

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
«__» _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організаційно-методичне забезпечення обліку, аудиту та
аналізу оборотних активів підприємства»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-20 МЗ (1,4)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

_____ Кривинець О.А.
«__» _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент

_____ Алла ЛИСЕНКО
«__» _____ 2021 р.

Рецензент

к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності

_____ Оксана СТОРОЖУК

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Кривинець Олени Анатоліївни _____

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Організаційно-методичне забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів підприємства

2. Керівник роботи (проекту)

Лисенко Алла Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту _____

АНОТАЦІЯ

Кривинець О.А. Організаційно-методичне забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів підприємства. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

В першому розділі досліджено сутність категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять, а також теоретико-методичні та організаційні аспекти обліку, аудиту та аналізу оборотних активів підприємства. У другому розділі здійснено організаційно-економічну характеристику ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», досліджено організацію та особливості ведення обліку оборотних активів на підприємстві, проведено аудит оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», аналіз їх складу, структури та ефективності використання. У третьому розділі розроблено напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів, запропоновано шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів.

Ключові слова: організація, методика, оборотні активи, облік, аудит, аналіз.

ANNOTATION

Kryvynets O.A. Organizational and methodological support of accounting, auditing and analysis of current assets of the enterprise. – Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 «Accounting and taxation» of the educational-professional program «Audit, state financial control and expertise». – Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

In the first section is investigated the essence of the category "current assets" in the system of related concepts, as well as theoretical and methodological and organizational aspects of accounting, auditing and analysis of current assets of the enterprise. In the second section is investigated the organizational and economic characteristics of LLC "ELBROOK PLUS", the organization and features of accounting for current assets at the enterprise, conducted an audit of current assets of LLC "ELBROOK PLUS", analysis of their composition, structure and efficiency of use. In the third section the directions of improvement of organization and methodical maintenance of the account, audit and the analysis of current assets are developed, the ways of increase of efficiency of use of current assets are offered.

Keywords: organization, methodology, current assets, accounting, audit, analysis.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	11
1.1. Сутність категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять...	11
1.2. Теоретико-методичні та організаційні аспекти обліку та аудиту оборотних активів підприємства.....	23
1.3. Організація та методика проведення аналізу оборотних активів підприємства	36
Висновки до розділу 1.....	39
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК, АУДИТ ТА АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»	40
2.1. Організаційно-економічна характеристика та особливості діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС».....	40
2.2. Облік оборотних активів на підприємстві.....	59
2.3. Аудит оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС».....	72
2.4. Аналіз складу, структури та ефективності використання оборотних активів підприємства.....	83
Висновки до розділу 2.....	92
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	94
3.1. Напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів.....	94
3.2. Удосконалення методики економічного аналізу та шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів.....	102
Висновки до розділу 3.....	109
ВИСНОВКИ.....	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	115
ДОДАТКИ.....	128

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринку важливого значення набуває ефективність управління ресурсами та, зокрема, їх найбільш мобільною складовою – оборотними активами, оскільки використання таких активів зумовлює значний вплив на формування важливих результативних економічних показників та фінансовий стан суб'єкта господарювання.

В період адаптації національної системи обліково-аналітичного забезпечення та аудиту до міжнародних стандартів підвищуються вимоги до достовірності й оперативності відображення інформації про оборотні активи в обліку та звітності. Саме тому дослідженню організаційно-методичних та практичних аспектів обліку, аудиту, аналізу оборотних активів та їх окремих складових присвячено значну кількість наукових публікацій.

Вагомий внесок у дослідження окресленої проблематики внесли Алексєєв І.В., Артеменко В.О., Баранова В.Г., Бевз Я.Ю., Бетехтіна Л.О., Бечко В.П., Блажевич О.Г., Бондаренко О.С., Ващенко Н.В., Гаватюк Л.С., Грабовський І.С., Гринюк І.М., Демченко Т.А., Донін Є.О., Дядюк М.А., Колодізєв О.М., Колодяжна К.А., Коць О.О., Кравченко О.С., Купріна Н.М., Лебедєва А.М., Мездріков Ю.В., Носов П.Л., Пархоменко О.П., Поважний О.С., Полторах А.С., Римарчук А.М., Савченко А.М., Соляник Л.Г., Суков Г.С., Тютюнник Я.В., Хохлов М.П., Чубка О.М., Чухно І.С., Швець Ю.О., Шинкар С.М., Янковська В.В. та інші науковці. Водночас, аналіз наукових публікацій дає підстави вважати, що окремі аспекти організаційно-методичного забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів потребують подальшого вивчення з урахуванням особливостей діяльності конкретних суб'єктів господарювання.

Дискусійна спрямованість окремих теоретичних положень стосовно визначення сутності базових понять, практична значимість організаційно-методичного забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів у

контексті сучасних потреб управління зумовили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи та визначили загальну спрямованість дослідження.

Мета дослідження – розробка напрямів удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку, аудиту, аналізу оборотних активів підприємства на основі попереднього вивчення та узагальнення теоретико-методичних, організаційних аспектів проблеми й практичного досвіду ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС».

Задачі дослідження. Для досягнення зазначеної мети у процесі виконання кваліфікаційної роботи вирішуються наступні завдання:

- дослідити сутність категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять;
- ознайомитися з теоретико-методичним забезпеченням та особливостями організації обліку, аудиту та аналізу оборотних активів;
- дослідити загально-правові основи, організаційну структуру ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» та здійснити комплексну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства;
- ознайомитися з особливостями організації та здійснення обліку, провести аудит, проаналізувати склад, структуру та ефективність використання оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»;
- розробити напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів;
- удосконалити методику економічного аналізу та розробити шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів підприємства.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є оборотні активи підприємства, а також господарські процеси стосовно їх формування та використання.

Предмет дослідження. Предмет дослідження – організаційні, теоретико-методичні та прикладні аспекти обліку, аудиту та аналізу оборотних активів підприємства.

У процесі дослідження використана практична інформація ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр. та частково за 2021 р.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Інформаційною основою дослідження слугують облікові дані, статистична та фінансова звітність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», законодавчі акти України, нормативні документи щодо регулювання операцій з оборотними активами, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, internet-ресурси.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є діалектичний спосіб пізнання господарських процесів та явищ, а також системний підхід до розкриття економічної сутності оборотних активів, процесу ведення їх обліку, здійснення аудиту та аналізу. Опрацювання процедурних питань здійснено з використанням загальнонаукових методів – конкретизації, узагальнення, абстрагування, логічної індукції та дедукції. У процесі аналізу оборотних активів використано метод порівняння, групування інформації, а також способи факторного аналізу. При формулюванні висновків та узагальненні результатів дослідження застосовано метод теоретичного синтезу.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- набуло подальшого розвитку трактування сутності оборотних активів в системі суміжних понять, розмежування їх типології та ознак класифікації за прикладними сферами використання. Доведено, що «оборотні активи», «оборотні кошти», «оборотний капітал» є самостійними економічними категоріями, виокремлено їх характерні особливості та властивості, які не можна ототожнювати. Це дає можливість якісно організовувати облік, здійснювати аудит, проводити аналіз та ефективно управляти оборотними активами підприємства;

- удосконалено організаційно-методичне забезпечення обліку та аудиту оборотних активів шляхом систематизації підходів до раціоналізації обліку з виокремленням організаційно-підготовчого, дослідницько-методичного та

заключного етапів формування облікової політики в частині обліку оборотних активів, розробки комплексу документів щодо моніторингу дебіторської заборгованості та запровадження дієвих форм забезпечення швидкого її повернення, конкретизації мети, предмету, об'єктів аудиту, систематизації потенційних факторів виникнення аудиторського ризику. Це сприятиме підвищенню якості ведення обліку та результатів аудиту оборотних активів;

- систематизовано елементи методики аналізу оборотних активів з урахуванням дотримання послідовності виконання аналітичних робіт, удосконалено систему показників для обґрунтованої оцінки наявності оборотних активів, рівня забезпеченості ними підприємства та ефективності їх використання, запропоновано здійснювати групування напрямів підвищення ефективності використання запасів за двома стадіями – стадією формування запасів та стадією їх обігу. У такий спосіб забезпечується логічна послідовність у виконанні розрахунково-аналітичних процедур та пошук резервів підвищення ефективності використання підприємством оборотних активів.

Результати дослідження мають практичне значення, оскільки вони можуть бути використані у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», а також на рівні інших суб'єктів господарювання при упровадженні ними напрямів удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку, аудиту та аналізу оборотних активів.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на міжнародних науково-практичних конференціях «П'ятдесят дев'яті економіко-правові дискусії» (28.09.2021 р., м. Львів), «Сучасний стан економіки, обліку, фінансів і права та їх основні проблеми» (05.10.2021 р., м. Полтава).

Основні положення наукового дослідження висвітлені у публікаціях автора [52; 53]:

- тезах «Організаційно-методологічні аспекти обліку та аудиту

оборотних активів підприємства» - у збірнику матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «П'ятдесят дев'яті економіко-правові дискусії»;

- тезах «Організаційно-методичні аспекти аналізу оборотних активів підприємства» - у збірнику матеріалів міжнародної науково-практичної конференції «Сучасний стан економіки, обліку, фінансів і права та їх основні проблеми».

Структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі досліджено сутність категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять, а також теоретико-методичні та організаційні аспекти обліку, аудиту та аналізу оборотних активів підприємства.

У другому розділі здійснено організаційно-економічну характеристику ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», досліджено організацію та особливості здійснення обліку оборотних активів на підприємстві, проведено аудит оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», аналіз їх складу, структури та ефективності використання.

В третьому розділі розроблено напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів, запропоновано шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів.

Обсяг роботи. Роботу викладено на 114 сторінках. Вона містить 26 рисунків, 34 таблиці, додатки. Список використаних джерел налічує 118 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять

У нормативно-правовій базі та в економічній літературі категорію «оборотні активи» розглядають в системі суміжних понять: «оборотні засоби», «оборотні кошти», «оборотні фонди», «поточні активи», «оборотний капітал». Зокрема, у національних та міжнародних нормативно-правових документах наводяться наступні визначення суміжних економічних понять (рис. 1.1):

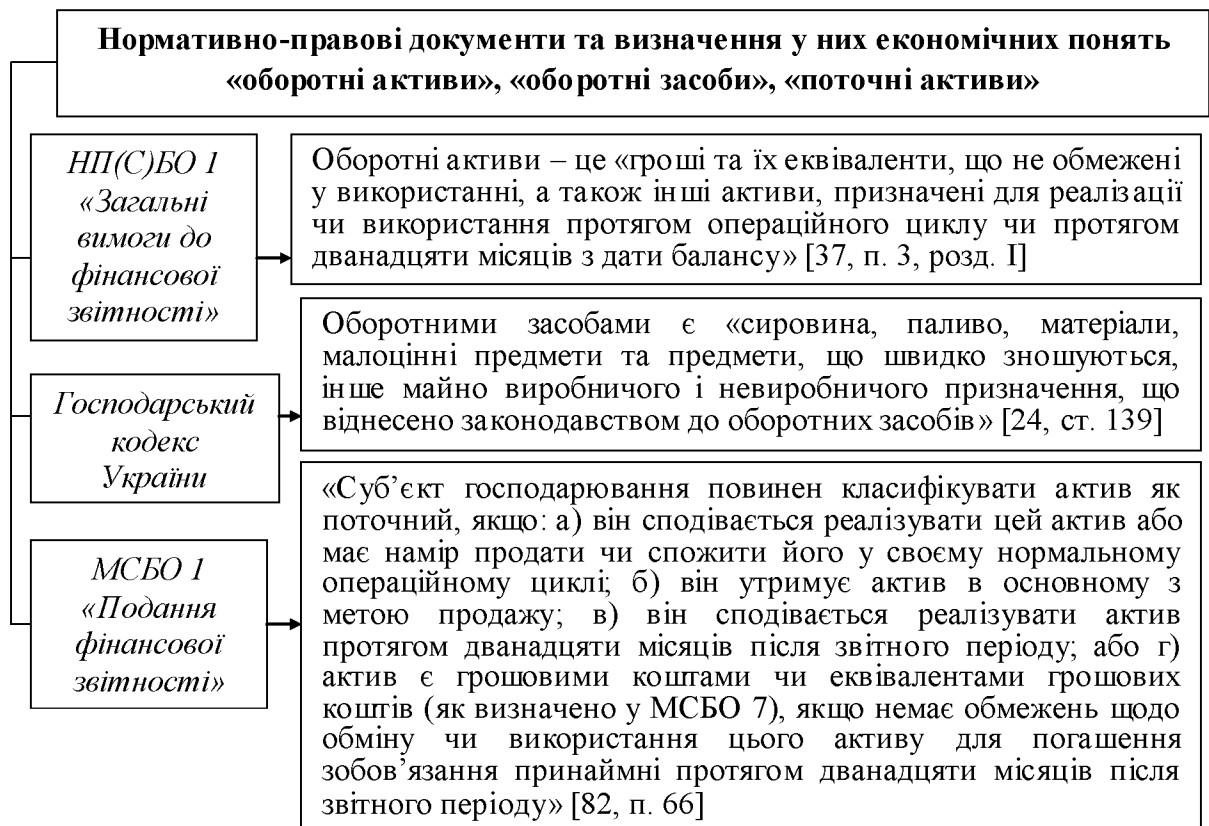


Рис. 1.1. Визначення понять «оборотні активи», «оборотні засоби», «поточні активи» у національних та міжнародних нормативно-правових документах

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджену наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. у редакції від 10.08.2021 р., у складі оборотних активів (II розділ активу бухгалтерського балансу) виокремлено наступні їх види (рис. 1.2):



Рис. 1.2. Складові оборотних активів, що відображаються у II розділі активу бухгалтерського балансу у відповідності з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

У відповідності з Господарським кодексом України від 16.01.2003 р. № 436-IV (редакція від 14.08.2021 р.), майнові цінності, залежно від набутої майном економічної форми у процесі здійснення господарської діяльності, належать до «основних фондів, оборотних засобів, коштів, товарів» [24, ст. 139]. Тобто, крім категорії «оборотні засоби» виокремлено інші складові оборотних активів, зокрема, поняття «кошти у складі майна суб'єктів господарювання» та «товари у складі майна суб'єктів господарювання».

Так, «коштами у складі майна суб'єктів господарювання є гроші у національній та іноземній валюті, призначені для здійснення товарних відносин цих суб'єктів з іншими суб'єктами, а також фінансових відносин відповідно до законодавства» [24, ст. 139], а «товарами у складі майна суб'єктів господарювання визнаються вироблена продукція (товарні запаси), виконані роботи та послуги» [24, ст. 139].

Виокремлення суміжних понять у нормативно-правових документах супроводжується виникненням наукових дискусій. Виходячи з цього, А.С. Полторак розподіляє науковців за наступними групами:

- 1) дослідники, які ототожнюють поняття «оборотні активи», «оборотні засоби», «оборотні кошти», «оборотні фонди», «поточні активи», «оборотний капітал»;
- 2) науковці, на думку яких синонімами є окремі з наведених понять;
- 3) дослідники, які вважають ототожнювання суміжних понять помилковим та вказують на їх різний економічний зміст [86].

Помилкове ототожнення понять призводить до ускладнення процесу управління оборотними активами. Тому доцільним є з'ясування змісту категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять.

Так, Кравченко О.С. та Іванова Г.М. стверджують, що «у роки функціонування планової економічної системи категорія «оборотний капітал» не отримала подальшого розвитку із ідеологічних причин. Це було пов'язано з тим, що капітал розглядався як сукупність виробничих відносин капіталістичного (а не соціалістичного) способу виробництва, а відтак при розбудові у Радянському Союзі застосування терміну «капітал» стало вкрай неприйнятним явищем» [51, с. 29]. Натомість широкого застосування набула категорія «оборотні кошти», яка ототожнювалася з поняттям «оборотний капітал» та, як зазначила Колодяжна К.А, «в назві економічної категорії «оборотний капітал» категорія «капітал» була замінена на «кошти»» [47, с. 78].

Слід зазначити, що на етапі заснування суб'єкта господарювання частина капіталу власників спрямовується на інвестування в об'єкти основних засобів, частина залишається на рахунках у банку для подальшого використання при здійсненні поточних платежів, а решта капіталу використовується на придбання запасів сировини, матеріалів і т.ін. Виходячи з цього, Кравченко О.С. та Іванова Г.М. стверджують, що капітал, спрямований на забезпечення потреби у предметах праці, а також залишки

коштів на рахунках у банку, формують складову оборотних активів – оборотні кошти новоствореного суб'єкта господарювання [51, с. 29].

Науковці Нестеренко В.Ю., Токар І.І. виокремлюють у складі оборотних коштів оборотні фонди та фонди обігу. Так, до складу оборотних фондів входять оборотні фонди у виробничих запасах (сировина, матеріали, паливо, запчастини, малоцінний та зношуваний інвентар) та оборотні фонди у виробництві (незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів). До фондів обігу належить готова продукція на складах та в дорозі, грошові кошти на рахунках, кошти у незавершених розрахунках, дебіторська заборгованість, готівка в касі [72].

Водночас слід зазначити, що при здійсненні розподілу оборотних коштів на оборотні фонди та фонди обігу поза увагою залишається така складова оборотних активів, як поточні фінансові інвестиції. Це в черговий раз підтверджує хибність ототожнення суміжних понять.

Будучи джерелом авансування коштів у процес господарської діяльності, оборотний капітал формує оборотні активи. Із завершенням кожного наступного операційного циклу оборотний капітал умовно вичерпує свою базову функцію, проте він постійно відновлюється у результаті реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та внаслідок інкасування дебіторської заборгованості.

Маючи у наявності грошові кошти, підприємство придбаває необхідні для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) предмети праці, які набувають форму виробничих запасів. Після цього здійснюється процес виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), результатом якого є готова продукція (робота, послуга), яка у подальшому реалізується, а підприємство отримує за неї грошові кошти. У такий спосіб здійснюється та періодично повторюється оборот капіталу.

За визначенням Кравченко О.С. та Іванової Г.М., оборотний капітал «являє собою інвестиційний ресурс, який спрямовується на фінансування утворення оборотних активів підприємства у конкретних їх видах» [51, с. 31].

Формується такий інвестиційний ресурс на стадії створення підприємства. У залежності від обсягів господарювання, видів та особливостей діяльності цей ресурс може збільшуватися або зменшуватися. Нарощування обсягів оборотного капіталу свідчить про його мобілізацію, а зменшення – про імобілізацію.

Отже, оборотний капітал та оборотні активи з кожним наступним операційним циклом відновлюють один одного, забезпечуючи у такий спосіб безперервність процесу господарювання. Тобто, «основним призначенням оборотного капіталу є інвестування вартості в елементи оборотних активів з метою забезпечення поточної господарської діяльності; оборотні активи характеризують речовий склад активів підприємства для обслуговування поточного господарського процесу» [51, с. 30].

Тривалість періоду функціонування оборотних активів – рік, або операційний цикл, тоді як кругообіг оборотних коштів, як стверджує Я.В. Тютюнник, – це «сукупність операційного та комерційного фінансового циклу, тобто тривалість періоду функціонування оборотних коштів є довшою на час комерційно-фінансового циклу. Тому вартісна величина оборотних коштів не рівна величині оборотних активів» [105, с. 160].

Таким чином, оборотний капітал знаходиться у постійному обертанні, тоді як переважна частка оборотних активів споживається впродовж кожного циклу операційної діяльності. Постійне обертання оборотного капіталу у ході операційної діяльності характеризує процес кругообігу оборотного капіталу, який здійснюється протягом всього життєвого циклу суб'єкта господарювання.

Отже, «оборотні активи», «оборотні кошти», «оборотний капітал» є самостійними економічними категоріями з характерними особливостями та властивостями, які не можна ототожнювати.

Підходи науковців до визначення сутності категорії «оборотні активи» узагальнені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення сутності категорії «оборотні активи» в економічній літературі

Автор	Визначення категорії «оборотні активи» та джерело
Власова Н.О., Круглова О.А., Безгінова Л.І.	Оборотні активи – «сукупність матеріальних і грошових цінностей, що обслуговують поточний господарський процес підприємства, які знаходяться в постійному кругообігу і в повному обсязі переносять свою вартість на товари (роботи, послуги), що реалізуються протягом одного операційного циклу, з метою отримання економічної вигоди (прибутку)» [18, с. 85]
Володькіна М.В.	Оборотні активи – це «частина активів підприємства, яка включає оборотні кошти та короткострокові фінансові інвестиції» [19, с. 45]
Гринюк І.М.	Оборотні активи – це «сукупність матеріальних активів і грошових коштів, які перебувають у постійному кругообігу з метою забезпечення безперервності виробничого процесу та ліквідності підприємства, змінюючи свою матеріальну форму протягом одного операційного циклу» [27, с. 67]
Колодізев О.М., Азізова К.М.	Оборотні активи – це «сукупність грошових коштів та матеріальних активів, що змінюють матеріально-речовинну форму впродовж діяльності підприємства, забезпечують безперервну діяльність підприємств та призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу» [46]
Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М.	Оборотні активи «втілюють в собі матеріальні цінності та грошові кошти, які обслуговують усі види господарської діяльності підприємства та призначені для споживання протягом одного року» [57, с. 73]
Непочатенко О.О., Мельничук О.В.	Оборотні активи – це «сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і повністю споживаються протягом одного виробничого циклу» [71, с. 253]
Павленко О.П., Бурсук Г.Ю.	Оборотні активи – це «частина активів підприємств у вартісному виразі, яка в процесі кругообігу набуває функціональної форми оборотних виробничих фондів і фондів обігу» [78, с. 982]
Полторак А.С.	Оборотні активи – це «сукупність фінансових і матеріальних активів, не обмежених у використанні, які обслуговують господарський процес і призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або одного року з дати складання балансу та забезпечення безперервності виробничо-комерційного циклу» [86]
Ситник Н.С., Смолінська С.Д., Ясіновська І.Ф.	Оборотні активи – це «активи підприємства, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи дванадцяти місяців із дати складання балансу підприємства» [107, с. 126]
Федосов В.М.	Оборотні активи – це «активи у вигляді грошей та інших мобільних активів, що перетворюються на грошові кошти на протязі виробничого циклу» [106, с. 445]
Янковська В.В.	Оборотні активи – це «сукупність майнових цінностей підприємства, що обслуговують поточний господарський процес і цілком споживаються протягом одного операційного (виробничо-комерційного) циклу» [118, с. 348]

На основі аналізу існуючих трактувань поняття «оборотні активи» в економічній літературі можна зробити висновок, що переважна більшість науковців акцентують увагу на матеріально-речовому складнику таких активів, використанні їх упродовж одного року або операційного циклу, обслуговуванні поточного господарського процесу. Зважаючи на окреслені параметричні складники, можна стверджувати, що високий рівень ліквідності оборотних активів здійснює суттєвий вплив на платоспроможність суб'єкта господарювання.

З метою підвищення якості обліку, аудиту, аналізу та управління оборотними активами доцільно виокремлювати ознаки їх класифікації. При цьому слід зазначити, що в сучасній економічній науці існують як деякі подібності, так і відмінності у підходах до здійснення класифікації оборотних активів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Підходи до класифікації оборотних активів, розроблені представниками сучасної економічної науки

Класифікаційна ознака та науковці, які її виокремлюють	Види оборотних активів
1	2
За рівнем варіабельності розміру (періодом функціонування) (Білик М.Д., Павловська О.В., Припуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [8]; Бланк І.А. [11]; Донін Є.О. [32]; Носов П.Л., Купалова Г.І. [73]; Тарасенко І.О., Любенко Н.М. [102])	• постійні (величина яких не залежить від сезонних та інших коливань обсягів операційної діяльності підприємства та постійно перебуває у його розпорядженні); • змінні (тимчасові) (величина яких пов'язана з сезонною зміною обсягів виробництва та збуту продукції (виконання робіт, надання послуг), циклічністю кон'юнктури ринку)
В залежності від здатності швидкого перетворення в грошові кошти (за рівнем ліквідності, швидкістю обігу) (Білик М.Д., Павловська О.В., Припуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [8]; Донін Є.О. [32]; Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М. [57]; Тарасенко І.О., Любенко Н.М. [102]; Хохлов М.П., Щербань О.Д., Крилова М.А. [109])	• високоліквідні (найбільш ліквідні, або абсолютно ліквідні) оборотні активи (грошові кошти та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції); • середньоліквідні оборотні активи (активи, що швидко реалізуються, або швидколіквідні) (товари відвантажені, дебіторська заборгованість); • низьколіквідні оборотні активи (активи, що повільно реалізуються) (виробничі запаси, поточні біологічні активи, готова продукція на складі, яка не користується значним попитом та ін.)
За ступенем ризику вкладень капіталу (Носов П.Л., Купалова Г.І. [73];	• оборотні активи з мінімальним ризиком вкладення капіталу (грошові кошти та їх еквіваленти, короткострокові фінансові вкладення);

Продовження табл. 1.2

1	2
<i>Хохлов М.П., Щербань О.Д., Крилова М.А. [109])</i>	• оборотні активи з малим ризиком вкладення капіталу (дебіторська заборгованість (без сумнівної), виробничі запаси (без неліквідних), залишки готової продукції і товарів (без тих, на які немає попиту)); • оборотні активи з середнім ризиком вкладення капіталу (малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво (за виключенням понаднормативного)); • оборотні активи з високим ризиком вкладення капіталу (сумнівна дебіторська заборгованість, неліквідні виробничі запаси, понаднормативне незавершене виробництво, готова продукція та товари, на які низький попит, інші оборотні активи, які не включені до попередніх груп)
В залежності від особливостей відображення в обліку та звітності <i>(Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М. [57]; Савченко А.М., Матвіюк А.В. [94]; Тарасенко І.О., Любенко Н.М. [102])</i>	• запаси (виробничі запаси, незавершене виробництво, запаси готової продукції, товари, придбані з метою перепродажу); • дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; • дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, за нарахованими доходами, за внутрішніми розрахунками та ін.); • грошові кошти та їх еквіваленти в національній та іноземній валюті; • поточні фінансові інвестиції; • інші оборотні активи
За характером участі в операційному процесі <i>(Бланк І.А. [11]; Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М. [57]; Носов П.Л., Купалова Г.І. [73]; Тарасенко І.О., Любенко Н.М. [102])</i>	• оборотні активи, які обслуговують виробничий цикл підприємства (запаси сировини, матеріалів та напівфабрикатів, запаси готової продукції, обсяги незавершеного виробництва); • оборотні активи, які обслуговують фінансовий (грошовий) цикл підприємства (грошові кошти, дебіторська заборгованість та ін.)
За характером формування джерел фінансування <i>(Бевз Я.Ю. [5]; Білик М.Д., Павловська О.В., Припуляк Н.М., Невмержиська Н.Ю. [8]; Донін Є.О. [32]; Соляник Л.Г. [98])</i>	• валові оборотні активи (загальний обсяг оборотних активів, сформований за рахунок власного та залученого капіталу); • чисті оборотні активи (частина оборотних активів, сформована за рахунок власного капіталу та довгострокових зобов'язань); • власні оборотні активи (частина оборотних активів, сформована за рахунок власного капіталу)
За формами функціонування у конкретному періоді часу <i>(Білик М.Д., Павловська О.В., Припуляк Н.М., Невмержиська Н.Ю. [8]; Донін Є.О. [32]; Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М. [57])</i>	• матеріальні (сировина, матеріали, напівфабрикати, поточні біологічні активи, готова продукція, незавершене виробництво); • фінансові (грошові кошти, дебіторська заборгованість, короткострокові фінансові інвестиції)

Опираючись на міжнародну практику, вітчизняні науковці виокремлюють й інші ознаки класифікації оборотних активів. Так, Донін Є.О. пропонує диференціювати оборотні активи за ступенем їх використання, виокремлюючи оборотні активи, які використовуються підприємством, перебуваючи в експлуатації чи в інвестиційній діяльності, та ті, які тимчасово не використовуються. На думку науковця, «якісну характеристику оборотних активів підприємства відбиває їх класифікація за ознаками ліквідності, за рівнем цінності та критеріями ризику» [32, с. 80].

За ступенем ліквідності значна кількість науковців (Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [8]; Донін Є.О. [32]; Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М. [57]; Тарасенко І.О., Любенко Н.М. [102]; Хохлов М.П., Щербань О.Д., Крилова М.А. [109] та ін.) виокремлюють три групи оборотних активів: високоліквідні (найбільш ліквідні, або абсолютно ліквідні оборотні активи); середньоліквідні (оборотні активи, що швидко реалізуються, або швидколіквідні) та низьколіквідні (оборотні активи, що повільно реалізуються).

Враховуючи той факт, що з 19.03.2013 р. у складі оборотних активів відображаються витрати майбутніх періодів, певний інтерес викликає точка зору Дядюка М.А. та Васильєвої В.В., які виокремлюють п'ять груп оборотних активів, виходячи з рівня ліквідності таких активів:

1) абсолютно ліквідні оборотні активи – «гроші та їх еквіваленти, поточні фінансові інвестиції, що не вимагають реалізації та уже є готовими засобами платежу» [33, с. 267];

2) високоліквідні оборотні активи – активи, які «конвертуються у грошову форму протягом одного місяця» [33, с. 267];

3) середньоліквідні оборотні активи – «всі види дебіторської заборгованості з терміном погашення від 1 до 6 місяців і запаси готової продукції» [33, с. 267];

4) низьколіквідні оборотні активи – «виробничі запаси ресурсів виробництва, витрати майбутніх періодів з терміном погашення від 6 місяців і більше» [33, с. 267];

5) неліквідні оборотні активи – ті, які «не можуть бути самостійно реалізовані, а тільки в складі цілісного майнового комплексу» [33, с. 267].

Погоджуюся з думкою Доніна Є.О. про те, що визначення оборотних активів як середньо- чи низьколіквідних «не є абсолютним, а залежить від конкретної ситуації, що склалася в кожний даний період діяльності підприємства» [32, с. 81]. Саме цим пояснюється відсутність чітко виділеного складу груп ліквідності оборотних активів в економічній літературі, а отже класифікація оборотних активів за цією ознакою є умовною.

У процесі управління суб'єктом господарювання доцільним є урахування цінності оборотних активів та рівня ризику їх використання.

Так, Дядюк М.А. та Васильєва В.В. пропонують виокремлювати три групи оборотних активів з урахуванням рівня їх можливої цінності:

1) мінімально можливої цінності (наявні на підприємстві оборотні активи (дебіторська заборгованість суб'єкта господарювання при його складному фінансовому становищі, запаси товарів, які важко реалізувати і т. ін.) можуть бути реалізовані за договірними цінами);

2) середньої можливої цінності (оборотні активи (зокрема, товарні запаси, на які є стійкий попит, короткострокова дебіторська заборгованість) можуть бути реалізовані без збитку для підприємства);

3) потенційно високої можливої цінності (оборотні активи, ціна на які в умовах інфляції постійно зростає внаслідок наявності попиту на них) [33, с. 269].

Класифікація оборотних активів за категоріями ризику та ступенем захищеності від інфляції дає змогу встановити, чи зможе суб'єкт господарювання витримати період нарощування інфляційних процесів, або ж неповернення дебіторської заборгованості. При встановленні категорій ризику слід брати до уваги ризик втрати ліквідності (фінансовий ризик).

На основі систематизації результатів наукових досліджень у цьому напрямі, можна виокремити виправданий, підвищений та неприпустимий ризик. Крім того, потрібно враховувати, що різним складовим елементам оборотних активів притаманні різні за своїм видом ризики. Зокрема, товарним запасам притаманний ризик можливої нереалізації, дебіторській заборгованості – ризик неповернення боргу, а грошовим коштам та їх еквівалентам – схильність до втрати цінності в умовах інфляції.

В залежності від ступеня захищеності від інфляції, Сікора І.А. пропонує виокремлювати оборотні активи, захищені від інфляційного знецінення (матеріальні запаси, грошові кошти в іноземній валюті і т. ін.) та оборотні активи, не захищені від інфляції (грошові кошти в національній валюті і т. ін.) [96]. Однак слід зазначити, що така класифікаційна ознака є дещо умовною, оскільки інфляція, хоч і має найбільш прямий вплив на знецінення грошових коштів, здійснює вплив на різні аспекти діяльності підприємства та різні складові активів.

В умовах антикризового управління виникла необхідність у класифікації оборотних активів за рівнем дохідності. Так, Дядюк М.А. та Васильєва В.В. пропонують віднести до високодохідних оборотних активів товарні запаси, до оборотних активів, які приносять менший рівень доходів – дебіторську заборгованість, а до складу оборотних активів з низьким рівнем дохідності – грошові кошти та короткострокові фінансові інструменти [33, с. 269]. Водночас, Донін Є.О. зазначає, що для підприємства більш важливе значення має прибуток, ніж дохід. Виходячи з цього, науковець пропонує розподіляти оборотні активи за рівнем прибутковості за наступними видами: «високоприбуткові (поточні фінансові інвестиції, депозити); середньоприбуткові (готова продукція, дебіторська заборгованість), неприбуткові (запаси товарно-матеріальних ресурсів, готова продукція, що не користується попитом, грошові кошти) та збиткові (частина запасів товарно-матеріальних ресурсів, якість та кількість яких в процесі зберігання зменшується, безнадійна заборгованість)» [32, с. 82].

На основі узагальнення існуючих ознак класифікації оборотних активів окреслено сфери їх застосування в обліку, аудиті та аналізі [32, с. 83; 33, с. 270] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Прикладні сфери застосування ознак класифікації оборотних активів

Прикладні сфери	Класифікаційні ознаки
Облік	• за способом відображення в балансі підприємства; • за джерелами формування; • за ступенем використання; • за функціональним призначенням; • за періодом функціонування; • за ступенем ліквідності;
Аудит	• за способом відображення в балансі підприємства; • за джерелами формування; • за ступенем використання; • за функціональним призначенням; • за ступенем ліквідності; • за періодом функціонування;
Аналіз	• за ступенем використання; • за функціональним призначенням; • за джерелами формування; • за періодом функціонування; • за формами функціонування; • за способом відображення в балансі підприємства; • за ступенем впливу на показники фінансово-господарської діяльності; • за ступенем ліквідності; • за ступенем керованості

Логічно обґрунтоване розуміння категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять, чітке розмежування ознак класифікації оборотних активів та їх типології за прикладними сферами використання дає можливість якісно вести їх облік, здійснювати аудит, проводити аналіз та ефективно управляти наявними у підприємства оборотними активами.

1.2. Теоретико-методичні та організаційні аспекти обліку та аудиту оборотних активів підприємства

Теоретико-методичне та організаційне забезпечення обліку та аудиту оборотних активів ґрунтується на урахуванні вимог чинної нормативно-правової бази України та особливостей формування таких активів з урахуванням специфіки діяльності конкретних суб'єктів господарювання.

За рахунок раціонально побудованої системи обліку оборотних активів значною мірою забезпечується ефективна діяльність підприємства. Повнота та достовірність відображення в обліку інформації щодо оборотних активів досягається за допомогою нормативно-правового регулювання на макро- та мікроекономічному рівнях (рис. 1. 3) [94; 86; 53].

Базові організаційно-методологічні аспекти формування та відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності інформації про оборотні активи визначені в Законі України № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (у редакції від 01.07.2021 р.) [88], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. (у редакції від 23.07.2019 р.) [37], НП(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.) [39], НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.) [29], НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 р. (у редакції від 03.11.2020 р.) [108], НП(С)БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 р. (у редакції від 03.11.2020 р.) [9].

При застосуванні Міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності за МСФЗ керуються нормами МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (№ 929_013 у редакції від 01.01.2012 р.) [82], МСБО 2 «Запаси» (№ 929_021 у редакції від 01.01.2012 р.) [38], МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» (№ 929_019 у редакції від 01.01.2012 р.) [40], МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (№ 929_020 у редакції від 01.01.2012 р.) [74],

МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (№ 929_047 у редакції від 01.01.2012 р.) [41], МСБО 41 «Сільське господарство» (№ 929_027 у редакції від 01.01.2012 р.) [97].

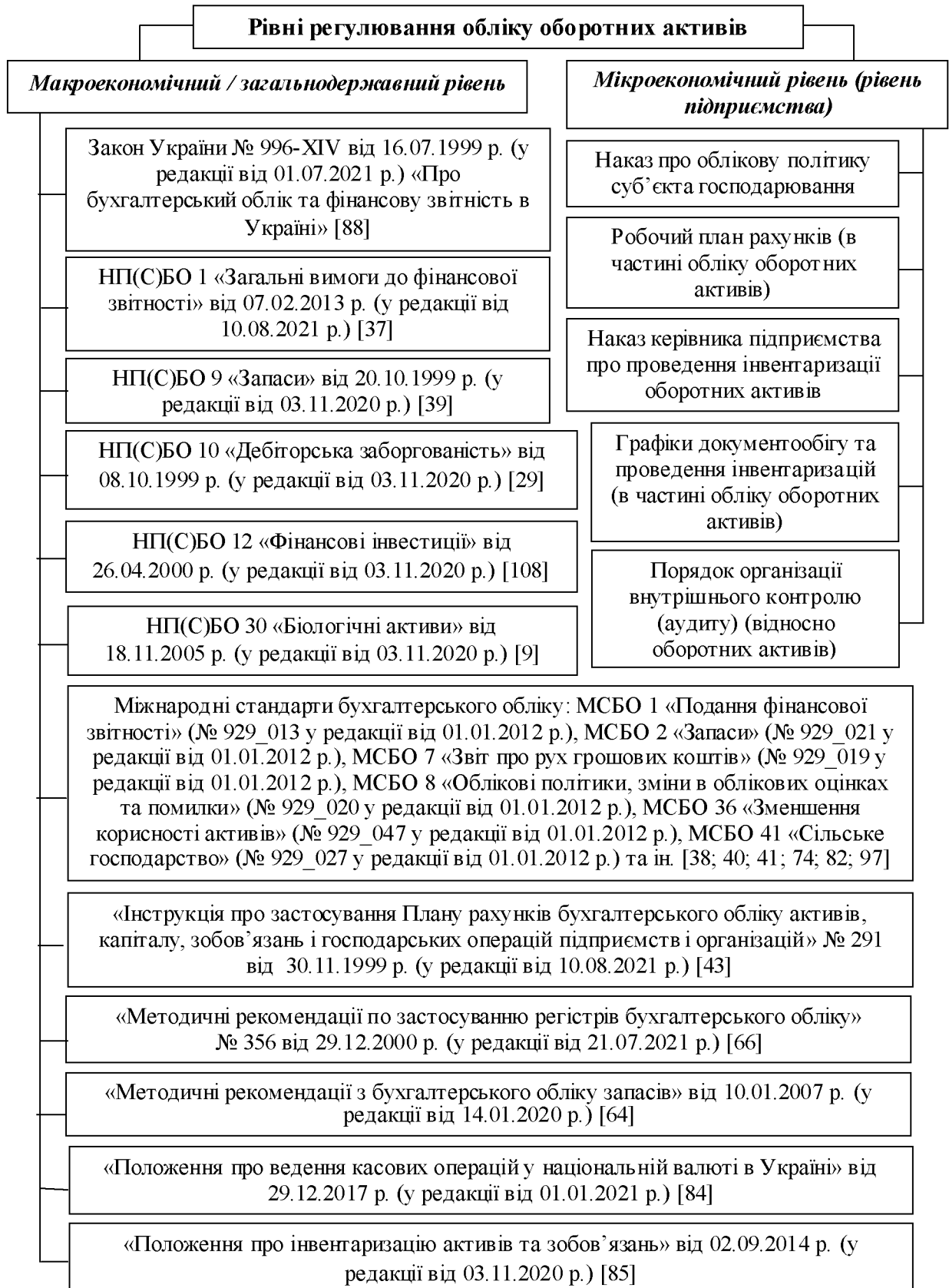


Рис. 1.3. Рівні регулювання обліку оборотних активів

Важливим нормативно-правовим документом, який регулює систему ведення обліку та формування фінансової звітності є Закон України № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (у редакції від 01.07.2021 р.). Даним законом встановлено основи державного регулювання й базові принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, основоположні підходи в організації обліку на підприємствах України, загальні вимоги до фінансової звітності. Так, кожне підприємство, з дотриманням норм Закону України № 996-XIV, самостійно обирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему й форми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, затверджує правила документообігу, обирає технологію обробки облікової інформації, визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (за виключенням випадків, визначених законодавством) [88].

У відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО)) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України (МФУ) № 73 від 07.02.2013 р. (у редакції від 10.08.2021 р.), до складу оборотних активів входять: запаси, поточні біологічні активи, дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги), дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом та за виданими авансами, інша поточна дебіторська заборгованість, поточні фінансові інвестиції, гроші та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів, інші оборотні активи. Особливості складових оборотних активів здійснюють вплив на методологію та організацію їх обліку й проведення аудиту [37; 53].

Крім Закону України № 996-XIV, національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, при відображенні оборотних активів в обліку керуються «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженою наказом МФУ № 291 від

30.11.1999 р. у редакції від 10.08.2021 р. Для узагальнення інформації про наявність та рух оборотних активів даною інструкцією передбачено використання рахунків класів 2 «Запаси» (20-28) та 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» (30, 31, 33-39).

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 у редакції від 23.07.2019 р. «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку», спрощений План рахунків можуть застосовувати «юридичні особи, які відповідно до Закону № 996-XIV визнані мікропідприємствами, малими підприємствами, непідприємницькі товариства, підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності» [89].

Суб'єкти господарювання, у випадку застосування ними спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, у процесі відображення в обліку оборотних активів використовують наступні синтетичні рахунки: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 39 «Витрати майбутніх періодів» [89].

При визнанні та первісній оцінці запасів, оцінці їх вибуття, оцінці на дату балансу, документальному оформленні операцій щодо їх руху, формуванні кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з запасами застосовують, передусім, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.) та «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів», затверджені наказом МФУ № 2 від 10.01.2007 р. (у редакції від 14.01.2020 р.). Зокрема, в НП(С)БО 9 встановлено вичерпний перелік видів запасів для цілей бухгалтерського обліку (рис. 1.4).

Так, придбані чи вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає наступні види фактичних

витрат: «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [39].

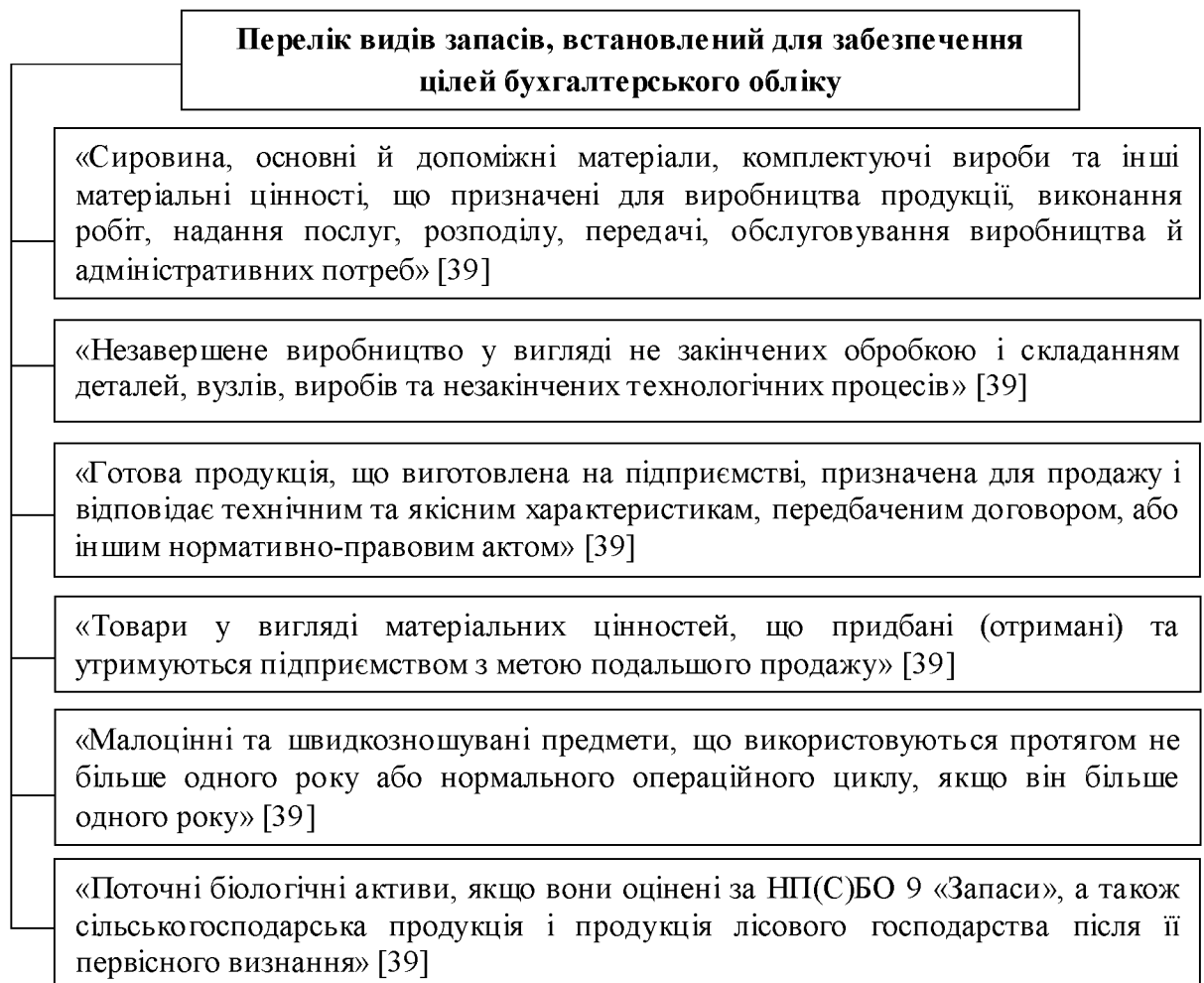


Рис. 1.4. Перелік видів запасів, регламентований Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.)

При відпуску запасів у виробництво, продажі та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з методів, встановлених в НП(С)БО 9: «ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої

собівартості; собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу» [39].

При відображенні в регістрах бухгалтерського обліку інформації про господарську діяльність, у тому числі й операції з оборотними активами, керуються «Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку», затвердженими наказом МФУ № 356 від 29.12.2000 р. (у редакції від 21.07.2021 р.). Так, «облікові регістри (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах» [66]. Зазначені регістри складаються щомісяця й підписуються виконавцями та головним бухгалтером.

Для кожної групи оборотних активів вказаними методичними рекомендаціями передбачається використання відповідних регістрів бухгалтерського обліку:

- для обліку грошових коштів та грошових документів – Журналу 1 та Відомостей №№ 1.1-1.3 за дебетом рахунків 30, 31 та 33;
- для обліку розрахунків – Журналу 3, Відомостей аналітичного обліку розрахунків: з покупцями та замовниками (№ 3.1), з різними дебіторами (№ 3.2), за іншими операціями (№ 3.5), з бюджетом (№ 3.6);
- для обліку витрачання запасів – Журнал 5, 5А, Відомість аналітичного обліку запасів (№ 5.1).

Малі підприємства можуть узагальнювати інформацію про господарські операції, у тому числі й про операції з оборотними активами, за звичайною, простою або спрощеною формою бухгалтерського обліку. При цьому регістри, які застосовуються при виборі простої або спрощеної форми бухгалтерського обліку, мають бути побудовані із застосуванням спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого Наказом МФУ від 19.04.2001 р. № 186 (редакція від 23.07.2019 р.).

Відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджених наказом МФУ від 25.06.2003 р. № 422, проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, а спрощена форма бухгалтерського обліку, рекомендована для малих підприємств з більшим обсягом документообігу, передбачає використання п'яти відомостей (1-м – 5-м) та оборотно-сальдової відомості. Зокрема, у процесі обліку оборотних активів за спрощеною формою передбачене узагальнення інформації у таких регістрах: Відомості 1-м (облік готівки та грошових документів, грошових коштів та їх еквівалентів); Відомості 2-м (облік запасів); Відомості 3-м (облік розрахунків) [67]. Однак малі підприємства, на власний розсуд, можуть використовувати й облікові регістри, які передбачені «Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку», затвердженими наказом МФУ від 29.12.2000 р. № 356 [66].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (у редакції від 01.07.2021 р.), підприємства, які «мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису» [88]. Систему облікових регістрів для таких суб'єктів господарювання (тобто, платників єдиного податку групи 3, які не є платниками ПДВ), а також порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання форм № 1-мс та № 2-мс визначають Методичні рекомендації, затверджені наказом МФУ № 720 від 15.06.2011 р. Зокрема, для обліку активів ними передбачено використовувати Журнал 1-мс, а у разі потреби підприємство може використовувати з метою узагальнення інформації про господарські операції, зокрема, щодо окремих активів додаткові регістри (виготовлені самостійно), підсумкові дані з яких переносяться до відповідних граф Журналу 1-мс [65].

При організації готівкових розрахунків та здійсненні контролю за дотриманням порядку ведення операцій з готівкою, документальному оформленні касових операцій керуються «Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затвердженим Постановою Правління НБУ № 148 від 29.12.2017 р. у редакції від 01.01.2021 р. [84].

Підприємства мають право здійснювати розрахунки готівкою упродовж дня за одним чи кількома платіжними документами: між собою – у розмірі до десяти тисяч грн. включно; з фізичними особами – до п'ятдесяти тисяч грн. включно. Платежі, що перевищують встановлені суми, проводяться через банки або небанківські установи.

Встановлені обмеження не стосуються: розрахунків суб'єктів господарювання з бюджетами й державними цільовими фондами; використання готівки, виданої на відрядження; добровільних пожертвувань та благодійної допомоги; виплат, пов'язаних з оплатою праці [84].

Готівка, яка надходить до каси, оприбутковується в день її отримання у повній сумі. Порядок оприбуткування готівки в касі затверджується внутрішнім документом, у якому повинні бути максимально враховані особливості роботи підприємства та його структурних підрозділів. Також внутрішнім документом затверджується місце, спосіб, формат зберігання фіскальних чеків та особа, відповідальна за їх зберігання. Розроблені внутрішні документи мають відповідати вимогам Положення № 148 та не суперечити чинному законодавству України.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, а її видача – за видатковим касовим ордером. Прибуткові та видаткові касові ордери фіксуються у Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими касовими операціями. Надходження та видача готівки в національній валюті відображається у Касовій книзі.

Підприємство установлює ліміт каси та строки здачі готівки, виходячи з потреб прискорення її обігу та своєчасного надходження до кас банків.

Готівка здається для зарахування на банківський рахунок, обраний підприємством. Дозволяється зберігати в касі готівку, одержану, зокрема, для виплат, що належать до фонду оплати праці чи дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси упродовж п'яти робочих днів з урахуванням дня одержання готівки в банку [84].

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про дебіторську заборгованість визначає НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.), у відповідності з яким поточна дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги) визнається активом при одночасному визнанні доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та оцінюється за первісною вартістю. Якщо поточна дебіторська заборгованість є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та тієї заборгованості, яка призначена для продажу), то така заборгованість включається до валюти балансу за чистою реалізаційною вартістю. При здійсненні класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги її групують, виходячи зі строків непогашення та з урахуванням встановленого коефіцієнта сумнівності для кожної виокремленої групи [29].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про фінансові інвестиції та операції зі спільної діяльності визначає НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). Так, первісна оцінка фінансових інвестицій здійснюється за собівартістю, яка складається з ціни їх придбання, мита, комісійних винагород, а також податків, зборів, обов'язкових платежів, інших витрат, пов'язаних з придбанням таких інвестицій. При придбанні фінансових інвестицій шляхом обміну на цінні папери власної емісії, або на інші активи, собівартість таких інвестицій визначається за справедливою вартістю [108].

На дату балансу фінансові інвестиції (крім тих, які утримуються підприємством до моменту їх погашення чи обліковуються за методом участі

в капіталі) відображаються за справедливою вартістю. При цьому сума збільшення/зменшення балансової вартості таких інвестицій на дату балансу відображається в складі інших доходів або інших витрат. Якщо справедливу вартість фінансових інвестицій визначити достовірно неможливо, то на дату балансу їх відображають за собівартістю з урахуванням зменшення корисності [108].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про біологічні активи визначає НП(С)БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 р. (у редакції від 03.11.2020 р.), у відповідності з яким до складу поточних біологічних активів належать «біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі» [9].

При цьому об'єктами бухгалтерського обліку можуть виступати окремі види біологічних активів, або ж їх групи. У примітках до фінансової звітності виокремлюються такі групи поточних біологічних активів: тварини на вирощуванні та відгодівлі; біологічні активи в стані біологічних перетворень (за виключенням тварин на вирощуванні та відгодівлі); інші поточні біологічні активи [9].

Для забезпечення достовірності відображеної в обліку та звітності інформації про оборотні активи підприємства повинні проводити інвентаризацію таких активів, під час якої здійснюється перевірка та документальне підтвердження їх наявності, стану й правильності оцінки.

Організацію та основні правила й порядок проведення інвентаризації оборотних активів, оформлення її результатів регламентує «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», затверджене наказом МФУ № 879 від 02.09.2014 р. (у редакції від 03.11.2020 р.) [85].

Об'єкти та періодичність проведення інвентаризацій визначає керівник (власник) підприємства, за виключенням випадків, коли її проведення, згідно

з законодавством, є обов'язковим. Зокрема, проведення інвентаризації є обов'язковим перед складанням річної фінансової звітності, у випадку передачі майна бюджетної установи чи державного майна, при заміні матеріально-відповідальної особи, встановленні фактів зловживань, крадіжок або псування майна, за рішенням судових органів, у випадку пожежі, стихійного лиха чи техногенної аварії та в інших випадках, передбачених чинним законодавством.

Важливі аспекти організації та методики обліку оборотних активів повинні бути відображені в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства. При цьому має бути чітко визначена мета організації обліку, ключові завдання обліку, його об'єкти та суб'єкти, організаційно-методичні компоненти, максимально забезпечуватися інформаційна, контрольна, аналітична функції, формуватися система отримання інформації, спрямована на здійснення раціонального управління суб'єктом господарювання з урахуванням особливостей його діяльності (рис. 1.5).

Організаційно-методичне забезпечення обліку здійснює значний вплив на організацію та подальше проведення аудиту оборотних активів.

При провадженні аудиторської діяльності, у відповідності зі статтею 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р. (редакція від 01.08.2021 р.), застосовують міжнародні стандарти аудиту (МСА) [87].

Метою аудиту оборотних активів є встановлення достовірності інформації щодо їх наявності та руху, повноти й своєчасності відображення даних в облікових документах та формах звітності, правильності ведення обліку таких активів відповідно до прийнятої облікової політики.

Предмет аудиту— господарські процеси та операції, пов'язані з рухом оборотних активів.

Об'єктами аудиту оборотних активів є:

- елементи облікової політики підприємства;
- записи в облікових документах та формах звітності;

- інформація про порушення в обліку, які знайшли своє підтвердження в актах перевірок, аудиторських висновках, постановах правоохоронних органів.

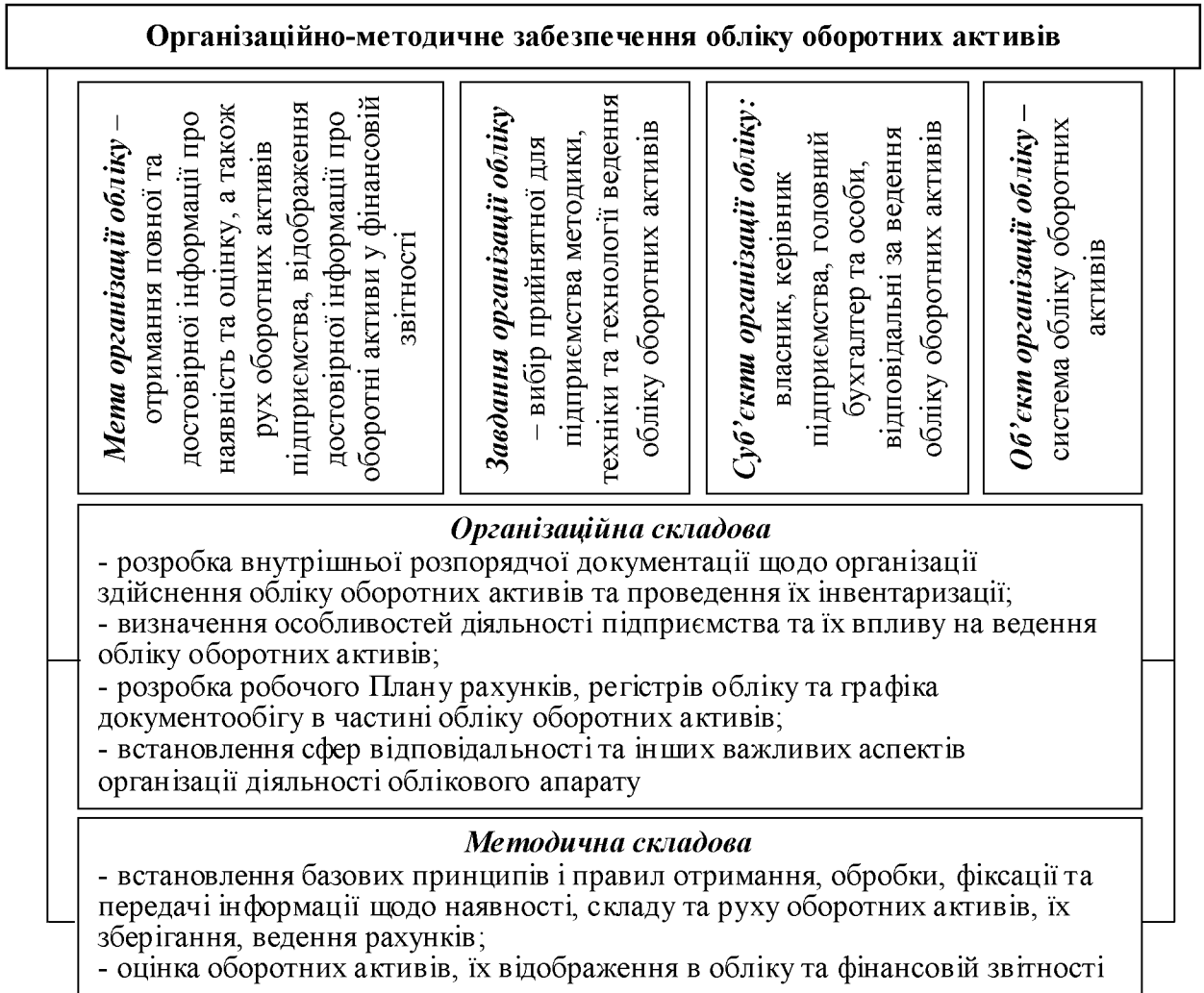


Рис. 1.5. Важливі складові компоненти організаційно-методичного забезпечення обліку оборотних активів підприємства

Аудит оборотних активів слід проводити поетапно (рис. 1.6).

Так, на стадії планування перевірки аудитор, керуючись нормами МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», повинен розробити загальну стратегію аудиту, скласти план та програму проведення аудиторської перевірки з урахуванням обсягів та специфіки діяльності підприємства, приділивши значну увагу виокремленню потенційних факторів ризику, а також розподілу часу, ресурсів та дій.

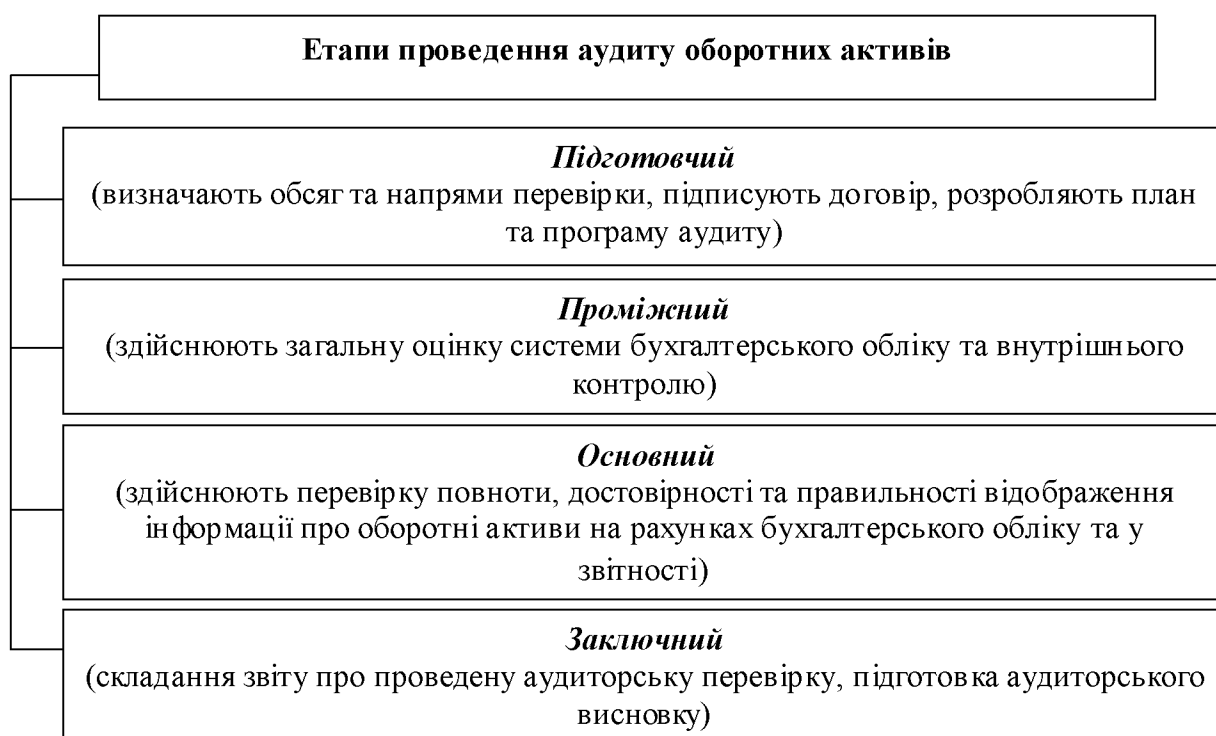


Рис. 1.6. Узагальнені етапи проведення аудиту оборотних активів

При узгодженні умов завдань з аудиту керуються нормами МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту», при виборі дій у відповідь на оцінені ризики – МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики», при оцінюванні викривлень, виявлених під час аудиту – МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту», при формуванні аудиторських доказів, зовнішніх підтверджень, вибірки, аналітичних процедур – МСА 500 «Аудиторські докази», 505 «Зовнішні підтвердження», 520 «Аналітичні процедури», 530 «Аудиторська вибірка» і т. ін.

У процесі аудиту оборотних активів використовують як спеціальні прийоми аудиту (розрахунково-аналітичні, документальні, органолептичні та інші), так і загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування). Особливу увагу аудитор приділяє оцінці системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, розробці аудиторської вибірки й оцінюванню її результатів, здійсненню розрахунково-аналітичних процедур [53].

На заключному етапі аудиту формується підсумкова документація за результатами перевірки.

Отже, для раціональної організації та належного методичного забезпечення обліку оборотних активів на підприємстві повинні чітко дотримуватися всіх положень нормативно-правового законодавства. При організації та проведенні аудиту оборотних активів слід враховувати особливості діяльності підприємства та рівень її диверсифікованості, розмір суб'єкта господарювання, специфіку побудови системи обліку та внутрішньогосподарського контролю.

1.3. Організація та методика проведення аналізу оборотних активів підприємства

Оборотні активи є вагомою складовою валюти балансу, від ефективності використання якої значною мірою залежить фінансовий стан підприємства та перспективи його подальшого розвитку. Важливу роль у забезпеченні раціональної структури оборотних активів, прискоренні їх оборотності, нарощуванні рівня віддачі відіграє належне організаційно-методичне забезпечення економічного аналізу.

При організації аналізу оборотних активів на підприємстві необхідно:

- забезпечити науковий підхід до проведення аналізу шляхом підбору досконалих методик дослідження та здійснити раціональний розподіл аналітичних робіт між виконавцями (з урахуванням розміру підприємства та особливостей його діяльності);
- зібрати достатній обсяг інформації, попередньо перевіреної на предмет повноти, достовірності та дотримання взаємної узгодженості відображених у різних інформаційних джерелах ідентичних економічних показників;

- систематизувати та належним чином оформити результати аналізу, здійснити контроль за їх впровадженням у процесі подальшого господарювання [52].

Методика аналізу оборотних активів є сукупністю аналітичних правил та способів дослідження, які певним чином підпорядковані меті такого аналізу – пошуку та впровадженню шляхів підвищення ефективності використання оборотних активів загалом та їх окремих складових.

Для оцінки ефективності використання оборотних активів науковці пропонують застосовувати відповідні показники. Зокрема, на думку Гінзбурга А.І. до переліку таких показників слід віднести:

- коефіцієнт оборотності оборотних активів (як співвідношення виручки від реалізації продукції до середньої вартості оборотних активів);
- коефіцієнт оборотності запасів (як співвідношення собівартості реалізованої продукції до середньої вартості товарно-матеріальних запасів);
- коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (як співвідношення виручки від реалізації продукції до середнього обсягу дебіторської заборгованості);
- тривалість одного обороту в днях (як співвідношення тривалості річного періоду в днях до коефіцієнта оборотності активів) [21].

Науковцями розроблено базові методики оцінки ефективності використання підприємствами оборотних активів. Зокрема, Савицька Г.В. для оцінки ефективності використання оборотних активів пропонує визначати коефіцієнт їх оборотності, тривалість одного обороту в днях, а також економічний ефект, який виникає внаслідок прискорення оборотності та виражається у відносному вивільненні коштів із обороту та в нарощуванні суми прибутку [93].

Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [8]; Волкова Н.А., Ковальов А.І., Крижановська О.П., Лебедева А.М. [34]; Журлов А.М., Квач Я.П., Катаєва Л.М., Кошельок Г.В. [75]; Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. [45]; Костирко Р.А. [49]; Коць О.О.,

Цікайло М.А. [50]; Мних Є.В. [70]; Цал-Цалко Ю.С. [110]; Чернелевський Л.М. [112]; Шинкар С.М., Мілаш І.В., Михайлова О.В. [117] пропонують розраховувати коефіцієнти оборотності активів або їх складових та тривалість одного обороту оборотних активів, проте назви одних і тих же показників у науковців дещо різняться.

Так, коефіцієнт оборотності оборотних активів Кіндрацька Г.І. називає «швидкістю обороту» [45], а Цал-Цалко Ю.С. – «показником завантаження оборотних активів» [110]. Показник тривалості одного обороту оборотних активів Кіндрацька Г.І. називає «періодом обороту» [45], а Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. та Мних Є.В. – показником «швидкості обороту» [8; 70].

Як зазначила Лебедєва А.М., «методики дещо різняться широтою охопту та акцентуванням уваги на тих чи інших складових оборотних активів» [59, с. 68].

Зокрема, Костирко Р.А. та Чернелевський Л.М. пропонують аналізувати оборотність сукупних, чистих, оборотних активів, у тому числі грошових коштів, запасів, дебіторської заборгованості [49; 112]. Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. [8], а також Журлов А.М., Квач Я.П., Катаєва Л.М., Кошельок Г.В. [75] додатково пропонують визначати коефіцієнт завантаження оборотних коштів (Цал-Цалко Ю.С. називає даний показник витратомісткістю залишків оборотних активів [110]), який визначається співвідношенням середньої величини оборотних активів до чистого доходу від реалізації продукції (робіт, послуг)). Окрім вище згаданих показників, Коць О.О. та Цікайло М.А. пропонують застосовувати коефіцієнт збереження оборотних активів [50].

У процесі аналізу оборотних активів досліджується їх склад, структура та динаміка, ефективність використання, проводиться розрахунок впливу факторів на формування важливих результативних показників, визначаються резерви підвищення ефективності використання оборотних активів.

Висновки до розділу 1

Категорію «оборотні активи» у нормативно-правовій базі та в економічній літературі розглядають в системі суміжних понять: «оборотні засоби», «оборотні кошти», «оборотні фонди», «поточні активи», «оборотний капітал». На основі аналізу існуючих трактувань поняття «оборотні активи» можна зробити висновок про те, що більшість науковців акцентують увагу на матеріально-речовому складнику таких активів, використанні їх упродовж одного року або операційного циклу, обслуговуванні поточного господарського процесу. Встановлено, що поняття «оборотні активи», «оборотні кошти», «оборотний капітал» - самостійні економічні категорії з характерними особливостями та властивостями, які не можна ототожнювати.

Окреслення сфер застосування оборотних активів в обліку, аудиті та аналізі дає можливість якісно вести облік, здійснювати аудит, проводити аналіз. Вважаю, що класифікація оборотних активів в залежності від ступеня захищеності від інфляції є дещо умовною, оскільки інфляція, хоч і має найбільш прямий вплив на знецінення грошових коштів, здійснює вплив на різні аспекти діяльності підприємства та різні складові активів.

Для забезпечення раціонального підходу до ведення обліку оборотних активів визначено його мету та ключові завдання, об'єкти та суб'єкти, а також організаційно-методичні компоненти. При організації та проведенні аудиту оборотних активів пропонується враховувати особливості та рівень диверсифікованості діяльності підприємства, його розмір, специфіку побудови системи обліку та внутрішньогосподарського контролю.

У процесі аналізу оборотних активів слід визначати сукупність показників забезпеченості підприємства оборотними активами та їх використання, досліджувати динаміку змін узагальнюючих та часткових економічних показників, здійснювати розрахунок резервів підвищення ефективності використання оборотних активів загалом та їх окремих складових.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК, АУДИТ ТА АНАЛІЗ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

2.1. Організаційно-економічна характеристика та особливості діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» утворене відповідно до законодавства України, діє на підставі статуту, має самостійний баланс, рахунки в банках та іншу атрибутику юридичної особи. Повне найменування підприємства – ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» (LIMITED LIABILITY COMPANY «ELBRUK PLUS»). Ідентифікаційний код юридичної особи – 41207797, місцезнаходження – Україна, 25491, Кіровоградська обл., місто Кропивницький, смт Нове, вул. Мурманська, буд. 49. Керівник підприємства – Чернявська Надія Денисівна (додатки А, Б).

Підприємство перебуває на обліку у відповідних державних органах:

- Головному управлінні регіональної статистики (ідентифікаційний код органу – 21680000, дата постановки на облік – 13.03.2017 р.);

- Головному управлінні ДПС у Кіровоградській області (Кропивницьке управління, Кропивницька ДПП, м. Кропивницький) (ідентифікаційний код органу – 43142606, дата взяття на облік як платника податків (№ платника – 112317086886) та єдиного внеску ((№ платника – 10000000876501) – 13.03.2017 р.) (додаток А).

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» є платником податку на прибуток, податку на додану вартість (додаток В), сплачує податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок. Підприємство не підлягає постановці на облік в Пенсійному фонді України у зв'язку з прийняттям Закону України від 04.07.2013 р. № 406-VII «Про внесення змін до деяких

законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи».

Метою діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», у відповідності зі статутом, є отримання прибутку з подальшим його розподілом між учасниками. Предметом діяльності товариства є здійснення будь-яких видів діяльності, що не заборонені законодавством України та відповідають меті діяльності підприємства. Основний вид економічної діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» - 46.73 «Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням» (додатки А, Б).

Засновниками та учасниками ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» є Чернявська Надія Денисівна (частка внеску в статутний капітал становить 20%) та Дегрик Сергій Олександрович (частка внеску в статутний капітал – 80%). Кінцевим бенефіціарним власником (контролером) юридичної особи є Дегрик Сергій Олександрович, тип бенефіціарного володіння – прямий вирішальний вплив.

Управління ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» здійснюють вищий орган та виконавчий (рис. 2.1).

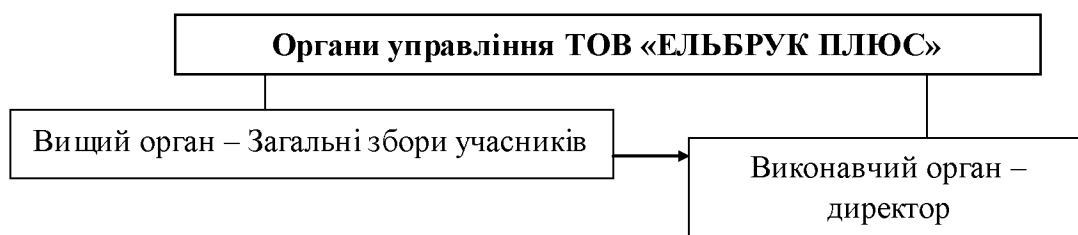


Рис. 2.1. Органи управління ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

Вищим органом товариства є загальні збори учасників, до компетенції яких належать: визначення напрямів діяльності товариства; внесення змін до статуту; встановлення порядку, розміру та форми внесення учасниками додаткових вкладів; перерозподіл часток між учасниками; обрання виконавчого органу, визначення форм контролю та нагляду за його діяльністю; затвердження результатів діяльності підприємства за рік або інший період; розподіл чистого прибутку; прийняття рішення про виплату

дивідендів; прийняття інших рішень, віднесених статутом до компетенції загальних зборів учасників (додаток Б).

Загальні збори учасників скликаються у передбачених статутом випадках, а також на вимогу одного чи кількох учасників, які на день подання такої вимоги володіють сукупно 10 або більше відсотками статутного капіталу. Річні загальні збори учасників скликаються протягом шести місяців наступного за звітним року. На порядок денний обов'язково вносяться питання щодо розподілу чистого прибутку, виплати дивідендів та їх розміру. У випадку зниження вартості чистих активів товариства більше, ніж на 50 % порівняно з показником на кінець попереднього року, виконавчий орган товариства скликає загальні збори учасників, які повинні відбутися протягом 60 днів з дня такого зниження (додаток Б).

Директор ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» вирішує всі питання, пов'язані з управлінням поточною діяльністю суб'єкта господарювання, крім питань, які належать до виключної компетенції загальних зборів учасників.

Для ефективного управління товариством створено організаційну структуру, яка визначає склад, підпорядкованість та взаємодію персоналу, функціональні взаємовідносини між працівниками (рис. 2.2, додатки Д.1, Д.2).



Рис. 2.2. Організаційна структура ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

Сформована організаційна структура управління є прийнятною для ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», забезпечує ефективний процес прийняття рішень та потребує незначних витрат.

На підприємстві належним чином організовано ведення обліку та формування показників звітності. Так, на підставі Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями), національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку сформовано наказ керівника ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» (додаток Е), у відповідності з яким на підприємстві застосовується журнально-ордерна система обліку.

Фахівцями ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» розроблено форми журналів-ордерів та інших облікових регістрів, а розпорядженням головного бухгалтера затверджено додаткову систему субрахунків та регістрів аналітичного обліку. На первинних документах бухгалтер проставляє відмітку про їх обробку, щомісячно складає журнали-ордери, інші облікові регістри та додаткові довідки, дані яких відображаються в Головній книзі (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємстві, у відповідності з чинним законодавством, проводиться інвентаризація активів та зобов'язань. Для здійснення інвентаризації та прийняття рішень за її результатами створено постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі Чернявської Н.Д. та Єремчук В.О.

У наказі «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» встановлено:

- кордон істотності при складанні фінансової звітності (у розмірі 50 грн.);
- вартісну оцінку основних засобів (більше 2500 грн.) та малоцінних необоротних матеріальних активів (менше 2500 грн.);
- методи нарахування амортизації (для малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів – у розмірі 100% вартості в першому місяці

використання об'єкта, для нематеріальних активів, предметів прокату та інших необоротних матеріальних активів – прямолінійний метод);

- методи оцінки вибуття запасів (при відпуску запасів у виробництво – метод фіфо, в реалізацію – мето ціни продажу);

- підходи щодо визначення суми резерву сумнівних боргів (на підставі класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, роботи, послуги за термінами її непогашення), створення забезпечення оплати відпусток та гарантійних зобов'язань;

- перелік та склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» нині працює 8 осіб. Директор підприємства, за погодженням з бухгалтером, затверджує штатний розклад на кожен місяць із зазначенням у ньому кількості штатних одиниць та розмірів посадових окладів (табл. 2.1, додатки Д.1, Д.2).

Таблиця 2.1

Кількість штатних одиниць та розміри посадових окладів по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на січень та вересень 2020 р.

Назва посади	Код за класифікатором	Січень 2020 р.		Вересень 2020 р.	
		Кількість штатних одиниць	Посадовий оклад, грн.	Кількість штатних одиниць	Посадовий оклад, грн.
Директор	1210.1	1	5000	1	6000
Бухгалтер	3433	1	4800	1	5800
Менеджер (управитель) в оптовій торгівлі	1452	2	4730	2	5000
Водій навантажувача	8334	3	4730	3	5000
Підсобний робітник	9322	1	4730	1	5000

Якість організації обліку, внутрішньогосподарського контролю, аналізу та управління суб'єктом господарювання позначається на формуванні важливих економічних показників, що комплексно характеризують його фінансово-господарську діяльність (табл. 2.2, додатки Д.1, Д.2, Ж.1-Ж.3).

Таблиця 2.2

Аналіз основних економічних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютна зміна показника, (+,-):		Відносна зміна показника ((+,-), % (або разів)):	
				за 2020 р. порівняно з 2018 р.	за 2020 р. порівняно з 2019 р.	за 2020 р. порівняно з 2018 р.	за 2020 р. порівняно з 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Доходи, тис. грн.	5974,5	1366,7	1878,0	-4096,5	511,3	в 3,18 рази <	37,41
у тому числі чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):							
- тис. грн.	5974,5	1366,7	1878,0	-4096,5	511,3	в 3,18 рази <	37,41
- % у обсязі доходів	100	100	100	-	-	-	-
2. Витрати, тис. грн.	5963,3	1293,9	1840,6	-4122,7	546,7	в 3,24 рази <	42,25
у тому числі собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):							
- тис. грн.	5673,7	1041,2	1339,8	-4333,9	298,6	в 4,23 рази <	28,68
- % у обсязі витрат	95,14	80,47	72,79	-22,35	-7,68	-23,49	-9,54
3. Середньорічна вартість основних засобів (за залишковою вартістю), тис. грн.	-	2,9	106,1	106,1	103,2	-	в 36,59 рази >
4. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	245,5	494,8	1037,8	792,3	543	в 4,23 рази >	в 2,1 рази >
5. Дебіторська заборгованість (середньорічне значення), тис. грн.	78,4	130,9	71,1	-7,3	-59,8	-9,31	-45,68
6. Кредиторська заборгованість (середньорічне значення), тис. грн.	233,8	451,6	1061,5	827,7	609,9	в 4,54 рази >	в 2,35 рази >

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
7. Середньоспискова чисельність працюючих, чол.	3	8	8	5	-	166,67	-
8. Фінансовий результат від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	300,8	325,5	538,2	237,4	212,7	78,92	65,35
9. Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	11,2	72,8	37,4	26,2	-35,4	в 3,34 рази >	-48,63
10. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	9,2	59,7	30,7	21,5	-29,0	в 3,34 рази >	-48,58
11. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):							
- на 1 грн. середньорічної вартості основних засобів, грн.	-	471,28	17,70	17,70	-453,58	-	-96,24
- на одного працюючого, тис. грн.	1991,5	170,84	234,75	-1756,75	63,91	-88,21	37,41
12. Чистий прибуток (збиток):							
- на 1 грн. середньорічної вартості основних засобів, грн.	-	20,59	0,29	0,29	-20,3	-	-98,59
- на 1 грн. середньорічної вартості оборотних активів, грн.	0,04	0,12	0,03	-0,01	-0,09	-25,0	-75,0
- на одного працюючого, тис. грн.	3,07	7,46	3,84	0,77	-3,62	25,08	-48,53
13. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	24,34	2,76	1,81	-22,53	-0,95	-92,56	-34,42
14. Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг), %	5,30	31,26	40,17	34,87	8,91	в 7,58 рази >	28,50
15. Норма прибутку, %	3,75	11,99	2,68	-1,07	-9,31	-28,53	-77,65

У 2020 р. порівняно з 2018 р. доходи підприємства скоротилися в 3,18 рази (на 4096,5 тис. грн.), проте порівняно з 2019 р. – зросли на 511,3 тис. грн., або на 37,41 %. У 2018-2020 рр. доходи ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 100% були сформовані за рахунок доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Витрати ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. порівняно з 2018 р. зменшилися на 4122,7 тис. грн. (або в 3,24 рази), проте у порівнянні з 2019 р. зросли на 546,7 тис. грн. (на 42,25 %). У структурі витрат вагомою була частка собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – 72,79-95,14 %.

З кожним роком спостерігалось зростання середньорічної вартості основних засобів, оборотних активів, середньорічної кредиторської заборгованості, натомість середньорічна дебіторська заборгованість зменшувалася. Збільшилася середньоспискова чисельність працюючих з 3 осіб у 2018 р. до 8-ми у 2019 та 2020 рр.

Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився у 2020 р. порівняно з 2018 р. на 237,4 тис. грн. (на 78,92 %), а порівняно з 2019 р. – на 212,7 тис. грн. (на 65,35 %), проте фінансовий результат до оподаткування та чистий прибуток мали упродовж 3-х останніх років найвищі значення у 2019 р.

У динаміці спостерігалось зниження чистого прибутку на 1 грн. середньорічної вартості оборотних активів, норми прибутку та коефіцієнта оборотності оборотних активів. Водночас, рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг) з кожним роком зростала.

Інформацію про розподіл обсягів чистої реалізації за видами економічної діяльності, розподіл матеріальних витрат, кількість працівників та відпрацьований час, обсяги виробничих запасів узагальнено у формі №1-підприємництво «Структурне обстеження підприємства» (додатки 3.1-3.3, И.1-И.6).

Динаміку змін середньої кількості персоналу, сукупного обсягу чистої реалізації та чистої реалізації на одного працюючого відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка середньої кількості працівників, сукупного обсягу чистої реалізації та чистої реалізації на одного працюючого по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.			2019 р.			2020 р.		
	Середня кількість працівників, осіб	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ, тис. грн.	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ на одного працівника, тис. грн.	Середня кількість працівників, осіб	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ, тис. грн.	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ на одного працівника, тис. грн.	Середня кількість працівників, осіб	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ, тис. грн.	Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ на одного працівника, тис. грн.
Усього по підприємству	3	5974,5	1991,5	8	1366,7	170,84	8	1878,0	234,75

У 2020 р. порівняно з 2018 р. сукупний обсяг чистої реалізації знизився на 4096,5 тис. грн., порівняно з 2019 р. – збільшився на 511,3 тис. грн. Обсяг чистої реалізації на одного працюючого знизився з 1991,5 тис. грн. / чол. у 2018 р. до 234,75 у 2020 р., проте у 2020 р. порівняно з 2019 р. показник збільшився на 63,91 тис. грн. / чол.

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» здійснює оптову торгівлю непродовольчими товарами (група «інші будівельні матеріали»), виробленими на території України. За даними форми № 1-опт «Звіт про продаж і запаси товарів

(продукції) в оптовій торгівлі» (додатки И.1-И.6) можна провести аналіз динаміки оптового товарообороту (без ПДВ) у поквартальному розрізі (рис. 2.3).

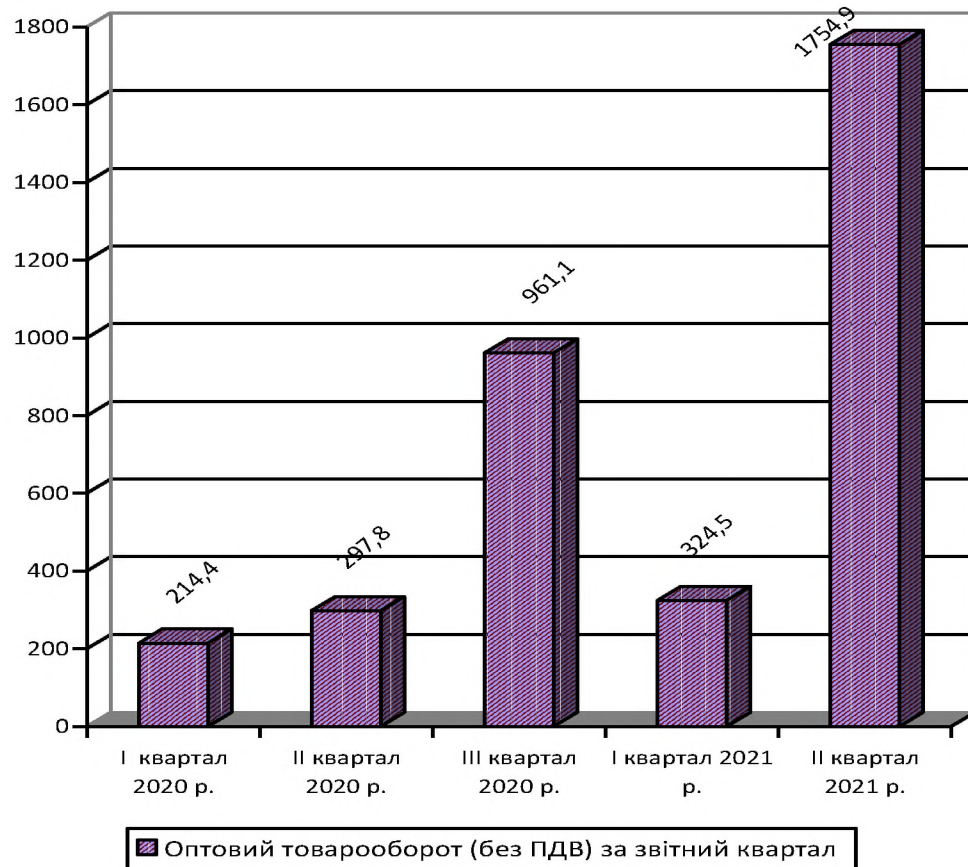


Рис. 2.3. Динаміка оптового товарообороту (без ПДВ) у поквартальному розрізі по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», тис. грн.

З рис. 2.3 видно, що у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» оптовий товарооборот (без ПДВ) у поквартальному розрізі мав значну амплітуду коливань.

Одним із чинників, що здійснює вплив на динаміку товарообороту, є використання персоналом робочого часу. Розрахунок факторних впливів на зміну загальної кількості відпрацьованих працівниками людино-годин здійснюється з використанням способів детермінованого факторного аналізу, зокрема, способу абсолютних різниць. Результати факторного аналізу відпрацьованого часу персоналом ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр. узагальнено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Результати факторного аналізу відпрацьованого часу персоналом ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютна зміна показника (+,-):		Вплив факторів на абсолютну зміну кількості відпрацьованих людино-годин:	
				за 2020 р. порівняно з 2018 р.	за 2020 р. порівняно з 2019 р.	за 2020 р. порівняно з 2018 р.	за 2020 р. порівняно з 2019 р.
1. Кількість відпрацьованих працівниками людино-годин	6330	16800	16750	10420	-50	x	x
2. Середня кількість працівників в еквіваленті повної зайнятості, осіб	3	8	8	5	-	10550	-
3. Середня кількість годин, відпрацьованих одним працівником	2110	2100	2093,75	-16,25	-6,25	-130	-50

У 2020 р. порівняно з 2019 р. результативний показник зменшився на 50 люд.-год. за рахунок зменшення середньої кількості годин, відпрацьованих одним працівником $(-6,25 \times 8)$. Загальна кількість відпрацьованих працівниками людино-годин у 2020 р. порівняно з 2018 р. збільшилася на 10420 люд.-год. за рахунок збільшення середньої кількості працівників в еквіваленті повної зайнятості (вплив фактора склав 10550 люд.-год. (5×2110)) при одночасному зменшенні середньої кількості годин, відпрацьованих одним працівником (вплив фактора склав -130 люд.-год. $(8 \times (-16,25))$).

Важливим етапом аналізу господарської діяльності є дослідження складу й динаміки витрат підприємства. Вагомою їх складовою є матеріальні витрати та витрати на оплату послуг (рис. 2. 4) (додатки 3.1-3.3).

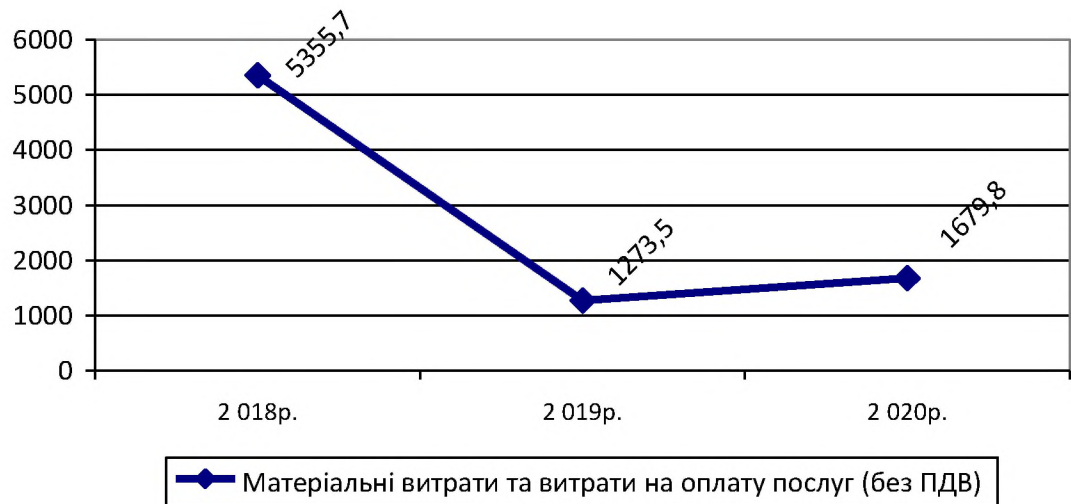


Рис. 2.4. Динаміка матеріальних витрат та витрат на оплату послуг по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр., тис. грн.

Динаміку витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизації по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр. відображено на рис. 2.5 (додатки 3.1-3.3).

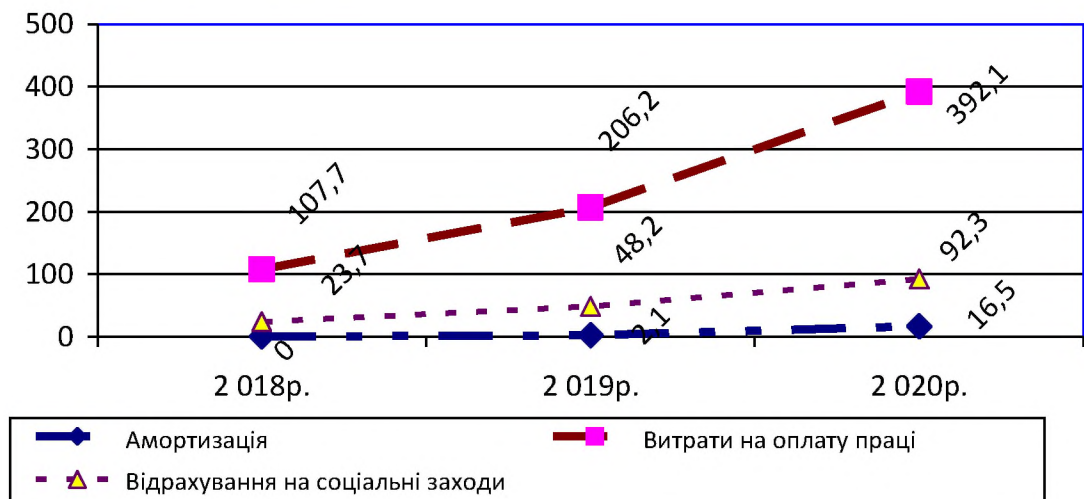


Рис. 2.5. Динаміка витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи та амортизації по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр., тис. грн.

У процесі здійснення фінансово-господарської діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» використовує різні види майна (активів), вартість яких відображає у формі № 1-м «Баланс» (додатки Ж.1-Ж.3, табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Склад та динаміка активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Складові активів	На 31.12. 2018 р., тис. грн.	Питома вага у валюті балансу, %	На 31.12. 2019 р., тис. грн.	Питома вага у валюті балансу, %	На 31.12. 2020 р., тис. грн.	Питома вага у валюті балансу, %	Абсолютна зміна показника на 31.12.2020 р. порівняно з (+,-), тис. грн.:	
							показником на 31.12. 2019 р.	показником на 31.12. 2018 р.
I. Необоротні активи - усього	-	-	5,8	1,13	206,3	11,62	200,5	206,3
у т.ч. основні засоби	-	-	5,8	1,13	206,3	11,62	200,5	206,3
II. Оборотні активи - усього	483,8	100	505,8	98,87	1569,7	88,38	1063,9	1085,9
у тому числі:								
- запаси	325,0	67,18	400,0	78,19	1510,0	85,02	1110,0	1185,0
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	156,7	32,39	105,0	20,52	37,2	2,09	-67,8	-119,5
- дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	-	-	-	-	-	-	-
- інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	-	-	-	-	-	-
- гроші та їх еквіваленти	2,1	0,43	0,8	0,16	22,5	1,27	21,7	20,4
- інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-	-	-
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	483,8	100	511,6	100	1776,0	100	1264,4	1292,2

Станом на 31.12.2020 р. у порівнянні з показником на 31.12.2019 р. валюта балансу ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» збільшилася на 1264,4 тис. грн., а у порівнянні з показником на 31.12.2018 р. – на 1292,2 тис. грн. Майно підприємства на 88,38-100 % було сформоване за рахунок оборотних активів,

однак з кожним наступним звітним періодом частка оборотних активів у валюті балансу зменшувалася та, відповідно, збільшувалася частка необоротних активів (рис. 2.6).

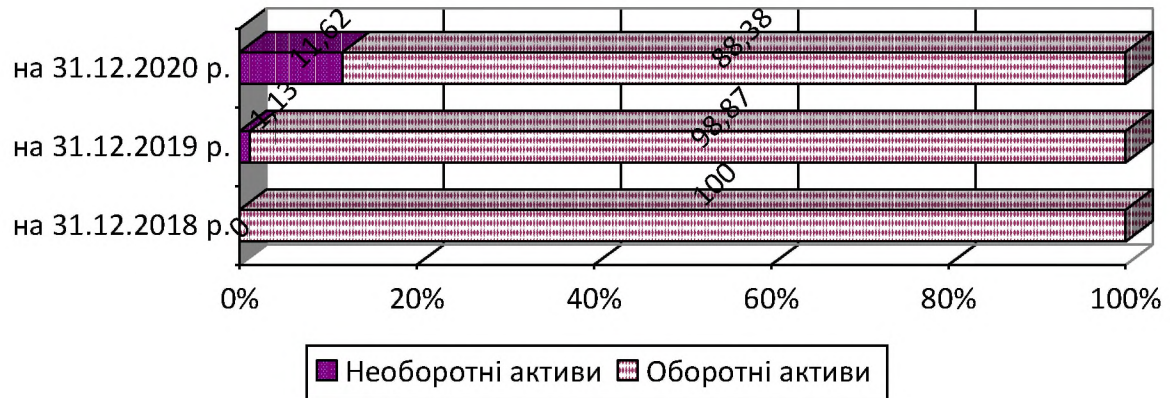


Рис. 2.6. Структура активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр., %

Необоротні активи підприємства на 100% сформовані за рахунок основних засобів, а в структурі оборотних активів найбільш вагомою є частка запасів.

З метою проведення аналізу складу й динаміки джерел формування майна ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. будемо табл. 2.6 (додатки Ж.1-Ж.3).

Таблиця 2.6

Склад та динаміка джерел формування майна ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Складові пасивів (джерела формування майна)	На 31.12. 2018 р., тис. грн.	Питома вага у валюті балансу, %	На 31.12. 2019 р., тис. грн.	Питома вага у валюті балансу, %	На 31.12. 2020 р., тис. грн.	Питома вага у валюті балансу, %	Абсолютна зміна показника на 31.12.2020 р. порівняно з (+,-), тис. грн.:	
							показником на 31.12. 2019 р.	показником на 31.12. 2018 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Власний капітал - усього у тому числі:	16,3	3,37	76,0	14,86	106,7	6,01	30,7	90,4
зареєстрований (пайовий) капітал	3,2	0,66	3,2	0,63	3,2	0,18	-	-
нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	13,1	2,71	72,8	14,23	103,5	5,83	30,7	90,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-
III. Поточні зобов'язання - усього у тому числі:	467,5	96,63	435,6	85,14	1669,3	93,99	1233,7	1201,8
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	211,0	43,61	170,7	33,37	289,0	16,27	118,3	78,0
розрахунками з бюджетом	-	-	-	-	-	-	-	-
розрахунками зі страхування	0,7	0,15	3,2	0,62	4,0	0,23	0,8	3,3
розрахунками з оплати праці	2,8	0,58	8,7	1,70	10,5	0,59	1,8	7,7
Інші поточні зобов'язання	253,0	52,29	253,0	49,45	1365,8	76,90	1112,8	1112,8
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	483,8	100	511,6	100	1776,0	100	1264,4	1292,2

Джерела формування майна ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. представлені власним капіталом, частка якого у валюті балансу становить 3,37-14,86 %, та поточними зобов'язаннями, на частку яких у валюті балансу припадає 85,14-99,63 % (рис. 2.7).

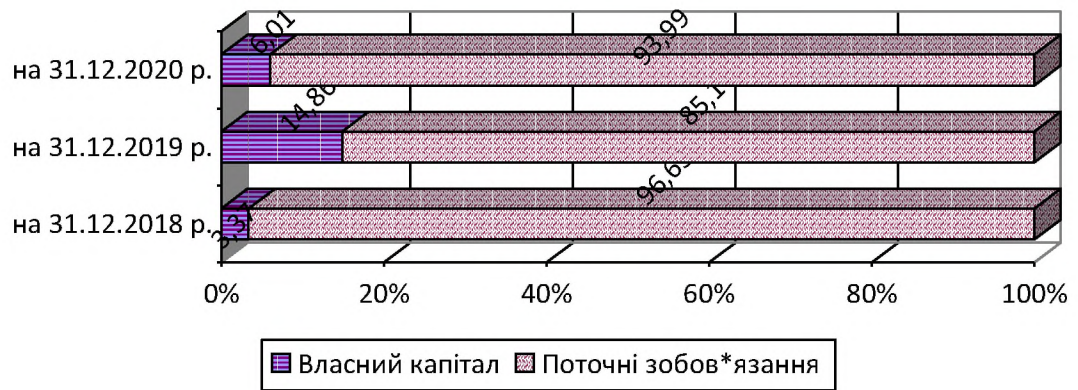


Рис. 2.7. Структура джерел формування майна ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр., %

Інформацію про склад, динаміку та структуру власного капіталу узагальнено в табл. 2.7 (додатки Ж.1-Ж.3).

Таблиця 2.7

Склад, структура й динаміка власного капіталу ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Складові власного капіталу	На 31.12. 2018 р.:		На 31.12. 2019 р.:		На 31.12. 2020 р.:		Зміна на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р.:	
	тис. грн.	% у обсязі власного капіталу	тис. грн.	% у обсязі власного капіталу	тис. грн.	% у обсязі власного капіталу	абсолютна (+,-), тис. грн.	відносна (+,-), % або разів
Зареєстрований (пайовий) капітал	3,2	19,63	3,2	4,21	3,2	3,00	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	13,1	80,37	72,8	95,79	103,5	97,00	90,4	в 7,9 рази >
Разом	16,3	100	76,0	100	106,7	100	90,4	в 6,5 рази >

Як видно з табл. 2.7, власний капітал ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» формують дві складові – зареєстрований (пайовий) капітал, обсяг якого у

періоді, що досліджується, є незмінним та нерозподілений прибуток, величина якого станом на 31.12.2020 р. зросла на 90,4 тис. грн., або в 7,9 рази у порівнянні з показником на 31.12.2018 р.

Загальний обсяг поточних зобов'язань підприємства збільшився у 3,57 рази: з 467,5 тис. грн. на 31.12.2018 р. до 1669,3 тис. грн. на 31.12.2020 р. У ньому значною була частка інших поточних зобов'язань (54,12-81,82 %) та поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги (17,31-45,13 %).

Інформацію про склад, структуру, динаміку поточних зобов'язань ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. узагальнено в табл. 2.8 (додатки Ж.1-Ж.3).

Таблиця 2.8

Склад, структура й динаміка поточних зобов'язань ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Складові поточних зобов'язань	На 31.12. 2018 р.:		На 31.12. 2019 р.:		На 31.12. 2020 р.:		Зміна на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р.:	
	тис. грн.	% у загальному обсязі поточних зобов'язань	тис. грн.	% у загальному обсязі поточних зобов'язань	тис. грн.	% у загальному обсязі поточних зобов'язань	абсолютна (+,-), тис. грн.	відносна (+,-), % або разів
Поточна кредиторська заборгованість за:								
товари, роботи, послуги	211,0	45,13	170,7	39,19	289,0	17,31	78,0	36,97
розрахунками зі страхування	0,7	0,15	3,2	0,73	4,0	0,24	3,3	у 5,71 рази >
розрахунками з оплати праці	2,8	0,60	8,7	2,00	10,5	0,63	7,7	у 3,75 рази >
Інші поточні зобов'язання	253,0	54,12	253,0	58,08	1365,8	81,82	1112,8	у 5,40 рази >
Усього	467,5	100	435,6	100	1669,3	100	1201,8	у 3,57 рази >

Динаміку поточних зобов'язань підприємства на 31.12.2018-31.12.2020 рр. відображено на рис. 2.8.

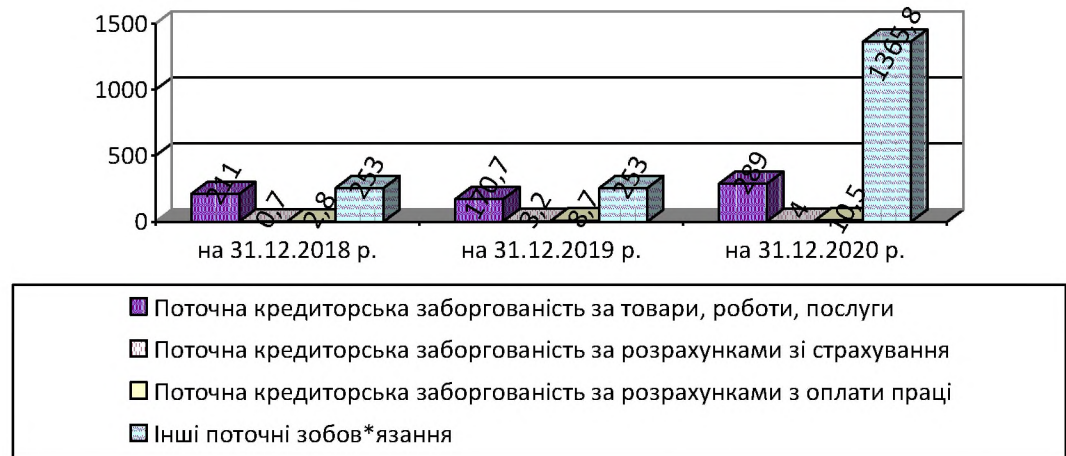


Рис. 2.8. Динаміка поточних зобов'язань ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр., тис. грн.

З метою оцінки фінансового стану ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» доцільно розрахувати показники фінансової стійкості суб'єкта господарювання та важливі показники рентабельності.

Динаміку показників фінансової стійкості ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр. відображено на рис. 2.9.

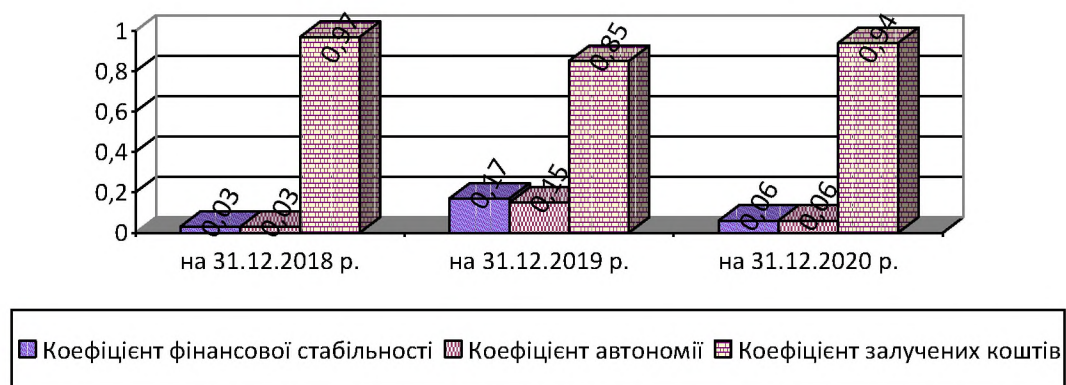


Рис. 2.9. Динаміка показників фінансової стійкості ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Коефіцієнт фінансової стабільності є співвідношенням власних та залучених коштів (нормативне значення більше за одиницю). Коефіцієнт

автономії відображає частку власних коштів у валюті балансу (нормативне значення – не менше 0,5 ($> 50\%$)). Коефіцієнт залучених коштів – це частка залучених коштів у валюті балансу (нормативне значення менше 0,5 ($< 50\%$)). Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань на підприємстві не формувався із-за відсутності заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр. у валюті балансу ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» частка залучених коштів становила 85-97 %, частка власних коштів – відповідно, 3-15 %. Отже, підприємство не є фінансово стійким.

Динаміку основних показників рентабельності діяльності оцінюємо на підставі використання інформації з табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Аналіз основних показників рентабельності діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.
1. Рентабельність понесених витрат, %	5,30	31,26	40,17
2. Прибуток на власний капітал підприємства, грн./грн.	0,79	1,29	0,34
3. Рентабельність сумарного капіталу, %	3,75	12,0	2,68
4. Рентабельність продажу (маржа прибутку), %	5,03	23,82	28,66

У 2018-2020 рр. окупність прибутком від реалізації понесених витрат становила 5,30-40,17 %, рентабельність продажу – 5,03-28,66 %. На 1 грн. власного капіталу підприємства припадало 0,34-1,29 грн. чистого прибутку, а рентабельність сумарного капіталу становила 2,68-12,0 %.

Отже, у динаміці упродовж 2018-2020 рр. у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» спостерігалось зниження коефіцієнта оборотності оборотних активів, частки чистого прибутку на 1 грн. середньорічної вартості оборотних активів, норми прибутку. Підприємство значною мірою є залежним від залучених коштів. Водночас, у процесі діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» не використовує короткострокові банківські кредити та не є залежним від довгострокових зобов'язань.

2.2. Облік оборотних активів на підприємстві

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» є суб'єктом господарювання, який відповідає щонайменше двом критеріям віднесення до малих підприємств, встановлених пунктом 2 статті 2 розділу I Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (у редакції від 01.07.2021 р.) [88] та формує фінансову звітність у складі форм № 1-м «Баланс» та 2-м «Звіт про фінансові результати» з урахуванням вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» від 25.02.2000 р. № 39 (у редакції від 10.08.2021 р.) [99]. Отже, узагальнену інформацію про залишки оборотних активів підприємство відображає у формі № 1-м «Баланс» за кодами 1100-1195.

Станом на 31.12.2020 р. у балансі ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» відображалися залишки за наступними статтями та рядками форми:

- запаси (рядок 1100);
- дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (рядок 1125);
- гроші та їх еквіваленти (рядок 1165).

Облік у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» загалом та, зокрема, облік оборотних активів здійснюється автоматизовано, у відповідності до законодавства України та розробленого на підприємстві й затвердженого його керівником наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» (додаток Е).

Інформація про наявність та рух оборотних активів систематизується в регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису. Регістри бухгалтерського обліку на підприємстві формуються щомісячно на підставі групування інформації з первинних документів, тотожної за економічним змістом, для її подальшого відображення у зведених облікових документах та формах звітності.

Так, у процесі ведення обліку запасів керуються, зокрема, НП(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.), відповідно до якого на підприємстві формується склад запасів для цілей бухгалтерського обліку, здійснюється їх оцінка.

Надходження товарних запасів на підприємство оформлюється договором, у якому зазначається найменування сторін, види товарів, їх кількість, терміни постачання. До договору додається супровідний документ – товарно-транспортна накладна (додаток К). На кожен товар надається паспорт якості, де вказується найменування продукції, дата її виробництва, дата видачі документа, наводиться перелік показників якості, зазначаються якісні параметри продукції за ТУ (нормою) та за результатами випробувань (додатки Л.1, Л.2).

Також підприємства-постачальники формують для ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» рахунки на оплату товарів, специфікації, видаткові накладні, де зазначають найменування товарів, їх кількість, одиниці виміру, ціну та суму з ПДВ (додатки М.1-М.9). За кожен місяць між кожним постачальником товарів та ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» формуються акти звірки взаємних розрахунків, у яких зазначається початкове сальдо, найменування, дата та номер документа, дебетові та кредитові обороти, кінцеве сальдо (додаток М.10). Зокрема, узагальнена інформація про розрахунки між ТОВ «ЮДК» та ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за березень 2021 р. відображена в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Узагальнена постачальником інформація про здійснені розрахунки (між ТОВ «ЮДК» (постачальник) та ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» (покупець)) за березень 2021 р.

Дата	Документ	Сума з ПДВ, грн.
1	2	3
09.03.2021 р.	Платіжне доручення № 666862	59346,00
09.03.2021 р.	Видаткова накладна № Б0000000989	59346,00
11.03.2021 р.	Платіжне доручення № 666863	59048,40
11.03.2021 р.	Видаткові накладні №№ Б0000001064; Б0000001064	10818,00; 48230,40

Продовження табл. 2.10

1	2	3
12.03.2021 р.	Платіжне доручення № 666865	58860,00
13.03.2021 р.	Видаткова накладна № Б00000001102	58860,00
26.03.2021 р.	Платіжне доручення № 666878	59613,60
28.03.2021 р.	Видаткова накладна № Б00000001474	59613,60
30.03.2021 р.	Платіжне доручення № 666881	61606,80
31.03.2021 р.	Видаткова накладна № Б00000001555	61606,80
Разом за період:		
- за платіжними дорученнями		298474,80
- за видатковими накладними		298474,80

При виконанні робіт на замовлення складається акт, виставляється рахунок на оплату (додатки М.11, М.12). У випадку виконання робіт на замовлення ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за договірною ціною складається акт відповідної форми за підписами сторін (додаток М.13).

Придбані (отримані) товарні запаси підприємство зараховує на баланс за первісною вартістю. Для запасів, придбаних за плату, такою вартістю є фактична собівартість, яка (у відповідності до НП(С)БО 9 «Запаси») складається з: «суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [39].

Якщо неможливо достовірно визначити первісну вартість запасів на момент оприбуткування, то їх оцінюють за справедливою вартістю з наступним її коригуванням до первісної вартості.

Відпуск товарів покупцям ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» здійснює за видатковими накладними, у яких зазначає реквізити сторін, найменування товарів, а також інформацію про обсяги їх продажу, ціну та вартість. Вибіркову інформацію про відпуск товарів покупцям у серпні-вересні 2020 р. (додатки М.14-М.17) відображено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Вибіркова інформація про обсяги та вартість товарів, відвантажених
ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» покупцям у серпні-вересні 2020 р.

Дата та номер видаткової накладної	Покупець	Найменування товару	Кількість	Одиниці	Ціна без ПДВ, грн.	Сума без ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Сума з ПДВ, грн.
03.08. 2020 р., № 44	ТОВ «БУДСНАБ КОМ»	Цегла Клінкером червона ПР 1 Рустика топаз 53	7,551	тис. шт.	11500,00	86836,50	17367,30	104203,80
01.09. 2020 р., № 46	ПП «ФАРМ МАК УКРАЇНА»	Вироби вогнетривкі шамотні ША - 1 № 5	3151	шт.	14,16	44618,16	8923,63	53541,79
21.09. 2020 р., № 47	ПП «ФАРМ МАК УКРАЇНА»	Вироби вогнетривкі шамотні ША - 1 № 45	720	шт.	18,75	13500,00	4260,06	25560,36
		Вироби вогнетривкі шамотні ША - 1 № 5	535	шт.	14,58	7800,30		
28.09. 2020 р., № 48	ТОВ «БУДСНАБ КОМ»	Цегла Клінкером червона економ ПР 1 (магма діабас)	6,077	тис. шт.	5900,00	35854,30	36466,37	218798,22
		Цегла Клінкером червона ПР 1 Рустика топаз 23	4,077	тис. шт.	9400,00	38323,80		
		Цегла Клінкером червона ПР 1 Рустика топаз 53	11,325	тис. шт.	9550,00	108153,75		
28.09. 2020 р., № 51	ТОВ «БУДСНАБ КОМ»	Цегла Клінкером червона ПР 1 Магма діабас	4,53	тис. шт.	8430,00	38187,90	34200,59	205203,54
		Цегла Клінкером червона ПР 1 Рустика топаз 43	4,269	тис. шт.	10100,00	43116,90		
		Цегла Клінкером червона ПР 1 Рустика сапфір 6	1,812	тис. шт.	9700,00	17576,40		
		Цегла Клінкером червона економ ПР 1 (магма граніт)	1,208	тис. шт.	7050,00	8516,40		
		Цегла Клінкером ПР 1 біла (жемчуг)	0,906	тис. шт.	10620,00	9621,72		
		Цегла Клінкером ПР 1 коричнева (рустика онікс)	3,171	тис. шт.	9010,00	28570,71		
		Блок ТеплоКерам 2,12 NF M100	1,42	тис. шт.	4400,00	6248,00		
		Цегла Клінкером коричнева ПР 1 економ	1,812	тис. шт.	7910,00	14332,92		
		Цегла Клінкером 2С ПР 1 червона онікс	1,208	тис. шт.	4000,00	4832,00		

Вибіркову інформацію про відпуск товарів покупцям у березні-травні 2021 р. (додатки М.18-М.25) відображено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

Вибіркова інформація про обсяги та вартість товарів, відвантажених ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» покупцям у березні-травні 2021 р.

Дата та номер видаєткової накладної	Покупець	Найменування товару	Кількість	Одиниці	Ціна без ПДВ, грн.	Сума без ПДВ, грн.	ПДВ, грн.	Сума з ПДВ, грн.
09.03. 2021 р., № 22	ТДВ «ІНБУДСЕР ВІС ПЛЮС»	Блок із ніздрюватого бетону UDK D400- 600*200*300	9	м³	1458,33	13124,97	2999,99	17999,96
		Клей ЮДКТБМ 25 кг	30	шт.	62,50	1875,00		
16.03. 2021 р., № 30	ПП «ЧЕРН- ТРАНС»	Блок із ніздрюватого бетону UDK D400- 600*200*300	5,4	м³	1483,33	8009,98	1602,00	9611,98
17.03. 2021 р., № 32	ТДВ «ІНБУДСЕР ВІС ПЛЮС»	Вироби вогнетривкі памотні ША -1 №44	160	шт.	14,00	2240,00	448,00	2688,00
29.03. 2021 р., № 36	ТОВ «КІНО- ТЕАТР «ЗОРЯ- НИЙ»	Блок із ніздрюватого бетону UDK D400- 600*200*300	32,4	м³	1333,33	43199,89	8639,98	51839,87
29.03. 2021 р., № 38	ПП «ФАРМ МАК УКРАЇНА»	Вироби вогнетривкі памотні ША -1 № 5	2695	шт.	15,00	40425,00	16189,32	97135,92
		Вироби вогнетривкі памотні ША -1 № 44	720	шт.	18,76	13507,20		
		Вироби вогнетривкі памотні ША -1 № 45	1440	шт.	18,76	27014,40		
18.05. 2021 р., № 72	ТОВ «БУДФАК- ТУРА»	Блок із ніздрюватого бетону UDK D400- 600*200*300	30,72	м³	1533,33	47103,90	9420,78	56524,68
18.05. 2021 р., № 73	ТОВ «БУДФАК- ТУРА»	Блок із ніздрюватого бетону UDK D400- 600*200*300	36	м³	1533,33	55199,88	11039,98	66239,86
18.05. 2021 р., № 76	ФОП Томашевсь- кий Іван Михайлович	Цегла Brіk полірована ВС 24240*120*65 білий мармур	1680	шт.	14,17	23805,60	4761,12	28566,72

Для оцінювання запасів при їх вибутті у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» передбачається застосування методу ФІФО, або ціни продажу (додаток Е). При цьому слід враховувати, що для всіх одиниць обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується один із зазначених методів.

Так, метод ФІФО «базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до підприємства (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів» [39].

Метод ціни продажу застосовують підприємства зі змінною номенклатурою запасів та приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Оцінка запасів за ціною продажу базується на використанні середнього відсотку торговельної націнки товарів. Підприємство визначає собівартість реалізованих товарів як різницю між вартістю їх роздрібного продажу та сумою торговельної націнки. Сума та середній відсоток торговельної націнки визначаються відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси».

На підставі прибуткових та видаткових документів по товарах на підприємстві формують журнали надходження та продажу товарів і послуг в системі автоматизованого обліку, де вказують найменування контрагентів, № і дату заключення договору, спосіб урахування ПДВ і т. ін. Товари, прийняті до обліку, відображаються в групі «Товари» довідника «Номенклатура». Реквізити первинних документів зазначають у закладці «Додатково». Реквізити рахунку-фактури, виставленої постачальником, відображаються в закладці «Рахунок-фактура». Після проведення господарські операції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Наприкінці кожного місяця, а також на дату інвентаризації формують відомість залишків товарів. У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» застосовують відомості автоматизованого обліку у розрізі найменувань товарно-матеріальних цінностей. Обороти рахунку 281 щомісяця відображають в

оборотно-сальдовій відомості та журналі-ордері (додатки Н.1, П.1, Р.1, С.1) (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Відображення оборотів по рахунку 281 «Товари на складі» в обліку ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», грн.

Місяць, рік	Початкове сальдо (Дт 281)	Оборот Дт:		Оборот Кт:		Кінцеве сальдо (Дт 281)
		Дт 281	Кт 63	Дт 90	Кт 281	
Серпень 2020 р.	1556664,72	104700,00		85526,34		1575838,38
Березень 2021 р.	435277,90	473540,23		324533,06		584285,07

При відображенні в обліку операцій з руху товарів на підприємстві складають типові бухгалтерські проведення (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Відображення операцій з руху товарів на рахунках бухгалтерського обліку у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків:	
	дебет	кредит
1. Оприбутковано товари, які надійшли від постачальника:		
- на суму вартості придбання	281	63
- на суму ПДВ	64	63
2. Товар реалізовано:		
- відвантажено покупцям	361	70
- списано купівельну вартість товарів при їх реалізації	90	281
3. Визнано дохід	70	79
4. Собівартість реалізованих товарів списано на зменшення доходу	79	90

В системі автоматизованого обліку ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» з метою актуалізації обліку товарів на складі формується документ «Інвентаризація товарів на складі», у якому вказуються залишки товарів, автоматично вноситься інформація про їх облікову та фактичну кількість. Показники «Облікова кількість» та «Облікова сума» відображаються в інформаційній базі за первинними документами та не підлягають ручному коригуванню.

Фактичні залишки товарів зазначаються за результатами інвентаризації (тобто вводяться вручну). За наявності відхилень між фактичною та обліковою інформацією у стовпці «Відхилення» відображаються розбіжності зі знаком «+» (при виявленні надлишків), або зі знаком «-» (у разі нестачі запасів), вноситься фактична ціна для визначення сумарної вартості товарів за їх кількістю. Скориставшись кнопкою «Друк документа» можна отримати дві друковані форми – «Акт інвентаризації товарів на складі» та «Інвентаризаційний опис».

Також є можливість автоматизовано створювати документи «Списання товарів» та «Оприбуткування товарів».

На закладці «Товари» документа «Списання товарів» з використанням кнопки «Заповнити» вносяться відомості на закладці «Рахунки»: обирається рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», обирається в однойменному довіднику або самостійно створюється стаття витрат. На закладці «Комісія» обирається склад комісії з проведення інвентаризації, документ проводиться та друкується «Акт списання товарів». При цьому слідкують, щоб у документі був вірно вказаний вид операції – «Товари».

При створенні самостійного документа «Списання товарів» (без проведення інвентаризації) вся інформація вноситься вручну, обирається відповідний рахунок на закладці «Рахунки» та стаття витрат.

Якщо у процесі інвентаризації виявлено надлишки, то їх оформлюють документом «Оприбуткування товарів». При цьому закладки «Товари» та «Комісія» заповнюють аналогічно документу «Списання товарів». На закладці «Рахунки» обирається рахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності», в однойменному довіднику обирається або самостійно створюється в ручному режимі стаття витрат.

Документ «Оприбуткування товарів» може формуватися й незалежно від проведення інвентаризації для оприбуткування товарів. При цьому номенклатура на закладці «Товари» формується в ручному режимі або підбором з довідника. Документ проводиться для відображення в обліку.

У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» дотримуються норм «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затвердженого Постановою Правління НБУ № 148 від 29.12.2017 р. (у редакції від 01.01.2021 р.). Так, для оформлення надходжень та видачі готівки на підприємстві застосовують прибуткові та видаткові касові документи. Їх реєструють у журналі реєстрації касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими операціями. Денний обсяг розрахунків підприємства з юридичними особами не перевищує десять тис. грн., а з фізичними особами – п'ятдесят тис. грн. Усі платежі понад зазначені суми проводяться через банківські установи.

Готівка, яка надходить до каси, оприбутковується в день її одержання у повній сумі. Приймання готівки у касу здійснюють за прибутковими касовими ордерами. Видача готівки здійснюється за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Видача готівки під звіт на забезпечення господарських потреб видається на строк не більше двох робочих днів (включаючи день отримання такої готівки). Якщо готівка видається одночасно на відрядження та для вирішення у цей період питання щодо забезпечення господарських потреб, то строк використання такої готівки, у відповідності до законодавства, продовжується до завершення відрядження.

Облік готівки здійснюють із застосуванням активного рахунку 301 «Готівка в національній валюті». За дебетом рахунку відображають надходження готівкових коштів та їх залишок на початок й кінець місяця, а за кредитом – їх використання. Інформацію за кожен місяць узагальнюють в оборотно-сальдових відомостях та журналах-ордерах.

Так, отримання готівки в національній валюті від інших дебіторів у серпні 2020 р. становило 9714,90 грн., у березні 2021 р. – 12622,50 грн. На ці ж суми було здійснено виплати працівникам підприємства (додатки Н.2, П.2, Р.2, табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Відображення оборотів по рахунку 301 «Готівка в національній валюті» в обліку ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», грн.

Місяць, рік	Початкове сальдо Дт / Кт	Оборот Дт:		Оборот Кт:		Кінцеве сальдо Дт / Кт
		Дт 301	Кт 37	Дт 66	Кт 301	
Серпень 2020 р.	-	9714,90		9714,90		-
Березень 2021 р.	-	12622,50		12622,50		-

Для обліку грошових коштів, які знаходяться на рахунках в банку та використовуються для здійснення поточних операцій у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» використовують рахунок 31 «Рахунки в банках». Облік коштів у національній валюті ведуть за субрахунком 311 «Поточні рахунки в національній валюті» (додатки Н.3, Н.5, П.4, Р.3, Р.4, табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів, які знаходяться на поточному рахунку в національній валюті по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків:		
		Дт	Кт	сума, грн.
1.	<i>Серпень 2020 р.:</i>			
1.1	Отримано грошові кошти від покупців за відвантажений товар	311	361	100341,79
1.2	Поворотна фінансова допомога	311	3771	9615,38
1.3	Відшкодування податкових платежів	311	64	6000,00
1.4	Перераховано кошти постачальникам	63	311	42130,00
1.5	Сплачено податкові платежі	64	311	7449,00
	Перерахування коштів за розрахунками за страхуванням	65	311	8450,00
1.4	Виплата заробітної плати	66	311	21020,00
1.5	Розрахунково-касове обслуговування	92	311	172,55
2.	<i>Березень 2021 р.:</i>			
2.1	Отримано грошові кошти від покупців за відвантажений товар	311	36	768203,38
2.2	Перераховано кошти постачальникам	63	311	731663,08
2.3	Сплачено податкові платежі	64	311	43743,00
2.4	Виплата заробітної плати	66	311	27225,00
2.5	Погашення кредиту	68	311	22500,00

Виписки банку, а також первинні документи про операції щодо надходження та витрачання коштів, слугують основою для відображення господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» має відкриті рахунки у ПАТ КБ Приватбанк:

- у національній валюті – UA923052990000026002005101068;
- в євро – UA813052990000026006035102260.

Облік іноземної валюти ведуть за субрахунком 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті». Кошти в іноземній валюті обліковують у перерахунку на гривні за курсом НБУ. Кожного місяця перераховують залишок таких коштів за рахунком, зважаючи на зміну курсу валюти. Операції щодо придбання та витрачання валюти щомісяця узагальнюють для відображення в оборотно-сальдових відомостях та журналах-ордерах.

Узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажені товари здійснюється на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Для розрахунків з вітчизняними покупцями застосовують однойменний субрахунок 361. У автоматизованій оборотно-сальдовій відомості зазначають назву дебітора, відводять достатню кількість рядків для впорядкування записів за кожним дебітором та за кожним з них на кінець місяця розгорнуто визначають сальдо (додаток Н.4, табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Узагальнення інформації по рахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» за серпень 2020 р.

Контрагенти	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Будснабком	-	104200,00	104203,80	-	3,80	-
Володар	-	45450,00	-	-	-	45450,00
Ера-Інвест	-	3691,38	-	-	-	3691,38
Кіровограджилстрой	0,35	-	-	-	0,35	-
Мегабуд-БК	-	-	-	45000,00	-	45000,00
Оптстройсервіс	-	173700,00	-	-	-	173700,00
Світанок	-	57,12	-	-	-	57,12
ФАРМ МАК Україна	3,44	-	-	55341,79	-	55338,35
Фермерське господарство Ковалевського Віталія Івановича	-	140,01	-	-	-	140,01
Разом розгорнуте	3,79	327238,51	104203,80	100341,79	4,15	323376,86

За серпень 2020 р. на підприємстві було сформовано наступні бухгалтерські проведення по рахунку 361 (додаток Р.3, табл. 2.18):

Таблиця 2.18

Бухгалтерські проведення за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за серпень 2020 р.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків:		
	Дт	Кт	сума, грн.
1. Відвантажено товари покупцям	361	70	104203,80
2. Отримано грошові кошти від покупців за відвантажений товар	311	361	100341,79

Для обліку розрахунків з іншими дебіторами на підприємстві застосовують рахунок 3771 (додатки Н.5, Р.4). Зокрема, у серпні 2020 р. по кредиту рахунку 3771 було відображено суми поворотної фінансової допомоги.

Відповідно до пп. 14.1.257 Податкового кодексу України, поворотна фінансова допомога – це «сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення» [83]. Така допомога є різновидом договору позики.

Цивільним кодексом України (ч.1, ст. 1047) передбачене укладання договору позики у письмовій формі, якщо сума такої позики «не менш як у десять разів перевищує встановлений законом розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, а у випадках, коли позикодавцем є юридична особа, - незалежно від суми» [111].

Моментом укладення договору позики є факт передачі грошей, в підтвердження чого позичальник надає розписку або інший підтверджувальний документ щодо передачі йому позикодавцем визначеної суми коштів. Для підприємства підтверджувальними документами щодо видачі позики є відповідні касові та банківські документи (видаткові касові ордери, виписки з банківського рахунку).

У договорі зазначається сума позики, терміни та порядок її повернення, забезпечення зобов'язань, відповідальність сторін. Обов'язково зазначають, що позика надається під 0% (оскільки за відсутності такої норми, згідно ч. 1 ст. 1048 Цивільного кодексу України, розмір відсотків встановлюється на рівні облікової ставки НБУ).

Якщо позика погашається щомісяця, як додаток до договору складається графік її погашення, який визначає періодичність, строки, розмір сум щомісячного платежу.

За серпень 2020 р. у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» було сформовано наступні бухгалтерські проведення по рахунку 3771 (додатки Р.2, Р.4, табл. 2.19):

Таблиця 2.19

Бухгалтерські проведення за рахунком 3771 по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за серпень 2020 р.

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків:		
	Дт	Кт	сума, грн.
Погашення частини короткострокової поворотної фінансової допомоги:			
- надходження коштів в касу	301	3771	9714,90
- надходження коштів на розрахунковий рахунок	311	3771	9615,38

Дані оборотно-сальдових відомостей за кожним рахунком обліку оборотних активів переносять до узагальненої оборотно-сальдової відомості, у якій відображають початкове та кінцеве сальдо, а також дебетові та кредитові обороти за усіма рахунками, що застосовуються у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», згрупованими за класами. На підставі цих даних формується звітність підприємства.

Отже, облік господарських операцій щодо оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» здійснюється автоматизовано, з урахуванням норм чинної нормативно-законодавчої бази та особливостей діяльності підприємства.

2.3. Аудит оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

Забезпечення повноти та достовірності інформації щодо оборотних активів, відображеної в обліку та звітності, є важливою передумовою для прийняття ефективних рішень в сфері управління активами підприємства. Саме тому організація системи обліку має бути спрямованою на попередження помилок чи навмисних викривлень даних, виявлення їх на етапі обробки інформації до моменту потрапляння даних у форми звітності.

Перевірка повноти та достовірності інформації про оборотні активи, відображеної у фінансовій звітності, є невід’ємною складовою аудиту фінансової звітності, який здійснюється суб’єктами аудиторської діяльності, зареєстрованими у Реєстрі аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, з урахуванням положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р. (у редакції від 01.08.2021 р.) [87].

Метою перевірки оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» є висловлення незалежної думки аудитора про відповідність інформації про оборотні активи, відображеної в обліку та фінансовій звітності, в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та іншим нормативно-законодавчим актам, передусім:

- НП(С)БО 9 «Запаси», затвердженого наказом МФУ № 246 від 20.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [39];
- НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженого наказом МФУ № 237 від 08.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [29];
- НП(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [17];
- НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», затвердженого наказом МФУ № 39 від 25.02.2000 р. (зі змінами та доповненнями) [99];

- НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затвердженого наказом МФУ № 817 від 24.12.2004 р. (зі змінами та доповненнями) [41];

- «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (зі змінами та доповненнями) [43];

- «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затвердженого Постановою Правління НБУ № 148 від 29.12.2017 р. (зі змінами та доповненнями) [84];

- «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», затвердженого наказом МФУ № 879 від 02.09.2014 р. (зі змінами та доповненнями) [85].

При цьому аудитор має висловити власну думку про те, чи відображає інформація про оборотні активи, відображена в обліку та фінансовій звітності, в усіх суттєвих аспектах справедливо та достовірно стан справ на підприємстві.

Джерелами інформації для проведення аудиту оборотних активів слугують первинні документи та облікові регістри, що складаються за різними видами таких активів, а також фінансова звітність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у складі «Балансу» (форма № 1-м) та «Звіту про фінансові результати» (форма № 2-м) за 2018-2020 рр. (додатки Ж.1-Ж.3, К, Л.1, Л.2, М.1-М.25, Н.1-Н.5, П.1, П.2, Р.1-Р.4, С.1).

Станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр. у балансі ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» відображалися залишки за наступними складовими оборотних активів: запаси; дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; гроші та їх еквіваленти (додатки Ж.1-Ж.3).

Основними завданнями аудиту оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» є:

- загальна оцінка стану обліку оборотних активів та системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві;

- аналіз облікової політики щодо оборотних активів, оцінка змін у веденні обліку та їх впливу на формування показників фінансової звітності;
- дослідження повноти та достовірності процесу ведення обліку оборотних активів, тотожності відображення даних в обліку та звітності, перевірка взаємоузгодженості показників;
- перевірка коригування помилок минулих звітних періодів.

При проведенні аудиту оборотних активів застосовують такі методи та методичні прийоми, як фізична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, аналітичні процедури, узагальнення.

У процесі планування аудиту виокремлюють наступні етапи робіт:

- укладання договору на проведення аудиту;
- визначення мети та завдань аудиту;
- складання та, за необхідністю, коригування плану-програми аудиту.

Початковий етап аудиторської перевірки – укладання договору на проведення аудиту. У ньому зазначають предмет договору, обов'язки сторін, вартість робіт та порядок розрахунків, відповідальність сторін, термін дії договору, особливі умови та реквізити сторін (додаток Т.1).

План-програму проведення аудиту оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» відображено в табл. 2.20.

Таблиця 2.20

План-програма проведення аудиту оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

<i>Організація, що перевіряється</i>		<i>ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»</i>
<i>Період аудиту</i>		<i>2018-2020 рр.</i>
<i>Кількість людино-годин на перевірку</i>		<i>88</i>
<i>Виконавець</i>		<i>Кривинець О.А.</i>
№ з/п	Заплановані види робіт та послідовність їх виконання:	
1.	Загальна оцінка стану обліку та системи внутрішнього контролю на підприємстві:	10.09.2021 р.- 13.09.2021 р.
	- ознайомлення з системою автоматизації обліку, особливостями формування реєстрів та звітності, оцінка їх відповідності специфіці діяльності підприємства	10.09.2021 р.
	- аналіз облікової політики підприємства, дослідження змін у веденні обліку оборотних активів та оцінка їх впливу на	13.09.2021 р.

Продовження табл. 2.20

1	2	3
	формування показників, відображених у формах звітності	
	- оцінка системи внутрішнього контролю	13.09.2021 р.
2.	Перевірка правильності відображення інформації про оборотні активи у балансі підприємства (форма № 1-м):	14.09.2021 р.- 15.09.2021 р.
	- перевірка відповідності даних статей балансу за кодами 1100-1195 на початок періоду даним балансу за відповідними кодами на кінець попереднього періоду	14.09.2021 р.
	- перевірка відповідності даних кінцевого балансу оборотам та залишкам по рахунках регістрів бухгалтерського обліку оборотних активів на кінець звітного періоду	15.09.2021 р.
2.2.	Перевірка повноти й правильності ведення обліку та відображення в балансі підприємства запасів:	16.09.2021 р.- 17.09.2021 р.
	- перевірка правильності віднесення активів до запасів та їх окремих видів	16.09.2021 р.
	- оцінка дотримання порядку зберігання запасів, встановлення відповідності місць зберігання окремих видів запасів умовам їх збереження, перевірка дотримання вимог щодо проведення інвентаризації запасів	16.09.2021 р.
	- перевірка правильності оцінки запасів, встановлення відповідності їх фактичної наявності даним обліку, перевірка правильності та повноти відображення в обліку надходження та вибуття запасів за напрямками (у т.ч. звіряння залишків товарів з документами про надходження та продаж)	17.09.2021 р.
2.3.	Перевірка повноти й правильності ведення обліку та відображення в балансі підприємства залишків грошових коштів:	20.09.2021 р.- 21.09.2021 р.
	- ознайомлення з організацією руху грошових коштів, наявністю поточних рахунків, перевірка відповідності організації та методики обліку грошових коштів нормам Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, а також Наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства	20.09.2021 р.
	- перевірка наявності та руху грошових коштів (своєчасності та повноти оприбуткування, законності витрачання), відповідності залишків коштів на банківських рахунках обліковим даним, якості відображення господарських операцій в облікових регістрах та звітності	21.09.2021 р.
2.4.	Перевірка повноти й правильності ведення обліку та відображення в балансі підприємства дебіторської заборгованості:	22.09.2021 р.- 23.09.2021 р.
	- перевірка законності виникнення дебіторської заборгованості та віднесення її до довгострокової й короткострокової, оцінка доцільності та своєчасності заходів, вжитих підприємством з метою недопущення виникнення простроченої заборгованості	22.09.2021 р.
	- перевірка повноти та правильності відображення в обліку сум дебіторської заборгованості за видами, оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, якості відображення господарських операцій в обліку та звітності	23.09.2021 р.
3.	Узагальнення результатів аудиторської перевірки, складання звіту, ознайомлення керівника підприємства з результатами аудиту	24.09.2021 р.

У процесі вивчення особливостей діяльності підприємства, побудови системи обліку та внутрішнього контролю у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» аудитором зібрано необхідну інформацію з використанням аналітичного методу організації перевірки. При цьому було поєднано взаємопов'язані методичні прийоми дослідження: аналіз та синтез, індукція та дедукція, аналогія й моделювання, абстрагування та конкретизація.

Аудитором встановлено, що бухгалтерський облік у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» ведеться автоматизовано. Це істотно знижує ймовірність виникнення ненавмисних помилок у процесі систематизації даних обліку та перенесенні їх у форми звітності. Водночас, система внутрішнього контролю (враховуючи особливості діяльності малого підприємства у формі ТОВ та управління ним) не дає можливість у повній мірі здійснювати належний контроль за господарськими операціями, тому аудитор приділяє значну увагу проведенню процедур по суті.

Аудитором систематизовано інформацію про підприємство, встановлено, що його назва й форма власності відповідають статутним документам та відображені у формах звітності правильно (додатки А-В, Ж.1-Ж.3, табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Основні відомості про ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

Основні відомості про суб'єкт господарювання	Пояснення
1	2
1. Повне найменування підприємства	Товариство з обмеженою відповідальністю «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»
2. Скорочене найменування	ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»
3. Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю
4. Ідентифікаційний код юридичної особи	41207797
5. Форма власності	Приватна
6. Місцезнаходження юридичної особи	Україна, 25491, Кіровоградська обл., м. Кропивницький, смт Нове, вул. Мурманська, буд. 49
7. Номер запису в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців	14441020000011320

Продовження табл. 2.21

1	2
та громадських формувань	
8. Основний вид економічної діяльності	46.73 Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням
9. Назви органів управління юридичної особи	Вищий – загальні збори учасників; Виконавчий – директор
10. Прізвище, ім'я та по батькові осіб, які мають право вчиняти юридичні дії від імені юридичної особи без довіреності	Чернявська Надія Денисівна – керівник
11. Телефонний номер для здійснення зв'язку	+380674516424

Аудитором встановлено, що бухгалтерський облік у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» ведеться із застосуванням методу подвійного запису господарських операцій відповідно до базових вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (зі змінами й доповненнями) та Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку.

Суб'єкт господарювання відповідає критеріям малого підприємства, встановлених законодавством України (зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (зі змінами й доповненнями)). Фінансову звітність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» формує з використанням положень НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» в складі форми № 1-м «Баланс» та форми № 2-м «Звіт про фінансові результати» (додатки Ж.1-Ж.3).

Висловлюючи думку стосовно достовірності відображення інформації про оборотні активи у фінансовій звітності, аудитор має бути достатньо впевненим, що вона не містить суттєвих викривлень та помилок. Однак, аудитор враховує той факт, що у зв'язку із застосуванням аудиторської вибірки виникає ризик того, що навіть істотні помилки він може не виявити.

У процесі перевірки повноти та правильності відображення інформації про оборотні активи у фінансовій звітності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр. аудитором здійснювалися:

- логічний аналіз інформації про оборотні активи, відображеної у звітності, з метою визначення ділянок з найбільшим ризиком вірогідності виявлення шахрайства чи помилок;
- зіставлення та перевірка взаємозв'язку інформації про оборотні активи, відображеної у перехідних формах фінансової звітності.

Зокрема, при перевірці правильності відображення інформації про оборотні активи у формі № 1-м «Баланс» враховано наступні важливі моменти:

- дані за кодами балансу 1100-1195 на початок періоду відповідають даним балансу за цими кодами на кінець попереднього періоду;
- дані кінцевого балансу в частині інформації про оборотні активи відповідають оборотам і залишкам на рахунках Оборотно-сальдової відомості на кінець звітного року.

Здійснюємо арифметичну перевірку порівнянності інформації про оборотні активи ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у формі № 1-м «Баланс» за 2018-2020 рр. (додатки Ж.1-Ж.3, табл. 2.22).

Таблиця 2.22

Арифметична перевірка порівнянності інформації про оборотні активи ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у формі № 1-м «Баланс» за 2018-2020 рр., тис. грн.

Порівнювані показники:		На 01.01	Відхилення на 01.01	На 31.12	Відхилення на 31.12
рядок	звірка				
1	2	3	4	5	6
2018 р.					
Рядок 1195, графи 3 і 4	Сума рядків 1100, 1110, 1125, 1135, 1155, 1160, 1165, 1170, 1190, графи 3 і 4	7,1	-	483,8	-
2019 р.					
Рядок 1195,	Сума рядків 1100, 1110, 1125, 1135,	483,8	-	505,8	-

Продовження табл. 2.22

1	2	3	4	5	6
графи 3 і 4	1155, 1160, 1165, 1170, 1190, графи 3 і 4				
2020 р.					
Рядок 1195, графи 3 і 4	Сума рядків 1100, 1110, 1125, 1135, 1155, 1160, 1165, 1170, 1190, графи 3 і 4	505,8	-	1569,7	-

Таким чином, відхилень у процесі перевірки порівнянності інформації про оборотні активи ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у формі № 1-м «Баланс» за 2018-2020 рр. не виявлено. Встановлено, що на кінець кожного попереднього звітнього року та на початок кожного наступного звітнього року залишки оборотних активів є тотожними (додатки Ж.1-Ж.3, табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Перевірка відповідності перехідних залишків щодо інформації про оборотні активи за формою № 1-м «Баланс» по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-01.01.2019 рр., 31.12.2019-01.01.2020 рр. та 31.12.2020-01.01.2021 рр., тис. грн.

Порівнювані показники:										
рядок	зв'язка	На 31.12. 2018 р.	На 01.01. 2019 р.	Відхилення	На 31.12. 2019 р.	На 01.01. 2020 р.	Відхилення	На 31.12. 2020 р.	На 01.01. 2021 р.	Відхилення
Рядок 1195, графи 3 і 4	Сума рядків 1100, 1110, 1125, 1135, 1155, 1160, 1165, 1170, 1190, графи 3 і 4	483,8	483,8	-	505,8	505,8	-	1569,7	1569,7	-

Результати перевірки відповідності даних балансу залишкам на рахунках Оборотно-сальдової відомості щодо оборотних активів на кінець

2018-2020 років по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» узагальнено в табл. 2.24 (додатки Ж.1-Ж.3).

Таблиця 2.24

Перевірка тотожності даних балансу залишкам на рахунках Оборотно-сальдової відомості щодо оборотних активів по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на кінець 2018-2020 років, тис. грн.

Показник	Залишки на рахунках на 31.12.2018 р.:			Залишки на рахунках на 31.12.2019 р.:			Залишки на рахунках на 31.12.2020 р.:		
	за Балансом	за Оборотно-сальдовою відомістю	Відхилення	за Балансом	за Оборотно-сальдовою відомістю	Відхилення	за Балансом	за Оборотно-сальдовою відомістю	Відхилення
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Запаси	325,0	325,0	-	400,0	400,0	-	1510,0	1510,0	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	156,7	156,7	-	105,0	105,0	-	37,2	37,2	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Гроші та їх еквіваленти	2,1	2,1	-	0,8	0,8	-	22,5	22,5	-
Інші оборотні активи	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Особливу увагу аудитор приділила контролю правильності складання первинних та накопичувальних документів. Слід зазначити, що у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за період діяльності, що підлягав аудиторській перевірці (2018-2020 рр.), мали місце певні недоліки при оформленні таких документів. Вибіркова інформація щодо цього відображена в табл. 2.25 (додатки М.2, М.3, М.14, М.16, М.18).

Таблиця 2.25

Узагальнення недоліків, виявлених у процесі складання первинних та накопичувальних документів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» (вибірково за серпень 2020 р.)

Назва документу, його № та дата складання	Виявлені недоліки
1. Специфікація № 2 від 28.08.2020 р. до Договору поставки № 13/07-20 від 13.07.2020 р., постачальник товарів – ТД «Моноліт-Брук»	Відсутні підпис директора та печатка ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»
2. Видаткова накладна № 417 від 01.09.2020 р., постачальник товарів – ТД «Моноліт-Брук»	Відсутні особистий підпис, або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції від ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» як отримувача товарів
3. Видаткова накладна № 44 від 03.08.2020 р., постачальник товарів – ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»	Не вказано адресу покупця товарів – ТОВ «БУДСНАБКОМ»
4. Видаткова накладна № 48 від 28.08.2020 р., постачальник товарів – ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»	
5. Видаткова накладна № 51 від 28.08.2020 р., постачальник товарів – ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»	

При перевірці запасів аудитором було використано дані річних інвентаризацій, а також документи з обліку руху запасів, оглянуто умови їх зберігання, вибрано окремі групи запасів для проведення вибіркової перевірки. Встановлено, що місця, відведені для зберігання запасів, відповідають допустимим умовам. На підприємстві дотримуються методологічні засади щодо формування у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про запаси, встановлені в НП(С)БО 9 «Запаси» та закріплені у Положенні про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства (додаток Е).

Аудитором здійснено вибірку перевірку правильності ведення касових операцій та операцій на поточному банківському рахунку із залученням первинних документів та облікових регістрів, визначене коло операцій, перевірці яких слід приділяти особливу увагу. Під час проведення перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою аудитором

враховано вимоги розділу VI «Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні», затвердженого Постановою Правління НБУ № 148 від 29.12.2017 р. (зі змінами та доповненнями).

Зокрема, під час проведення аудиту перевірено: виконання підприємством вимог Положення стосовно дотримання порядку оформлення операцій з приймання й видачі готівки, ведення касових документів, дотримання установлених обмежень під час здійснення готівкових розрахунків, повноту та своєчасність оприбуткування готівки, ідентичність сум готівки, відображених у банківських документах.

Перевірено дотримання підприємством порядку, строків та умов видачі готівки під звіт (у т.ч. на відрядження), використання готівки. Враховано, що готівка на господарські потреби повинна видаватися на строк не більше двох робочих днів (з урахуванням дня отримання готівки під звіт), а при відрядженні працівників – до завершення строку відрядження. Встановлено, що у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» 21.12.2020 р. було здійснено видачу коштів під звіт Прилепову Є.К. за наявності його заборгованості перед підприємством в сумі 260 грн. по невикористаних раніше підзвітних сумах. Запропоновано утримати зазначену суму із заробітної плати працівника.

Аудитором перевірено законність виникнення дебіторської заборгованості з віднесенням її до довгострокової та короткострокової, здійснено оцінку доцільності та своєчасності заходів, вжитих підприємством з метою недопущення виникнення простроченої заборгованості. Перевірено повноту й правильність відображення в обліку сум дебіторської заборгованості за видами, здійснено оцінку стану синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, якості відображення господарських операцій в обліку та звітності.

Також аудитором було приділено увагу контролю правильності перенесення даних до Оборотно-сальдової відомості, за підсумками якої здійснюється контроль правильності відображення облікових записів у системі рахунків, встановлено ідентичність таких записів.

Крім того, була врахована можливість виникнення наступних випадків шахрайства та фальсифікації облікових і звітних даних: наявність нетипових господарських операцій для підприємства, неадекватних облікових записів, операцій з пов'язаними особами, придбання або продаж товарів за цінами, які істотно відрізняються від ринкових, застосування «ускладнених» операцій або методів бухгалтерського обліку. Встановлено, що ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр. не застосовувало нетипових для підприємства господарських операцій, «складних» методів бухгалтерського обліку, неадекватних облікових записів, не придбавало та не продавало товари за цінами, значно відмінними від ринкових.

Завершальним етапом аудиту оборотних активів є етап звітування, на якому аудитор формує думку з наступних питань: чи відповідає система бухгалтерського обліку підприємства загалом та, зокрема, в частині обліку оборотних активів вимогам чинного законодавства; чи є ефективною система внутрішнього контролю на підприємстві; чи достовірно відображається в обліку та фінансовій звітності підприємства інформація про оборотні активи.

Встановлено, що інформація про оборотні активи, відображена у фінансовій звітності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр., є достовірною та відображає реальні результати господарювання. Загалом результати аудиту щодо підтвердження достовірності й повноти відображення інформації про оборотні активи у річній фінансовій звітності узагальнено в аудиторському звіті (додаток Т.2).

2.4. Аналіз складу, структури та ефективності використання оборотних активів підприємства

Для проведення аналізу складу, структури й динаміки оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» використовуємо інформацію, відображену в бухгалтерських балансах підприємства (додатки Ж.1-Ж.3).

Слід зазначити, що у валюті балансу ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» сумарна частка вартості оборотних активів на 31.12.2018-31.12.2020 рр. була досить вагомою (88,38-100 %). З кожним наступним звітним періодом спостерігалось зростання загальної вартості оборотних активів (рис. 2.10).

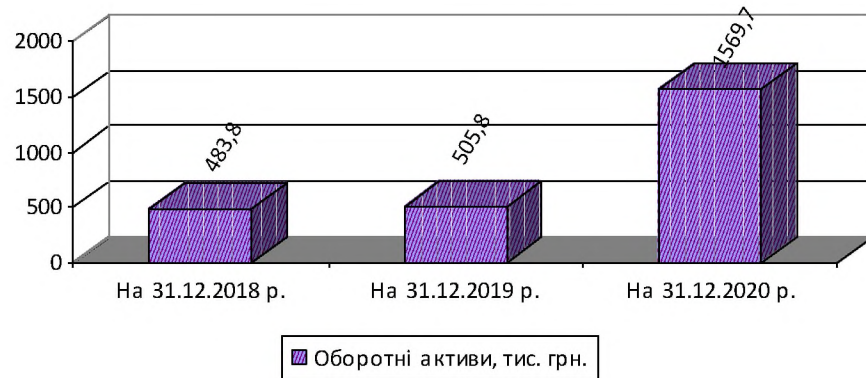


Рис. 2.10. Динаміка вартості оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр., тис. грн.

Динаміка зміни вартості складових оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. відображена на рис. 2.11.

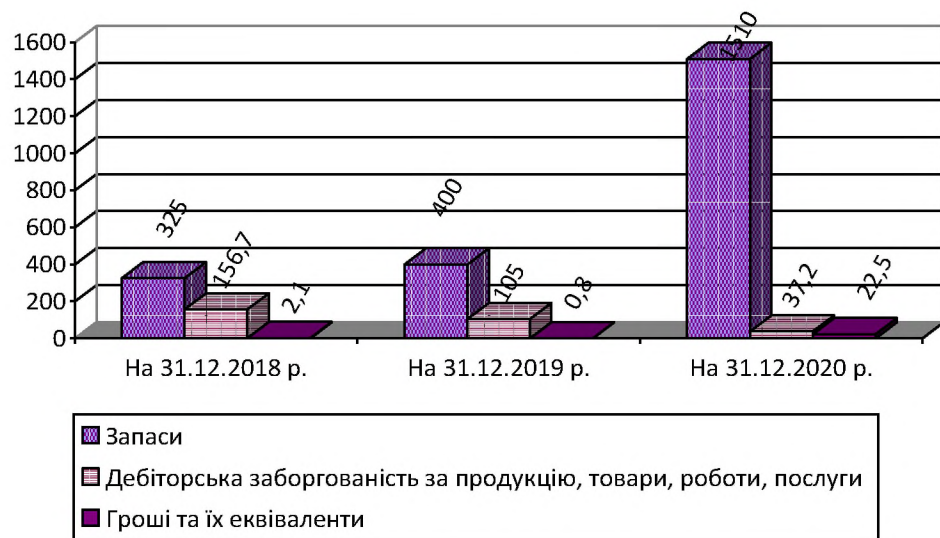


Рис. 2.11. Динаміка вартості складових оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр., тис. грн.

Найбільш вагомою складовою оборотних активів підприємства є запаси, суттєве зростання вартості яких (на 1185,0 тис. грн, або в 4,65 рази),

при одночасному збільшенні залишків грошей та їх еквівалентів (на 20,4 тис. грн, або в 10,71 рази) й скороченні обсягу дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (на 119,5 тис. грн, або на 76,26 %) спричинило зростання загальної вартості оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» станом на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р. на 1085,9 тис. грн., або в 3,24 рази.

Інформацію про склад, структуру, динаміку оборотних активів підприємства на 31.12.2018-31.12.2020 рр. узагальнено в табл. 2.26.

Таблиця 2.26

Склад, структура, динаміка оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Складові оборотних активів	На 31.12. 2018 р., тис. грн.	% у загальній вартості оборотних активів	На 31.12. 2019 р., тис. грн.	% у загальній вартості оборотних активів	На 31.12. 2020 р., тис. грн.	% у загальній вартості оборотних активів	Абсолютна зміна показника на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р. (+,-), тис. грн.	Відносна зміна показника на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р. (+,-), %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Запаси	325,0	67,18	400,0	79,08	1510,0	96,20	1185,0	> в 4,65 рази
Дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги)	156,7	32,39	105,0	20,76	37,2	2,37	-119,5	-76,26
Гроші та їх еквіваленти	2,1	0,43	0,8	0,16	22,5	1,43	20,4	> в 10,71 рази
Усього	483,8	100	505,8	100	1569,7	100	1085,9	> в 3,24 рази

Для наочного відображення змін у структурі оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» будемо рис. 2.12.

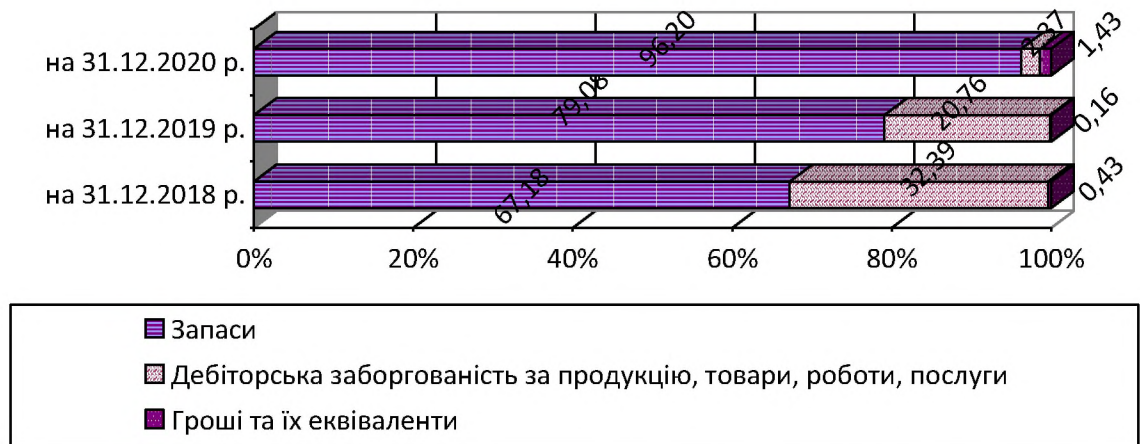


Рис. 2.12. Структура оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр., %

У складі оборотних активів підприємства на 31.12.2018-31.12.2020 рр. найбільш вагому частку займали запаси (67,18-96,20 %) та дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (2,37-32,39 %), а частка грошей та їх еквівалентів була незначною (0,16-1,43 %).

Важливою складовою оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» є товари, узагальнену інформацію про продаж і запаси яких в оптовій торгівлі підприємство відображає у формі статистичної звітності № 1-опт «Звіт про продаж і запаси товарів (продукції) в оптовій торгівлі». Слід зазначити, що оптовий товарооборот підприємства на 100% сформовано за рахунок продажу непродовольчих товарів (будівельних матеріалів), вироблених на території України (додатки И.1-И.5).

У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» оптовий товарооборот має тенденцію до значних коливань за кварталами року й залежить від потреб споживачів у будівельних матеріалах, які формуються з урахуванням пропонованих цін, а також якості товарів. Водночас спостерігалось нерівномірне формування залишків товарних запасів на кінець звітних кварталів (додатки И.1-И.5).

З метою оцінки ефективності використання оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр., досліджуємо показники управління ними (табл. 2.27).

Таблиця 2.27

Показники управління оборотними активами ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр.

Показник	2018 р.	2019 р.	2020 р.
1. Оборотний (робочий) капітал (на кінець періоду), тис. грн.	16,3	70,2	-99,6
2. Коефіцієнт оборотності запасів	35,99	3,77	1,97
3. Середня норма запасів у днях	10	97	185
4. Оборот дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	76,25	10,47	26,41
5. Тривалість обороту дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, днів	5	35	14
6. Оборот кредиторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	56,63	7,16	8,17
7. Тривалість обороту кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, днів	6	51	45
8. Порівняння тривалості оборотів кредиторської та дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	1,2	1,46	3,21

У 2020 р. ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» не мало власного капіталу в обороті, проте у 2019 р. у порівнянні з 2018 р. його обсяг збільшився в 4,3 рази. Коефіцієнт оборотності запасів знизився з 35,99 у 2018 р. до 1,97 у 2020 р., відповідно, середня норма запасів збільшилася з 10 до 185 днів. Також спостерігалось зниження коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (з 76,25 у 2018 р. до 26,41 у 2020 р.). Одночасно відбулося зниження й коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (з 56,63 у 2018 р. до 8,17 у 2020 р.). При цьому тривалість обороту кредиторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги перевищувала тривалість обороту дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги в 1,2-3,21 рази. Отже, підприємство утримує позики довше, ніж дозволяє це робити своїм боржникам.

Динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр. відображено на рис. 2.13.

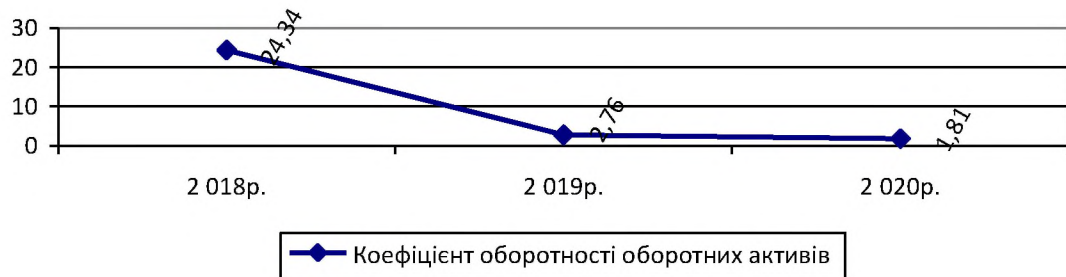


Рис. 2.13. Динаміка змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» за 2018-2020 рр.

З метою оцінки впливу факторів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів у 2020 р. порівняно з 2018 р. будемо табл. 2.28.

Таблица 2.28

Вплив факторів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. порівняно з 2018 р.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.		Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.		Загальний коефіцієнт оборотності оборотних активів			Абсолютна зміна коефіцієнта оборотності оборотних активів у 2020 р. порівняно з 2018 р. (+,-):		
							загальна	у т.ч. за рахунок впливу:	
2018 р.	2020 р.	2018 р.	2020 р.	2018 р.	2020 р.	Умовний показник (чистий дохід 2018 р. та середньорічна вартість оборотних активів 2020 р.)		чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середньорічної вартості оборотних активів
5974,5	1878,0	245,5	1037,8	24,34	1,81	5,76	-22,53	-3,95	-18,58

Так, у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. порівняно з 2018 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) знизився на 4096,5 тис. грн., або в 3,18 рази. Одночасно спостерігалось зростання середньорічної вартості оборотних активів на 792,3 тис. грн., або в 4,23 рази. Це спричинило зниження загального коефіцієнта оборотності оборотних активів з 24,34 до 1,81, тобто на 22,53 обороти. За рахунок зниження чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) коефіцієнт оборотності оборотних активів знизився на 3,95, а за рахунок зростання середньорічної вартості оборотних активів – на 18,58 обороти.

Подібним чином здійснюємо розрахунок впливу факторів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів у 2020 р. порівняно з 2019 р. (табл. 2.29).

Таблиця 2.29

Вплив факторів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. порівняно з 2019 р.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.		Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.		Загальний коефіцієнт оборотності оборотних активів			Абсолютна зміна коефіцієнта оборотності оборотних активів у 2020 р. порівняно з 2019 р. (+,-):		
2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.	2019 р.	2020 р.	Умовний показник (чистий дохід 2019 р. та середньорічна вартість оборотних активів 2020 р.)	загальна	у т.ч. за рахунок впливу:	
								чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середньорічної вартості оборотних активів
1366,7	1878,0	494,8	1037,8	2,76	1,81	1,32	-0,95	+0,49	-1,44

У 2020 р. порівняно з 2019 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 511,3 тис. грн., або на 37,41 %. Одночасно спостерігалось зростання середньорічної вартості оборотних активів на 543 тис. грн., або в 2,1 рази. За рахунок того, що темпи зростання середньорічної вартості оборотних активів перевищували темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відбулося зниження загального коефіцієнта оборотності оборотних активів з 2,76 до 1,81, тобто на 0,95 обороти. За рахунок зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) коефіцієнт оборотності оборотних активів збільшився на 0,49, а за рахунок зростання середньорічної вартості оборотних активів – зменшився на 1,44 обороти.

Використання оборотних активів здійснює значний вплив на формування показників платоспроможності підприємства. Так, показники платоспроможності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр., обчислені на основі використання інформації додатків Ж.1-Ж.3, узагальнені в табл. 2.30.

Таблиця 2.30

Показники платоспроможності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр.

Показник	На 31.12. 2018 р.	На 31.12. 2019 р.	На 31.12. 2020 р.
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,004	0,002	0,013
2. Коефіцієнт покриття	1,035	1,161	0,940
3. Коефіцієнт ліквідної платоспроможності	1,035	1,161	0,940
4. Коефіцієнт критичної ліквідності	0,3397	0,2433	0,036

Коефіцієнт абсолютної ліквідності відображає частку поточних зобов'язань, яка може бути погашена коштами чи їх еквівалентами та поточними фінансовими інвестиціями. На 31.12.2018-31.12.2020 рр. у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» не дотримувалося нормативне значення показника (0,2-0,35). Грошовими коштами, їх еквівалентами й поточними фінансовими

інвестиціями погашалося лише 0,2-1,3% від загальної суми поточних зобов'язань (рис. 2.14).

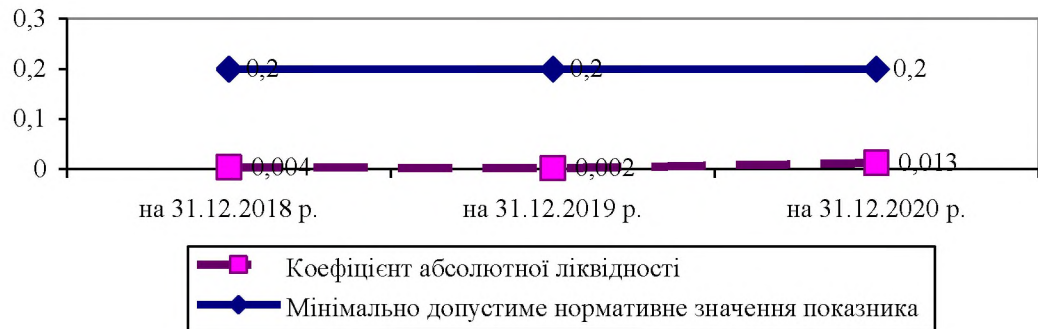


Рис. 2.14. Коефіцієнт абсолютної ліквідності по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. та мінімально допустиме його нормативне значення

Коефіцієнт покриття характеризує частку поточних зобов'язань, що може бути погашена оборотними активами. У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. нормативне значення показника (1,7-2) не дотримувалося (рис. 2.15).

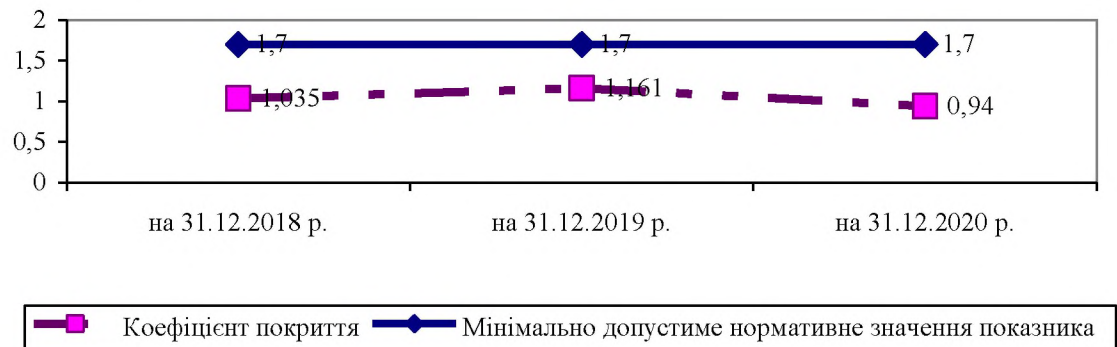


Рис. 2.15. Коефіцієнт покриття по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. та мінімально допустиме його нормативне значення

Коефіцієнт ліквідної платоспроможності показує рівень достатності у підприємства всіх наявних оборотних засобів для повної ліквідації його боргових зобов'язань. ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» не мало довгострокових зобов'язань на 31.12.2018-31.12.2020 рр., тому значення цього показника

ідентичні значенням коефіцієнта покриття. Нормативне значення даного показника (> 1) на підприємстві не дотримувалося.

Коефіцієнт критичної ліквідності відображає частку поточних зобов'язань підприємства, що покривається оборотними активами без урахування запасів. На 31.12.2018-31.12.2020 рр. у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» оборотними активами без урахування запасів покривалося 3,6-33,97 % загального обсягу поточних зобов'язань.

Отже, ефективність використання оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. порівняно з 2018 р. погіршилася, що негативно позначилося на формуванні показників платоспроможності підприємства.

Висновки до розділу 2

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» утворене відповідно до законодавства України, діє на підставі статуту, має самостійний баланс, рахунки в банках та іншу атрибутику юридичної особи. На підприємстві працює 8 осіб. Управління ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» здійснюють вищий орган (загальні збори) та виконавчий (директор). Основний вид економічної діяльності - 46.73 «Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням».

У 2020 р. порівняно з 2018 р. доходи підприємства скоротилися в 3,18 рази, витрати – в 3,24 рази, порівняно з 2019 р. доходи зросли на 37,41 %, витрати – на 42,25 %. Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився у 2020 р. порівняно з 2018 р. на 78,92 %, а порівняно з 2019 р. – на 65,35 %. Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг) з кожним роком зростала, проте спостерігалось зниження чистого прибутку на 1 грн. середньорічної вартості оборотних активів, норми прибутку та коефіцієнта оборотності оборотних активів.

Станом на 31.12.2018-31.12.2020 рр. майно ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 88,38-100 % було сформоване за рахунок оборотних активів. Джерела формування майна представлені власним капіталом, частка якого у валюті балансу становить 3,37-14,86 %, та поточними зобов'язаннями, на частку яких припадає 85,14-99,63 %. Отже, підприємство не є фінансово стійким.

У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» облік господарських операцій, зокрема й щодо оборотних активів, здійснюється автоматизовано, з урахуванням норм чинної нормативно-законодавчої бази та особливостей діяльності підприємства. При відображенні в обліку господарських операцій складають типові бухгалтерські проведення. Узагальнену інформацію про залишки оборотних активів підприємство відображає у формі № 1-м «Баланс».

Визначення основних завдань, об'єктів, методів та методичних прийомів аудиту оборотних активів слугували основою для розробки плану-програми його проведення. В результаті проведеного аудиту сформовано аудиторський звіт, встановлено факт видачі коштів під звіт Прилепову Є.К. за наявності його заборгованості перед підприємством по невикористаних раніше підзвітних сумах, виявлено недоліки при оформленні окремих первинних та накопичувальних документів.

У процесі аналізу оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» встановлено факт зростання вартості їх залишків на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р. в 3,24 рази, зафіксовано зниження коефіцієнта оборотності оборотних активів з 24,34 у 2018 р. до 1,81 у 2020 р., досліджено динаміку показників оборотності за складовими оборотних активів, структуру оборотних активів, оцінено вплив факторів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів у 2020 р. порівняно з 2018 та 2019 рр., доведено, що зниження ефективності використання оборотних активів негативно позначилося на формуванні показників платоспроможності підприємства.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів

Удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів є актуальною проблемою, оскільки якісне та своєчасне відображення в обліку та звітності підприємства інформації про оборотні активи, оперативне виявлення недоліків у процесі ведення обліку та їх швидка нейтралізація сприятимуть розробці досконалого механізму управління оборотними активами, що, в свою чергу, забезпечить формування оптимального рівня ліквідності балансу, платоспроможності й прибутковості підприємства, а отже його фінансову стійкість.

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», як і кожне торговельне підприємство, повинне обрати таку політику формування оборотних активів, яка б сприяла оптимізації їх обсягу та структури, підвищенню ефективності використання, обґрунтованому визначенню потреби в конкретних видах запасів та раціональному вибору джерел їх фінансування. Важливе значення при цьому має бути відведене раціональній організації обліку, яка передбачає, зокрема, розробку посадових інструкцій, чіткий розподіл обов'язків, прав та відповідальності у процесі формування масиву інформації про оборотні активи.

Якість організаційно-методичного забезпечення обліку значною мірою залежить від обраної підприємством облікової політики. Зокрема, в частині ведення обліку оборотних активів важливими моментами є, передусім, формування критеріїв визнання таких активів, підходів до їх класифікації та оцінки, чітке виокремлення етапів формування облікової політики (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Пропоновані етапи формування облікової політики підприємства в частині обліку оборотних активів

Для поліпшення організації обліку оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» доцільно:

- раціоналізувати ведення обліку товарних запасів шляхом відкриття до рахунку 28 «Товари» відповідних субрахунків, а також аналітичних рахунків за окремими товарними групами та видами товарів;

- підвищити якість управління дебіторською заборгованістю шляхом встановлення лімітів щодо сум заборгованості для кожного контрагента (враховуючи, передусім, результати попередньої співпраці з конкретними контрагентами), запровадити дієві форми забезпечення швидкого повернення заборгованості, розробити комплекс документів щодо моніторингу заборгованості.

З метою раціонального забезпечення користувачів повною та достовірною обліковою інформацією про оборотні активи необхідно вирішити сукупність проблем (рис. 3.2).

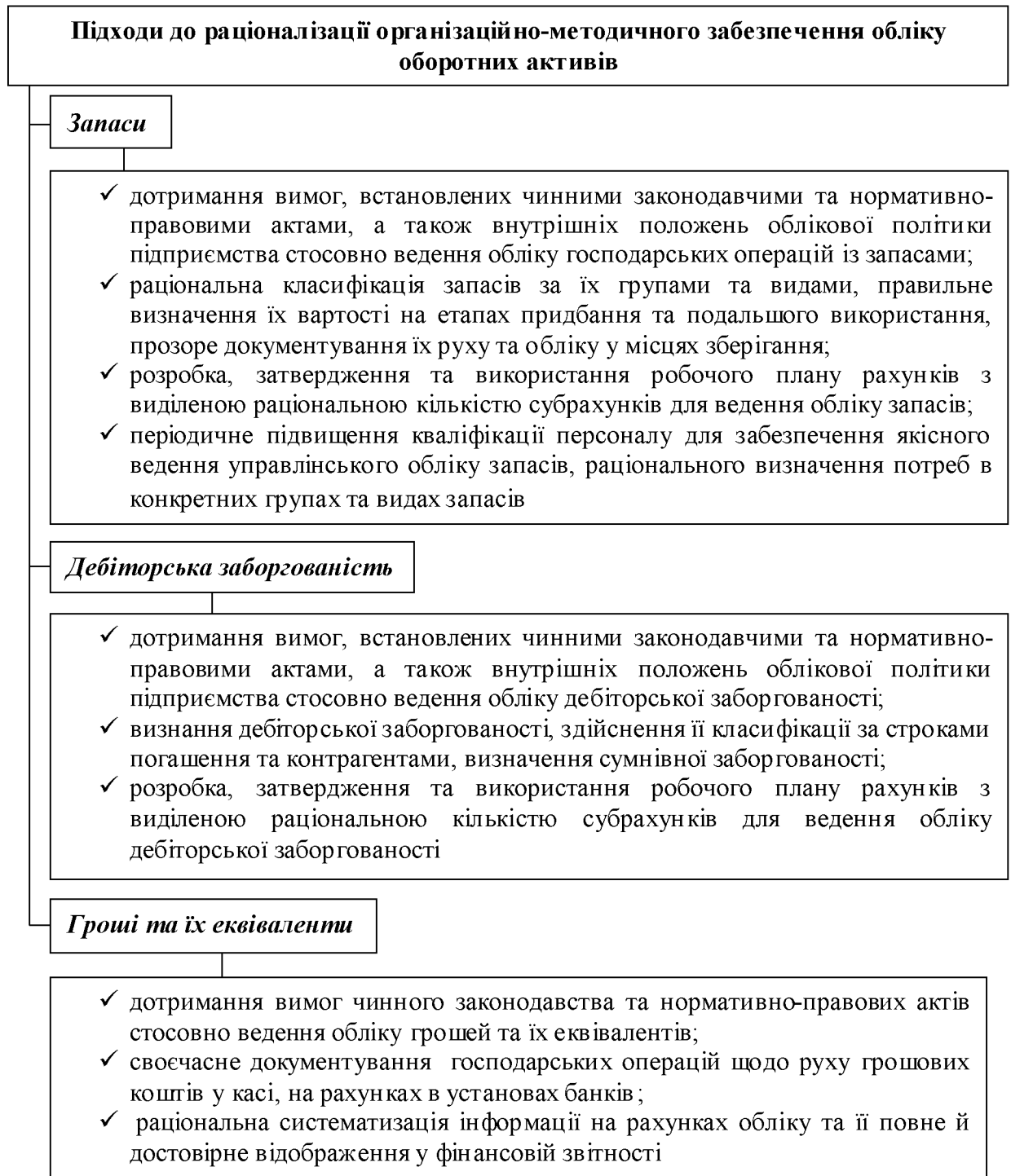


Рис. 3.2. Ключові підходи до раціоналізації організаційно-методичного забезпечення обліку оборотних активів у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

У процесі організації та ведення обліку оборотних активів слід враховувати, що базові особливості складання первинних документів з обліку запасів відображені у «Методичних рекомендаціях з бухгалтерського

обліку запасів», затверджених наказом МФУ № 2 від 10.01.2007 р. (у редакції від 14.01.2020 р.) [64].

При здійсненні обліку запасів підприємства тривалий час застосовували типові форми первинних документів, затверджені Державною службою статистики України та іншими центральними органами виконавчої влади, зокрема: М-4 «Прибутковий ордер», М-7 «Акт про приймання матеріалів», М-8 та М-9 «Лімітно-забірну картку», М-10 «Акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів», М-11 «Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», М-12 «Картку складського обліку матеріалів», М-13 «Реєстр приймання та здавання первинних документів», М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі», М-16 «Матеріальний ярлик», М-18 «Сигнальну довідку», М-19 «Матеріальний звіт» [64]. Проте з прийняттям Наказу Державної служби статистики України № 238 від 17.09.2021 р. (у редакції від 30.09.2021 р.) «Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України», «з метою приведення нормативних актів центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері статистики, у відповідність із чинним законодавством» [90], було визнано такими, що втратили чинність:

- наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку»;

- наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

- наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів»;

- наказ Міністерства статистики України від 13.06.1997 р. № 149 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин та механізмів»;

- наказ Державного комітету статистики України від 11.11.2003 р. № 387 «Про затвердження Порядку отримання Держаналітінформом первинних та агрегованих статистичних даних» [90].

Проте ці зміни станом на середину листопада 2021 р. не внесені у «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів», затверджені наказом МФУ № 2 від 10.01.2007 р. (зі змінами та доповненнями). Тому законодавцям потрібно терміново виправити таку неточність шляхом внесення відповідних коригувань.

Таким чином, суб'єкти господарювання на сьогодні замість типових повинні складати такі первинні документи з обліку оборотних активів, які містять обов'язкові реквізити, що передбачені законодавством та іншими нормативно-правовими актами. Водночас, чинними залишилися типові форми 1-ВТ «Квитанція» та 3-ВТ «Товарний ярлик», затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.1997 р. № 343 (у редакції від 18.02.2008 р.), якими оформлюється надходження запасів для реалізації на умовах комісії.

У процесі розробки організаційно-методичного забезпечення обліку оборотних активів важливо враховувати вплив використання таких активів на динаміку платоспроможності підприємства. Зокрема, для запобігання невчасному поверненню дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками доцільно запроваджувати механізм проведення її моніторингу. З метою недопущення проблеми неплатежів пропоную формувати на підприємстві наступні документи:

- «Реєстр дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками», у якому узагальнювати інформацію про дати виникнення заборгованості та її обсяги у розрізі контрагентів та на основі даних якого формувати «Звіт про динаміку дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками», «Звіт про структуру заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками за термінами її виникнення та

погашення», «Звіт про прострочену дебіторську заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками»;

- «Журнал результатів моніторингу дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками», який слугуватиме ефективним інструментом контролю за дебіторською заборгованістю й залученням коштів у діяльність підприємства.

Взаємозв'язок між зазначеними документами відображено на рис. 3.3.

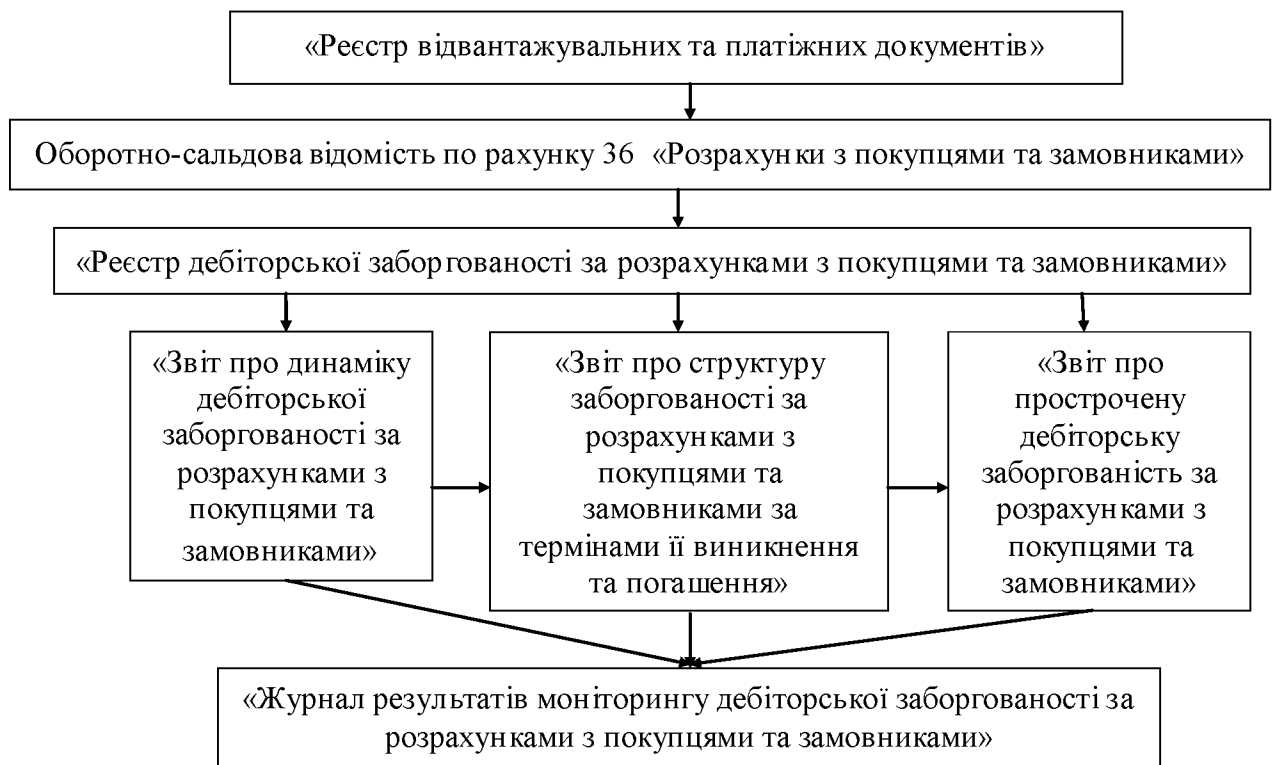


Рис. 3.3. Документування процесу здійснення моніторингу дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками

Удосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиту оборотних активів передбачає конкретизацію його мети, предмету, об'єктів на рівні певного суб'єкта господарювання (рис. 3.4).

Слід зазначити, що на малому підприємстві планування аудиту оборотних активів виконується з меншим рівнем деталізації, порівняно із середнім за розміром або великим підприємством, а програма аудиту модифікується з урахуванням бачення її складових замовником аудиту.

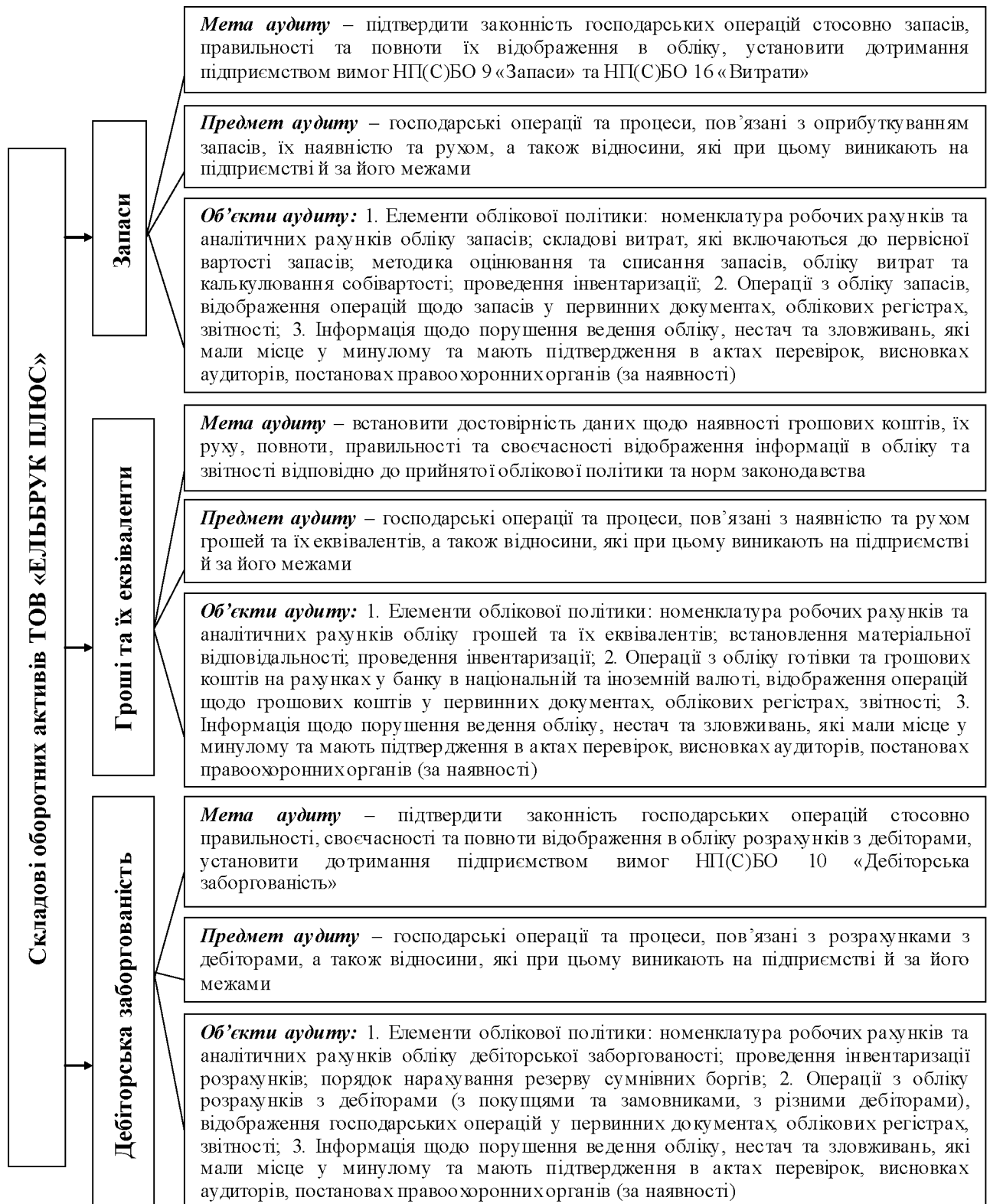


Рис. 3.4. Конкретизація мети, предмету, об'єктів аудиту за складовими оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС»

На достовірність, якість та повноту відображення в обліку та звітності інформації про оборотні активи значний вплив здійснює ефективність

функціонування системи внутрішнього контролю. Водночас, у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» система внутрішнього контролю розвинута слабо, зважаючи на те, що координуванням та вирішенням усіх без виключення економічних питань на підприємстві займається директор.

При здійсненні аудиту оборотних активів та дослідженні середовища суб'єкта господарювання у сфері малого бізнесу аудитор повинен врахувати: недосконалість нормативно-правової бази й відсутність єдиної методології ведення обліку загалом для суб'єктів малого бізнесу; відсутність розподілу повноважень між працівниками при веденні обліку та формуванні звітності, безмежний вплив керівника на різні аспекти економічної діяльності; можливість вибору спрощеної системи оподаткування, ведення обліку та складання фінансової звітності.

Потенційними факторами виникнення аудиторського ризику, окрім слабкості системи внутрішнього контролю, на малому підприємстві є підвищений ризик спотворення звітності (передусім у зв'язку з можливістю неповного відображення фактів господарювання та ймовірним використанням незаконних схем в оподаткуванні), неточність розуміння керівником вимог до ведення обліку. Внаслідок цього розширюється кількість аудиторських процедур з метою зниження ризику невиявлення й забезпечення допустимого рівня загального ризику. Саме тому при розробці напрямів удосконалення аудиту оборотних активів необхідно враховувати особливості поєднання простих процедур зі специфікою діяльності підприємства.

Запровадження на підприємстві запропонованих напрямів удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів значною мірою сприятиме підвищенню якості управління суб'єктом господарювання. Розроблені пропозиції впроваджуються у практичну діяльність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» (додаток У).

3.2. Удосконалення методики економічного аналізу та шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів

Сучасні умови господарювання вимагають від керівництва прийняття виважених рішень щодо управління оборотними активами, які базуються на конкретних розрахунково-аналітичних процедурах. Водночас слід зазначити, що у підходах науковців щодо проведення аналізу оборотних активів відсутня узгодженість. Так, Гринів Б.В. пропонує проводити аналіз стану, оборотності, обсягу оборотних активів та структури джерел їх фінансування [26, с. 312-331]. Волкова Н.А., Волчек Р.М., Гайдаєнко О.М., Джигар Т.М., Міщук Г.Ю., Шишкіна О.О. значну увагу приділяють аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, ефективності їх використання та пропонують досліджувати оборотні активи узагальнено, з позиції оцінювання впливу їх використання на фінансовий стан суб'єкта господарювання [36, с. 139-153, 288-294; 69, с. 80-85, 106-108].

Для забезпечення єдності методичних підходів, пропоную систематизувати важливі елементи методики аналізу оборотних активів з урахуванням дотримання послідовності виконання аналітичних робіт [52, с. 8] (рис. 3.5).

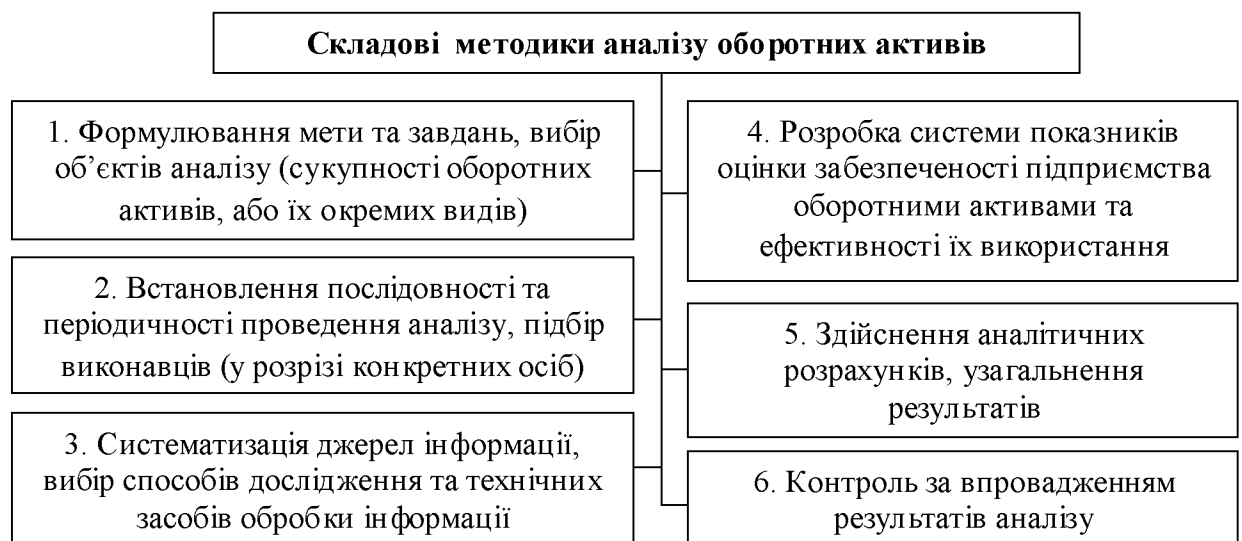


Рис. 3.5. Елементи методики аналізу оборотних активів підприємства

Дотримання запропонованої послідовності у застосуванні складових елементів методики аналізу оборотних активів сприятиме раціональному розподілу часу та обов'язків між виконавцями. Це здійснить позитивний вплив на формування й узагальнення результатів аналізу та організацію контролю за їх впровадженням у процес господарської діяльності.

Загалом аналіз ефективності використання оборотних активів зводиться більшістю науковців до порівняння фактичного та очікуваного часу обороту оборотних активів у днях, визначенні динаміки показників оборотності та суми коштів, вивільнених з обороту або додатково залучених в оборот. При цьому недостатньо уваги приділяється проведенню факторного аналізу та розрахунку резервів прискорення оборотності оборотних активів.

Частково усунено даний недолік у працях Волкової Н.А., Ковальова А.І., Крижановської О.П., Лебедєвої А.М. [34], Цал-Цалка Ю.С. [110], Шинкаря С.М., Мілаш І.В., Михайлової О.В. [117], у яких запропоновано визначати вплив факторів на зміну оборотності оборотних активів.

Водночас слід зазначити, що представлені результати досліджень є узагальненими та не враховують особливості формування оборотних активів конкретними суб'єктами господарювання.

У процесі аналізу доцільно досліджувати динаміку змін за наступними основними показниками використання оборотних активів [34; 35; 93; 95; 107]:

1. Загальна величина оборотних активів (підсумок другого розділу активу бухгалтерського балансу);
2. Сума робочого капіталу (власних оборотних коштів) підприємства (різниця між оборотними активами та поточними зобов'язаннями, або між власним та прирівняним до нього капіталом та вартістю необоротних активів);
3. Рівень матеріаловіддачі (M_v):

$$M_6 = \frac{BP}{MZ}, \quad (3.1)$$

де BP - вартість продукції (товарів, робіт, послуг);

MZ - матеріальні витрати;

4. Тривалість одного обороту (швидкість обертання) оборотних коштів в днях (To):

$$To = \frac{Zo \times D}{P}, \quad (3.2)$$

де Zo - середній залишок вартості оборотних активів, грн.;

D - тривалість періоду, за яким визначають швидкість обертання оборотних коштів, днів;

P - обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) упродовж періоду, за який визначають швидкість обертання оборотних коштів, грн.;

5. Коефіцієнт обороту оборотних коштів (Ko):

$$Ko = \frac{P}{Zo}, \quad (3.3)$$

де P - обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), грн.;

Zo - середній залишок вартості оборотних активів, грн.;

6. Обсяг вивільнення оборотних коштів за рахунок прискорення їх обертання (OAv):

$$OAv = \Delta To \times Po, \quad (3.4)$$

де ΔTo - зміна швидкості обертання оборотних коштів (у днях) у періоді, який аналізують, у порівнянні з базовим періодом або попереднім звітним періодом, днів;

P_o - одноденний обсяг реалізації продукції у періоді, який аналізують, грн.;

7. Частка прибутку від реалізації на 1 грн. середнього залишку вартості оборотних активів (P_o):

$$P_o = \frac{Pr}{3o}, \quad (3.5)$$

де Pr - прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн.;

$3o$ - середній залишок вартості оборотних активів, грн.;

8. Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами ($K_{зв}$):

$$K_{зв} = \frac{O_v}{O_{заг}}, \quad (3.6)$$

де O_v - сума власних оборотних коштів (робочого капіталу), грн.;

$O_{заг}$ - вартість оборотних активів підприємства, грн.;

9. Коефіцієнт покриття (загальний коефіцієнт ліквідності підприємства) (K_n):

$$K_n = \frac{OA}{ПЗ}, \quad (3.7)$$

де OA - вартість поточних (оборотних) активів, грн.;

$ПЗ$ - сума поточних зобов'язань підприємства, грн.;

10. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (K_a):

$$K_a = \frac{ГК}{ПЗ}, \quad (3.8)$$

де $ГК$ - сума залишку грошових коштів та їх еквівалентів, грн.;

ПЗ - сума поточних зобов'язань підприємства, грн.

Показники 3.1-3.5 пропоную визначати як узагальнено, так і за видами оборотних активів.

З метою підвищення показників оборотності оборотних активів, забезпечення їх достатнього рівня для покриття поточних зобов'язань, доцільно розробити заходи, спрямовані на:

- дотримання раціональної структури оборотних активів;
- забезпечення зростання чистого доходу й прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- оптимізацію рівня поточної заборгованості.

Розрахунок та аналіз динаміки змін показників використання оборотних активів, оцінка їх впливу на формування важливих економічних показників діяльності підприємства дають змогу виявити невикористані резерви щодо економічного зростання. Водночас, специфічність об'єктів аналізу визначає постановку завдань автономного характеру та їх конкретизацію. При цьому аналітичне дослідження складу, стану оборотних активів та їх використання повинне відповідати принципам науковості, системності та комплексності, об'єктивності, оперативності, ефективності.

Урахування зазначених принципів на етапах організації та проведення аналізу оборотних активів сприятиме забезпеченню результативності діяльності підприємства та прийняттю обґрунтованих рішень як у поточному періоді, так і на перспективу.

У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. порівняно з 2019 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 511,3 тис. грн. У 2020 р. порівняно з 2018 р. чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства знизився на 4096,5 тис. грн. При цьому спостерігалось зростання середньорічної вартості оборотних активів на 792,3 тис. грн. та, одночасно, зниження загального коефіцієнта оборотності оборотних активів на 22,53 обороти.

З урахуванням попереднього здійснення оцінки факторних впливів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів підприємства у 2020 р. порівняно з 2018 р. (див. табл. 2.28) формуємо резерв зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рахунок впливу зміни середньорічної вартості оборотних активів та коефіцієнта оборотності оборотних активів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Резерв зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рахунок впливу зміни середньорічної вартості оборотних активів та коефіцієнта оборотності оборотних активів по ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2018-2020 рр.

Середньоріч на вартість оборотних активів, тис. грн.		Загальний коефіцієнт оборотності оборотних активів		Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.			Абсолютна зміна чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2020 р. порівняно з 2018 р. (+,-):			Сума резерву, тис. грн.
2018 р.	2020 р.	2018 р.	2020 р.	2018 р.	2020 р.	Умовний показник (середньорічна вартість оборотних активів 2020 р., коефіцієнт оборотності оборотних активів 2018 р.)	загальна	у т.ч. за рахунок впливу:		
								середньорічної вартості оборотних активів	загального коефіцієнта оборотності оборотних активів	
245.5	1037.8	24.336	1.8096	5974.5	1878.0	25255.9	-4096.5	19281.4	-23377.9	23377.9

Так, якщо б на підприємстві у 2020 р. було дотримане значення коефіцієнта оборотності оборотних активів на рівні 2018 р. (24,336), то

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) міг би зрости на 23377,9 тис. грн.

На основі результатів проведеного аналізу доцільно розробляти шляхи вдосконалення управління оборотними активами підприємства та заходи щодо прискорення їх оборотності. Передусім вдосконалення управління оборотними активами можна звести до пошуку напрямів оптимізації складу та структури оборотних активів, а також нарощування чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Враховуючи, що у складі оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 31.12.2018-31.12.2020 рр. найбільш вагому частку займали запаси (67,18-96,20 %), доцільно запроваджувати на підприємстві напрями підвищення ефективності використання запасів, групування яких пропоную здійснювати за двома стадіями:

- стадією формування запасів;
- стадією обігу запасів.

Так, на стадії формування запасів доцільно забезпечувати:

- раціональне витрачання коштів на придбання запасів за рахунок продуманого формування їх асортименту з урахуванням оптимального співвідношення «ціна-якість»;
- виважений підхід до підбору постачальників, встановлення прийнятних для підприємства умов, їх чітка фіксація у договорах;
- поліпшення організації навантажувально-розвантажувальних робіт на складі, використання сучасних досягнень науково-технічного прогресу, спрямованих на раціональне використання наявних ресурсів.

На стадії обігу слід забезпечувати:

- раціональну організацію збуту товарів із застосуванням прогресивних форм розрахунків;
- контроль за дотриманням розрахунково-платіжної дисципліни.

Основними шляхами підвищення ефективності використання наявних у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» оборотних активів є:

- оптимізація складу оборотних активів, формування вираженої цінової політики та оптимальної структури джерел фінансування оборотних активів;
- раціональна організація обліку, контролю, аналізу оборотних активів, розрахункової дисципліни, системи постачання запасів та збуту товарів;
- забезпечення більш швидкого приросту чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та прибутку від операційної діяльності у порівнянні з приростом вартості оборотних активів.

Запровадження досконалої методики проведення аналізу та пропонування шляхів підвищення ефективності використання оборотних активів спрямоване, передусім, на пришвидшення їх оборотності, а отже й покращення у такий спосіб сукупності важливих показників господарської діяльності та фінансового стану підприємства. Розроблені пропозиції стосовно вдосконалення організаційних та методичних аспектів аналізу оборотних активів впроваджуються у практичну діяльність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» (додаток У).

Висновки до розділу 3

Для удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів систематизовано підходи до раціоналізації обліку, запропоновано виокремлювати організаційно-підготовчий, дослідницько-методичний та заключний етапи формування облікової політики в частині обліку оборотних активів, конкретизовано мету, предмет, об'єкти аудиту з урахуванням особливостей діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», систематизовано потенційні фактори виникнення аудиторського ризику.

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» запропоновано: раціоналізувати ведення обліку товарних запасів шляхом відкриття до рахунку 28 «Товари» відповідних субрахунків, а також аналітичних рахунків за товарними групами та видами товарів; підвищити якість управління дебіторською

заборгованістю шляхом запровадження дієвих форм забезпечення швидкого повернення заборгованості, розробки комплексу документів щодо моніторингу заборгованості.

З метою недопущення проблеми неплатежів запропоновано формувати «Реєстр дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками» (на основі даних якого формувати «Звіт про динаміку дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками», «Звіт про структуру заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками за термінами її виникнення та погашення», «Звіт про прострочену дебіторську заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками»), а також «Журнал результатів моніторингу дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками».

Для забезпечення єдності методичних підходів систематизовано елементи методики аналізу оборотних активів з урахуванням дотримання послідовності виконання аналітичних робіт. Запропоновано досліджувати динаміку змін за сукупністю економічних показників, які рекомендовано визначати узагальнено та за видами оборотних активів, здійснювати групування напрямів підвищення ефективності використання запасів за двома стадіями – стадією формування запасів та стадією їх обігу. Встановлено, що якщо б у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. було дотримане значення коефіцієнта оборотності оборотних активів на рівні 2018 р. (24,336), то чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) міг би зрости на 23377,9 тис. грн. На основі результатів аналізу розроблено шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів підприємства.

Розроблені пропозиції стосовно вдосконалення організаційних та методичних аспектів обліку, аудиту, аналізу оборотних активів впроваджуються у практичну діяльність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС».

ВИСНОВКИ

У роботі досліджено теоретико-методичні аспекти обліку, аудиту та аналізу оборотних активів, здійснено організаційно-економічну характеристику ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», досліджено особливості обліку оборотних активів, проведено їх аудит та аналіз з використанням практичної інформації ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», розроблено напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів підприємства.

Встановлено, що категорію «оборотні активи» у нормативно-правовій базі та в економічній літературі розглядають в системі суміжних понять: «оборотні засоби», «оборотні кошти», «оборотні фонди», «поточні активи», «оборотний капітал». На основі аналізу існуючих трактувань поняття «оборотні активи» зроблено висновок, що більшість науковців акцентують увагу на матеріально-речовому складнику таких активів, використанні їх упродовж одного року або операційного циклу, обслуговуванні поточного господарського процесу.

Для забезпечення раціонального підходу до ведення обліку оборотних активів визначено його мету та ключові завдання, об'єкти та суб'єкти, а також організаційно-методичні компоненти. При організації та проведенні аудиту оборотних активів пропоную враховувати особливості та рівень диверсифікованості діяльності підприємства, його розмір, специфіку побудови системи обліку та внутрішньогосподарського контролю. У процесі аналізу оборотних активів доцільно визначати сукупність показників забезпеченості підприємства оборотними активами та їх використання, досліджувати динаміку змін узагальнюючих та часткових економічних показників.

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» утворене відповідно до законодавства України, діє на підставі статуту, має самостійний баланс, рахунки в банках та іншу атрибутику юридичної особи. Основний вид економічної діяльності -

46.73 «Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням». У 2020 р. порівняно з 2018 р. доходи підприємства скоротилися в 3,18 рази, витрати – в 3,24 рази, прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився на 78,92 %. З кожним роком зростала рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг), проте спостерігалось зниження чистого прибутку на 1 грн. вартості оборотних активів, норми прибутку, коефіцієнта оборотності оборотних активів.

Встановлено, що на 31.12.2018-31.12.2020 рр. майно ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» на 88,38-100 % було сформоване за рахунок оборотних активів. Джерела формування майна представлені власним капіталом, частка якого у валюті балансу становила 3,37-14,86 %, та поточними зобов'язаннями, на частку яких припадало 85,14-99,63 %. Отже, підприємство не є фінансово стійким.

У ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» облік господарських операцій, зокрема й щодо оборотних активів, здійснюється автоматизовано, з урахуванням норм чинної нормативно-законодавчої бази та особливостей діяльності підприємства. При відображенні в обліку господарських операцій складають типові бухгалтерські проведення. Узагальнену інформацію про залишки оборотних активів підприємство відображає у формі № 1-м «Баланс».

Визначення основних завдань, об'єктів, методів та методичних прийомів аудиту оборотних активів слугували основою для розробки плану-програми його проведення. В результаті проведеного аудиту сформовано аудиторський звіт, встановлено факт видачі коштів під звіт Прилепову Є.К. за наявності його заборгованості перед підприємством по невикористаних раніше підзвітних сумах, виявлено недоліки при оформленні окремих первинних та накопичувальних документів.

У процесі аналізу оборотних активів ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» встановлено факт зростання вартості їх залишків на 31.12.2020 р. порівняно з показником на 31.12.2018 р. в 3,24 рази, зафіксовано зниження коефіцієнта оборотності оборотних активів з 24,34 у 2018 р. до 1,81 у 2020 р., досліджено

динаміку показників оборотності за складовими оборотних активів, структуру оборотних активів, оцінено вплив факторів на динаміку змін загального коефіцієнта оборотності оборотних активів у 2020 р. порівняно з 2018 та 2019 рр., доведено, що зниження ефективності використання оборотних активів негативно позначилося на формуванні показників платоспроможності підприємства.

Для удосконалення організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту оборотних активів систематизовано підходи до раціоналізації обліку, запропоновано виокремлювати організаційно-підготовчий, дослідницько-методичний та заключний етапи формування облікової політики в частині обліку оборотних активів, конкретизовано мету, предмет, об'єкти аудиту з урахуванням особливостей діяльності ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», систематизовано потенційні фактори виникнення аудиторського ризику.

ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» запропоновано: раціоналізувати ведення обліку товарних запасів шляхом відкриття до рахунку 28 «Товари» відповідних субрахунків, а також аналітичних рахунків за товарними групами та видами товарів; підвищити якість управління дебіторською заборгованістю шляхом запровадження дієвих форм забезпечення швидкого повернення заборгованості, розробки комплексу документів щодо моніторингу заборгованості.

З метою недопущення проблеми неплатежів запропоновано формувати «Реєстр дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками» (на основі даних якого формувати «Звіт про динаміку дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками», «Звіт про структуру заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками за термінами її виникнення та погашення», «Звіт про прострочену дебіторську заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками»), а також «Журнал результатів моніторингу дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками».

Для забезпечення єдності методичних підходів систематизовано елементи методики аналізу оборотних активів з урахуванням дотримання послідовності виконання аналітичних робіт. Запропоновано досліджувати динаміку змін за наступними показниками: загальна величина оборотних активів; сума робочого капіталу; рівень матеріаловіддачі; тривалість обороту оборотних коштів в днях; коефіцієнт обороту оборотних коштів; обсяг вивільнення оборотних коштів за рахунок прискорення їх обертання; частка прибутку від реалізації на 1 грн. середнього залишку вартості оборотних активів; коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами; коефіцієнт покриття; коефіцієнт абсолютної ліквідності. Показники рекомендовано визначати як узагальнено, так і за видами оборотних активів.

Запропоновано здійснювати групування напрямів підвищення ефективності використання запасів за двома стадіями – стадією формування запасів та стадією їх обігу. Встановлено, що якщо б у ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС» у 2020 р. було дотримане значення коефіцієнта оборотності оборотних активів на рівні 2018 р. (24,336), то чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) міг би зрости на 23377,9 тис. грн.

Встановлено основні шляхи підвищення ефективності використання оборотних активів підприємства: оптимізація складу оборотних активів, формування виваженої цінової політики та оптимальної структури джерел фінансування оборотних активів; раціональна організація обліку, контролю, аналізу оборотних активів, розрахункової дисципліни, системи постачання запасів та збуту товарів; забезпечення більш швидкого приросту чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та прибутку від операційної діяльності у порівнянні з приростом вартості оборотних активів.

Розроблені за результатами проведеного дослідження пропозиції стосовно вдосконалення обліку, аудиту та аналізу оборотних активів впроваджуються у практичну діяльність ТОВ «ЕЛЬБРУК ПЛЮС», що підтверджено актом впровадження результатів дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеев І.В., Нич О.І. Поняття оборотних активів підприємства як економічної категорії. *Економічний простір*. 2010. № 42. С. 133-137.
2. Артеменко В.О. Характеристика чинників впливу на ефективність функціонування оборотних активів підприємств аграрного сектора. *Фінансовий простір*. 2014. № 1. С. 19-24.
3. Аудит: підручник; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. Київ: Знання, 2009. 495 с.
4. Баранова В.Г., Гоцуляк С.М. Теоретичні засади управління оборотним капіталом. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2008. № 30. С. 32-36.
5. Бевз Я.Ю. Розкриття економічної сутності категорії «оборотні активи» та їх типологія. URL: http://www.vtei.com.ua/images/2020/25_03_2020/5/1.pdf (дата звернення: 04.10.2021).
6. Бетехтіна Л.О. Економічна сутність оборотного капіталу підприємства. *Держава і регіони. Серія «Економіка і підприємництво»*. 2006. № 6. С. 378-381.
7. Бечко В.П. До питання щодо економічної сутності оборотних засобів. *Інноваційна економіка*. 2010. № 4(18). С. 98-102.
8. Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2005. 592 с.
9. Біологічні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 від 18.11.2005 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
10. Блажевич О.Г., Мрищук В.Д. Сущность оборотных активов и повышение эффективности их использования на предприятии. *Научный вестник: финансы, банки, инвестиции*. 2016. № 1. С. 27-35.

- URL: <http://fbi.cfuv.ru/wp-content/uploads/2017/09/004bljevich.pdf> (дата звернення: 05.10.2021).
11. Бланк І.А. Управління використанням капіталу: навч. посібник. Київ: «Ніка-Центр, Ельга». 2000. 651 с.
 12. Бланк І.О., Ситник Г.В. Управління фінансами підприємств: підручник. Київ: КНЕУ, 2006. 780 с.
 13. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
 14. Бондаренко О.С. Методологічні основи управління оборотними активами підприємств. *Інвестиції*. 2008. № 4. С. 40-44.
 15. Ващенко Н.В., Максимович Ю.І. Чинники формування та ефективності використання потенціалу оборотних активів підприємства. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 330-335.
 16. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2019. 654 с.
 17. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 / Затверджене наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 15.10.2021).
 18. Власова Н.О., Круглова О.А., Безгінова Л.І. Фінанси підприємства: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2007. 271 с.
 19. Володькіна М.В. Економіка промислового підприємства: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 196 с.
 20. Гаватюк Л.С., Захарчук І.О. Теоретичні аспекти сутності управління оборотними активами підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. № 6(11). С. 107-110.
 21. Гинзбург А.И. Экономический анализ. 2-е изд. С.-Пб: Питер, 2008. 208 с.
 22. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: ЦНЛ, 2019. 400 с.

23. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація: навч. посіб. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.
24. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (редакція від 14.08.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 04.10.2021).
25. Грабовський І.С. Вплив ефективності управління оборотними активами підприємства на його фінансову стійкість. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 1(01). С. 112-120.
26. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності. Навч. посіб. 2-ге видання. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 392 с.
27. Гринюк І.М. Економічна сутність оборотних активів та їх типологія. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. 2016. Vol 2. № 4. С. 64-74. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis_2016_2_4_8 (дата звернення: 05.10.2021).
28. Грушко В.І., Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б. Аудит: підручник. Київ: Ліра-К, 2020. 324 с.
29. Дебіторська заборгованість: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 / Затверджене наказом МФУ № 237 від 08.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
30. Демченко Т.А. Економічна суть оборотних активів та проблеми їх визнання і класифікації. *Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки»*. 2011. № 12(126). С. 175-180.
31. Демченко Т.А. Оборотні активи та їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. *Науковий економічний журнал «Актуальні проблеми економіки»*. 2007. № 9. С. 179-184.

32. Донін Є.О. Особливості сучасних підходів щодо специфіки класифікації оборотних активів підприємства. *Економіка і організація управління*. 2018. № 1(29). С. 75-85.
33. Дядюк М.А., Васильєва В.В. Оборотні активи як об'єкт управління у процесі розробки та прийняття господарських рішень. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. Вип. 1(1). С. 263-271.
34. Економічний аналіз: навчальний посібник / Волкова Н.А., Ковальов А.І., Крижановська О.П., Лебедєва А.М. та ін.; за ред. проф. О.П. Крижановської, А.В. Сосновського. Одеса, 2003. 224 с.
35. Економічний аналіз: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2003. 680 с.
36. Економічний аналіз: навч. посіб. / За ред. Волкової Н.А. [Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін.]. Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2015. 310 с.
37. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 / Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (редакція від 10.08.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 05.09.2021).
38. Запаси: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 2 (№ 929_021 у редакції від 01.01.2012 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 09.10.2021).
39. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 / Затверджене наказом МФУ № 246 від 20.10.1999 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 24.09.2021).

40. Звіт про рух грошових коштів: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 7 (№ 929_019 у редакції від 01.01.2012 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text (дата звернення: 09.10.2021).
41. Зменшення корисності активів: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 36 (№ 929_047 у редакції від 01.01.2012 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 09.10.2021).
42. Зменшення корисності активів: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 / Затверджене наказом МФУ № 817 від 24.12.2004 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
43. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р. (у редакції від 10.08.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
44. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства: навч. посіб. / За заг. ред. П.В. Круш, О.В. Клименко, В.О. Гулевич. Київ: Центр учбової літератури, 2008. С. 189-191.
45. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз. 3-тє вид., доп. і перероб. Київ: Знання, 2008. 488 с.
46. Колодізєв О.М., Азізова К.М. Управління оборотними активами промислових підприємств: сучасні підходи. *Економіка та суспільство: Електронний журнал*. 2021. № 23. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/310> (дата звернення: 04.10.2021).
47. Колодяжна К.А. Управління оборотними активами і їхня роль в діяльності підприємства. *Торгівля і ринок України*. 2009. Т.2. С. 78-82.

48. Колумбет О. Оборотні активи: сутність, класифікація та структура у вітчизняній і зарубіжній практиці. *Збірник наукових праць ДЕГУТ. Серія «Економіка і управління»*. 2013. Вип. 23-24. С. 324-332.
49. Костырко Р.А. Финансовый анализ: учебное пособие. Харьков: ИД Фактор, 2007. 772 с.
50. Коць О.О., Цікайло М.А. Ефективність використання оборотних активів українськими підприємствами. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.10. С. 218-224.
51. Кравченко О.С., Іванова Г.М. Оборотні активи: сутність, особливості формування та місце в фінансово-економічному механізмі управління підприємством. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 5. Т. 2. С. 29-32.
52. Кривинець О.А. Організаційно-методичні аспекти аналізу оборотних активів підприємства. *Сучасний стан економіки, обліку, фінансів і права та їх основні проблеми: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (Полтава, 5 жовтня 2021 р.): у 2 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2021. Ч.1. С. 7-9.
53. Кривинець О.А. Організаційно-методологічні аспекти обліку та аудиту оборотних активів підприємства. *П'ятдесят дев'яті економіко-правові дискусії: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Львів, 28 вересня 2021 р.). Львів, 2021. С. 23-25.
54. Круш П.В., Клименко П.В., Подвігіна В.І., Гуревич В.О. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 328 с.
55. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2019. 352 с.
56. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика: навч. посіб. 2-ге вид. Львів: «Магнолія 2006», 2017. 208 с.

57. Купріна Н.М., Васьковська К.О., Пчелянська Г.Б., Величко О.М. Оборотні активи підприємства: аспекти бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами та їх класифікація. *Економіка харчової промисловості*. 2020. Т. 12. Вип. 4. С. 65-78.
58. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: монографія. Київ: КНЕУ, 2011. 387 с.
59. Лебедева А.М. Методичні аспекти аналізу ефективності використання оборотних активів підприємства. *Зовнішня торгівля, економіка, фінанси і право. Серія «економічні науки»*. 2015. № 1(78). С. 67-76.
60. Лимар Ю.В. Уточнення сутності категорії «оборотні активи» в системі суміжних понять. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2011/Economics/10_83119.doc.htm (дата звернення: 03.10.2021).
61. Лисенко А.М. Методика проведення аналізу дебіторської заборгованості суб'єктів господарювання. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 26. С. 184-192.
62. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Одеса: ОНЕУ, 2012. 301 с.
63. Мездріков Ю.В. Аналіз джерел формування оборотного капіталу. *Економічний аналіз: теорія і практика*. 2007. № 8. С. 14-18.
64. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів / Затверджено наказом МФУ № 2 від 10.01.2007 р. (у редакції від 14.01.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
65. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Затверджені наказом Міністерства фінансів України № 720 від 15.06.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0720201-11#Text> (дата звернення: 09.10.2021).

66. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Затверджені наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 р. (у редакції від 21.07.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 09.10.2021).
67. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами : Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text> (дата звернення: 09.10.2021).
68. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 року. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (дата звернення: 11.10.2021).
69. Міщук Г.Ю., Джигар Т.М., Шишкіна О.О. Економічний аналіз. Навч. посіб. Рівне: НУВГП, 2017. 156 с.
70. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник. Київ: КНТЕУ, 2008. 513 с.
71. Непочатенко О.О., Мельничук О.В. Фінанси підприємств: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 504 с.
72. Нестеренко В.Ю., Токар І.І. Конспект лекцій з дисципліни Економіка і організація виробництва. Харків: ХНАДУ, 2012. 58 с.
73. Носов П.Л., Купалова Г.І. Сучасна класифікація оборотних активів. *Економіка і держава*. 2008. № 7. С. 43-46.
74. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 (№ 929_020 у редакції від 01.01.2012 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 09.10.2021).

75. Організація і методика економічного аналізу: навчальний посібник / Журлов А.М., Квач Я.П., Катаєва Л.М., Кошельок Г.В. та ін. Одеса: Фенікс, 2009. 318 с.
76. Орлова В.К., Орлів М.С., Хома С.В. Фінансовий облік: навч. посібник. Івано-Франківськ: Факел, 2009. 509 с.
77. Основи економічного аналізу: навч.-метод. посібник / В.М. Микитюк, Т.М. Паламарчук, О.П. Русак та ін.; за ред. В.М. Микитюка. Житомир: Рута, 2018. 440 с.
78. Павленко О.П., Бурсук Г.Ю. Фінансовий аналіз оборотних активів та оптимізація джерел їх формування. *Молодий вчений*. 2017. № 10. С. 981-984.
79. Пархоменко О.П. Уточнення визначення сутності поняття оборотний капітал. *Вісник Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля*, 2008. № 1. С. 51-54.
80. Плиса В.Й., Плиса З.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для студентів ЗВО. Київ: Каравела, 2019. 560 с.
81. Поважний О.С., Крамзіна Н.О., Кваша Ю.В. Особливості визначення сутності та складу поняття «оборотні активи». *Економічний простір*. 2008. № 12/2. С. 41-52.
82. Подання фінансової звітності: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 1 (№ 929_013 у редакції від 01.01.2012 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 09.10.2021).
83. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. 2755-VI (редакція від 01.08.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n4906> (дата звернення: 30.10.2021).
84. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні / Затверджено Постановою Правління НБУ № 148 від 29.12.2017 р. (у редакції від 01.01.2021 р.). URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
85. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань / Затверджено наказом МФУ № 879 від 02.09.2014 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
86. Полторак А.С. Визначення сутності оборотних активів: сучасні науково-методологічні підходи. *Ефективна економіка*. 2013. № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2171> (дата звернення: 05.10.2021).
87. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. (редакція від 01.08.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
88. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (у редакції від 01.07.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
89. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 (редакція від 23.07.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01#Text> (дата звернення: 09.10.2021).
90. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України: Наказ Державної служби статистики України № 238 від 17.09.2021 р. (у редакції від 30.09.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0238832-21#Text> (дата звернення: 09.10.2021).

91. Римарчук А.М. Економічна сутність оборотних активів та їх класифікація. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 7(110). С. 64-70.
92. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2019. 416 с.
93. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства: навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2007. 668 с.
94. Савченко А.М., Матвіюк А.В. Оборотні активи виробничого підприємства в сучасних умовах: обліково-аналітичний аспект. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 6(23). С. 698-705.
95. Сименко І.В. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ: ЦНЛ, 2017. 384 с.
96. Сікора І.А. Облік, економічний аналіз і аудит формування та використання оборотних активів: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. Київ. 2006. 18 с.
97. Сільське господарство: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 41 (№ 929_027 у редакції від 01.01.2012 р.). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (дата звернення: 09.10.2021).
98. Соляник Л.Г. Управління оборотними активами та джерелами їх фінансування на промисловому підприємстві: автореф. дис.. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». Донецьк. 2006. 26 с.
99. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25, затверджене наказом МФУ № 39 від 25.02.2000 р. (у редакції від 10.08.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 09.10.2021).

100. Суков Г.С. Оцінка оборотних активів машинобудівних підприємств: напрями проведення економічного аналізу. *Вісник ЖДТУ*. 2005. № 3(33). С. 204-211.
101. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку. Київ: ЦНЛ, 2019. 224 с.
102. Тарасенко І.О., Любенко Н.М. Фінанси підприємств: підручник. Київ: КНУДТ, 2015. 360 с.
103. Типовий порядок визначення норм запасів товарно-матеріальних цінностей від 31.05.1993 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0070-93#Text> (дата звернення: 19.10.2021).
104. Тютюнник Ю.М., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник С.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Полтава: ПДАА, 2016. 430 с.
105. Тютюнник Я.В. Сучасні підходи до визначення економічної сутності оборотних активів підприємства. *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 157-162.
106. Федосов В.М. Теорія фінансів. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 576 с.
107. Фінанси підприємств: навчальний посібник / [Ситник Н.С., Смолінська С.Д., Ясіновська І.Ф.]; за заг. ред. Н.С. Ситник. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2020. 402 с.
108. Фінансові інвестиції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 від 26.04.2000 р. (у редакції від 03.11.2020 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> (дата звернення: 24.09.2021).
109. Хохлов М.П., Щербань О.Д., Крилова М.А. Поняття оборотних активів підприємства. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 31. С. 409-414.
110. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Київ: ЦУЛ, 2008. 565 с.

111. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. 435-IV (редакція від 28.10.2021 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n4906> (дата звернення: 30.10.2021).
112. Чернелевський Л.М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі: підручник. Київ: Пектораль, 2003. 308 с.
113. Черниш С.С. Економічний аналіз. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 310 с.
114. Чубка О.М., Рудницька О.М. Оцінка методів управління оборотним капіталом промислових підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. № 640. С. 440-445.
115. Чухно І.С. Визначення економічної сутності поняття «оборотні активи підприємства». *Регіональна економіка*. 2008. № 6. С. 62-69.
116. Швець Ю.О., Скворцова А.В. Управління оборотними активами підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2015. № 13. С. 127-130.
117. Шинкар С.М., Мілаш І.В., Михайлова О.В. Дослідження ефективності використання основних елементів оборотних активів на підприємствах роздрібної торгівлі. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2013. Вип. 1(1). С. 149-155.
118. Янковська В.В. Економічна сутність оборотних активів підприємства. *Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 1(16). С. 347-350. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/5159/36.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата звернення: 03.10.2021).