с.

- 100.Філімоненков О. С. Фінанси підприємств: Навчальний посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Кондор, 2005. 400 с.
- 101.Фролова Л. В., Бакунов А. А., Шаруга Л. В. Экономика предприятия в структурно-логических схемах: учеб. пособие. 3-езд., доп. Донецк: ДонГУЭТ, 2005. 93с.
- 102.Царенко І. М. Удосконалення методики аудиту запасів підприємства. URL: [http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/863/1/ Царенко%20І.М.%20Удосконалення%20методики%20аудиту%20запасів%20підприємства.pdf](http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/863/1/Царенко%20І.М.%20Удосконалення%20методики%20аудиту%20запасів%20підприємства.pdf)(дата звернення: 23.11.2019 р.).
- 103.Чаюн І. Ю., Бондар І. Ю. Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємства: навчальний посібник. К.: КНТЕУ, 2002. 111 с.
- 104.Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. №1. С. 55–62.
- 105.Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – 4-те вид., переробл. і доповн. К.: Знання, 2015. 572 с.
- 106.Швець Ю. О., Скворцова А. В. Управління оборотними активами підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 13. С. 127-130.

ДОДАТКИ

АНОТАЦІЯ

Николук О. Б. Обліково-аналітична інформація про стан та використання оборотних матеріальних ресурсів і відображення її в системі звітності.
– Рукопис.

Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістр за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік, оподаткування і правове забезпечення підприємництва»,
– Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2019.

У роботі розглянуто трактування, особливості документування, формування обліково-аналітичної інформації щодо оборотних матеріальних активів у виробничих підприємствах, досліджено специфіку оцінювання та відображення у звітності таких активів як виробничі запаси, готова продукція, товари. Дано пропозиції щодо автоматизованого складання матеріального звіту. Проведено аналіз та визначено тенденції стану забезпеченості оборотними активами суб'єктів господарювання, їх впливу на ліквідність капіталу та платоспроможність досліджуваних підприємств.

(Тут цю анотацію треба перекласти англійською мовою)

РЕЗЮМЕ

Кваліфікаційна робота містить 85 сторінок машинописного тексту, 26 таблиць, 8 рисунків, список використаних джерел з 106 найменувань, 11 додатків.

Метою кваліфікаційної роботи є висвітлення теоретичних аспектів та методичних положень формування обліково-аналітичного забезпечення управління оборотними матеріальними активами підприємства.

Об'єктом дослідження є сучасний стан формування обліково-аналітичної інформації про оборотні матеріальні активи у товариствах з обмеженою відповідальністю «Рембуддільниця» та «Ястрем».

Предметом дослідження є обліково-аналітична інформація про стан та використання оборотних матеріальних ресурсів у підприємствах і установах.

Одержані результати та їх новизна полягають у розвитку теоретико-методичних і розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління оборотними матеріальними активами з метою ефективного їх використання, покращення ліквідності та платоспроможності підприємств.

Ключові слова: ресурси, оборотні активи, запаси, матеріальні ресурси, облік, аналіз, звітність, інформація, оборотність, платоспроможність, ліквідність.

(Тут це резюме треба перекласти англійською мовою)