

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітнього рівня «бакалавр»

на тему

«Облік і контроль оборотних активів підприємства»

Виконала: студентка групи ОО(з)-41
спеціальності «Облік і оподаткування»
Кацак Іванна Ігорівна

Керівник: к.е.н., доц. Шкроміда В.В.

Рецензент: к.е.н., доц. Пілько А.Д.

Івано-Франківськ – 2022 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет	<u>Економічний факультет</u>
Кафедра	<u>Кафедра обліку і оподаткування</u>
Освітній рівень	<u>«бакалавр»</u>
Спеціальність	<u>«Облік і оподаткування»</u>

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

проф. Баланюк І.Ф.

«11» листопада 2021 р.

**ЗАВДАННЯ
НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Кащак Іванни Ігорівни

1. Тема роботи «Облік і контроль оборотних активів підприємства»,
керівник роботи к.е.н., доцент Шкроміда В.В.

затверджені Вченою радою економічного факультету (протокол № 3 від 29 жовтня 2021 р.).

2. Строк подання студентом роботи – до 27 травня 2022 р.

3. Вихідні дані до роботи дипломне дослідження на прикладі фінансово-господарської діяльності Державне підприємство «Рогатинське лісове господарство»

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки

- вивчити і чітко проаналізувати наукові публікації за обраною темою дослідження;
- дослідити сутність та існуючу класифікацію оборотних активів підприємства;
- вивчити нормативно-правове регулювання та організаційні основи обліку та контролю оборотних активів підприємства відповідно до специфіки його роботи;
- ознайомитись з організацією синтетичного і аналітичного обліку оборотних активів діяльності лісового господарства;
- вивчити особливості відображення оборотних активів у звітності підприємства;
- вивчити порядок здійснення контролю оборотних активів підприємства;

- здійснити оцінку динаміки і структури оборотних активів та провести оцінку ефективності їх використання.

5. Перелік графічного матеріалу аналітичні таблиці. графіки, рисунки

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
№ 1	<i>Шкромид В.В., доцент кафедри обліку і аудиту</i>		
№ 2	<i>Шкромид В.В., доцент кафедри обліку і аудиту</i>		
№ 3	<i>Шкромид В.В., доцент кафедри обліку і аудиту</i>		

7. Дата видачі завдання: 31 жовтня 2021 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Розділ 1. «Теоретичні основи обліку і контролю оборотних активів господарюючого суб'єкта»</i>	до 15.03.22 р.	
2	<i>Розділ 2. «Особливості обліку оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство»</i>	до 16.04.22 р.	
3	<i>Розділ 3. «Особливості контролю оборотних активів на підприємстві лісової галузі»</i>	до 14.05.22 р.	

Студент _____

Кащак І.І.

Керівник роботи _____

Шкромид В.В.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА	
1.1. Зміст і значення оборотних активів у діяльності підприємства	6
1.2. Класифікація оборотних активів господарюючого суб'єкта з метою їх обліку і контролю	12
1.3. Оцінка оборотних активів підприємства: вітчизняна і зарубіжна практика	19
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ДП «РОГАТИНСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»	
2.1. Порядок обліку матеріальних запасів на підприємстві лісової галузі	27
2.2. Особливості обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості у лісгоспі	36
2.3. Методика відображення оборотних активів у звітності підприємства	47
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ	
3.1. Особливості контролю оборотних активів підприємства та порядок використання прийомів аналізу	53
3.2. Аналіз наявності та ефективності використання оборотних активів підприємства	60
ВИСНОВКИ	67
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	70
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Сучасний стан оборотних активів в новітніх умовах господарювання відіграє значну роль, адже вони займають вагому частку майна будь-якого підприємства. Для того, щоб стабільно здійснювати виробництво на підприємстві постійно мають бути наявні оборотні засоби в матеріальній формі. При їх використанні збільшуються витрати на процес виробництва, результатом якого є створення готової продукції (робіт, послуг) і, відповідно, повертаються у компанію в грошовій формі наприкінці кожного кругообігу наявного капіталу. Таким чином, наявні оборотні активи являються важливим критерієм у визначенні прибутку кожного підприємства.

Особливо актуальним є питання подальшого вдосконалення методики системи бухгалтерського обліку та аудиту оборотних активів. Від ступеня ефективності використання наявних оборотних активів залежить фінансовий стан суб'єкта господарювання, оскільки раціональне використання наявних оборотних активів та оптимізація їх величини є одним із основних завдань кожного підприємства для забезпечення безперебійного процесу виробництва за будь-яких умов.

Вагомий внесок у розробку теоретичних і практичних основ обліку оборотних активів внесли провідні вітчизняні науковці-дослідники, такі як: Бутинець Ф.Ф., Бондаренко О.С., Голов С.Ф., Задорожний З.В., Костюченко В.М., Крупка Я.Д., Нашкерська Г.В., Огієнко С.О. та інші. Значної уваги приділяли даному питанню і зарубіжні автори-науковці, зокрема Бланк І., Брейли Р., Мэтьюс М.Р., Палий В.Ф., Соколов Я.В., Майерс С. та інші. Незважаючи на присутність численних теоретичних розробок, питання дослідження теоретичних основ оборотних активів залишаються фрагментарно вивченими та потребують подальшого наукового обґрунтування.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичного та практичного досвіду методики і організації обліку та контролю наявних оборотних активів підприємства та розробка дієвих шляхів їх удосконалення з врахуванням його галузевої приналежності.

Для досягнення поставленої мети розв'язані наступні завдання:

- уточнено економічний зміст поняття оборотні активи;
- розглянуто класифікаційні ознаки оборотних активів як об'єктів обліку та контролю;
- проаналізовано та узагальнено систему існуючих оцінок оборотних активів підприємства;
- висвітлено методику обліку запасів на діючому підприємстві;
- розглянуто порядок та особливості обліку дебіторської заборгованості;
- визначено напрямки удосконалення обліку грошових коштів та грошових документів;
- розглянуто і описано особливості проведення контролю оборотних активів підприємства;
- здійснено аналіз наявності та рівня ефективності використання оборотних активів на підприємстві.

Об'єктом дослідження обрано діючу систему обліку і контролю наявних оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних питань обліку та контролю оборотних активів у вітчизняній обліковій практиці.

Інформаційною базою проведення дослідження є: законодавчі акти, періодична економічна література, монографічні дослідження, бухгалтерські документи і фінансова звітність ДП «Рогатинське лісове господарство».

Методи дослідження. Теоретичні аспекти досліджувались із застосуванням методів індукції і дедукції, за допомогою яких визначено місце оборотних активів у системі обліку і контролю, а також уточнено ключові терміни, пов'язані з обліком і контролем цих об'єктів. Історичний та логічний методи, а також порівняння застосовувались при уточненні й дослідженні рахунків з обліку наявних оборотних активів, аналізу і синтезу, елімінування – для дослідження впливу факторів на зміну величини оборотних активів. У дослідженні застосовувалися прийоми статистичних порівнянь, методи аналізу,

а також узагальнення та графічного зображення даних для проведення аналізу формування і використання наявних оборотних активів.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання пропозицій щодо методики та організації обліку та контролю, а також аналізу оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство».

Обсяг і структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і узагальнень, додатків та списку використаної літератури. Обсяг дипломної роботи становить 77 сторінок друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць, 7 рисунків, 79 джерел літератури та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ГОСПОДАРЮЮЧОГО СУБ'ЄКТА

1.1. Зміст і значення оборотних активів у діяльності підприємства

Для ведення будь-якої фінансово-господарської діяльності потрібно мати в своєму розпорядженні відповідні і в достатній кількості виробничі засоби. Все майно і цінності, яке належить підприємству називається його активами. Активи підприємства є найважливішою складовою будь-якої господарської діяльності, можуть бути утворені за рахунок як власних, так і залучених джерел фінансування. Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить тлумачення досліджуваного терміну, а саме: актив – це ресурси, які контролювані підприємством в наслідок минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження чи збільшення економічних вигод у майбутньому [48].

Відповідно до означеного стандарту усі активи розподіляються на дві групи, а саме – оборотні та необоротні. У стандарті зазначено, що включають до оборотних активів, тобто – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи підприємства, призначені для реалізації чи споживання впродовж операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Визначено, термін «оборотні активи» почали застосовувати в спеціалізованій економічній літературі ще з початку ХХ ст.

Сутність поняття «оборотні активи» трактується різними вченими-економістами по-різному, залежно від етапу розвитку економіки. Найбільш розповсюдженим і поширеним вважався термін «оборотні кошти», але поряд з ним, в часи ринкової економіки, виникли такі поняття як: «оборотні активи», «оборотні фонди», «оборотні засоби», «поточні активи», «оборотній капітал», які часто між собою ототожнюють, що є і може бути пов'язане з невірним перекладом наукових публікацій. Вказані терміни хоч і мають спільні риси, але й мають відмінності.

Пропонуємо розглянути різні погляди вчених щодо сутності оборотних активів господарюючого суб'єкта.

Таблиця 1.1

Трактування «оборотних активів» різними вченими-економістами

	Автор	Визначення
	Нашкерська Г.В. [47, с. 317]	Оборотні активи – це грошові кошти, які вкладені для створення оборотних фондів та фондів обігу з метою забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції
	Слав'юк Р.А. [68, с. 4]	Оборотні активи – ресурси, які належать підприємству та які буде перетворено на гроші чи використано іншим шляхом протягом року з дати складання бухгалтерського балансу.
	Бланк І.О. [8, с. 162]	Оборотні активи – сукупність матеріально-майнових цінностей підприємства, що забезпечують поточну виробничо-збутову діяльність підприємства та повністю споживаються протягом одного виробничо-комерційного циклу.
	Коваленко В.В. [31, с. 256]	Оборотні активи – активи, що споживаються у ході виробничого процесу протягом року або звичайного операційного циклу, що перевищує 12 міс. через специфіку технологічного виробництва, і тому такі, що повністю переносять свою вартість виготовленої продукції.
	Демченко Т.А. [18, с. 179]	Оборотні активи – сукупність оборотних фондів і фондів обігу підприємства, які використовуються для фінансування його поточної господарської діяльності і виражені в грошовій оцінці.
	Крісус М.Н. [33, с. 35]	Оборотні активи – це мобільна частина майна господарюючого суб'єкта, тобто вся вартість тих оборотних активів, які при нормальних умовах роботи протягом календарного року (або навіть коротшого періоду) перетворюються в грошові кошти внаслідок отримання виручки від реалізації продукції, обігу цінних паперів і т.д.
	Усач С.А. [74, с. 120]	Оборотні активи – грошові кошти та мобільні активи, які перетворюються в засоби платежу впродовж одного виробничого циклу, що забезпечує безперебійність процесу постання і виробництва, обороту та отримання прибутку.
	Єрмач Н.Б. [20, с. 78]	Оборотні активи – це засоби, які інвестовані підприємством в поточні виробничі операції під час кожного операційного циклу.
0	Білик М.Д. [6, с. 161]	Оборотні активи – група мобільних активів із терміном використання до одного року, які безпосередньо обслуговують операційну діяльність і внаслідок високого рівня їх ліквідності мають забезпечувати платоспроможність підприємства за поточними фінансовими зобов'язаннями.
1	Брейлі Р., Майєрс С. [11, с. 740]	Оборотні активи – це такі активи, які фірма в найближчому майбутньому часі збирається перетворити в грошові кошти.

2	Бутинець Ф.Ф. [12, с. 216]	Оборотні активи – це сукупність майнових цінностей компанії, що обслуговують поточний виробничо-господарський процес, які повністю споживаються впродовж одного операційного циклу
3	Ілляш С.Д. [25, с. 173]	Оборотні активи – це фінансові ресурси, вкладені в об'єкти підприємства, використання яких здійснюється або в рамках одного відтворювального циклу, або в рамках відносно короткого відрізка часу.
4	Русак Н.А. [63, с. 216]	Оборотні активи – це мобільні активи, що є грошовими коштами підприємства або можуть бути перетворені в них протягом року або одного виробничого циклу.
5	Володькіна М.В. [15, с. 46]	Оборотні активи – це частина активів, яка включає оборотні кошти підприємства та короткострокові фінансові інвестиції.
6	Зві Боді, Роберт Мертон [9, с. 114]	Оборотні активи – суми грошових коштів компанії та інші статті бухгалтерського балансу, які протягом року передбачається перетворити в засоби платежу.
7	Фурса О.С. [78, с. 229]	Оборотні активи – сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів підприємства, які беруть участь у створенні продукції, майже цілком споживаються у виробничому процесі і свою вартість повністю переносять на виробничий продукт протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу.
8	Кірейцев Г.Г. [29, с. 106]	Оборотні активи – це сукупність коштів фірми, авансованих в оборотні фонди і фонди обігу для забезпечення безперервності процесу постачання, виробництва та реалізації продукції.

Проаналізувавши наведену інформацію у табл. 1.1, можна виділити і сформулювати декілька підходів до трактування сутності поняття «оборотні активи».

Перша група авторів, Демченко Т.А. та Кірейцев Г.Г. визначають оборотні активи як сукупність оборотних фондів підприємства та фондів обігу або авансованих у них коштів. Таке визначення відображає зміст оборотних активів як вартісної категорії чи поняття, оскільки до складу оборотних фондів входять виробничі запаси, незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів та напівфабрикати власного виробництва, а в фонди обігу (обороту) – включають готову продукцію, товари, дебіторську заборгованість і грошові кошти [18, 29].

На основі виділення саме грошової сутності оборотних активів, ґрунтуються визначення таких науковців, як Нашкерська Г.В., Брейлі Р., Майєрс С., Зві Боді та Роберт Мертон [48, 11, 9].

Подібним визначенням за змістом, але з уточненням терміну використання оборотних активів, оперують Крейніна М. Н., Усатов І. А. та Русак Н.А., які визначають останні як грошові кошти та їх еквіваленти, а також інші активи компанії, що використовують в одному операційному циклі [33, 74, 63].

Найпоширенішою точкою погляду серед таких дослідників як Бутинець Ф.Ф. Слав'юк Р.А., Бланк І. О., Єрмач Н. Б., Білик М. Д., Ілляш С. Д., у якій зосереджується увага на термін використання оборотних активів, є їх розуміння як сукупності матеріально-майнових цінностей, що обслуговують поточну господарську діяльність фірми і повністю споживаються протягом одного операційного циклу [12, 68, 8, 20, 6, 25].

В наукових роботах Коваленка В. В. та Петренка О. С. оборотні активи трактуються як натурально-речовинна субстанція, тобто як засоби діючого підприємства, які повністю переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції (робіт, послуг). Разом з тим, в умовах існування товарно-грошових і комерційних відносин матеріальні засоби підприємств виражаються не лише в натуральній, а й у вартісній формах [31, 78]. Ряд наукових авторів застосовує термін «оборотний капітал», характеризуючи величину оборотних активів, що є, на нашу думку, дещо неправильним. Зокрема, економісти Малина А.І., Адаменко Б.Ю. вказують: «... наявність господарських ресурсів (засобів), які належать власності підприємству, ототожнюються з його сукупним капіталом на певний момент часу, при цьому економічні ресурси дорівнюють усьому капіталу фірми» [38, с. 43]. Вважаємо, слід уникати терміну «капітал» при визначенні оборотних активів підприємства, оскільки в балансі він більшою мірою є економічною категорією, яка характеризує джерела утворення засобів, а не те, що на ці джерела фінансування придбано.

Такі економіко-облікові терміни як «оборотні кошти» та «оборотні засоби» часто ототожнювались і трактувались як величина інших понять – оборотних фондів і фондів обігу у працях Д'яченко В.П., Усача С.А., Бойчика І.М. та інших.

Антоненко І.В. та Нич О.І. у своїх наукових дослідженнях розглядають питання ототожнення суміжних категорій та зазначають, що «за своєю суттю всі вони різні і описують різні економічні поняття». Дослідники головною відмінністю оборотних активів та оборотних коштів вважають термін періоду для функціонування, який для оборотних коштів визначають в один календарний рік або кругооборот, а для оборотних активів – в один календарний рік або в один операційний (господарський) цикл. Поняття «оборотні засоби» науковці взагалі вважають невірним і таким, що виникло внаслідок неточності перекладу. Облікову категорію «оборотні активи» автори вважають «комплексною», адже саме вона включає усі інші в себе поняття [1, с. 135-136].

Колектив авторів Павленко О.П., Коваленко В.В. та Кваша Н.В. у своїх напрацюваннях також досліджували історію виникнення облікового терміну «оборотні активи», його суть та зв'язок з іншими категоріями. Головною відмінністю між поняттями «оборотні активи» і «оборотні кошти» дослідники вважають те, що оборотні активи витрачаються у процесі виробництва і надання послуг, тоді як оборотні кошти підприємства авансовані у виробництво, тому вони «не витрачаються і не споживаються», внаслідок чого такі оборотні кошти виступають проміжною складовою між активом і пасивом бухгалтерського балансу [50, 31, 32].

У працях Бетенка Л. О. сутність поняття «оборотних активів», «оборотних коштів» та «оборотного капіталу» розглядаються як однакові і тотожні. Автор пропонує наступне трактування зазначених понять: оборотний капітал (активи, кошти) – «це активи підприємства, які поновлюються з певною регулярністю в часі для забезпечення поточної діяльності, вкладення в які здійснюються протягом одного року або виробничого циклу» [5, с. 74]. Сучасні

науковці, такі як Поддєрьогін А.М. та Білик М.Д. також ототожнюють поняття «оборотні кошти» та «оборотний капітал», виходячи з їх змісту [6, 53].

Вважаємо, об'єднання вищезазначених обліково-економічних понять погіршує процес планування і управління оборотними активами.

На думку Сікора І. оборотні активи (або поточні активи) – це «сукупність матеріальних і фінансових активів, які внаслідок структурної трансформації здійснюють безперебійний кругообіг форм вартості задля постійного відновлення процесу постачання, виробництва, одержання прибутку, підтримки нормальної ліквідності підприємства, і повинні повністю споживатися протягом одного року чи операційного циклу». Науковець вважає, що поєднання двох – пасивної форми оборотного капіталу та активної форми оборотних активів – формує необхідну категорію «оборотних засобів» [66].

Пеняк Ю.С. вважає, що суть поняття «оборотні фонди» і «оборотний капітал» є ідентичною, крім того, дослідник пропонує використовувати саме останнє поняття. Також науковець об'єднує такі поняття як «оборотні кошти», «оборотні засоби» і «оборотні активи» підприємства [52, с. 5].

На думку економіста Ізмайлової Н.В. у відповідності до норм Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України, застосування поняття «оборотні кошти» «... не відповідає змісту поняття «оборотні активи», оскільки оборотні кошти пов'язані зі створенням вартості майна тільки у процесі операційної діяльності». Дослідниця вважає, що обліково-економічна сутність оборотних активів «полягає у втілених в них грошових коштах, які повністю використовуються чи реалізуються протягом одного виробничого циклу (або протягом 12 місяців) при здійсненні операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, що сприяє безперервності виробничо-комерційного циклу, а також дає можливість підтримувати достатню межу ліквідності і прибутковості підприємства» [24, с. 8].

Таким чином, відмінність досліджених понять і категорій полягає у наступному:

1. Наведені категорії «оборотні активи» і «оборотні кошти» є самостійними, ототожнювати їх неправильно, що підтверджується відмінністю у деяких характеристиках:

- різні складові елементи (до складу оборотних активів належать поточні фінансові інвестиції, які не відносяться до складу оборотних коштів);
- різний термін періоду для функціонування (для оборотних коштів фірми його визначають в один рік або кругообіг, а для оборотних активів – в один рік або в операційний цикл);
- оборотні активи використовуються у процесі виробництва, тоді як оборотні кошти авансовані у постачання і виробництво, тому вони «не витрачаються і не споживаються», внаслідок чого оборотні кошти підприємства виступають проміжною ланкою між активом і пасивом бухгалтерського балансу.

2. Категорії «оборотні активи» і «оборотний капітал» компанії ототожнювати неправильно через те, що оборотний капітал виступає джерелом утворення складових оборотних активів, тобто він відображається в пасиві балансу, тоді як оборотні активи фіксують характер їх розміщення і є складовою частиною активу балансу.

Узагальнюючи економічний, фінансовий та бухгалтерський підходи до трактування досліджених понять і категорій, визначимо поняття «оборотні активи» як сукупність фінансових і матеріальних активів підприємства, не обмежених у використанні, що обслуговують виробничо-господарський процес, і призначені для збуту чи споживання впродовж одного операційного циклу або одного року з дати складання бухгалтерського балансу та забезпечення безперервного виконання виробничо-комерційного циклу.

1.2. Класифікація оборотних активів господарюючого суб'єкта з метою їх обліку і контролю

Оборотні активи господарюючого суб'єкта складаються із великої кількості елементів, які, незважаючи на загальні основні ознаки мають певні

особливості і специфіку. Хоча ці особливості й носять другорядний зміст, але вони також відіграють певну роль в організації і використанні оборотних активів. Це зумовлює потребу групування окремих елементів оборотних активів, які охоплюють певні види майна і цінностей підприємств, за конкретними економічними ознаками. Науково обґрунтоване групування окремих елементів оборотних активів у певну групу має вагоме значення для оцінки фінансового стану підприємства, ведення обліку оборотних активів та ефективного їх використання.

На даний момент часу в економічній науці оборотні активи розрізняють за різними класифікаційними ознаками. Це пояснюється присутністю в економічній теорії та господарській практиці понад ста визначень, пов'язаних з формуванням і використанням активів, термінів, що характеризують окремі їх види тощо.

Для кращого і глибокого розуміння категорії «оборотні активи» розглянемо їх детальну класифікацію за різними ознаками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація оборотних активів господарюючого суб'єкта

п/п	Класифікаційні ознаки оборотних активів	Елементи оборотних активів (види, підвиди)	Автори, які підтримують даний поділ
	За характером фінансових джерел формування	1) валові оборотні активи; 2) чисті оборотні активи; 3) власні оборотні активи	Бетенко Л.О., Сікора І.А., Нашкерська Г.В., Чухно І.С.
	За видами	1) виробничі запаси сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; 2) запаси готової продукції; 3) дебіторська заборгованість; 4) грошові кошти; 5) інші види оборотних активів	Бетенко Л.О., Подерьогін А.М

	Залежно від участі в кругообігу	1) оборотні активи у сфері виробництва (оборотні фонди); 2) оборотні активи у сфері обігу (фонди обігу).	Бетенко Л.О., Подерьогін А.М., Нашкерська Г.В., Чухно І.С.
	Залежно від методів планування, принципів організації та регулювання	1) нормовані; 2) ненормовані.	Подерьогін А.М, Нашкерська Г.В., Чухно І.С.
	За перебув часом ання кругообігу	1) початкові; 2) функціональні; 3) накопичені	Чухно І.С.
	За ступенем ліквідності	1) абсолютно л (високоліквідні); іквідні 2) швидколіквідні (середньоліквідні); 3) малоліквідні (низьколіквідні)	Сікора І.А., Носов П.Л., Чухно І.С.
	За формою функціонування	1) монетарна форма; 2) речова форма.	Нашкерська Г.В., Чухно І.С.
0	За ризиком вкладення	оборотні активи з: 1) високим ризиком вкладення; 2) середнім ризиком вкладення.	Сікора І.А., Нашкерська Г.В., Чухно І.С.

На основі класифікації, узагальненої у таблиці, більш детально проаналізуємо кожен вид і підвид оборотних активів.

1. За характером фінансових джерел утворення оборотні активи бувають: валові – відображають загальний обсяг оборотних активів, який сформований за рахунок власного і позикового (залученого) капіталу; в бухгалтерському балансі вони відображаються в другому та третьому розділах активу; чисті – відображають ту частину обсягу оборотних активів, що була сформована за рахунок власного і довгострокового позикового капіталу; власні – характеризують ту частину оборотних активів підприємства, що сформувалась за рахунок виключно власного капіталу підприємства.

2. За видами оборотні активи підприємства поділяють на: виробничі запаси сировини, матеріалів та купівельних напівфабрикатів, що відображають обсяг вхідних матеріальних потоків у вигляді запасів, які забезпечують

стабільну виробничу діяльність підприємства; запаси готової продукції, що характеризують обсяг вихідних матеріальних потоків у вигляді запасів готової продукції, яка призначена для збуту; зазвичай, до цього виду оборотних активів також відносять обсяги незавершеного виробництва, який зважується на коефіцієнт завершеності за окремими видами продукції (робіт, послуг); існуюча дебіторська заборгованість характеризує суму заборгованості на користь підприємств-покупців, та представлена сумами фінансовими зобов'язаннями юридичних та фізичних осіб за розрахунками за товари, роботи, послуги, видані аванси тощо; залишки грошових коштів в національній та іноземній валюті, а також сума короткострокових фінансових вкладень, що розглядаються як форма інвестиційного використання тимчасово вільних залишків коштів; інші види оборотних активів, до яких відносять оборотні активи, що не були включені до складу вище розглянутих видів; для прикладу, деякі науковці відносять сюди витрати майбутніх періодів.

3. Залежно від участі у кругообігу (в цій класифікаційній групі розглядається виробнича галузь) оборотні активи авансуються в оборотні фонди (оборотні активи у сфері виробництва) та фонди обігу (оборотні активи у сфері обігу): оборотні активи у сфері виробництва (оборотні фонди) – це оборотні кошти, авансовані в оборотні виробничі фонди та фонди обігу з метою забезпечення безперервного процесу виробництва, збуту готової продукції та отримання сум прибутку. До таких активів відносять виробничі запаси, незавершене виробництво та суми витрат майбутніх періодів. Такі активи ще називаються нормовані оборотні активи підприємства; оборотні активи у сфері обігу (фонди обігу) – це залишки готової продукції на складі фірми, які вже відвантажені, але ще не оплачені покупцями, а також це товарні запаси, залишки грошових коштів у касі, на поточному рахунку, у дебіторській заборгованості, в розрахунках, а також інвестовані в короткострокові цінні папери.

4. За характером участі в операційному циклі оборотні активи класифікують: оборотні активи, що обслуговують виробничий процес, а саме:

запаси сировини, матеріалів та напівфабрикатів; обсяги незавершеного виробництва та запаси готової продукції; оборотні активи, що обслуговують фінансовий цикл фірми, характеризують дебіторську заборгованість

5. Залежно від способів і підходів планування, принципів організації і регулювання виділяють: нормовані оборотні активи – це активи, які можуть бути точно визначені та зафіксовані як планові величини; їх обсяг можна достовірно визначити для того, щоб забезпечити безперебійний процес виробництва. До них відносять засоби у виробничих запасах, у виробництві, у залишках готової продукції на складах фірми. Нормовані активи є основною частиною оборотних активів на фірмі; ненормовані оборотні активи – це такі активи, що їх не можна або надзвичайно трудно точно встановити і зафіксувати у формі нормативу або планового обсягу. До таких належать всі активи в обігу, окрім готової продукції на складах фірми (грошові кошти в касі та на рахунках в банку, дебіторська заборгованість та засоби у розрахунках). Структурні елементи оборотних активів, які обслуговують реалізацію продукції, не нормуються.

6. За періодом функціонування в часі виділяють постійну і змінну частини оборотних активів, де: постійна частина є мінімумом оборотних активів, що потрібний підприємству для здійснення його операційної діяльності; змінна частина оборотних активів, яка пов'язана із сезонними зростаннями обсягів виробництва та збуту продукції, а також необхідністю формування у певні періоди господарської діяльності фірми запасів товарно-матеріальних цінностей сезонного збереження, їх дострокового завезення та цільового призначення. Дослідники вважають, що фінансувати змінні оборотні активи підприємства доцільно використовуючи короткотермінові джерела утворення, відповідно для постійної їх частини – довготермінові.

7. За часом перебування в кругообігу оборотні активи підприємства класифікує лише Чухно І.С., при цьому не пояснюючи, яким чином обґрунтовується така класифікація [79].

8. За ступенем ліквідності оборотні активи фірми поділяються на: абсолютно ліквідні або високоліквідні – це оборотні активи, що можуть бути моментально і без додаткових зусиль перетворені на засоби платежу. До таких належать грошові кошти, поточні фінансові інвестиції та ін. Також в багатьох випадках визначають орієнтований термін їх конвертування, тобто до 90 днів, саме тому в цю групу також слід віднести поточну дебіторську заборгованість постійних покупців, які вчасно здійснюють оплату рахунків за поставлені товари, здійснені роботи та/або виконані послуги; швидколіквідні – це оборотні активи фірми, для переведення яких в засоби платежу потрібен додатковий час. Сюди можна віднести виробничі запаси, готову продукцію і дебіторську заборгованість; малоліквідні (низьколіквідні) – це ті активи, для реалізації яких потрібен більш тривалий час. Сюди відносять виробничі запаси, готову продукцію, що не користується попитом та біологічні активи. Слід зазначити, що в спеціалізованій економічній літературі чітко не виділено склад груп ліквідності оборотних активів, тому класифікація оборотних активів за цією ознакою є умовною і залежить від необхідності підприємства або ринкової ситуації.

9. За формою функціонування оборотні активи підприємства поділяють на монетарну форму, що включає грошові кошти та їх еквіваленти. Решту оборотних активів відносять до речової форми.

10. Поділ оборотних активів за ризиком вкладення проводять вітчизняні автори за групами: з високим ризиком вкладення; середнім ризиком вкладення; низьким ризиком вкладення. Проаналізувавши їх думки, можна побачити, що дана класифікація оборотних активів підприємства подібна до класифікації за ступенем ліквідності. Автори правильно виділили класифікаційну ознаку, оскільки фактор ризику є ключовим при прийнятті управлінських рішень. Однак, таку класифікацію більш доцільно використовувати для оборотного капіталу компанії, вартість якого відноситься в оборотні активи та відображає групи ліквідності активів через у них вкладений капітал.

11. За ступенем захищеності від інфляції виділяють: оборотні активи, які не підлягають інфляційним втратам, оборотні активи, що піддаються інфляційним втратам. Ця класифікація набуває умовного характеру, оскільки впливу існуючої інфляції не піддаються прямо лише активи, що виробляються на підприємстві. Встановлено, найбільш прямий вплив має інфляція на знецінення грошових коштів.

У практиці планування та аналізу суми оборотних активів групують залежно від ролі, яку вони здійснюють у виробництві – виробничі запаси; засоби у процесі виробництва, нереалізована продукція, кошти тощо. Розглянемо класифікацію оборотних активів, яка використовується для складання фінансової звітності, запропоновану В. Ф. Палієм, В. В. Палієм [51, с. 82]. Оборотні активи поділяються на матеріальні оборотні активи, грошові засоби і засоби в розрахунках (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація оборотних активів підприємства, призначена для складання фінансової звітності

У свою чергу, матеріальні виробничі запаси поділяються на матеріали за їх видами, малоцінні та швидкозношувані предмети, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Короткострокові вкладення оборотних активів підприємства у розрахунки з фізичними і юридичними особами в більшій мірі є ліквідними активами. Відомі строки, протягом яких дебіторська заборгованість повинна бути виплачена, тобто конвертована у готівкові гроші або в грошові надходження на банківські рахунки підприємства (рис. 1.2).

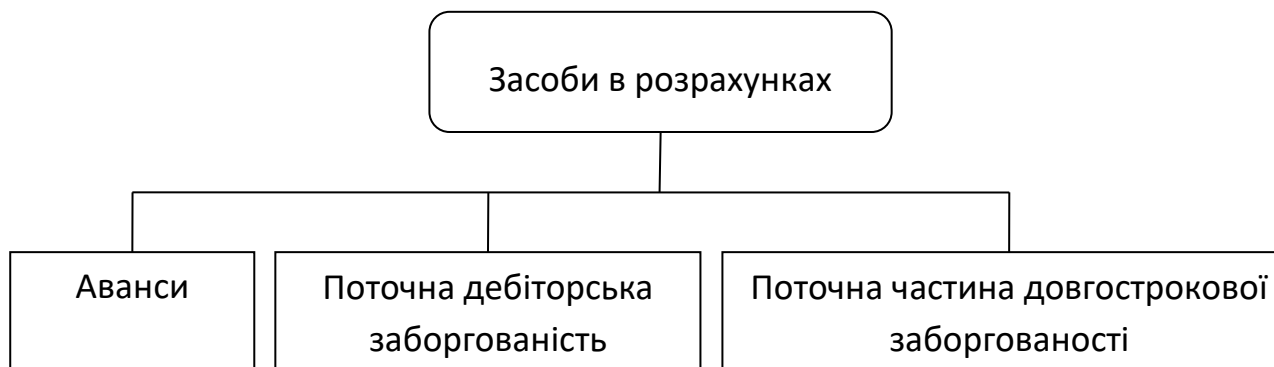


Рис. 1.2. Класифікація оборотних засобів у розрахунках

У звичних умовах ринкової економіки заборгованість покупців за готову продукцію і товари у суб'єкта господарювання є звичайним явищем. Це комерційні, інакше – розстрочки платежів у часі, що сприяють збільшенню об'ємів збуту, прискоренню оборотності товарів тощо. Вигідні для покупців умови комерційного кредиту – це надійний спосіб підтримувати стабільний попит на продукцію підприємства. Однак частина боргів, незважаючи на обережність і обачність постачальників, залишаються несплаченими. Їх, як правило, покривають за рахунок прибутку підприємства, створюються резервні фонди на покриття сумнівних боргів.

Отож, дослідивши оборотні активи з врахуванням досвіду вчених-економістів у сфері обліку, аналізу та контролю, можна згрупувати їх за такими ознаками, а саме: за формами функціонування в операційному циклі; залежно від участі в кругообігу підприємства; за принципом організації та регулювання; залежно від ступеня ліквідності; залежно від існуючого ризику вкладених оборотних активів; за характером фінансових джерел утворення; за видами тощо. Означена класифікація дає змогу систематизувати оборотні активи підприємства з метою забезпечення ефективного та цілеспрямованого їх управління і використання.

1.3. Оцінка оборотних активів підприємства: вітчизняна і зарубіжна практика

В умовах ринкового господарювання важливе місце в організації обліково-економічного процесу посідає оцінка оборотних активів, наявних на підприємстві, адже від використаної методики оцінки залежать якість і достовірність звітних даних, що характеризують як майновий, так і фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Оборотні активи можуть надходити на підприємство різними шляхами, а саме: виготовлені власними силами, придбані у постачальника, отримані як внесок до статутного капіталу, безоплатно одержані, а також внаслідок повного або часткового обміну останніх на подібні або неподібні активи. Методика оцінки оборотних активів підприємств чітко регулюється наступними нормативно-правовими актами: НП(С)БО 1, П(С)БО 9, П(С)БО 10, МСБО 2, МСБО 7, МСБО 1, МСБО 8, МСБО 18, МСБО 32, МСБО 39 та інші [40-46, 54-55].

У системі бухгалтерського обліку оборотні активи відображаються у грошовому вираженні із застосуванням наступних методів оцінки, зокрема:

- історична собівартість;
- поточна собівартість;
- вартість продажу або реалізації;
- теперішня вартість.

Оцінка за історичною собівартістю означає, що активи підприємства відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів та/або за справедливою вартістю, виданої на момент придбання. Історична собівартість придбання активів фірми містить фактичну ціну їх придбання та всі витрати, які необхідні для приведення їх у місце та стан використання за цільовим призначенням (транспортні витрати, витрати на встановлення, мито тощо). Історичною собівартістю активів, створених самим підприємством, є їхня виробнича собівартість.

При оцінці за поточною собівартістю активи компанії відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які були б сплачені в разі їх придбання на поточний момент часу. Термін «відновлювальна собівартість»

звичайно застосовують до активів фірми, які періодично замінюються, тобто до поточних запасів підприємства.

За продажною вартістю (вартістю реалізації) актив підприємства відображається за сумою грошових коштів (або їх еквівалентів), яку можна було б отримати на поточний момент часу шляхом продажу активу за звичайних умов ведення бізнесу.

При оцінці за теперішньою вартістю активи бізнесу відображаються за теперішньою дисконтовою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів.

Оборотні активи, зокрема запаси, можуть надходити на підприємство з різних джерел, серед яких є: придбання за оплату; виготовлення власними силами підприємства; внесення до статутного капіталу; безоплатне одержання; придбання внаслідок обміну на подібні активи; придбання в результаті обміну (часткового обміну) на неподібні активи.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» куплені та/або виготовлені на підприємстві запаси обліковуються за первісною вартістю, яка також є їх собівартістю. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» до первісної вартості запасів відносять:

- 1) суму, яку потрібно оплатити постачальнику та інші витрати, пов'язані з придбанням необхідних запасів (інформаційні, посередницькі тощо);
- 2) ввізне мито;
- 3) непрямі податки, які пов'язані із придбанням запасів та не будуть в подальшому відшкодовані фірмі;
- 4) витрати логістики на перевезення, завантаження/розвантаження запасів, їх страхування;
- 5) інші витрати, що пов'язані з купівлею запасів [54].

Відповідно до МСБО 2 «Запаси» собівартість (початкова вартість) запасів включає в себе:

- 1) ціну придбання;
- 2) імпорتنе мито;
- 3) інші податки, які не будуть відшкодовуватися податковими органами;

- 4) транспортні та експедиторські витрати;
- 5) інші витрати, що будуть понесені при купівлі запасів [41].

Таке поняття, як первісна вартість запасів в МСБО 2 відсутнє. Таким чином, відмінностей між П(С)БО 9 та МСБО 2 практично немає, лише те, що список, поданий національними положеннями (стандартами), більш деталізований.

Ще однією відмінністю є те, що згідно з МСБО 2, вартість торгових знижок, повернення платежів та аналогічні статті вираховуються із витрат на закупівлю запасів, чого немає в діючих П(С)БО 9.

При формуванні первісної вартості запасів слід пам'ятати, що у відповідності з п.14 П(С)БО 9 «Запаси», до їх вартості не включаються, а відносяться до витрат відповідного періоду, в якому вони були здійснені та/або виявлені: понаднормативні втрати і недостачі запасів; проценти за використання позик; витрати на збут; загальногосподарські та подібні витрати, що безпосередньо не пов'язані з придбанням і постачанням запасів та доведення їх до необхідного стану, придатного для використання в запланованих цілях, вираховуються при визначенні витрат на придбання. Під час визнання первісної вартості оборотних активів (в т.ч. запасів) також виникають лінгвістичні та сутнісні неузгодженості, які суттєво впливають на методологію операцій з запасами фірми. До однієї з таких проблем відноситься використання поняття «відновлювальна вартість», яка згідно з П(С)БО 9 трактується як поточна собівартість придбання аналогічних оборотних активів компанії [54]. Іноді поточна собівартість у господарській діяльності та спеціалізованій економічній літературі ототожнюється із терміном «ринкова вартість» запасів.

У вітчизняному правовому полі термін «ринкова вартість» чітко не визначений. Спираючись на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [22] та відповідно до П(С)БО 9, термін «ринкова вартість» можна визначити, як суму грошових коштів, що отримуються або сплачуються за придбання оборотних активів (запасів) на активному ринку. Під

активним ринком розуміється той ринок, якому притаманні наступні умови: предмети, які продаються та купуються на такому ринку є однорідними, у будь-який час можна знайти заінтересованих продавців та покупців, інформація про ринкові ціни є загальнодоступною та у вільному доступі. Порівнюючи термін «ринкова» і «відновлювальна вартість», визначено, що відмінність полягає у наявності або відсутності активного ринку. Означена різниця має зміст в тому економічному бізнес-середовищі, де отримала широкий розвиток біржова торгівля.

Щодо оцінки запасів при вибутті, то відповідно до П(С)БО 9 їх оцінка здійснюється такими методами, зокрема:

- ФіФО;
- ідентифікованої собівартості одиниці запасу;
- середньозваженої собівартості;
- нормативних затрат;
- за ціною продажу.

Метод, що використовується підприємством, має бути чітко описаний в його обліковій політиці.

У процесі визначення ціни запасів, що відпускаються у виробничий процес майже щоразу виникають труднощі, оскільки впродовж звітного періоду ціни часто змінюються. Купуючи та реалізуючи один вид активів, часто неможливо або трудно виявити, які одиниці вже витрачені, а які ще є в наявності фірми. Для достовірного відображення в системі обліку потрібно чітко знати, в якому порядку їх списувати, щоб не було наявних розбіжностей із фактичною наявністю запасів.

Найбільш ефективними та найпоширенішими методами списання запасів вважається: метод ФіФО, середньозваженої собівартості та ідентифікованої собівартості конкретної партії активів.

Суть методу ФІФО (first-in, first-out) полягає в тому, що першими вибувають ті активи, які були придбані першими. Даний метод досить простий у застосуванні, але має значний недолік. В умовах постійного зростання цін,

запаси списуються за більш заниженими цінами, як наслідок, показник прибутку буде набагато вищим, ніж є насправді.

При методі середньозваженої собівартості оцінка одиниці наявного запасу визначається шляхом ділення суми вартості залишку цих запасів на початок звітної облікової періоду та вартості отриманих запасів впродовж звітної облікової періоду на їх сумарну кількість. Даний метод враховує коливання цін і, при цьому, вирівнює їх.

За методом ідентифікованої собівартості оцінюються наявні запаси, що відпускаються і послуги, для виконання спеціальних проектів, а також запаси, які не можуть замінити одне одного.

Метод нормативних затрат використовується у виробництві і полягає у застосуванні розроблених норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлюються самостійно підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Тому для використання даного методу підприємству потрібні норми витрачання запасів на одиницю продукції. Вказаний метод варто застосовувати на виробничих підприємствах з невеликою номенклатурою готової продукції.

Метод ціни продажу передбачає здійснення обліку товарів за продажними цінами, облік і розподіл торговельної націнки в кінці періоду між залишками товарів і товарами, що вважаються реалізованими. Часто застосовується в роздрібній торгівлі та ресторанному бізнесі, не є абсолютно точним внаслідок усереднення розміру торгової націнки і заокруглень при здійснюваних розрахунках.

Кожен із зазначених у вітчизняному законодавстві методів оцінки вибуття запасів має ряд переваг та недоліків (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених діючими П(С)БО 9 «Запаси» [54]

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
------------------------------	----------	----------

Ідентифікован ої собівартості	1) найбільш точний метод; 2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	1) трудомісткість методу; 2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно
Середньозваж еної собівартості	1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; 2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш наближене фактичному; 3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей; 4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів	1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; 2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФіФО)	1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; 2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності.	1) метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; 2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують

Відповідно до діючого МСБО 2, списання запасів може відбуватись такими способами, зокрема: метод конкретної ідентифікації, метод ФіФО, метод ЛіФО (lastin, first-out), метод стандартних витрат та метод роздрібних відпускних цін.

Метод конкретної ідентифікації використовується для вибуття запасів, які були придбані (виготовлені) для конкретного замовлення, однак даний метод є недоречним при обліку значної кількості запасів.

Методи стандартних витрат та роздрібних цін застосовуються при наявності великої кількості запасів (н-д, у роздрібній торгівлі) та коли їх результати майже дорівнюють собівартості наявних запасів. Отже, значних відмінностей в обліку вибуття запасів немає, хоча згідно з П(С)БО 9 таких методів є більше, хоча деякі застосовуються вкрай рідко.

Щодо оцінки запасів на дату бухгалтерського балансу, то згідно П(С)БО 9 запаси оцінюють за найменшою з двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації, а згідно з діючими МСБО 2 – виключно за чистою реалізаційною вартістю. Всі П(С)БО певною мірою ґрунтуються на діючих МСФЗ, проте існують певні відмінності в обліку запасів.

Таким чином, порівнюючи П(С)БО 9 та МСБО 2, можна зробити висновок, що вони мають одночасно як спільні, так і відмінні риси. Спільними рисами в обидвох стандартах є визначення сутності терміну «запаси», умови їх визнання, рекомендації, які стосуються методів оцінки запасів, а також основні поняття, пов'язані з цими активами. Основні відмінні риси між двома стандартами є: склад запасів та склад витрат, що формують собівартість.

Щодо оцінки існуючої дебіторської заборгованості, то за діючими П(С)БО вона оцінюється за первісною вартістю (або чистою вартістю реалізації), а згідно діючими МСБО – справедливою вартістю. Спільним є те, що за обидвома стандартами у фінансовій звітності компанії дебіторська заборгованість відображається у складі поточних активів та поділяється на короткострокову і довгострокову. Хоча національні стандарти обліку і звітності складаються на основі міжнародних стандартів, все одно існують розбіжності обліку в Україні та в зарубіжних країнах, що пояснюються і пов'язані із специфікою національної системи. Перш за все, потрібно відмовитись від жорсткої регламентації обліку, удосконалювати існуючі національні стандарти

та гармонізувати їх з діючими міжнародними стандартами, а також забезпечити належне професійне навчання практикуючих бухгалтерів.

Отже, оборотні активи є невід'ємною і надважливою складовою активів підприємства, тому зважаючи на те, що існує безліч думок та питань для обговорення щодо методики й практики їх оцінки, кожна з яких має свої переваги і недоліки, вони потребують подальшого теоретичного дослідження та практичного удосконалення.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ДП «РОГАТИНСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

2.1. Порядок обліку матеріальних запасів на підприємстві лісової галузі

Виробничі запаси підприємства є мобільною його частиною активів, вони займають чільне місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних видів діяльності задля визначення результатів господарської діяльності та при висвітленні інформації про фінансовий стан підприємства. Це, в свою чергу, вимагає повної достовірної і неупередженої інформації про наявність та рух виробничих запасів, яку може надати система бухгалтерського обліку, яку в даному випадку слід розглядати як елемент господарської інформаційної системи, що генерує та інтерпретує всю ємність інформаційного потоку, надану різними ринковими системами для ефективного управління.

Дослідження особливостей організації і методики обліку та контролю оборотних активів підприємства проведено на прикладі фінансово-господарської діяльності державного підприємства «Рогатинське лісове господарство» (надалі по тексту – ДП «Рогатинське лісове господарство»), у якому є всі можливості висвітлення вищезгаданих питань дослідження.

Вказане підприємство створене для ведення народного господарства, включаючи питання охорони, раціонального використання лісових ресурсів та відтворення лісів, ввірених йому в постійне користування.

Основними напрямками діяльності ДП «Рогатинське лісове господарство» є:

- проведення заходів по відновленню лісів, підвищенню продуктивності, створенню насаджень із швидкоростучих і технічно цінних порід, які в найкоротший термін часу дають велику кількість деревини народному господарству;

- збереження і поліпшення стану водоохоронних територій та насаджень зелених зон навколо міст, сіл і промислових центрів;
- поліпшення стану і підвищення рівня продуктивності лісів, охорона лісонасаджень від незаконних порубів і іншого пошкодження;
- заготівля і зберігання лісосировини, а також розпиловка лісоматеріалів та їх реалізація;
- виробництво товарів народного споживання з відходів деревини та інші суміжні види діяльності.

ДП «Рогатинське лісове господарство» є юридичною особою та свою діяльність виконує згідно затвердженого статуту. Майно підприємства становлять основні виробничі фонди та оборотні кошти, а також цінності, вартість яких відображається в самостійному бухгалтерському балансі.

Джерелами утворення майна підприємства є:

- майно, яке передане йому органами державного управління;
- доходи, одержані від реалізації продукції (лісопродукції);
- доходи від цінних паперів;
- капітальні вкладення і дотації з бюджету та інше майно, набутого внаслідок діяльності.

Для здійснення фінансово-господарської діяльності та оцінки її результатів у лісгоспі організовано службу бухгалтерію, яка на постійній основі проводить документальну реєстрацію проведених всіх господарських операцій, узагальнює інформацію про роботу на рахунках обліку та формує звітність за звітний період.

Організація бухгалтерського обліку визначається обліковою політикою лісового господарства.

Облікова політика – це сукупність методів, принципів та правил ведення бухгалтерського обліку. Принципи облікової політики відображаються у наказі (положенні) про облікову політику. Наказ про облікову політику, що забезпечує дотримання загальних принципів ведення обліку на підприємстві, обов’язково

містить принципи обліку витрат на підприємстві, у тому числі на формування оборотних активів.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку понесених витрат діяльності лісового господарства є:

- облік і контроль випуску лісопродукції: обсягу, асортименту, якості і виконання плану за цими показниками;
- облік витрат виробництва і контроль за виконанням кошторису витрат;
- калькуляція собівартості лісоматеріалів і контроль за виконанням собівартості цієї ж продукції;
- виявлення невикористаних резервів виробництва, боротьба з безгосподарністю, простоями, втратами від браку тощо.

У ДП «Рогатинське лісове господарство» ведеться журнальна форма обліку з частковим залученням електронно-обчислювальної техніки. Всі здійснені господарські операції оформляються первинними документами згідно вимог у структурних підрозділах, що акумулюються за певний період і передаються у централізовану бухгалтерію для групування, систематизації, обробки та подальшого обліку.

Розглядаючи нормативно-правові акти, які регламентують методичні і організаційні засади формування в бухгалтерському обліку даних про запаси та відображення їх у фінансовій звітності, слід виділити чинні ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 9 «Запаси».

Щодо документального оформлення надходження запасів, то відмітимо, що первинними документами, які використовується для оприбуткування запасів у лісовому господарстві є наступні (рис. 2.1).

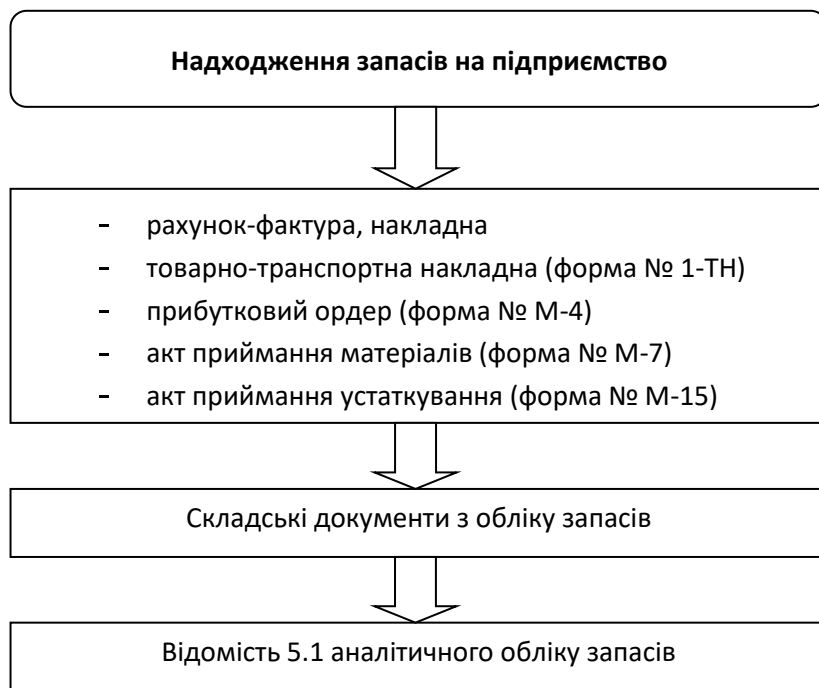


Рис. 2.1. Документування операцій з обліку надходження запасів у лісовому господарстві

Основним документом, що заповнюється у ДП «Рогатинське лісове господарство» при оприбуткуванні запасів на склад є прибутковий ордер (М-4).

Якщо не встановлено розбіжностей у кількості, вартості та якості, запаси оприбутковують на склад шляхом проставлення штампа безпосередньо на документі постачальника або шляхом виписування прибуткового ордера. Прибуткові ордери складають на фактично прийняту кількість цінностей. На численні однорідні вантажі (щєбінь, пісок, відсів та ін.), що надходять від одного і того ж підприємства-постачальника декілька разів впродовж робочого дня, допускається складання прибуткових ордерів в цілому за день.

У разі перевезення вантажів автотранспортом приймання запасів, які надійшли у лісгосп, здійснюють на підставі товарно-транспортних накладних (т. ф. № 1-ТН).

Основними документами, що відображають видачу матеріалів зі складу у виробництво та їх внутрішнє переміщення, є лімітно-забірні карти, акт-вимога на заміну матеріалів і накладна на відпуск (внутрішньо-господарське переміщення) матеріалів.

Лімітно-забірні картки використовують для оформлення відпуску матеріалів, які систематично використовують на господарські потреби, а також для здійснення поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, і є виправдувальними документами для списання товарно-матеріальних цінностей зі складу.

При відпуску запасів стороннім підприємствам і організаціям оформляють накладну (т.ф. № М-20), яка виписується у двох-трьох екземплярах. При перевезенні вантажів автотранспортом замість накладної виписують товарно-транспортну накладну (т.ф. №1-ТН).

Передача у використання малоцінних швидкозношуваних предметів (далі – МШП) – здійснюється відомістю обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (МШ-7); списання, вибуття МШП – оформляється актом вибуття МШП (МШ-4), актом на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні (форма № МШ-5), актом на списання МШП (МШ-8) тощо.

Проаналізувавши документи з відпуску запасів у лісгоспі слід відмітити, доцільною є розробка єдиної форми документа на відпущення запасів, призначеної для автоматизованої обробки. У вказаний документ варто включити всі об'єкти основного та допоміжного виробництва з присвоєними кодами, які б указували напрям використання матеріальних ресурсів.

Якщо бухгалтерія проводить облік запасів у кількісно-підсумовуючому вираженні, то порівняння даних складського обліку з даними бухгалтерії здійснюється за кількістю товарно-матеріальних цінностей. Кількісні залишки виробничих запасів за кількісно-підсумовуючою відомістю у ДП «Рогатинське лісове господарство» порівнюються з кількісними залишками в картках складського обліку за типовою формою № М-12. Облік руху матеріальних цінностей на складі виконується у сортовому розрізі.

Щоб порівняти дані складського обліку з даними бухгалтерії потрібно залишки запасів на складах перевести у грошовий вираз. Щоб це провести формується відомість обліку залишків на складі – типова форма № М-14. Усі

залишки, що були визначені при переведенні виробничих запасів у грошову форму, у ДП «Рогатинське лісове господарство» відображаються у відомості за формою № М-14 порівнюються із залишками запасів у грошовій формі за відомістю обліку наявних товарно-матеріальних цінностей.

Зважаючи на вищезазначене документування, під час організації та веденні первинного обліку наявних запасів в умовах виробничих складів слід враховувати: по-перше, правильне та доцільне використання типових форм документів обліку виробничих запасів, що діють у галузі, по-друге, організацію первинного обліку слід моніторити, від планування виробничих запасів до їх списання на потреби лісгоспу, що зможе покращити якість контролю за правильністю і ефективністю витрачання запасів, по-третє, первинний та аналітичний облік на кожному структурному складі необхідно розглядати у тісному зв'язку, що дозволить у повній мірі дотримуватись основних принципів ведення бухгалтерського обліку.

Значно покращити організацію обліку виробничих запасів можна також удосконалюючи процес документування, тобто більше використовуючи накопичувальні документи (лімітно-забірні картки, відомості та ін.), картки складського обліку як витратний документ по відпущених матеріалах.

Облікові дані про надходження та відпуск запасів у ДП «Рогатинське лісове господарство» переносяться із первинних документів, у систематизованому вигляді, до реєстрів подальшого обліку.

Загальну схему документування вказаних операцій із запасами відображено на рис. 2.2.

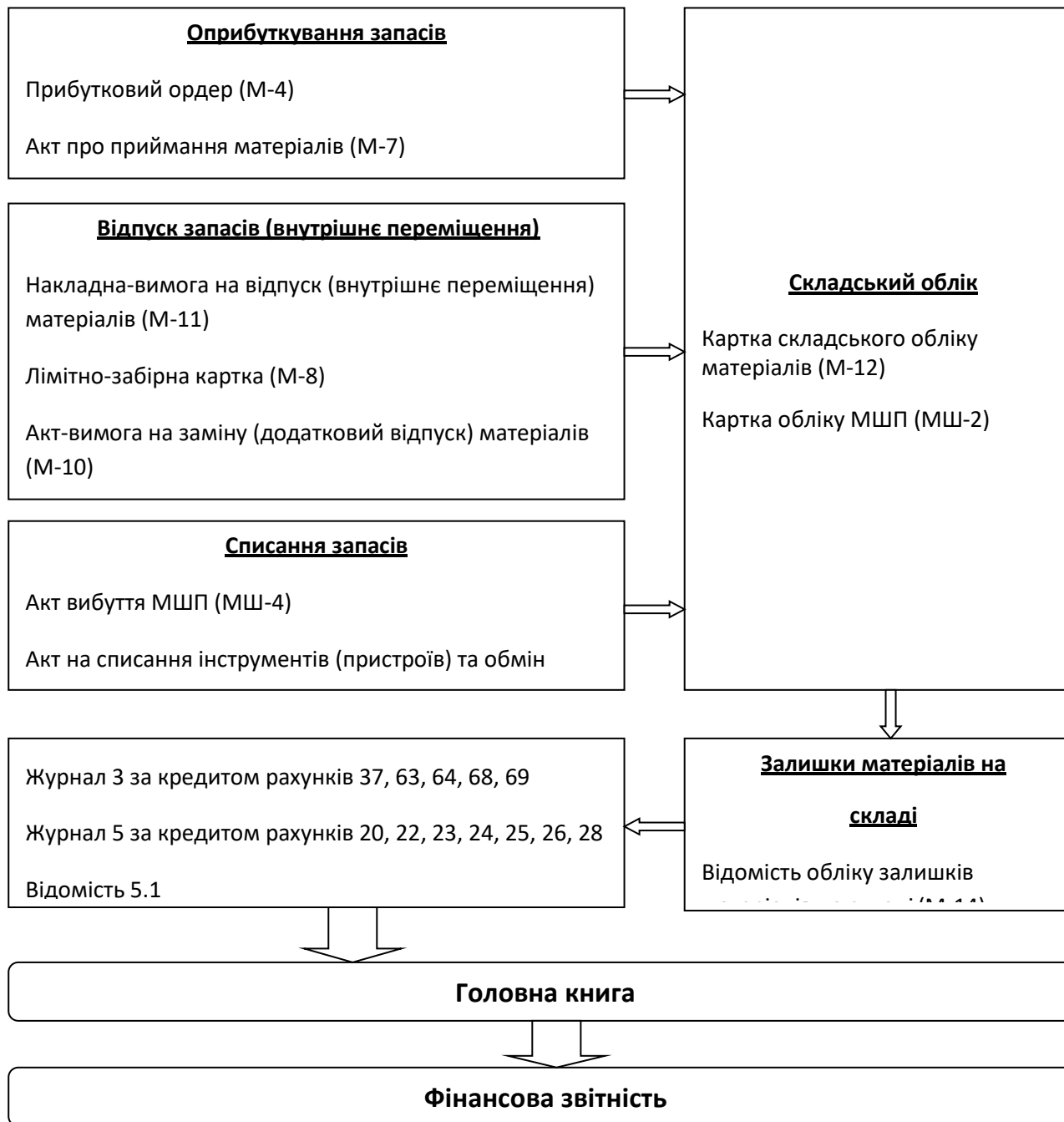


Рис. 2.2. Документообіг за операціями із запасами
у ДП «Рогатинське лісове господарство»

Представлений на рисунку документообіг забезпечує вірне складання балансу та інших регламентованих форм звітності.

Для синтетичного обліку запасів у лісгоспі призначено другий клас Плану рахунків «Запаси», а для виробничих запасів саме рахунки 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення необхідної інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і

матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, а також палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

Аналітичний облік виробничих запасів у держлісгоспі ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, а також матеріально-відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для здійснення контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення результатів інвентаризації.

Визначено, дані аналітичного обліку використовуються, переважно, в системі операційного менеджменту, а його інформація необхідна управлінцям різних рівнів ієрархії. Деталізація аналітичного обліку виробничих запасів зумовлена, по-перше, наявністю значної кількості складів для їх зберігання; по-друге, значною їх номенклатурою і видами; по-третє, складною організаційною та виробничою структурами лісового підприємства тощо.

За результатами проведеного дослідження бухгалтерських документів встановлено, що в обліку ДП «Рогатинське лісове господарство» відпуск виробничих запасів в виробництво оформлюється наступним чином (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типова кореспонденція рахунків з обліку відпуску виробничих запасів

у ДП «Рогатинське лісове господарство»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
На виробничі потреби	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
На капітальне будівництво	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»
На виправлення браку	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничі запаси»

На загальновиробничі потреби	91 «Загальновиробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
На загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
Для забезпечення збуту лісової продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
На утримання об'єктів житлово- комунального і соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»

Щодо обліку готової продукції, то слід зазначити, що з прийняттям Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні виникає потреба по-новому відображати господарські операції з випуску готової продукції та її збуту. Готова продукція включає продукцію, переробка якої завершена та над якою проведені випробування, приймання, укомплектування відповідно з умовами договорів із замовниками та відповідає технічним стандартам і якісним умовам.

Облік готової продукції у ДП «Рогатинське лісове господарство» здійснюється на основі таких первинних документів – актів, накладних, відомостей випуску продукції; документів, що засвідчують якість. Визначено, на багатьох виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів. Виняток становить використання оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція». Вказаний документ характеризує інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції.

Однак, вважаємо, цього недостатньо, оскільки доцільно на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової лісопродукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами лісопродукції, а також покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією лісопродукції, застосуванням цін та їх змінами, а також надходженням виручки.

Отже, виходячи з вимог ринкової економіки, необхідно удосконалювати методику бухгалтерського обліку наявних запасів. Враховуючи те, що основою виробництва лісгоспу є запаси лісоматеріалів, то для забезпечення ефективного господарювання необхідно вживати ряд заходів щодо виявлення, кількісного вимірювання та реалізації резервів забезпеченості виробничими запасами і ефективного їх використання.

Викладені у роботі підходи щодо вдосконалення обліку витрат, пов'язаних із рухом виробничих запасів, не суперечать чинним нормативним документам вітчизняного законодавства і дають можливість удосконалити та значно полегшити облік запасів, а також виконувати контроль за станом, складом і зміною їх величини для прийняття необхідних управлінських рішень. Наведені рекомендації і пропозиції дадуть змогу вдосконалити облік запасів у практичній діяльності.

2.2. Особливості обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості у лісгоспі

Для ефективної діяльності підприємства слід мати певну величину оборотних активів, які обслуговуватимуть процес кругообігу і повністю споживатимуться та відновлюватимуться із доходу після кожного його циклу.

В складі оборотних коштів чільне місце займають грошові кошти. У відповідності до Н(П)СБО 1, грошові кошти – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання [48]. До них також включаються «еквіваленти грошових коштів», які являють собою короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються (обмінюються) у певні суми грошей і які характеризуються мінімальним ризиком зміни вартості.

Основними завданнями обліку грошових коштів у ДП «Рогатинське лісове господарство» є:

- виконання контролю за дотриманням касової і розрахункової дисципліни, зокрема за зберіганням, своєчасним надходженням і витрачанням

отриманих в установах банку грошових коштів відповідно до їх цільового застосування;

- своєчасне і правильне оформлення первинних документів та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по руху грошових коштів;

- здійснення інвентаризації грошових активів та відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

Грошові кошти держлісгоспу зберігаються у банку та у вигляді готівки в касі підприємства.

Встановлено, розрахунки готівкою проводяться між підприємствами, підприємцями і з фізичними особами через касу як за рахунок готівкової суми виручки, так і за рахунок коштів, одержаних із банку. Встановлено, порядок ведення касових операцій у національній валюті України підприємствами (підприємцями) визначено Національним банком України.

Тому лісове господарство має касу як приміщення, в якій зберігається готівка, і відповідні документи по веденню касових операцій.

Для обліку касових операцій держлісгосп використовує такі документи:

- Прибутковий касовий ордер;
- Видатковий касовий ордер;
- Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів;
- Касова книга.

Оприбуткування готівки в касу здійснюється на основі прибуткового касового ордера (ПКО), підписаного головним бухгалтером або уповноважених на це особами та касиром лісгоспу. При цьому особі, котра здала грошові кошти, після отримання їх касиром видається квитанція, яка підписана головним бухгалтером та касиром. В прибутковому касовому ордеру зазначають прізвище, від кого отримано грошові кошти, на які підставі, сума (цифрами і прописом), а також підпис головного бухгалтера і касира.

Використання готівки з каси оформляється видатковим касовим ордером (ВКО). Він підписується керівником і головним бухгалтером лісгоспу чи

особами, ними уповноваженими. Інформація щодо виписаних касових ордерів записується в журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів за такими позиціями: дата; номер документа; сума; примітка.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передачі в касу лісгоспу реєструються бухгалтерією в журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів (форма № КО-3).

Заробітна плата у ДП «Рогатинське лісове господарство» виплачується за платіжною відомістю. По закінченні трьох днів на загальну суму виданої заробітної плати складається касовий ордер. У випадках видачі коштів у відомості робиться надпис: «За довіреністю», а сама довіреність прикріплюється до платіжної відомості. Заробітна плата невидана у встановлений термін, депонується і здається до установи банку. На депоновані суми складається документ – видатковий касовий ордер.

Всі факти надходження і вибуття готівки у лісгоспі відображають в касовій книзі. В кінці кожного робочого дня касир підбиває підсумки операцій за день, визначає залишок (сальдо) готівки на наступне число і передає до бухгалтерії звіт касира.

Звіт касира – це документ, який має вигляд відривного аркушу касової книги з додатком прибуткових і видаткових касових документів, що передається касиром до бухгалтерії лісгоспу.

Організація руху носіїв облікової інформації здійснюється відповідно до схеми, наведеної на рис. 2.3.

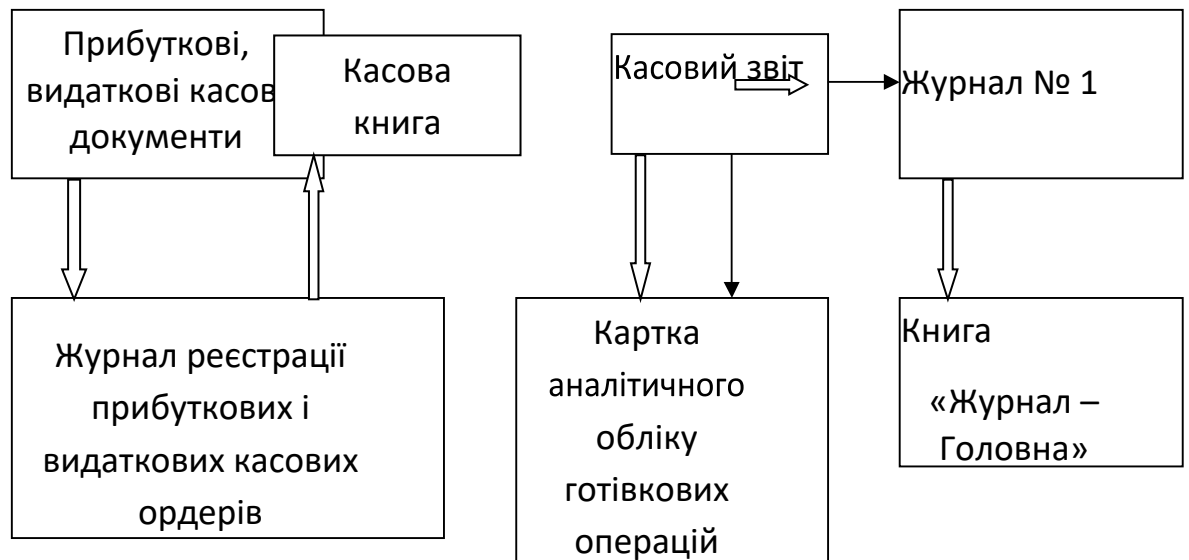


Рис. 2.3. Рух облікової інформації з обліку касових операцій у ДП «Рогатинське лісове господарство»

Для обліку грошових коштів в касі у держлісгоспі використовується рахунок 30 «Готівка». У таблиці 2.2 відображено з якими рахунками кореспондує означений рахунок 30 «Готівка».

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку готівки у ДП «Рогатинське лісове господарство»

п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Надійшла у лісгосп й оприбуткована до каси готівка з відповідних рахунків в банку	301, 302	311, 312
	Надійшла до каси лісгоспу виручка від реалізації продукції	301	361
	Погашена дебіторська заборгованість готівкою	301	377, 361, 374

Визначено, відповідно до чинного законодавства всі підприємства, незалежно від виду діяльності і форм власності, повинні зберігати вільні грошові кошти на рахунках установи банку (за винятком сум, які дозволяється зберігати в касі підприємства).

Синтетичний облік операцій з грошовими коштами на поточних рахунках у банках у ДП «Рогатинське лісове господарство» ведеться на активному рахунку 31 «Рахунки в банках». За дебетом рахунку відображаються поступлення грошових коштів, а за кредитом – їх списання у міру використання.

У бухгалтерії держлісгоспу до рахунку 31 «Рахунки в банках» відкриваються наступні субрахунки:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Підставою для відображення операцій з наявності і руху грошових коштів на субрахунках 311 та 312 служить документ – виписка банку. У виписці фіксуються залишки на початок та кінець дня, відображаються всі здійснені операції з поступлення та списання коштів з поточного банківського рахунку, номер документа на підставі якого була проведена операція, код банку (МФО), коди (МФО) установ-банків кореспондентів і кореспондентські рахунки по кожній проведеній операції.

У наведеній таблиці 2.3 відображено з якими рахунками обліку кореспондує рахунок 31 «Рахунки в банках».

Кошти в дорозі – грошові суми, які внесені юридичними або фізичними особами в каси банків, ощадкаси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на поточні рахунки підприємства і організації.

Обліковуються грошові документи та кошти у дорозі на бухгалтерському рахунку 33 «Інші кошти». За дебетом рахунка 33 «Інші кошти» відображають надходження грошових документів у касу лісгоспу та коштів у дорозі, за кредитом – вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після зарахування їх на відповідні облікові рахунки.

Узагальнення сукупності інформації у ДП «Рогатинське лісове господарство» про наявність і рух коштів у національній та іноземній валюті в

касі, на поточних, валютних та інших рахунках в банку, грошових документів здійснюється в Журналі 1, який формується за кредитом облікових рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти» та відомостях до вказаного Журналу. Відомості відкриваються за дебетом відповідних облікових рахунків.

Таблиця 2.3

Типова кореспонденція рахунків з обліку коштів на поточному рахунку в банку у ДП «Рогатинське лісове господарство»

/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Надійшла від покупців виручка від реалізації лісопродукції (робіт, послуг)	311, 312	361
	Внесена готівка з каси на поточний рахунок	311, 312	301,302
	Зарахована позика на поточний рахунок	311, 312	60,50
	Повернено раніше виданий аванс	311, 312	371
	Надійшли суми за висунуті претензії	311, 312	374
	Надійшли суми від окремих осіб в погашення заборгованості по відшкодуванню завданого збитку	311, 312	375
	Погашена заборгованість перед постачальниками і підрядчиками	631	311, 312
	Перераховані платежі до бюджету	641	311, 312
	Перерахування авансу підзвітним особам	372	311, 312

До інших коштів лісгоспу включаються грошові документи та кошти в дорозі.

У будь-якій господарській діяльності після фактів відвантаження товарів покупцю, готової продукції, передачі виконаних робіт і послуг замовнику процес реалізації переміщається в сферу розрахунків, тобто виникає дебіторська заборгованість.

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками визначають завчасно укладеними угодами (договорами). Зазвичай, до утворення

дебіторської заборгованості веде наявність договірних стосунків між контрагентами, коли факт переходу права власності на товари (роботи, послуги) та їх оплата не співпадають за часом здійснення.

Тобто виникнення сум заборгованості пов'язане з тим, що одночасне виконання зустрічних вимог за укладеним договором відбувається дуже рідко. Як правило, спочатку свої зобов'язання виконує одна сторона угоди, внаслідок чого у неї виникає право вимагати компенсації щодо заборгованості, а у іншій стороні угоди – зобов'язання погасити цю заборгованість.

Відповідно до чинного П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [55].

Критеріями визнання дебіторської заборгованості у ДП «Рогатинське лісове господарство» є:

- джерело отримання – появі (створенню) активів повинні передувати минулі операції або події;
- втілення майбутніх економічних вигод – чи забезпечують наявні активи оборотність інших ресурсів підприємства;
- забезпечення контролю за активом – це надає лісгоспу можливість контролювати майбутні вигоди, які воно очікує від використання цього активу;
- можливість достовірної оцінки активу – визначення виду оцінки для певного наявного активу.

В сучасних умовах бізнесу та стану розвитку економіки момент поставки запасів (товарів) та оплати не співпадають, тому виникає таке поняття як «дебітори». Зовнішні боржники підприємства (організації) виникають або внаслідок попередньої поставки товарів (робіт, послуг) з їх післяплатою за укладеним договором, або ж при перерахуванні авансу на рахунок постачальника.

У ДП «Рогатинське лісове господарство» виділяють такі види дебіторської заборгованості:

- за товари та послуги;

- за відшкодуванням сум податку на додану вартість;
- за відшкодуванням завданих збитків і нестач у поточній діяльності;
- підзвітних осіб;
- інша дебіторська заборгованість.

Методологічні засади формування у бухгалтерії держлісгоспу інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у поточній фінансовій звітності регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», який використовується з врахуванням особливостей оцінки та розкриття точної інформації щодо дебіторської заборгованості, встановлених іншими діючими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Поточна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, що виникає в ході нормального операційного (виробничого) циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу [55].

Поточна дебіторська заборгованість за товари, продукцію, послуги, роботи, щодо якої існує невпевненість її погашення конкретним боржником, називають сумнівною дебіторською заборгованістю [55].

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення конкретним боржником або за якою минув строк позивної давності [55].

Поточна дебіторська заборгованість за товари, продукцію, послуги, роботи включається до підсумку поточного балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату бухгалтерського балансу обчислюється величина суми резерву сумнівних боргів.

Величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих підприємств-дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. Встановлено, у досліджуваному держлісгоспі резерв сумнівних боргів не створюють.

Мабуть, найбільшу питому вагу у складі дебіторської заборгованості ДП «Рогатинське лісове господарство» займають борги покупців та замовників з

проданої лісопродукції, товарів, робіт та послуг. Виникає така дебіторська заборгованість, коли держпідприємство лісової галузі реалізує обсяги лісоматеріалів в борг (кредит), тобто з відстроченням платежу.

Для бухгалтерського обліку такої дебіторської заборгованості бухгалтерія держлісгоспу використовує обліковий рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», за наступними відкритими субрахунками:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

Типові проведення та кореспонденцію рахунків з обліку на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» у ДП «Рогатинське лісове господарство» наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Типові проведення по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

у ДП «Рогатинське лісове господарство»

п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	Реалізовано покупцю готову лісопродукцію, товари, роботи і послуги - на суму ПДВ	36	70
		70	641
	Списано собівартість реалізованих товарів, готової лісопродукції, робіт і послуг	90	23, 26, 28
	Погашена дебіторська заборгованість грошовими коштами	30, 31	36
	Погашена дебіторська заборгованість взаєморозрахунками	63, 68	36

Поточна дебіторська заборгованість за лісопродукцію, товари, послуги, роботи визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації лісопродукції, товарів, робіт та послуг і оцінюється за первинною вартістю. У разі відстрочення платежу за лісопродукцію, товари, роботи, послуги з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю дебіторської заборгованості і номінальною сумою коштів та/або їх еквівалентів, що

підлягають одержанню за лісопродукцію, товари, послуги, роботи, така різниця визнається сумою дебіторської заборгованості з нарахованих доходів (процентів) в періоді її нарахування (п. 6 П(С)БО 10).

Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами у лісовому держгосподарстві ведеться за кожним підприємством-дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення та погашення. Регістром аналітичного обліку розрахунків з іншими підприємствами-дебіторами є відомість 3.2, а синтетичного обліку – журнал 3.

Будь-яка заборгованість, зокрема поточна, у якийсь момент може бути визнана держпідприємством безнадійною. Для того, щоб визнати в бухгалтерському обліку дебіторську заборгованість безнадійною, не потрібно документального підтвердження. Достатньо щоб була виконана одна з таких умов:

- закінчився строк позовної давності (3 роки);
- існувала впевненість у тому, що підприємство-боржник не погасить свою заборгованість (тобто оголошений банкрутом).

Загалом визнання сум поточної дебіторської заборгованості безнадійною проводиться в розрізі певних етапів (рис. 2.4).

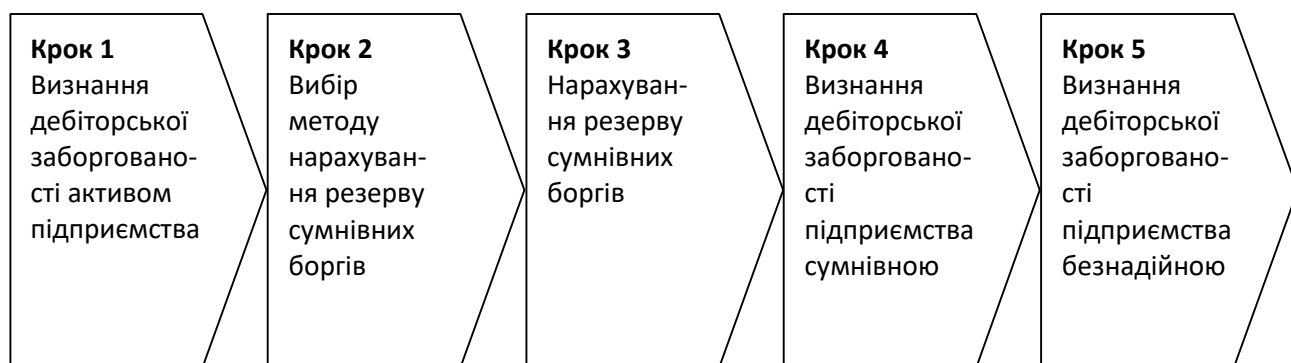


Рис. 2.4. Етапи визнання дебіторської заборгованості безнадійною у ДП «Рогатинське лісове господарство»

У міжнародній обліковій практиці існують два методи списання безнадійних боргів:

1. Метод прямого списання. Згідно вказаного методу безнадійний борг відображається на рахунках обліку у той період, коли вірогідно відомо, що рахунок не буде оплачений. Попередня оцінка сум безнадійних боргів не здійснюється. Цей метод є простим у використанні, однак має певні недоліки: не може бути застосований у вітчизняному бухгалтерському обліку, оскільки він порушує принцип відповідності доходу витратам періоду, робить неможливим відображення сум дебіторської заборгованості у бухгалтерському Балансі за чистою вартістю реалізації і є достатньо складним при визначенні моменту часу, коли суму дебіторської заборгованості можна вважати безнадійною.

2. Метод нарахування сум резерву. Саме цей метод був запозичений П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» у діючих міжнародних стандартах. Згідно нього оцінка очікуваної суми безнадійних боргів здійснюється на основі загальної дебіторської заборгованості з використанням двох підходів:

- виходячи з даних поточного Звіту про прибутки та збитки (в Україні – Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід));
- виходячи з даних бухгалтерського Балансу (Звіту про фінансовий стан).

При списанні безнадійної дебіторської заборгованості, що утворилася у ДП «Рогатинське лісове господарство», застосовується метод прямого списання сум такої заборгованості на витрати періоду.

Отже, вважаємо, що основними рекомендаціями щодо вдосконалення обліку у Рогатинському держлісгоспі дебіторської заборгованості можуть бути такі:

1. Своєчасно здійснювати дієвий контроль за співвідношенням дебіторської і кредиторської заборгованості. Значне перевищення сум дебіторської заборгованості створює загрозу фінансовій стабільності держпідприємства і робить необхідним залучення додаткових джерел фінансування;

2. Винаходити можливості збільшення кількості підприємств-замовників з метою зменшення масштабу ризику несплати;

3. Контролювати стан розрахунків за наявними простроченими заборгованостями. В умовах інфляції будь-яка відстрочка наявного платежу призводить до того, що держпідприємство реально одержує лише частину вартості виконаних робіт чи послуг. Тому необхідно розширити систему авансових платежів;

4. Створювати резерв сумнівних боргів;

5. Своєчасно виявляти недопустимі види дебіторської заборгованості, до яких, зазвичай, відносяться прострочена заборгованість підприємств-покупців понад три місяці.

2.3. Методика відображення оборотних активів у звітності підприємства

За нових сучасних умов ведення бізнесу особливої уваги набуває організація обліку оборотних активів і відображення їх у формах фінансової звітності, оскільки вони відіграють важливе місце в діяльності підприємства.

У зарубіжній і вітчизняній літературі приділяється значна увага обліку оборотних активів підприємств, їх правильній оцінці, яка впливає на результати діяльності господарюючого суб'єкта.

Основними інформаційними джерелами для отримання відомостей про оборотні активи є фінансова звітність організації. Інформація цієї звітності з урахуванням усього масиву даних обліку складають базу інформаційних даних оборотних активів.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає методологічні основи підготовки форм фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Згідно з НП(С)БО 1, оборотні активи підприємства (організації) показуються у фінансовій звітності, зокрема в балансі, звіті про рух грошових коштів та примітках до фінансової звітності підприємства.

Національним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено оборотні активи як кошти та їх еквіваленти, не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного (виробничого) циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати складання Балансу. У Розділі II активу бухгалтерського Балансу «Оборотні активи» відображається актуальна інформація про вартість оборотних матеріальних цінностей, призначених для реалізації і споживання протягом дванадцяти місяців з дати Балансу чи операційного (виробничого) циклу, а також сума коштів, їх еквівалентів та коштів, які перебувають у розрахунках з контрагентами.

Порядок розкриття точної інформації про оборотні наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Характеристика та порядок відображення оборотних активів
у Балансі (Звіт про фінансовий стан) ДП «Рогатинське лісове
господарство»**

Актив	Ко д рядка	Визначення статей активу Балансу	Залишки на рахунках бухгалтерського обліку
Розділ II. Оборотні активи			
Запаси	110 0	Відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами, зокрема, що утримуються для подальшого продажу за умов господарської діяльності; перебувають у процес виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва; утримуються для споживання під час виробництва лісопродукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством	Сума дебетового залишку рах. № 20, 22, 23, 26 та сума дебетових залишків за субрахунками 281, 282, 283, 284 за вирахуванням суми кредитового залишку субрахунка 285

Поточні біологічні активи	0	111	Відображається вартість біологічних активів, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та / або додаткові біологічні активи, придатні приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також вартість тварин на вирощуванні та відгодівлі	Сума дебетового залишку рах. № 21
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	5	112	Відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті), скоригована на суму резервів сумнівних боргів (нетто)	Сума дебетового залишку рах. № 36 за вирахування суми кредитового залишку рах. № 38
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	0	113	Відображається точна сума авансів, наданих іншим суб'єктам господарювання	Сума дебетових залишків субрах. № 371

- з бюджетом	5	113	Відображається дебіторська заборгованість фінансових і податкових органів, а також переплата за податками, зборами та іншими платежами до бюджетів	Сума дебетових залишків субрах. № 641, 642
у тому числі з податку на прибуток	6	113	Наводиться заборгованість податкових органів за податком на прибуток	Сума дебетового залишку субрах. № 6413
Інша поточна дебіторська заборгованість	5	115	Відображається заборгованість дебіторів, яка не відображена в статтях щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість або яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів організації	Сума дебетових залишків субрах. № 372, 374, 375, 376, 377, 378, 66, 65
Поточні фінансові інвестиції	0	116	Відображається вартість фінансових інвестицій зі строком погашення до одного року, що можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент, а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу	Сума дебетового залишку субрах. № 352

Грошові кошти та їх еквіваленти	5	116	Відображаються готівка в касі підприємства, гроші на поточних та інших рахунках у банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, а також кошти в дорозі, електронні гроші, еквіваленти грошей. У цій статті наводяться кошти в національній або іноземній валютах. Грошові кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року, починаючи з дати балансу або протягом операційного (виробничого) циклу внаслідок обмежень, виключаються зі складу оборотних активів та відображаються як необоротні активи	Сума дебетових залишків рах., субрах. № 30, 31, 333, 351
Витрати майбутніх періодів	0	117	Відображаються витрати, що понесені у поточному або попередніх звітних періодах, які за своїм економічним змістом належать до наступних майбутніх звітних періодів	Сума дебетового залишку рах. № 39

Вплив показників статей балансу щодо величини оборотних активів підприємства на формування звіту про рух грошових коштів відбувається таким чином:

- зменшення за статтями запасів у звіті про рух грошових коштів наводиться у колонці «Надходження». Це означає, що протягом поточного періоду запасів на реалізовану продукцію було витрачено більше, ніж сплачено грошових коштів на їх придбання;

- збільшення за статтями запасів відображається у звіті про рух грошових коштів у колонці «Видаток». Це означає, що впродовж звітного періоду грошей на їх придбання було сплачено більше, ніж цих запасів витрачено на суму реалізованої продукції;

- зменшення за статтями сум поточної дебіторської заборгованості відображається у звіті у колонці «Надходження». Це означає, що держпідприємство отримало більше грошей, ніж було нараховано для одержання протягом поточного періоду.

Примітки до річної фінансової звітності за формою № 5 є складовою річної звітності підприємств (крім суб'єктів малого підприємництва), що складається з метою надання правдивої, повної, деталізованої інформації про окремі об'єкти діючого бухгалтерського обліку.

Примітки до річної фінансової звітності включають такі розділи, в яких наведена більш детальна інформація про окремі види оборотних активів, зокрема:

Розділ IV. Фінансові інвестиції (р.350-426); Розділ VI. Грошові кошти (р.640-691); Розділ VIII. Запаси (р.800-925);

Розділ IX. Дебіторська заборгованість (р.940-951); Розділ XIV. Біологічні активи (р. 1410-1430);

Розділі IV «Фінансові інвестиції» заповнюється за верифікованими даними бухгалтерського обліку за субрахунками до рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» та до субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» розкривається загальна сума вказаних інвестицій за їх видами та стан на кінець поточного року (довгострокові, короткострокові). В довідці до вказаного розділу розшифровується залишок фінансових інвестицій на кінець поточного року за видами їх оцінок (собівартістю, справедливою вартістю, амортизованою собівартістю).

Розділі VI «Грошові кошти» розшифровує склад грошових коштів на кінець року, який відображено в балансі (звіті про фінансовий стан) у рядку 1165 у графі 4. Для заповнення вказаного розділу використовуються дані діючого бухгалтерського обліку до рахунків 30, 31, 333, 351. У рядку 691 до вказаного розділу розшифровується величина грошових коштів, використання яких обмежено, які показані в I розділі активу бухгалтерського балансу (звіту про фінансовий стан) за рядком 1090.

Розділ VIII «Запаси» заповнюється за даними субрахунків до рахунків 20-28 і розкриває необхідну інформацію, яка характеризує балансову вартість запасів за їх видами на кінець поточного року, а також суми збільшення чистої

вартості реалізації або/та уцінки. Вказаний розділ деталізує інформацію, наведену у II розділі активу балансу (звіту про фінансовий стан) у рядках 1100.

Із залишку наявних запасів на кінець поточного року виділяється вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації, оформлених у заставу, переданих в переробку, переданих на комісію та тих, що знаходяться на відповідному зберіганні.

Розділ балансу IX «Дебіторська заборгованість» розшифровує величину дебіторської заборгованості, яка відображена в II розділі активу балансу (звіту про фінансовий стан) у рядках 1125 і 1155, з урахуванням за строками несплати на кінець поточного року, зокрема: до 3-х місяців, від 3 до 6 місяців і від 6 до 12 місяців. Різниця між загальною величиною дебіторської заборгованості, яка відображена в графі 3 розділу IX і сумами дебіторської заборгованості в графах 4, 5, 6 свідчить про заборгованість, яка несплачена більше одного року.

Отож, вищенаведене показує залежність наявності грошових коштів від змін, що відбулись у деяких статтях бухгалтерського балансу, зокрема оборотних активів організації. Ці та інші особливості відображення сум оборотних активів у фінансовій звітності підприємства заслуговують на подальші розробки і дослідження.

РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ

3.1. Особливості контролю оборотних активів підприємства та порядок використання прийомів аналізу

Організаційне і методичне забезпечення контролю оборотних активів підприємства – це формування сукупності методів, підходів та процедур, за допомогою яких здійснюється відбір точної інформації, необхідної для визначення відхилень від цілей управління оборотними активами.

Основною метою контролю операцій з оборотними активами є неупереджена перевірка доцільності, достовірності, законності здійснення операцій пов'язаних з рухом, використанням активів підприємства.

Основні завдання бухгалтерського контролю та джерела інформації для контролю операцій з оборотними активами відобразимо у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні завдання та джерела інформації для контролю оборотних активів організації

Основні завдання контролю	Джерела інформації для контролю
➤ вивчення законності і доцільності проведення операцій з оборотними активами, своєчасності та повноти оприбуткування та витрачання; ➤ перевірка фактичної наявності оборотних активів; ➤ визначення правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку оборотних активів; ➤ оцінка, повноти і правильності відображення господарських операцій з оборотними активами в обліку та звітності; ➤ перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних з оборотними активами; ➤ перевірка організації обліку придбання, виробництва та використання ТМЦ; ➤ перевірка повноти оприбуткування ТМЦ при належності документів, які підтверджують їх придбання; ➤ перевірка законності списання ТМЦ при втратах; ➤ перевірка стану збереження сум готівки в касі;	наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку оборотних активів; облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку оборотних активів; акти та довідки попередніх ревізій, контрольні висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність.

➤ перевірка своєчасності одержання і обробки виписок банку по всіх відкритих рахунках; ➤ виявлення напрямів використання грошових коштів, що зберігаються на банківських рахунках, оцінка правильності проведення взаємозаліків з кредитною установою; ➤ вивчення законності операцій з дебіторською заборгованістю та її відображення в обліку; ➤ перевірка правильності створення сум резерву сумнівних боргів.	
--	--

У процесі проведеного дослідження встановлено, що у діяльності ДП «Рогатинське лісове господарство» належним чином організовано та здійснюється дієвий внутрігосподарський контроль, зокрема за наявними оборотними активами та напрямками їх використання.

Особливістю діяльності держлісгоспу є те, що наявна методика внутрішньогосподарського контролю оборотних активів передбачає визначення дієвих методів контролю, які будуть використовуватись в процесі контролю оборотних активів організації. Достовірність здійснення операцій з оборотними активами встановлюються за допомогою прийомів документального та/або фактичного контролю. До найвагоміших методів контролю фактичної наявності майна в натурі у державному лісгоспі належать: обстеження, інвентаризація, перевірка.

Обстеження здійснюється по визначеному колу питань та/або одному із них шляхом ознайомлення на місці з окремими видами наявних оборотних активів. При цьому використовуються різні дієві методичні прийоми фактичного і документального контролю, проте не обов'язково вдаватись до перевірки первинних документів і облікових реєстрів як із сторони їх законності, так і достовірності. Обстеження проводиться нерегулярно і оформляються, зазвичай, довідками або доповідними записками.

Перевірка – це фактичне вивчення питань використання оборотних активів або дій апарату управління на підставі сигналів, заяв, скарг або відповідно до плану роботи суб'єкта, який контролюється. Перевірка, в основу якої покладені супровідні документи, носить назву документальної. Вони, зазвичай, не потребують використання складних методик перевірки та

застосування професійних знань і вмінь в сфері контрольно-ревізійної діяльності.

Інвентаризація – це дієвий метод встановлення наявності та стану оборотних активів, що здійснюється як огляд та підрахунок перевіряючим та/або працівниками під його контролем. У ході інвентаризації чи вивчення окремих об'єктів оборотних активів здійснюється їх огляд щодо наявності, придатності, властивостей, якості як носія потреби тощо. Для прикладу, до підписання банківський чек є документом; після його підписання він стає активом; після анулювання – він знову стає документом. Фактично фізичний огляд банківського чека як активу може провадитись лише тоді, коли він підписаний відповідною посадовою особою.

При документальному контролі наявних оборотних активів застосовуються такі прийоми як формальна, нормативно-правова, арифметична, економічна, зустрічна перевірка, взаємний контроль тощо.

При фактичному контролі наявних оборотних активів використовуються наступні прийоми, зокрема: огляд, обстеження, спостерігання, контрольне придбання, контрольний запуск сировини і матеріалів, контрольне приймання продукції за якістю та кількістю, дослідження операцій на робочому місці.

Прийоми фактичного і документального контролю схожі між собою, при цьому відмінність між ними полягає лише у тому, що основою документального контролю є перевірка документів, тоді як фактичний контроль – дає можливість встановити реальний стан наявних оборотних активів.

Контрольна перевірка формується з окремих послідовних етапів, які в узагальненому вигляді можна назвати таким чином: підготовчий, проміжний, етап фізичної перевірки, основний (етап контролю окремих статей форм звітності), заключний етап.

Визначено, у держлісгоспі організований такий порядок проведення контролю оборотних активів:

1. Перевірка правильності ведення обліку грошових коштів:

- грошові кошти в національній валюті;

- грошові кошти на поточному рахунку;
- відображення в поточному обліку.

2. Перевірка правильності ведення обліку запасів:

- перевірка правильності вказаної в звіті величини і відповідності суми в звітності головній книзі і обліковим регістрам;
- тестування синтетичного обліку наявних запасів;
- перевірка правильності формування облікових даних, виходячи з даних складених первинних документів і змісту господарської операції;
- перевірка легітимності проведеної господарської операції, тобто її законності, реальність її існування, а також правильність документального оформлення.

3. Перевірка наявної дебіторської заборгованості:

- перевірити наявність і правильність оформлення складених первинних документів, що є підставою для облікових записів по дебіторській заборгованості;
- оцінити систематичний та аналітичний облік, а також правильне використання відповідних рахунків Плану рахунків;
- перевірити правильність визнання та оцінки дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10;
- встановити реальність означеної дебіторської заборгованості;
- проаналізувати точну інформацію про дебіторську заборгованість, подану в примітках, на її повноту і достовірність;
- перевірити правильність розрахунку і додержання обраного методу визначення сум резерву сумнівних боргів.

Отримана в процесі контрольної перевірки інформація повинна бути задокументована у вигляді певних робочих документів.

При проведенні дієвого контролю оборотних активів слід застосувати також економічний аналіз, тобто визначити необхідну систему показників, які

будуть характеризувати наявність, рух, а також ефективність використання оборотних активів. До таких показників віднесемо: показники наявності і використання оборотних активів, ліквідності та їх оборотності. Такий підхід дасть можливість порівняти фактичні показники з плановими і при потребі розробити рекомендації по приведенні їх до бажаних значень.

При уподібненні оборотних активів за елементами у різні етапи, даних звітів про рух грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей з даними обліку, оцінці співвідношень між різними статтями звітності і порівнянні їх з даними за попередні періоди застосовуються аналітичні процедури. Вони являють собою аналіз і оцінку отриманої контролером необхідної інформації, дослідження найвагоміших фінансових і економічних показників держпідприємства з метою виявлення незвичних чи хибно відображених у обліку господарських операцій, виявлення причин таких помилок та перекручень.

Одним із етапів фінансово-економічного стану держпідприємства є аналіз його ліквідності. Показник ліквідності показує спроможність підприємства справлятися зі своїми поточними зобов'язаннями за рахунок наявних поточних активів. У загальному випадку держпідприємство вважається ліквідним, якщо його наявні оборотні активи перевищують існуючі поточні зобов'язання. Але не завжди таке перевищення дає правильну картини ліквідності, оскільки держпідприємство може бути ліквідним у більшій чи меншій мірі. Тому для ефективного визначення рівня ліквідності застосовують цілу низку коефіцієнтів, які відображають відношення окремих статей балансу та інших форм фінансової звітності.

Одним з основних завдань контролю та економічного аналізу ліквідності майна є оцінка наближення підприємства до кризового фінансового стану.

У ході дослідження аналізу фінансового стану держпідприємства необхідно проводити аналіз ділової активності і рентабельності, що дозволять виявити рівень ефективності використання фінансових ресурсів.

Показники ділової активності за своїм змістом впливають з оборотності активів та визначаються ними. Коефіцієнт оборотності наявних активів відображає ефективність використання всіх наявних матеріальних цінностей незалежно від їхніх джерел утворення. Вказаний показник показує, скільки разів за період здійснюється повний цикл виробництва та обігу, що приносить відповідний ефект у вигляді величини прибутку. Вагомим показником оборотності є коефіцієнт, що характеризує оборотність запасів, тобто швидкість їхнього збуту. Чим вище значення вказаного показника оборотності запасів, тим ліквіднішу структуру мають оборотні кошти і тим більш стійке положення підприємства. Показник оборотності товарних запасів може бути відображений у днях обігу. У цьому випадку він показує, скільки необхідно днів для продажу ТМЦ. Сума днів, протягом яких оплачуються рахунки і реалізуються товари та послуги, характеризує тривалість циклу, протягом якого товарно-матеріальні запаси переходять в наявні кошти. Пришвидшення темпів оборотності, що досягається за рахунок скорочення часу виробництва та обігу, позитивно впливає на кінцеві результати господарської діяльності промислових підприємств, тобто рентабельність.

Рентабельність товарообігу розкриває спроможність підприємства отримувати чистий прибуток. Означений показник демонструє, скільки чистого прибутку припадає на одиницю збуту від реалізації товарів. Підняття рівня рентабельності означає ефективне ведення господарської діяльності. Разом з тим, вказаний показник може бути орієнтиром в оцінці ділової активності і конкурентоспроможності. Рентабельність наявних поточних активів є найбільш загальним коефіцієнтом рентабельності. Він демонструє, скільки гривень прибутку отримано на одну гривню наявних оборотних активів.

Дослідження економічних показників показує, що для проведення контролю та аналізу наявності і руху оборотних активів підприємств, застосовуючи систему обліку і звітності, доречно використовувати такі ключові показники: коефіцієнт оборотності оборотних активів, коефіцієнт оборотності наявних запасів, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості,

коефіцієнт оборотності грошових коштів, коефіцієнт завантаженості активів в обороті тощо. На практиці можна також обчислювати й інші показники, що виражають ту чи іншу якісну характеристику й удосконалюють аналіз наявності та використання оборотних активів підприємств. Ключовим із завдань системи обліку, контролю та економічного аналізу оборотних активів є вирішення питань оптимізації запасів на підприємстві. Запаси повинні забезпечуватись в межах норм, встановлених керівництвом діючого підприємства. Надмірні залишки запасів матеріалів, сировини, інструментів і решти матеріальних цінностей призводять до скорочення отримання доходу від величини оборотного капіталу, який виражений в запасах, а також до зростання втрат внаслідок псування і застарілості матеріальних цінностей, окрім того, призводять до збільшення затрат для зберігання і розрахунку за податковими платежами. При цьому виникає загроза зниження ринкової вартості наявних матеріальних запасів, що були придбані з надлишком. Втім нестача запасів може призвести до вірогідної зупинки процесу виробництва, зриву постачання продукції, що може нанести шкоду підприємству, яке отримає в наслідку цього низькі результати своєї діяльності.

Отже, у господарській діяльності ДП «Рогатинське лісове господарство» варто запровадити нові підходи щодо організації процесу постачання необхідних запасів, з урахуванням скорочення витрат на їх придбання та зберігання, із використанням всіх можливих заходів щодо скорочення даних витрат. Інформація, що буде одержана завдяки удосконаленню економічних показників при проведенні аналізу та оцінці ефективності формування витрат на придбання і зберігання необхідних запасів, дасть перспективу бухгалтерам-аналітикам зіставляти плановий рівень витрат з понесеними за період, а також вивчати причини відхилення з метою прийняття виважених управлінських рішень щодо організації придбання та зберігання запасів на держпідприємствах у залежності від специфіки їх галузевого функціонування. Використання усіх вище наведених економічних показників аналізу руху наявних оборотних активів послужить в ефективній організації та управлінні можливостей

держпідприємства задля забезпеченості необхідними виробничими запасами, грошовими коштами, а також регулюванні рівня дебіторської заборгованості.

3.2. Аналіз наявності та ефективності використання оборотних активів підприємства

Оборотні активи займають значну питому вагу в загальній сумі валюти балансу будь-якого підприємства. Вони є найбільш мобільним видом наявного капіталу підприємства, від використання яких залежать величина фінансових результатів за звітний період, а також його фінансовий стан в цілому.

У процесі вивчення діяльності ДП «Рогатинське лісове господарство» визначено, аналіз господарської діяльності здійснюється бухгалтером за сумісництвом, адже утримувати ставку економіста-аналітика у держлісгоспі є обтяжливою виробничою ситуацією. Також встановлено, що такий аналіз здійснюється вибірково та носить виключно ситуативний обчислювальний характер, тобто в залежності від виробничої потреби та характеру прийняття конкретних управлінських рішень.

Визначено, основною метою аналізу оборотних активів на підприємстві лісової галузі є своєчасне виявлення і усунення недоліків в управлінні оборотним капіталом господарства, а також пошук резервів підвищення рівня ефективності їх використання.

Завданнями аналізу оборотних активів на досліджуваному держпідприємстві є:

- аналіз складу і структури наявних оборотних активів на держпідприємстві;
- оцінка складових оборотних активів у динаміці та вивчення тенденцій їх поведінки у часі;
- визначення причинно-наслідкових зв'язків між наявністю оборотних активів, рівнем ефективності їх використання та отриманими фінансовими результатами діяльності підприємства;

- виявлення резервів підвищення рівня використання оборотних активів на держпідприємстві.

Для аналізу оборотних активів лісового господарства використовують наступні інформаційні джерела:

- бізнес-план лісгоспу;
- ф. 1 «Баланс підприємства» (Р. II «Оборотні активи»);
- аналітичні дані бухгалтерського обліку (р. 20, 21, 22, 23, 25, 26);
- дані складського обліку, матеріали інвентаризацій та ін.

Відомо, склад і структура наявних оборотних активів значною мірою впливає на стійкість фінансового стану держпідприємства, оскільки вони можуть бути більше зосереджені на будь-якій стадії операційного циклу: постачання, виробництва чи реалізації. Це залежить від галузевої специфіки роботи підприємства та виду здійснюваного виробництва. Так, на підприємствах з матеріалоємним виробництвом наявні оборотні активи значною мірою будуть зосереджені у виробничих запасах, на підприємствах з тривалим циклом виробництва – у незавершене виробництво тощо.

Для деталізованого аналізу оборотних активів за складом та структурою необхідно виділити основні ознаки їх класифікації:

1. від характеру участі в операційному (виробничому) циклі поділяються на:
 - а) оборотні активи у сфері виробництва – запаси;
 - б) оборотні активи у сфері обороту – готівка, дебіторська заборгованість та ін.
2. залежно від характеру сезонності виробництва:
 - а) залежні оборотні активи;
 - б) незалежні оборотні активи.
3. залежно від ступеня ризику розміщення:
 - а) оборотні активи з мінімальним ступенем ризику – грошові кошти, короткострокові фінансові інвестиції та ін.;
 - б) оборотні активи з середнім ступенем ризику – дебіторська заборгованість, виробничі запаси, готова продукція та ін.;

в) оборотні активи з високим ступенем ризику розміщення – сумнівна і безнадійна дебіторська заборгованість, готова продукція, яка не користується попитом, залишки незавершеного виробництва, непотрібні для виробництва запаси, витрати майбутніх періодів та ін.

Аналіз оборотних активів на підприємстві за складом і структурою передбачає розрахунок питомої ваги окремих складових оборотних активів у процентах та вивчення їх змін з плином часу. Слід розуміти, що незмінність структури оборотних активів свідчить про стабільний режим процесу виробництва, а у випадку динамічних змін у структурі оборотних активів – про нестабільність виробництва та діяльності компанії в цілому (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз наявності і структури оборотних активів
ДП «Рогатинське лісове господарство» (тис. грн.)

Види оборотних активів	Наявність активів, грн.			Структура активів, %		
	2019 рік	2020 рік	+ / –	2019 рік	2020 рік	+ / –

1. Оборотні активи, всього	5838	5736	-102	100,0	100,0	–
В т.ч.:						
а) грошові кошти	1	88	+-87	0,001	1,5	+1,4
б) поточні біологічні активи	14	14	-	0,2	0,2	-
в) дебіторська заборгованість	3053	3916	+863	52,3	68,3	+16,0
г) запаси, всього	1574	1505	-69	26,9	26,2	-0,7
з них:						
- сировина і матеріали	464	453	-11	7,9	7,9	-
- незаверш. вир-во	893	906	+13	15,3	15,8	+0,5
- готова продукція	217	146	-71	3,7	2,5	-0,2
д) інші ОА	1196	213	-983	20,5	3,7	-16,8
2. ОА за характером участі у операційному циклі:						
а) у сфері виробництва;	1574	1505	-69	26,2	26,2	-
б) у сфері обороту.	4264	4231	-33	73,8	73,8	-
3. ОА за рівнем ризику розміщення:						
а) мінімальним;	3054	4004	+950	52,3	69,8	+17,5
б) середнім;	1891	826	-1065	32,3	14,4	-17,9
в) високим.	893	906	+13	15,4	15,8	+0,4

Здійснений аналіз наявності і структури оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство» засвідчує, що за характером участі у операційному (виробничому) циклі керівництво підприємства більшу частку оборотних активів утримує у частині обороту, аніж у сфері виробництва. Так, цей показник у 2019 і 2020 роках становив 73,8 та 73,8 відсотків відповідно.

За рівнем ризику розміщення досліджуване держгосподарство більшу питому вагу оборотних активів зберігає з середнім рівнем ризику, що вважаємо є оправданим і правильним явищем, особливо у непрості часи існуючої пандемії.

Наступним етапом аналізу наявних оборотних активів є визначення величини джерел їх формування, тобто розрахунок розміру власних оборотних активів (ВОА) досліджуваного підприємства.

Означений показник розраховується за наведеною формулою:

$$BOA = \text{Власний капітал} + \text{Забезпечення наступних витрат і платежів} - \text{Необоротні активи}$$

Після вказаного визначається надлишок (нестача) власних оборотних активів:

$$\text{Надлишок (нестача) BOA} = BOA - \text{Вартість запасів та величина витрат}$$

Для розуміння виробничої ситуації проведено розрахунок наведених показників на прикладі фінансово-господарської діяльності ДП «Рогатинське лісове господарство» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Оцінка величини власних оборотних активів

ДП «Рогатинське лісове господарство» (тис. грн.)

Показники	2019 рік	2020 рік	+ / –
1. Власний капітал	2104	(2451)	-4555
2. Забезпечення наступних витрат і платежів	–	–	–
3. Необоротні активи	4104	3515	-589
4. Загальна величина запасів і витрат	1574	1505	-69
5. Наявність власних оборотних активів	-2000	-5966	-3966
6. Надлишок (брак) власних оборотних активів	-3574	-7471	-3897

Проведений аналіз засвідчує про те, що в аналізованих роках у ДП «Рогатинське лісове господарство» присутня нестача власних оборотних активів, тобто це означає, що у дослідженому лісовому господарстві наявні компоненти оборотних активів в більшості сформовані за рахунок джерел позикових ресурсів. Вважаємо, діючому керівництву господарства потрібно негайно оцінити вказану виробничу ситуацію та прийняти правильні управлінські рішення у напрямку зміни і покращення рівня фінансування наявних оборотних активів у лісгоспі. Це є досить небезпечним моментом для

держпідприємства, особливо у період мінливого бізнес-середовища та присутності кризових явищ у вітчизняній економіці.

Встановлено, розмір наявних оборотних активів та рівень ефективності їх використання на держпідприємстві значною мірою впливають на кінцеві результати господарювання лісгоспу в цілому.

Для оцінки ефективності використання оборотних активів та його компонентів використовують такі показники:

$$\text{Коефіцієнт оборотності активів (к-сть оборотів)} = \frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Середньорічна вартість оборотних активів}}$$

Прийнято, чим більше оборотів, тим краще для підприємства, тобто менша потреба в кількості необхідних оборотних активів.

$$\text{Тривалість одного обороту (в днях)} = \frac{365 \text{ днів (за рік)}}{\text{коефіцієнт оборотності активів}}$$

Відомо, чим менша тривалість обороту наявних оборотних активів, тим швидше вони використовуються, тобто ефективніше.

$$\text{Коефіцієнт ефективності використання оборотних активів} = \frac{\text{змiна виручки від реалізації}}{\text{змiна середньорічної вартості оборотних активів}}$$

Вважається, ситуація є більш кращою, якщо спостерігається тенденція до зростання.

Аналіз рівня ефективності використання наявних оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство» та виявлення впливу присутніх факторів на зміну тривалості їх обороту наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз ефективності використання оборотних активів

ДП «Рогатинське лісове господарство» (тис. грн.)

Показники	2019 рік	2020 рік	+ / –	%
-----------	-------------	-------------	-------	---

1. Виручка від реалізації	23122	18489	-4633	79,9
2. Середньорічна вартість оборотних активів	5838	5736	-102	98,3
3. Коефіцієнт оборотності оборотних активів, разів	3,9	3,2	-0,7	82,1
4. Тривалість обороту оборотних активів, дні	93,6	114,1	+20,5	121,9
5. Коефіцієнт ефективності використання оборотних активів	—	—	—	0,8

З таблиці видно, що на досліджуваному державному господарстві коефіцієнт оборотності наявних оборотних активів зменшився на 0,7 пунктів, що є негативною рисою для його діяльності. Відповідно, тривалість одного обороту наявних оборотних активів збільшилася на 20,5 дні (рис. 3.1).

Для обчислення впливу факторів на зміну тривалості одного обороту наявних оборотних активів використано модель факторного аналізу, яка має наступний вигляд:

$$T(t) = 365 / (B / OA) = 365 \cdot (OA / B)$$

Обчислення проведено за допомогою способу ланцюгових підстановок.

Отже, вказане зменшення тривалості обороту відбулось за рахунок:

а) зміни виручки від реалізації продукції:

$$\Delta T_B(t) = (365 \cdot (OA_{2020} / B_{2019})) - (365 \cdot (OA_{2019} / B_{2019})) = (365 \cdot (5736 / 23122)) - 93,6 = 90,5 - 93,6 = -3,1 \text{ дні.}$$

б) зміни середньорічної вартості оборотних активів:

$$\Delta T_{OA}(t) = (365 \cdot (OA_{2020} / B_{2020})) - (365 \cdot (OA_{2020} / B_{2019})) = 114,1 - 90,5 = +23,6 \text{ дні.}$$

$$\text{Разом} = -3,1 + 23,6 = +20,5.$$

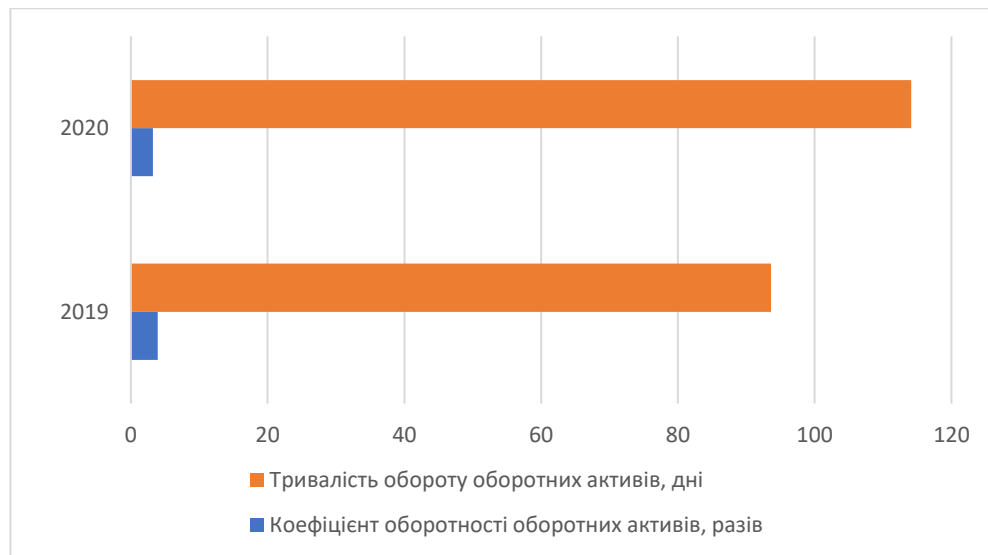


Рис. 3.1. Аналіз ефективності використання оборотних активів
ДП «Рогатинське лісове господарство»

Також одержаний коефіцієнт ефективності використання оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство» ($0,8 < 1$) свідчить про швидше зростання вартості наявних оборотних активів на держпідприємстві, аніж суми виручки від реалізації лісової продукції і пиломатеріалів. Слід відмітити, що означена закономірність не є позитивною ознакою для фінансово-господарської діяльності лісового господарства.

В цілому, проведений аналіз наявності і рівня використання оборотних активів у державному лісовому господарстві засвідчує про нормальний стан справ, який характеризується позитивною структурою наявних оборотних активів та помірним рівнем їх використання у поточній діяльності.

ВИСНОВКИ

На сьогоднішній день у розвитку вітчизняної економіки діяльність будь-якого суб'єкта господарювання не може проводитися без наявності у складі активів значної питомої частки оборотних активів. У загальній системі управління підприємством облік запасів, грошових коштів, дебіторської заборгованості необхідно вести вірно та у відповідності із діючим чинним законодавством.

Після проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Правильне розуміння сутності поняття «оборотних активів» має вагоме практичне значення, оскільки безпомилкове сприйняття даного економічного терміну спростить роботу будь-якого суб'єкта економічної діяльності, надасть допомогу в моніторингу та виявить взаємозалежності між різними факторами виробничо-господарської діяльності, що у перспективі дасть можливість не лише ефективно використовувати наявні фінансові ресурси, а й будувати правильні економічні прогнози щодо доцільності як споживання, так управління наявними оборотними активами підприємства. Виходячи з цього, було досліджено економічну сутність даної категорії і встановлено, що під оборотними активами варто розуміти сукупність фінансових і матеріальних активів необмежених у використанні, які обслуговують господарський процес і призначені для реалізації та/чи споживання протягом операційного (виробничого) циклу або одного року з дати складання бухгалтерського балансу та забезпечення процесу безперервності виробничо-комерційного циклу.

2. Для ефективного управління оборотними активами підприємства слід мати чітке уявлення про методи їх класифікації. Тому дослідивши оборотні активи з урахуванням існуючого досвіду вчених-економістів у сфері обліку і контролю, можемо згрупувати їх за наступними ознаками: за формами функціонування в операційному циклі; за принципом організації та регулювання; залежно від участі в кругообігу; залежно від ступеня ліквідності;

за характером фінансових джерел; залежно від ризику вкладених оборотних активів; за видами тощо. Така класифікація дає можливість систематизувати оборотні активи з метою забезпечення ефективного й цілеспрямованого їх використання та управління.

3. Безперечно важливим питанням на даний момент часу є оцінка наявних оборотних активів. Бухгалтерський облік передбачає існування значної кількості ознак оцінки, що ускладнює завдання обліковця-бухгалтера в частині вибору більш оптимального методу оцінки наявних оборотних активів. Від вибраної методики залежать якість та достовірність відображених у звітності показників, які відображають майнове і фінансове становище підприємства. Тому вивчення існуючих класифікацій оцінок у бухгалтерському обліку грають значну роль як для подальшого розвитку теорії системи бухгалтерського обліку в цілому, так і для використання суб'єктами господарювання її на практиці. У зв'язку з цим, було узагальнено наступні методи оцінки, зокрема: історична собівартість, поточна собівартість, вартість продажу (реалізації) та теперішня вартість. Порівнюючи вказані методи оцінки запасів при вибутті, можна побачити, що кожен з цих методів має свої переваги та недоліки, тому щоб вибрати який саме метод слід використовувати, варто звертати увагу на специфіку діяльності кожного підприємства.

4. Провівши детальне дослідження сутності одного із видів оборотних активів, а саме запаси, можна стверджувати, що з позиції системи обліку виробничі запаси є речовинною основою готової продукції, одним з основних елементів виробничого процесу, утримуються для подальшого використання як предмета праці, проходять ряд стадій обробки та повністю переносять свою вартість на вироблену продукцію (роботи, послуги).

5. Проведено дослідження діючої системи обліку і контролю наявних оборотних активів у ДП «Рогатинське лісове господарство» та встановлено, що у лісовому держгосподарстві належним чином організовано первинний облік наявних оборотних активів, відповідно до вимог діючого законодавства ведеться синтетичний і аналітичний облік наявних запасів, готової продукції,

дебіторської заборгованості і коштів, а також з метою їх збереження здійснюється дієвий внутрігосподарський контроль.

6. У ході дослідження здійснено аналіз наявності оборотних активів у лісовому держгосподарстві. Так, за характером участі в операційному (виробничому) циклі керівництво держпідприємства левову частку оборотних активів утримує у сфері обороту, аніж у процесі виробництва. Так, цей показник у 2019 і 2020 роках становив 73,8 та 73,8 відсотків відповідно. За рівнем ризику розміщення досліджуване держгосподарство значну питому вагу наявних оборотних активів зберігає з середнім рівнем ризику, що вважаємо є оправданим і правильним явищем, особливо у непрості часи пандемії.

7. Також проведено оцінку рівня ефективності використання наявних оборотних активів у лісовому держгосподарстві. Встановлено, у звітному 2020 році на досліджуваному підприємстві коефіцієнт оборотності наявних оборотних активів зменшився на 0,7 пунктів порівняно з попереднім роком, що є негативною рисою для його діяльності. Відповідно, тривалість одного обороту наявних оборотних активів збільшилася на 20,5 дні.

8. В цілому, проведене дослідження системи обліку і контролю наявних оборотних активів у держлісгоспі засвідчує про належний рівень їх організації і проведення відповідно до вимог діючого чинного законодавства. Також проведений аналіз наявності і використання оборотних активів у лісовому держгосподарстві засвідчує про нормальний стан справ, що характеризується позитивною структурою наявних оборотних активів та помірним рівнем їх використання у виробничому процесі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Антоненко І.В. Фінансовий аналіз: техніка розрахунків та моделювання економічних ситуацій: Навч. посібник. / І.В. Антоненко, О.І. Нич. – Львів: Видавництво «Бескид Біт», 2009. – 152 с.
2. Пилипенко І.І. Аудит. Методика документування: [Навч. пос.] / За заг ред. І.І. Пилипенка. – К., 2003. – 457 с.
3. Безрукий Т.Л. Методи дослідження ризиків / Т.Л. Безрукий, Шаненко К.Р. // Міжнародний журнал економічних думок. – 2014. – № 9-3. – С. 103-105.
4. Бетге Й. Балансоведення / Й. Бетге [пер. с нем. под ред. В.Д. Новодворского]. – К.: ВТР, 2009. – 264 с.
5. Бетенко Л.О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства / Л.О. Бетенко // Бізнес-навігатор. – 2012. – № 1 (16). – С. 74 – 77.
6. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.Н., Невмержицька Н.Ю. – К.: КНЕУ, 2007. – 592 с.
7. Блажевич О.Г. Сутність оборотних активів / О.Г. Блажевич, В.Д. Мрищук // Науковий вісник Черкащини, 2016 – №1. – С. 27-35
8. Бланк І.А. Управління активами і капіталом підприємства / І.А. Бланк. – К.: Ніка-центр, 2003. – 448 с.
9. Бода З. Фінанси / З. Бода, Р. Мертон – К.: Вільямс, 2007. – 592 с.
10. Бондаренко О.С. Сучасні підходи до обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – № 18. – С. 36-39.
11. Брейли Р. Принципи корпоративних фінансів / Р. Брейли, С. Майерс. – К.: О-Бізнес, 2007. – 1088 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
13. Васильків Л.С. Фінансовий аналіз: посібник / Л.С. Васильків, М.В. Петровска. – К.: Корпус, 2013. – 544 с.
14. Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент: навч. посібн. / В.О.

Василенко, Т.І. Ткаченко – К. : ЦУЛ, 2007. – 532 с.

15. Володькіна М.В. Економіка промислового підприємства: навчальний посібник / М.В. Володькіна. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 196 с.
16. Гангал Л.С. Основні проблеми та шляхи вдосконалення обліку дебіторської заборгованості [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com/>
17. Герасим Б.В. Экономический анализ: учеб. пособие в 2 ч. / Б.В. Герасим, Т.М. Коновал. – 2-е изд., стер. – Тамбов : Издво Тамб. гос. техн. ун-та, 2011. – Ч. 1. – 64 с.
18. Демченко Т.А. Оборотні активи та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Актуальні проблеми економіки / Т.А. Демченко. – 2007. – № 9. – 227 с.
19. Демченко Т.А. Дослідження основних концепцій оцінки активів / Т.А. Демченко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №3(57). – С. 97-102.
20. Єрмач Н. Б. Фінансовий менеджмент / Н.Б. Ермач. К.: Колос, 2017. – 192 с.
21. Задорожний З.В. Облік і звітність за міжнародними стандартами / З.В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець. – Тернопіль: Економічна думка, 2015 р. – 340 с.
22. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
23. Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 р. №2374-III : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
24. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / К.В. Ізмайлова. – К. : МАУП, 2001. – 146 с.
25. Ілляш С.Д. Економіка і статистика компаній / С.Д. Ілляш, В.Е. Адамик, Т.П. Сирота. – Харків.: ФВА, 2012 – 288 с.
26. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій», затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.

27. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/print1327246549106958>.
28. Кіперман Г. Аналіз оборотних активів / Г. Кіперман // Фінансова газета. – 2010. – №15. С. 12-15.
29. Кірейцев Г.Г. Фінансовий менеджмент: посібник / Г.Г. Кірейцев. – К. : ЦУЛ, 2006. – 496 с.
30. Коблянська О.І. Методологічні аспекти обліку та аудиту дебіторської заборгованості / О.І. Коблянська // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, 2012. – № 77 – 78. – С. 28-34.
31. Коваленко В.В. Економіка підприємства / В.В. Коваленко, В.В. Коваль – Херсон.: ТКУ, 2014. – 352 с.
32. Кваша Н.В. Фінанси підприємств: посібник / Н.В. Кваша. – Черкаси: ЮНВ-ДУ, 2011. – 447 с.
33. Крісус М.Н. Менеджмент : посібник / М.Н. Крісус. – К. : Меч, 2018. – 308 с.
34. Крупка Я.Д. Облік міжнародних операцій: навчальний посібник / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова – Тернопіль: «Крок», 2016. – 216 с.
35. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підруч. / З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь, П.Н. Денчук, Я.Д. Крупка, Н.Я. Микитюк, Н.В. Починок, Р.В. Романів. – Тернопіль.: Економічна думка ТНЕУ, 2017. – 450 с.
36. Лищенко О.Г. Аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / О.Г. Лищенко, Г.М. Бескота // Держава і регіони: журнал. – Запоріжжя: Гуманіст. Ун-т «Запоріз. ін-т держ. та муніцип. упр.», 2009. – №1. – с. 114-117
37. Лукина В.В. Актуальні проблеми формування теорії управління запасами :

- [монографія] / В.В. Лукина. – Суми. : АНУ, 2008. – 213 с.
38. Малина А.І. Основи обліку в банках / Малина А.І., Адамик Б.Ю.– Суми: Слобожанщина, 2009.– 205 с.
39. Маркар Э.А. Фінансовий аналіз: посібник. / Э.А. Маркар, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркар – К.: ФБК, 2011. – 224 с.
40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013
41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021
42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019
43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, 32 зміни в облікових оцінках та помилки». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_029
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_015
47. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / Г.В. Нашкерська – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
49. Олександренко І.В. Методичні підходи до діагностики оборотних активів

- підприємства / І.В. Олександренко. // Бізнес Інформ. – 2014. – № 2. – С. 277-283. – Режим доступу: <http://nbuv.gov.ua>
50. Павленко О.П. Фінансовий аналіз оборотних активів та оптимізація джерел їх формування / О.П. Павленко, Г.Ю. Бурсук. // «Молодий вчений», 2017 р. – № 10 (50) С. 981-984
51. Палій В.Ф. Фінансова статистика / В.Ф. Палій, В.В. Палій – К., 2008. – 296 с.
52. Пеняк Ю.С. Формування та ефективність використання оборотних засобів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис.канд. екон. наук: / Ю.С. Пеняк; Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. – Х., 2010. – 20 с.
53. Поддєрьогін. А.М. Фінансовий менеджмент: підручник / А.М. Поддєрьогін. – К.: КНЕУ, 2005. – 627 с.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» (Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 304 від 30.11.2000 р., № 363 від 23.05.2003 р., № 731 від 22.11.2004 р., № 1213 від 19.12.2006 р.) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx>.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
57. Положення про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України, затверджене Постановою Правління Національного банку України від 16 грудня 2002 р. № 508 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0174-03>.
58. Постанова Правління НБ України «Про затвердження положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 29 грудня

2017 р. № 148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon4.rada.gov.ua>

59. Примак Т.О. Економіка підприємства : навч. посіб. / Т.О. Примак. – 4-те вид., стереотип. – К. : Вікар, 2006. – 219 с.
60. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0>.
61. Про первинні документи [Електронний ресурс] / Школа бухгалтера. – 2007. – № 2. – Режим доступу : <http://www.dtki.com.ua/show/3cid01755.html>.
62. Пушкар М.С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку : навчальний посібник для студ. економ. спец. та післядипломного навчання / М.С. Пушкар, Г.П. Журавель, Ю.Я. Литвин, В.Г. Мельник. – 2-ге вид. – Тернопіль, 2012. – 569 с.
63. Русак В.А. Фінансовий аналіз суб'єкта господарювання: посібник. / В.А. Русак – 2008. – 309 с.
64. Рубальский Г.Б. «Теорія управління запасами», Автомат. и телемех. / Г.Б. Рубальский. – 2009, № 12 – С. 175-186
65. Сапожник Н.Г. Бухгалтерський облік і звітність [Текст]: посібник / Н.Г. Сапожник, О.Н. Гальчин, Л.С. Коробейник. – Л. : КНО, 2015. – 360 с.
66. Сікора І. Особливості оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах [Текст] / І. Сікора. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 13-18.
67. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: дис. доктора екон. наук: 08.00.09 / М.І. Скрипник. – К., 2012. – 540 с.
68. Слав'юк Р.А. Фінанси підприємств: навчальний посібник/ Р.А. Слав'юк. – Луцьк: Ред.-вид. відд. «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2001. – 460 с.
69. Сокіл Я.В. Бухгалтерський облік як сума фактів господарського життя. –

Житомир.: Магістр, 2010 – 224 с.

70. Суков Г.С. Програмне забезпечення управління оборотними активами підприємств машинобудівної галузі // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева. Збірник тез та текстів виступів на Четвертій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 54-55.
71. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / К.С. Сурніна. – Луганськ, 2012. – 19 с.
72. Тітаренко Г.Б. Проблемні питання оцінки оборотних активів в бухгалтерському обліку / Г.Б. Тітаренко. // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – Київ. – 2008, № 1 (18). – С. 74-79.
73. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підручник] / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2006. – 1080 с.
74. Усач С.А. Господарський контроль / С.А. Усач. – Дніпро. : «Мрія», 2018. – 232 с.
75. Фабіянська В.Ю. Удосконалення обліку та контролю оборотних активів / В.Ю. Фабіянська, І.Ю. Сverdзоленко. // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2015. – Вип. 12(1). – С. 357-366.
76. Фальченко О.О. Процес подання та оприлюднення фінансової звітності підприємства / О.О. Фальченко, Н.Ю. Мардус. // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 5 (11), ч. 2. – С. 167-170.
77. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація / Л.М. Федак // Вісник Хмельницького національного університету. – Серія «Економічні науки». – Хмельницький: ХНУ. – 2012. – № 1. – С. 157-162.
78. Фурса О.С. Фінанси підприємств: навч. посіб. / О.С. Фурса. – К.: МАУП, 2014. – 328 с.

