

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему Обліково-аналітичне забезпечення управління матеріальними
активами ТОВ «Заводське»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0710-оа-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

А. А. Глущенко

Керівник: _____ к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент: _____ д.е.н., професор Варламова І.С.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« _____ » _____ 2021 року

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Глущенко Анні Андріївні

1. Тема роботи: Обліково-аналітичне забезпечення управління матеріальними активами ТОВ «Заводське»
керівник роботи Скорнякова Ю.Б., к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 р. № 967-с.
2. Строк подання студентом роботи: 30 листопада 2021 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику ідентифікації економічної категорії «активи», систематизувати теоретико-нормативні основи ідентифікації та обліку матеріальних активів підприємства, дослідити систему облікового забезпечення управління матеріальними активами ТОВ «Заводське» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз наявності, руху та ефективності використання матеріальних активів ТОВ «Заводське», розробити пропозиції щодо підвищення ефективності використання матеріальних активів та підвищення таким чином результативності роботи підприємства в цілому.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 9 рис., 30 табл. і 8 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	05.07.2021	05.07.2021
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	12.09.2021	12.09.2021
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	03.10.2021	03.10.2021

7. Дата видачі завдання: 05 липня 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	05.07.2021 р. – 30.07.2021 р.	виконано
2.	Написання вступу	01.08.2021 р. – 08.08.2021 р.	виконано
3.	Виконання першого розділу	09.08.2021 р. – 12.09.2021 р.	виконано
4.	Виконання другого розділу	13.09.2021 р. – 01.10.2021 р.	виконано
5.	Виконання третього розділу	02.10.2021 р. – 16.10.2021 р.	виконано
6.	Написання висновків	17.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	01.11.2021 р. – 29.11.2021 р.	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	30.11.2021 р.	виконано

Студентка _____ А.А. Глущенко
(підпис)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 129 с., 3 розділи, 9 рис., 30 табл., 2 додатки, 80 джерел.

АКТИВИ, ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ЗАПАСИ, ІДЕНТИФІКАЦІЯ, ОБЛІК, ОЦІНКА, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, АНАЛІЗ, АМОРТИЗАЦІЯ, ВИТРАТИ, ОБОРОТНІСТЬ, ЕФЕКТИВНІСТЬ, ФОНДОВІДДАЧА, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ

Об'єкт дослідження – процес обліку і методи аналізу матеріальних активів ТОВ «Заводське».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку матеріальних активів, а також проведення аналізу наявності, руху та ефективності використання матеріальних активів ТОВ «Заводське» з метою формування пропозицій щодо підвищення результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації обліку і аналізу матеріальних активів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

- питання ідентифікації категорії «активи» шляхом визначення основних ідентифікаційних елементів такої обліково-економічної категорії;
- методичне забезпечення відображення в обліку матеріальних активів за рахунок систематизації основних елементів облікової політики, що впливають на оцінку матеріальних активів виробничого підприємства.

За підсумками проведеного дослідження обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення обліку малоцінних необоротних матеріальних активів шляхом застосування в подальшому прямолінійного методу амортизації таких активів, а також пропозиції щодо вдосконалення обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат шляхом відмови від методики середнього відсотку та переходу на метод прямого розподілу таких витрат. Впровадження зазначених пропозицій дозволить підвищити якісний рівень облікової інформації як щодо вартості малоцінних необоротних матеріальних активів в експлуатації і первісної вартості придбаних запасів, так і щодо витрат на виробництво та відповідно виробничої собівартості окремих партій готової продукції. В кваліфікаційній роботі також систематизовані напрямки підвищення ефективності використання матеріальних активів виробничого підприємства, а також обґрунтовані пропозиції, спрямовані на підвищення результативності роботи ТОВ «Заводське» за рахунок оновлення виробничого обладнання.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами виробничого підприємства, а також досягти підвищення ефективності використання таких активів та результативності діяльності підприємства в цілому. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами, що у підсумку сприятиме підвищенню ефективності функціонування виробничого підприємства та зміцненню його конкурентоспроможності.

SUMMARY

Qualifying work contains 129 pp., 3 sections, 9 fig., 30 tab., 2 annex, 80 references.

ASSETS, FIXED ASSETS, INVENTORIES, IDENTIFICATION, ACCOUNTING, VALUATION, ACCOUNTING POLICIES, ANALYSIS, AMORTIZATION, COSTS, REVERSIBILITY, EFFICIENCY, RETURN OF FIXED ASSETS, PROFITABILITY

The object of study is the accounting process and methods of analysis of the tangible assets of LLC «Zavodske».

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve accounting of tangible assets and analysis the availability, movement and efficiency of tangible assets of LLC «Zavodske» to formulate proposals to improve the efficiency of the enterprise and strengthen its competitiveness.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving of the organization of accounting and analysis of tangible assets in order to improve the efficiency of the enterprise and strengthen its competitiveness. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– the issue of identification of the category «assets» by determining the

main identification elements of such an accounting and economic category;

– methodological support for the reflection in the accounting of tangible assets through the systematization of the main elements of accounting policies that affect the valuation of tangible assets of the production enterprise.

According to the results of the study, proposals to improve the accounting of low-value non-current tangible assets by applying a straight-line method of depreciation of such assets, as well as proposals to improve the accounting and distribution of transport and procurement costs by abandoning the method of average interest and switching to direct allocation. The implementation of these proposals will increase the quality of accounting information on the value of low-value non-current tangible assets in operation and the initial cost of purchased inventories, and on production costs and, accordingly, the production cost of individual batches of finished products. The qualification work also systematizes the areas of improving the efficiency of use of tangible assets of the production enterprise, as well as substantiated proposals aimed at improving the efficiency of LLC «Zavodske» by updating the production equipment.

The application of proposed recommendations in practice will improve the quality of accounting and analytical support for the management of tangible assets of the production enterprise, as well as to increase the efficiency of such assets and the effectiveness of the enterprise as a whole. The results of research are aimed at improving the quality of accounting and analytical support for the management of tangible assets, which will ultimately help increase the efficiency of the production enterprise and strengthen its competitiveness.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

ВСТУП..... 10

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Загальна характеристика облікової сутності категорії «активи підприємства»..... 15

1.2 Ідентифікація та принципи організації обліку матеріальних необоротних активів підприємства 27

1.3 Ідентифікація та принципи організації обліку запасів 41

РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 55

2.2 Особливості обліку матеріальних необоротних активів 63

2.3 Організація обліку наявності та руху запасів..... 76

2.4 Вдосконалення облікового забезпечення управління матеріальними активами виробничого підприємства..... 85

РОЗДІЛ 3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ»

3.1 Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних необоротних активів..... 91

3.2 Аналіз оборотності та ефективності використання запасів..... 101

3.3 Шляхи підвищення ефективності використання матеріальних активів підприємства 109

ВИСНОВКИ..... 114

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ 120

ДОДАТОК А Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів	128
ДОДАТОК Б Систематизація основних елементів облікової політики, що впливають на оцінку матеріальних активів виробничого підприємства.....	129

ВСТУП

Господарська діяльність переважної більшості сучасних підприємств потребує залучення не лише праці, ідей та підприємницьких здібностей людей, а й певних ресурсів, що є результатом капіталізації в минулому, насамперед, праці, але не тільки праці, та можуть бути на сутнісному рівні об'єднані поняттям майно або власність. В обліковій площині спільна ідентифікація таких елементів майна та майнових прав породжує категорію «активи», яка в свою чергу є надзвичайно важливою як в площині організації та ведення бухгалтерського обліку, так й в площині управління підприємства в цілому.

Управління підприємством в певному сенсі є управлінням зазначеними вище майном та майновими правами, тобто активами, прийняття більшості управлінських рішень пов'язане із управлінням активами, а метою діяльності підприємства є стабільне отримання прибутку, що за суттю буде означати збільшення чистих активів, що належать підприємству, без додаткових внесків власників підприємства.

Для виробничого підприємства основною складовою активів варто визнати матеріальні активи, адже саме такі активи насамперед забезпечують здійснення процесів виробництва та реалізації готової продукції. Перспективи стабільної прибуткової роботи, підтримка конкурентоздатності та забезпечення розвитку виробничого підприємства таким чином прямо залежать від якості управління матеріальними активами. Прийняття ефективних та дієвих управлінських рішень потребує відповідної інформаційної та аналітичної підтримки, якісний рівень якої в підсумку впливатиме як на ефективність використання матеріальних активів, так і на ефективність функціонування підприємства в цілому.

Таким чином питання якісного обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами є актуальними та важливими в

управлінні будь-яким сучасним виробничим підприємством.

Теоретичним та практичним аспектам організації та методики обліку та аналізу матеріальних активів присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, таких, як І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Л.Л. Горецька, В.В. Ковальов, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, Н.В. Петруня, М.С. Пушкар, В.В. Скоробогатова, Я.В. Соколов, В.В. Сопка, Ю.С. Цал-Цалко та багатьох інших. В той же час проблематика ідентифікації та обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами підприємства є достатньо багатогранною, а підприємницька практика постійно актуалізує нові запитання та завдання. Відповідно низка важливих питань, пов'язаних із організацією обліку та методикою аналізу матеріальних активів залишається остаточно не вирішеною, потребує систематизації, уточнень та розвитку, що й обґрунтовує необхідність подальших наукових досліджень щодо особливостей організації обліку та методики аналізу матеріальних активів.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку матеріальних активів, а також проведення аналізу наявності, руху та ефективності використання матеріальних активів ТОВ «Заводське» з метою формування пропозицій щодо підвищення результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені та вирішувалися такі завдання:

- розглянути проблематику ідентифікації обліково-економічної категорії «активи»;
- систематизувати теоретико-нормативні основи ідентифікації та обліку основних складових матеріальних активів виробничого підприємства;
- дослідити систему облікового забезпечення управління матеріальними активами ТОВ «Заводське» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення;
- проаналізувати наявність, рух та ефективність використання

матеріальних необоротних активів та запасів ТОВ «Заводське», а також дослідити вплив факторів, пов'язаних із такими активами, на результативність роботи підприємства в цілому;

– розробити пропозиції щодо підвищення ефективності використання матеріальних активів та підвищення таким чином результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Об'єкт дослідження – процес обліку і методи аналізу матеріальних активів ТОВ «Заводське».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і аналізу матеріальних активів виробничих підприємств.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики ідентифікації обліково-економічної категорії «активи»), діалектичний метод (при дослідженні теоретико-нормативних основ ідентифікації, обліку та аналізу матеріальних активів підприємства), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві системи облікового забезпечення управління матеріальними активами), методи системного та комплексного аналізу (при виконанні аналізу наявності, руху та ефективності використання матеріальних активів), методи критичного аналізу та синтезу (з метою виокремлення основних елементів ідентифікації обліково-економічної категорії «активи», в ході систематизації елементів облікової політики, що впливають на оцінку матеріальних активів виробничого підприємства, при розробці пропозицій щодо зміни методу амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і порядку обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат), методи синтезу та моделювання (в ході визначення основних напрямків підвищення ефективності використання матеріальних активів та розробки пропозицій

щодо підвищення результативності роботи підприємства за рахунок оновлення основних засобів) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації обліку і аналізу матеріальних активів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтована доцільність внесення змін в облікову політику підприємства та застосування в подальшому прямолінійного методу амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, що дозволить підвищити якісний рівень облікової інформації щодо залишкової вартості таких активів, а також розміру загальновиробничих витрат та виробничої собівартості окремих партій готової продукції;

– розроблені пропозиції щодо вдосконалення обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат шляхом відмови від методики середнього відсотку та переходу на метод прямого розподілу таких витрат, що дозволить підвищити якісний рівень процесу визначення первісної вартості купованих запасів, а також якісний рівень інформації щодо витрат, пов'язаних із споживанням таких запасів, особливо витрат на виробництво, які є складовою виробничої собівартості окремих партій готової продукції;

– систематизовані напрямки підвищення ефективності використання матеріальних активів виробничого підприємства, а також обґрунтовані пропозиції, спрямовані на підвищення результативності роботи ТОВ «Заводське» за рахунок вивільнення коштів шляхом реалізації активів, що не використовуються, та спрямування коштів на фінансування оновлення виробничого обладнання;

набули подальшого розвитку:

– питання ідентифікації категорії «активи» шляхом визначення

основних ідентифікаційних елементів такої обліково-економічної категорії;

– методичне забезпечення відображення в обліку матеріальних активів за рахунок систематизації основних елементів облікової політики, що впливають на оцінку матеріальних активів виробничого підприємства.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців з питань ідентифікації, класифікації, оцінки, обліку, аналізу та управління матеріальними активами, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку активів, а також з питань оподаткування діяльності підприємств.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами виробничого підприємства, а також досягти підвищення ефективності використання таких активів та результативності діяльності підприємства в цілому. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами, що у підсумку сприятиме підвищенню ефективності функціонування виробничого підприємства та зміцненню його конкурентоспроможності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Активи підприємств: питання облікової ідентифікації та відображення в обліку».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатків. Основний зміст викладено на 129 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Загальна характеристика облікової сутності категорії «активи підприємства»

Термін «активи» для ідентифікації майна, залученого на правах власності до господарської діяльності підприємств, та майнових прав, що належать підприємствам, з'явився скоріше за все завдяки активу як складовій балансу, відповідно активами варто визнати те, що відображається в активі балансу. Із наведеною думкою погоджуються І.М. Камінська, В.Ю. Дорош і А.Ю. Ковальчук, стверджуючи, що категорія «активи» «походить із теорії бухгалтерського обліку, і пов'язана з побудовою бухгалтерського балансу суб'єкта господарювання. У перекладі з латинської «actives» означає діючий, діяльний» [25, с. 137].

Фактично активами є майно підприємства у широкому сенсі, тобто те, що сучасне суспільство визнає майном як таким і на що відповідно розповсюджується право власності. Відповідно ідентифікацію активів як економічної категорії варто пов'язати із юридичним терміном «майно».

Так, відповідно до статті 190 Цивільного Кодексу України «майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права є не споживаною річчю. Майнові права визнаються речовими правами» [70]. Норми Господарського Кодексу України, зокрема стаття 139, характеризують майно як «сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовують у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших

передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів» [15]. Доречно також зазначити, додатково ст. 139 ГКУ зазначено, що «залежно від економічної форми, якої набуває майно у процесі здійснення господарської діяльності, майнові цінності належать до основних фондів, оборотних засобів, коштів, товарів» [15].

Нормативну ідентифікацію категорій «майно» та «майнові права» містить також Закон України «Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні», а саме майном «вважаються об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби тощо; цінні папери, нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності; цілісні майнові комплекси всіх форм власності» [59], а майновими правами «визначаються будь-які права, пов'язані з майном, відмінні від права власності, у тому числі права, які є складовими права власності (права володіння, розпорядження, користування), а також інші специфічні права (права на провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) та права вимоги» [59].

Підсумовуючи, варто відзначити, що проаналізовані нормативні документи долучають до складу майна не лише різноманітні види матеріального майна (речей), а й об'єкти нематеріальної власності, у тому числі об'єкти інтелектуальної власності, різноманітні майнові права, у тому числі специфічні права (права на здійснення діяльності (приміром ліцензії), використання природних ресурсів тощо) та права вимоги, що долучає до категорії майна дебіторську заборгованість.

Цікаві факти щодо ідентифікації економічної категорії «активи» та її зв'язку із юридичною категорією «майно» наводяться у науковій статті В.В. Скоробогатової, яка зазначає, що в деяких країнах, зокрема, в Азербайджані, Білорусі, Естонії та Молдові нормативні документи не містять визначення категорії «активи» – натомість даної категорії використовується термін «майно». «В Азербайджані та Молдові поняття «майно» та «активи» ототожнюються, адже під майном підприємства розуміється сукупність

оборотних та необоротних активів. В Естонії ототожнюють поняття «майно» і «ресурси». Під майном розуміються ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов'язана вести бухгалтерський облік» [65, с. 339].

В таблиці 1.1 наведені цікаві дані, систематизовані у науковій статті В.В. Скоробогатової, щодо трактування категорії «активи» у нормативних документах, що регулюють питання обліку, різних держав.

Таблиця 1.1 – Трактування категорії «активи» в законодавстві різних держав за систематизацією В.В. Скоробогатової» [65, с. 339]

Країна	Нормативний документ	Визначення
Азербайджан	Закон Азербайджанської Республіки «Про бухгалтерський облік» від 24.03.1995 р. № 998	«Відсутнє визначення активу. Майно підприємства – це сукупність оборотних і необоротних активів».
Білорусь	Закон Республіки «Про бухгалтерський облік і звітність» від 18.10.1994 р. № 3321-ХІІ	«Відсутнє визначення активу. Майно – нерухомі речі, що приймаються підприємством, включаючи гроші та цінні папери, а також інше майно, зокрема майнові права підприємства у відношенні до інших осіб, а також виняткові права на результати інтелектуальної власності».
Естонія	Закон Естонії «Про бухгалтерський облік» від 01.01.1995 р.	«Відсутнє визначення активу. Майно – ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов'язана вести бухгалтерський облік».
Казахстан	Закон Республіки Казахстан «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 28.02.2007 р. № 234	«Активи – ресурси, які контролюються індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх вигод».
Молдова	Закон Республіки Молдова «про бухгалтерський облік» від 04.04.1995 р. № 426	«Відсутнє визначення активу. Майно підприємства – це сукупність оборотних і необоротних активів».
Туркменістан	Закон Туркменістану «Про бухгалтерський облік» від 20.12.1996 р.	«Активний капітал – визначається як сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштах».

Вітчизняний підхід до питання нормативної ідентифікації облікової категорії «активи» варто визнати таким, що ґрунтується, насамперед, на

міжнародних стандартах обліку та фінансової звітності. Так, відповідно до норм МСБО 38 «Нематеріальні активи» «актив – це ресурс: а) контрольований суб’єктом господарювання у результаті минулих подій; та б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб’єкта господарювання» [44]. Згідно із визначенням Закону України від 16.07.1999. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» активами є «ресурси, контрольовані підприємством в наслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [57].

В сучасній науковій літературі наявні різні підходи щодо ідентифікації активів як економічної та облікової категорії, які в свою чергу розкривають різні елементи сутності активів як елементу господарської підприємницької діяльності та об’єкту обліку. В таблиці 1.2 наведені окремі з таких визначень.

Таблиця 1.2 – Ідентифікація категорії «активи» в наукових дослідженнях

Авторське визначення категорії «активи»	Автор та джерело
1	2
«Активи підприємства – це контрольовані ним економічні ресурси, сформовані за рахунок інвестованого в них капіталу, які характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких у процесі використання пов’язаний з чинником часу, ризику та ліквідності».	І.О. Бланк [2, С. 19-20]
«Активи підприємства являють собою господарські засоби, сформовані за рахунок власного та позикового капіталу. Вони характеризуються балансовою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід унаслідок постійного обороту. До активів традиційно належать контрольовані підприємством ресурси, використання яких зумовлює збільшення економічних ефектів».	С.О. Каціман, О.І. Шаманська [27, с. 357]
«Активи – величина витрат підприємства, яка утворилася в результаті попередніх операцій та фінансових угод, і понесених ним витрат заради можливих майбутніх доходів».	В.В. Ковальов, В.В. Патров [29, с. 31]
«Активи підприємства – це господарські засоби, сформовані за рахунок власного і позикового капіталу, що характеризуються продуктивністю і здатністю генерувати дохід внаслідок постійного обороту».	К.С. Колодяжна [30, С. 91-92]
«Активи підприємства є тими ресурсами, які повинні забезпечити ефективне функціонування підприємства».	Н.В. Петруня [51, с. 121]

Продовження таблиці 1.2

1	2
«Активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку, а також вартостей, у вигляді зносу, резерву, гудвілу тощо, формування та використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому».	В.В. Скоробогатова [65, с. 347]
«Актив – це все майно, яке відображено в інвентаризаційному описі, тобто актив розуміється як майно, що перебуває у власності підприємства».	Я.В. Соколов [66, с. 226]
«Активи підприємства – це майно, в його матеріальній і нематеріальній формах, придбане підприємством за рахунок власних або залучених ресурсів, що перебувають у його розпорядженні та призначені для використання у фінансово-господарській діяльності з метою отримання прибутку».	О.Г. Стоянова [68, с. 12]

Досліджуючи економічну та облікову природу категорії «активи» варто окремо згадати про наявний зв'язок між нею та категорією «капітал» підприємства. Звертає увагу на це, зокрема, Н.В. Петруня, зазначаючи, що «аспекти категорії «активи» часто ототожнюють з такими категоріями як «фінансові ресурси», «виробничі запаси» і навіть «капітал» [51, с. 123]. В той же час, на нашу думку, доречно не ототожнювати економічні категорії «активи» і «капітал», що є недоречним, а дослідити взаємозв'язок між ними, що й розкриває в певному сенсі, економічну природу обох категорій. Капітал, залучений в роботу підприємства, є фінансовим ресурсом, поняттям абстрактним, що потребує конкретної форми втілення; саме конкретним, хоча й тимчасовим втіленням, капіталу за формою і є відповідно об'єкти майна, власності підприємства, тобто активи, які й здатні продукувати додаткову вартість або дохід, як й належить об'єктам власності та формі втілення капіталу.

Цікавим є підхід щодо розкриття облікової сутності категорії «активи» В.В. Ковальова і В.В. Патрова, які акцентують увагу на предметно-речовому та витратно-результативному трактуванні такої сутності, а саме «предметно-речове трактування – це квінтесенція контрольної функції обліку як відображення певного статус-кво; витратно-результативне трактування – відображення функції обліку з її націленістю на майбутнє, на той дохід, який

в принципі можливо отримати при розумному та ефективному використанні засобів, які наявні у підприємства» [29, с. 35].

У розвиток облікової сутності категорії активи варто також навести дослідження Я.В. Соколова, який виокремлює три основних підходи щодо трактування облікового сенсу категорії «активи», сутність яких систематизована в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Основні підходи щодо трактування облікового сенсу категорії «активи» за Я.В. Соколовим (складено за джерелом [66, С. 226-235])

Ідея підходу	Сутність підходу трактування категорії «активи»	Принципи оцінки активів відповідно до сутності підходу
Активами є майно, що знаходиться у власності	Активами є майно, що перебуває у власності підприємства, відповідно активами є усі складові інвентаризаційного списку або активу балансу	Активи мають бути оцінені за поточною ринковою вартістю
Активи є за суттю капіталізованими витратами або витратами у майбутньому	Активи є наслідком витрат, адже щоб набути активи підприємство витрачає грошові кошти. Одні витрати, пов'язані із поточним періодом, вважаються витратами поточного періоду, а інші капіталізуються, тобто тимчасово визнаються активами з тим, щоб в майбутніх періодах перетворитися на витрати	Активи мають бути оцінені за історичною (фактичною) собівартістю
Активами є те, що здатне забезпечити отримання доходів	Підприємство вкладає кошти в активи лише з метою отримання доходів; те, що не здатне принести доходу в майбутньому не може бути визнане активом	Активи мають бути регулярно переоцінені

Я.В. Соколов зазначає, що перший підхід щодо трактування сутності активів був характерний насамперед в ХІХ сторіччі як для західної школи бухгалтерського обліку, так й для російської, зокрема, його прихильниками були Н.А. Кипарисів, Н.А. Леонтьєв, Н.С. Лунський, Г. Нікліш. Другий підхід з'явився на початку ХХ століття і певним чином пов'язаний із розвитком великої промисловості, його прихильниками були Я.М. Гальперін, І.Р. Миколаїв, А.П. Рудановський, Е. Шмаленбах. Я.В. Соколов стверджує, що прибічники даного підходу категорично заперечували доцільність

переоцінки активів, вважаючи єдиною коректною оцінку за історичною (фактичною) собівартістю. Третій підхід з'явився у середині ХХ сторіччя, насамперед, завдяки італійському бухгалтеру Д. Дзаппа, який і вважав активами лише те, що здатне провокувати дохід, а також обґрунтовував доцільність регулярних переоцінок вартості активів.

Багатогранність активів як економічної та облікової категорії дозволяє систематизувати основні елементи дослідженої ідентифікації, які представлені на рисунку 1.1 та є результатом проведеного дослідження.

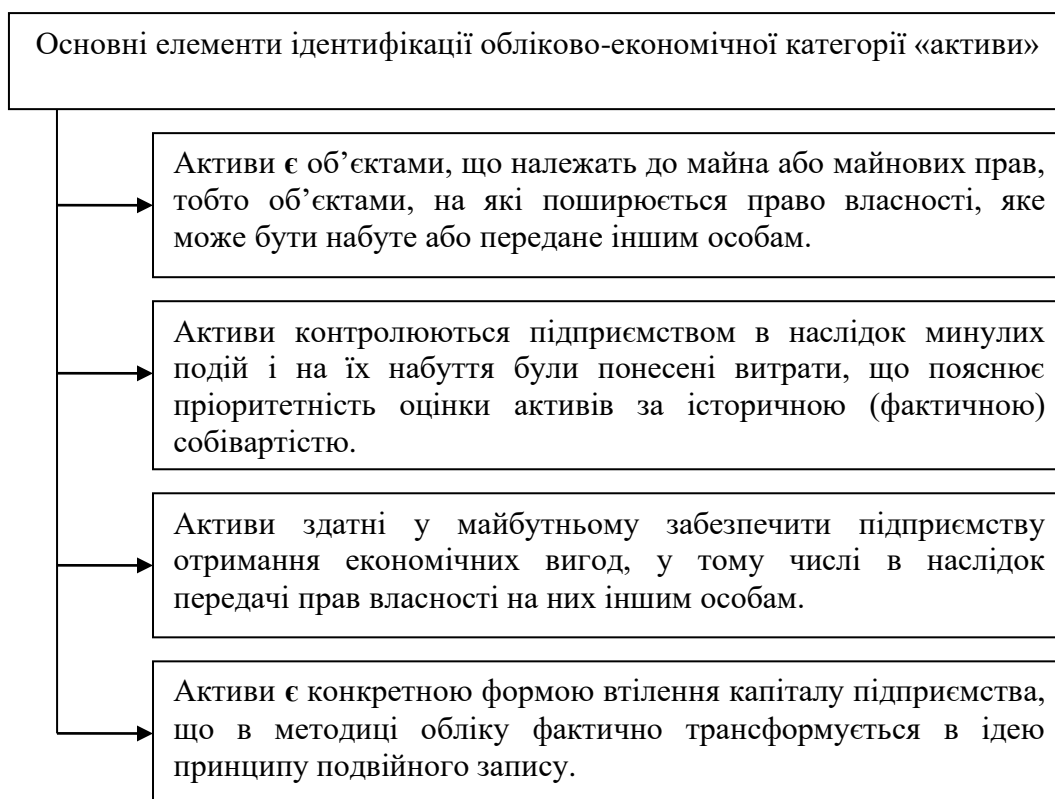


Рисунок 1.1 – Основні елементи ідентифікації обліково-економічної категорії «активи»

Системне врахування виокремлених основних елементів ідентифікації обліково-економічної сутності категорії «активи» дозволить поєднати окремі логічні тези різних підходів та комплексно розкрити багатогранну сутність даної економічної категорії.

Доцільною складовою ідентифікації активів підприємства варто прийняти їх класифікацію, яка не лише за рахунок дослідження різних класифікаційних ознак більш детально розкриває сутність даної економічної категорії, а є важливим підґрунтям для управління активами на рівнях планування, обліку, контролю та економічного аналізу, що в свою чергу сприяє підвищенню як ефективності їх використання. Класифікація активів підприємства за різними ознаками представлена в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Класифікація активів за різними класифікаційними ознаками (складено за джерелами [25, С. 141-142; 36, с. 168; 46, с. 75; 49, С. 221-223; 50, с. 239; 62, С. 106-108])

Класифікаційна ознака	Види активів за класифікаційною ознакою
За економічним сенсом використання	- Необоротні (фіксовані) активи; - Оборотні (поточні) активи.
За формою функціонування	- Матеріальні активи; - Нематеріальні активи; - Грошові активи; - Фінансові активи.
За місцем використання	- Активи, що використовуються безпосередньо на підприємстві; - Активи, що використовуються за межами підприємства.
За джерелами формування	- Валові (сумарні) активи; - Чисті активи (сума яких дорівнює власному капіталу).
За характером володіння	- Власні активи; - Орендовані (лізингові) активи; - Безоплатно отримані активи.
За термінами експлуатації	- Короткострокові активи; - Довгострокові активи.
За видами діяльності	- Операційні активи; - Інвестиційні активи; - Фінансові активи.
За рівнем ліквідності	- Першокласні високоліквідні активи; - Високоліквідні активи; - Середньоліквідні активи; - Низьколіквідні активи; - Неліквідні активи.
За рівнем ризику залучення	- Безризикові активи; - Активи з низьким рівнем ризику; - Активи з нормальним рівнем ризику; - Активи з високим рівнем ризику.
За цінами залученні	- Оптимальні активи; - Ефективні активи; - Нейтральні активи; - Регресивні активи; - Критичні активи.

Цікавою варто визнати класифікацію активів за цінами залучення, представлену в науковій статті І.М. Камінської, В.Ю. Дорош і А.Ю. Ковальчук, яка передбачає виокремлення таких видів активів як:

– оптимальні активи, які «підвищують ефекти від експлуатації активів, забезпечують розширення виробництва та прибутковості підприємства»;

– ефективні активи, яка «не приносять прямого ефекту від додаткового залучення активів, проте підвищують ефекти та ефективність експлуатації вже наявних активів, часто виступаючи каталізаторами ефективного управління»;

– нейтральні активи, які «забезпечують можливість експлуатувати наявні активи з попереднім рівнем ефективності, але без залучення яких підприємство неспроможне продовжити господарську діяльність»;

– регресивні активи, які «дають можливість в короткостроковому періоді підтримати забезпечення активами, без яких функціонування підприємства неможливе, проте в перспективі призводять до зниження ефектів та господарських втрат»;

– критичні активи, які «забезпечують підтримання господарських операцій, проте за зміни ринкової кон'юнктури призводять до банкрутства підприємства» [25, с. 142].

Не заперечуючи доцільність розгорнутої класифікації активів підприємства, зазначимо, що в площині організації обліку активів важливими є насамперед класифікації активів за економічним сенсом використання та за формою втілення або функціонування.

Так, за економічним сенсом використання активи підприємства класифікують на оборотні та оборотні. Так, відповідно до визначення, передбаченого нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців» [45]. В той же час

необоротними активами визнаються «всі активи, що не є оборотними» [45], тобто фактично йдеться про активи, які призначені для використання протягом кількох операційних циклів або протягом терміну, що перевищує дванадцять місяців. Важливим елементом розмежування необоротних та оборотних активів є «операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг» [45]. Варто зазначити, що в окремих випадках розмежування активів на оборотні та необоротні залежить від ситуації та є суб'єктивним. Так, холодильник, придбаний з метою перепродажу, належатиме до оборотних активів, а той самий холодильник, придбаний для багаторазового використання за призначення протягом тривалого періоду часу, належатиме до необоротних активів.

За формою втілення або функціонування активи, на нашу думку, варто розділити на матеріальні, нематеріальні, фінансові, грошові та кошти у формі дебіторської заборгованості. Така класифікація матиме важливе значення в ході організації оцінки та обліку відповідних активів.

Управління активами підприємства є важливою складовою управління в цілому. Основними завданнями такого управління варто визнати:

- забезпечення діяльності підприємства необхідними активами як кількісно, так і якісно;
- забезпечення ефективного використання наявних активів;
- формування оптимальної структури фінансування активів;
- підтримку ліквідності активів в цілому на задовільному рівні.

Політика управління як оборотними, так і необоротними активами підприємства має за мету стабільний розвиток підприємства та стабільне отримання прибутку за умови підтримки задовільного фінансового стану та достатнього рівня ліквідності активів та платоспроможності.

Політика управління необоротними активами є важливою складовою загальної фінансової стратегії і спрямована на їх забезпечення високої

ефективності використання таких активів та забезпечення їх своєчасного оновлення із залучення технічного та технологічного прогресу. Ефективне управління необоротними активами є запорукою підтримки не лише поточної діяльності та конкурентоспроможності, а й обов'язковою умовою розвитку та збереження конкурентноздатності в майбутньому. Політика управління оборотними активами зазвичай інтегрована до системи фінансового менеджменту, оскільки тісно пов'язана із управлінням рухом грошових коштів.

Основні напрямки управління необоротними та оборотними активами підприємства представлені на рисунку 1.2.

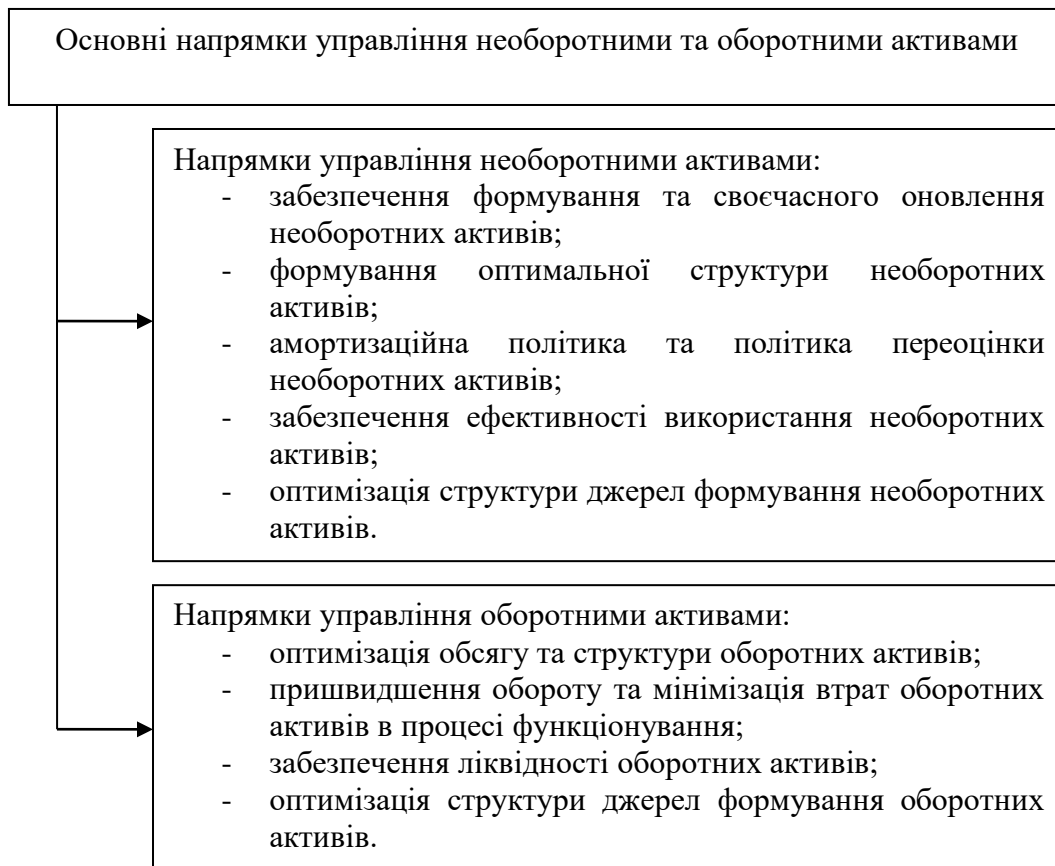


Рисунок 1.2 – Основні напрямки управління необоротними та оборотними активами

Управління активами підприємства неможливе без відповідної

інформаційної підтримки, що й обґрунтовує прийняття активів як ключових об'єктів бухгалтерського обліку.

Інформація щодо наявних активів підприємства є надзвичайно важливою, адже прийняття переважної більшості управлінських рішень потребує інформації щодо наявності різноманітних активів. Окрім того активи, як власність підприємства, потребують захисту від можливих протиправних дій третіх осіб з метою їх збереження. Організація відповідної роботи та реалізація завдання щодо збереження активів є також завданням системи обліку та внутрішнього контролю. Таким чином облік активів є важливою складовою системи бухгалтерського обліку будь-якого сучасного підприємства.

Синтетичний облік активів здійснюється або на активних рахунках, або на активно-пасивних рахунках, якщо йдеться про дебіторську заборгованість, адже розрахунки із контрагентами передбачають формування в обліку як дебіторської, так і кредиторської заборгованості.

Суттєвим елементом організації обліку активів варто визнати їх оцінку, адже цей аспект обліку активів є складним й у реальній обліковій практиці провокує багато різноманітних запитань. Тут варто зазначити, що відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» пріоритетною є оцінка за історичною (фактичною) собівартістю, адже серед принципів формування фінансової звітності нормативний документ зазначає принцип «історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання» [45]. Саме цей принцип розвивається іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема в частині матеріальних активів Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», що буде детально розглянуто далі в ході дослідження сутності та принципів організації обліку матеріальних активів підприємства.

1.2 Ідентифікація та принципи організації обліку матеріальних необоротних активів підприємства

Як вже зазначалось вище необоротними активами підприємства варто визнати активи, які призначені для використання протягом кількох операційних циклів або протягом терміну, що перевищує дванадцять місяців. Матеріальні необоротні активи в свою чергу представлені насамперед основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами.

Виокремлення у складі матеріальних активів підприємства основних засобів є важливим етапом розуміння природи діяльності підприємства як суб'єкта підприємницької діяльності. Ідентифікація економічної сутності категорії «основні засоби» в порівнянні із іншою економічною категорією «запасами» або матеріальними оборотними активами (виробничими запасами, незавершеним виробництвом, готовою продукцією і товарами в торгівлі) є принциповим для подальшої організації планування, обліку та аналізу витрат, пов'язаних із експлуатацією основних засобів підприємства.

Розподіл матеріальних активів, необхідних для процесу праці та створення нової вартості та відповідно для підприємницької господарської діяльності підприємств, на предмети праці або оборотні активи і на засоби праці або основні засоби є логічним наслідком аналізу процесу праці або господарської діяльності. Так, частина матеріальних активів споживається відразу – їх багаторазове споживання неможливе, адже такі активи або перетворюються у продукт, або сприяють його появі. Саме такі активи і є предметами праці або оборотними активами. Інша частина матеріальних активів використовується багаторазово, достатньо тривалий період часу, такі активи не споживаються відразу, а поступово втрачають свої споживчі властивості. Ця частина матеріальних ресурсів визнається засобами праці або основними засобами.

Дослідження економічної сутності основного капіталу та основних

засобів варто визнати важливим досягнення економічної науки, насамперед класичної англійської політекономії. Першим з дослідників, хто чітко та предметно дав характеристику основному капіталу був англійський філософ, соціолог, економіст та політичний діяч Джон Стюарт Міль, який ще у середині XIX сторіччя писав, що « ... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До такого капіталу відносяться будинки, машини і усі або значна частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом» [41, с. 195].

Ідентифікація сутності основного капіталу наявна і у працях німецького економіста К. Маркса, який стверджував, що «одна із складових частин вартості виробничого капіталу набуває певної форми основного капіталу лише тому, що засіб виробництва, у якому вона існує, не зношується повністю за той проміжок часу, протягом якого продукт буде виготовлений і вийде з процесу виробництва як товар» [40, с. 188].

Варто зазначити, що поступово досягненням економічної науки та господарської підприємницької практики стає не лише сам факт ідентифікації основних засобів та основного капіталу як таких, а й обґрунтування та запровадження механізму амортизації основних засобів, тобто поступового перенесення вартості основних засобів у витрати шляхом регулярного нарахування амортизаційних відрахувань та їх відображення в обліку.

Сучасний науковий погляд на основні засоби як на активи підприємства полягає в тому, що такими активами визнаються матеріальні активи багаторазового використання, які використовуються протягом

тривалого періоду часу, зберігають свою натурально-речову форму та поступово в наслідок експлуатації втрачають свою споживчі властивості.

В науковій та навчальній економічній літературі представлено безліч різноманітних визначень економічної категорії «основні засоби», які розкривають різні аспекти даної категорії і практично не суперечать один одному. Деякі з таких визначень представлені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Ідентифікація категорії «основні засоби» у наукових дослідженнях

Авторське визначення категорії «основні засоби»	Автор та джерело
«Основні засоби – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами».	О. Бондар [4, с. 24]
«Основні засоби – це засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу».	Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна, В.П. Шило [7, с. 12]
«Основні засоби – це частина засобів виробництва, які діють у процесі виробництва протягом тривалого періоду, зберігають при цьому впродовж усього періоду натурально-речовинну форму і переносять свою вартість на продукцію частинами у міру зносу у вигляді амортизаційних відрахувань».	І.В. Громова, О.В. Коваленко [16, с. 169]
«Основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі».	А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [23, с. 495]
«Основні засоби – це матеріальні активи багаторазового використання, які в процесі експлуатації не змінюють своєї натурально-речової форми, втрачають споживчі властивості поступово, а термін їх експлуатації перевищує один рік».	Ю.Б. Скорнякова [64, с. 13]
«Основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом».	М.Г. Чумаченко [72, С. 427-428]
«Основні засоби – це частина постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів переносять свою вартість на виготовлений продукт».	А.В. Янчев [75, с. 332]

Нормативні документи, що регулюють питання організації бухгалтерського обліку та оподаткування, також передбачають

ідентифікацію економічної категорії «основні засоби» – відповідні визначення систематизовані в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Нормативна ідентифікація економічної категорії «основні засоби»

Визначення за нормативним документом	Джерело
«Основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду».	МСБО 16 «Основні засоби» [43]
«Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)».	П(с)БО 7 «Основні засоби» [55]
«Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)».	Податковий кодекс України [53]

В науковій літературі поширеним є підхід ідентифікації основних засобів шляхом визначення певних основних критеріїв. Так, Т.А. Жадан і Н.В. Лозова визначають такі основні критерії визнання основних засобів:

- «матеріальність (наявність матеріально-речової форми);
- призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій);
- строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року);

– амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства)» [22, с. 1115].

Цікавий підхід щодо ідентифікації основних засобів пропонується у науковій статті Ю.Б. Скорнякової та С.Л. Макущенко, а саме ідентифікація основних засобів шляхом визначення відмінностей від інших активів – відповідні відмінності представлені на рисунку 1.3.

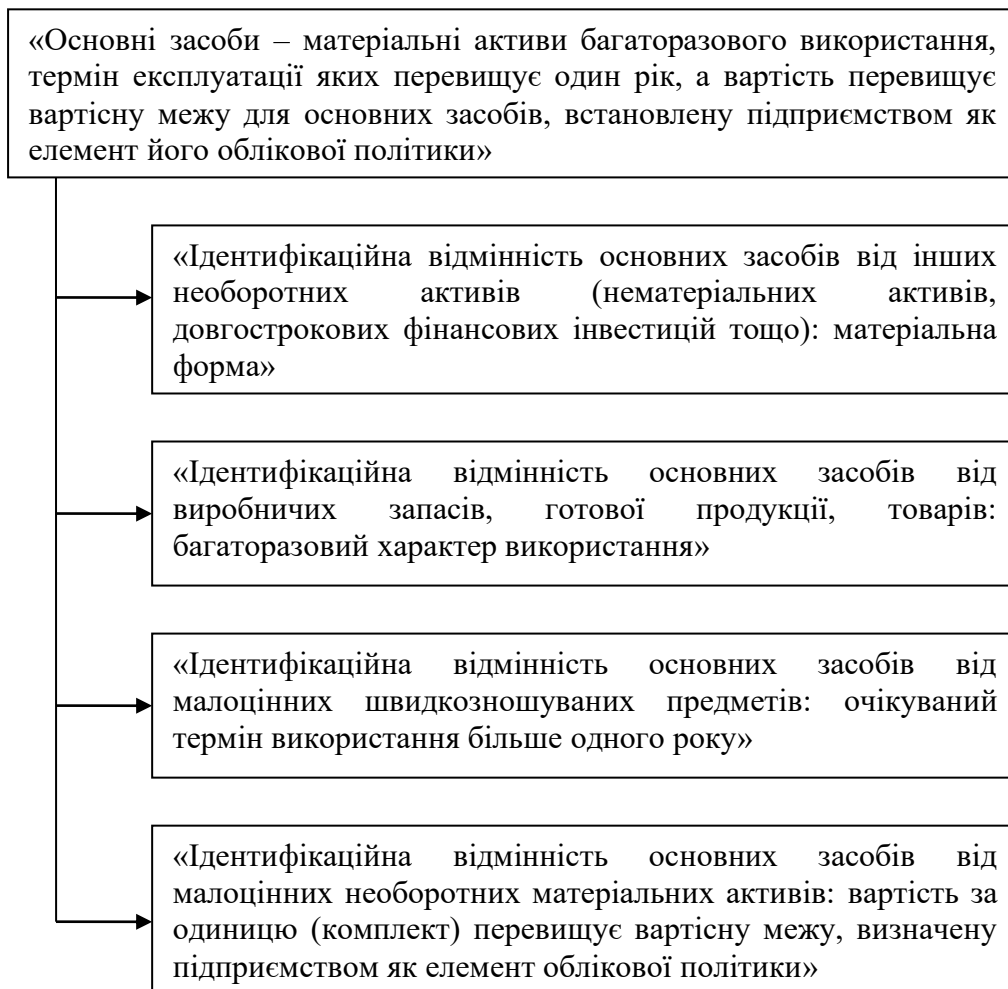


Рисунок 1.3 – Ідентифікація облікової категорії «основні засоби» шляхом визначення відмінностей від інших активів [37, с. 74]

Таким чином, пропонується ідентифікувати основні засоби «як матеріальні активи багаторазового використання, термін експлуатації яких

перевищує один рік, а вартість перевищує вартісну межу для основних засобів, встановлену підприємством як елемент його облікової політики» [37, с. 81].

Розмежування як об'єктів обліку таких активів як «основні засоби» і «малоцінні необоротні матеріальні активи» є питанням принциповим і здійснюється шляхом запровадження відповідної вартісної межі. А саме матеріальні активи багаторазового використання із очікуваним терміном використання більше одного року та вартістю за одиницю (об'єкт) або комплект більше встановленої вартісної межі визнаються основними засобами, а аналогічні активи із меншою вартістю – малоцінними необоротними матеріальними активами.

Визначення вартісної межі розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів вирішується в різних країнах по-різному. Так, за підсумками проведеного С.В. Герчанівська і І.В. Стемковська стверджують, що «у кожній країні світу існують свої вартісні критерії віднесення активів до складу основних засобів. Так, у Республіці Білорусь виділяють вартість активу, яка повинна перевищувати 30 установлених законом мінімальних заробітних плат, у Російській Федерації – більше 100-кратного розміру встановленої законом мінімальної заробітної плати, у Китаї – більше 2 тис. юанів, у Чехії – більше 10 тис. крон» [8, с. 346].

В той же час варто констатувати той факт, що вітчизняні нормативні документи, що регулюють питання організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, такої вартісної межі не містять. Так, ст. 5 П(с)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що «підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів» [55], але жодних чітких рекомендацій як така межа має бути визначена нормативний документ не містить. Таким чином вітчизняні підприємства мають повне право самостійно визначати вартісну межу розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що має бути визнано як елемент облікової політики

підприємства і відповідно зафіксоване у документах, що на підприємстві регламентують облікову політику (наприклад, у наказі або положенні про облікову політику).

В той же час варто звернути увагу на те, що у площині оподаткування така вартісна межа чітко передбачена, а саме пп. 14.1.138 Податкового кодексу України (ПКУ) визначено, що «основні засоби – матеріальні активи ..., що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [53].

Таким чином, суттєва частина вітчизняних підприємств, що є платниками податку на прибуток підприємств, встановлюють вартісну межу ідентифікації основних засобів на рівні 20000 гривень за одиницю або комплект і як елемент облікової політики. Це в певному сенсі спрощує процедуру визначення зобов'язань з податку на прибуток підприємств в умовах врахування податкових різниць при визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, але не є обов'язковим, адже в площині ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності підприємство може передбачити в обліковій політиці й іншу вартісну межу для виокремлення основних засобів.

Основним нормативним документом, що регулює питання організації обліку основних засобів у вітчизняному правовому полі, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Додаткова нормативна інформація щодо обліку основних засобів передбачена «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів», що затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. В зазначених нормативних документах насамперед визначені критерії визнання об'єкта основних засобів активом, передбачений порядок оцінки,

переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано питання відображення в обліку зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності.

Основні засоби як активи тривалого використання, що втрачають вартість поступово протягом тривалого періоду часу, прийнято характеризувати, використовуючи різні вартісні оцінки. Характеристика таких оцінок у відповідності до норм П(с)БО 7 «Основні засоби» представлена в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Вартісна оцінка основних засобів у відповідності до норм П(с)БО 7 «Основні засоби» [55]

Вартісна оцінка	Характеристика вартісної оцінки за П(с)БО 7 «Основні засоби»
Первісна вартість	«Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів».
Переоцінена вартість	«Вартість необоротних активів після їх переоцінки».
Справедлива вартість	«Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату».
Ліквідаційна вартість	«Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)».
Вартість, яка амортизується	«Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості».
Залишкова вартість	«Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)».
Чиста вартість реалізації необоротного активу	«Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію».

Серед зазначених вартісних оцінок варто відзначити первісну вартість, адже придбані (створені) об'єкти основних засобів зараховуються на баланс підприємства саме за цією вартісною оцінкою. Перелік складових, що формують первісну вартість передбачено п. п. 8 П(с)БО 7 «Основні засоби», а саме:

- «суми, що сплачують постачальникам активів та підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою» [55].

Ключовим елементом управління основними засобами в цілому і обліку зокрема є їх амортизація, тобто «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [55].

За економічною суттю амортизація основних засобів є процесом перенесення вартості основних засобів до собівартості продукції, робіт, послуг або до витрат періоду в цілому з метою повного відшкодування коштів, що були спрямовані на придбання (створення) об'єктів основних засобів. Організаційна схема амортизації основних засобів представлена на рисунку 1.4.

Завдяки процесу амортизації вирішується кілька взаємопов'язаних завдань. По-перше, щомісяця частка вартості основних засобів включається до собівартості продукції, робіт, послуг або у адміністративні витрати, витрати на збут, а частка новоствореної вартості визнається не отриманим прибутком, а коштами так званого амортизаційного фонду.

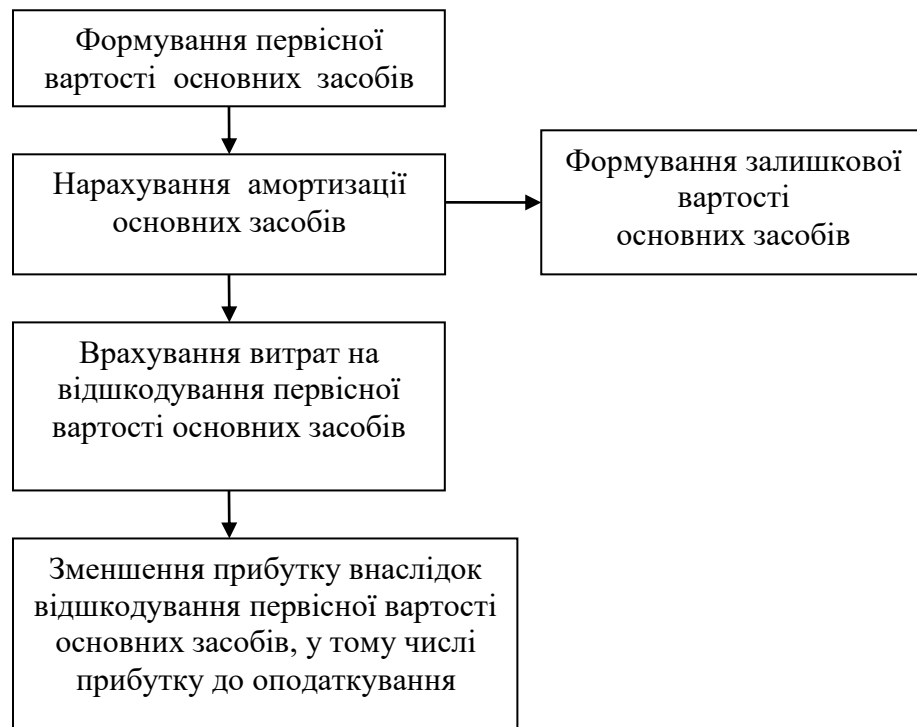


Рисунок 1.4 – Організаційна схема амортизації основних засобів

В подальшому кошти амортизаційного фонду мають бути спрямовані на оновлення основних засобів, в той час як прибуток визнається джерелом сплати дивідендів власникам підприємства. По-друге, в обліку та відповідно у фінансовій звітності поступово відображається втрата основними засобами своєї вартості і формується таким чином їх залишкова вартість. По-третє, в площині оподаткування за рахунок нарахування амортизаційних відрахувань зменшується сума податку на прибуток до сплати, адже за умови дотримання мінімально допустимих термінів корисного використання основних засобів платники податку на прибуток зменшують прибуток до оподаткування на амортизаційні витрати.

Нарахування амортизації може бути здійснено тим чи іншим методом нарахування амортизації.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» передбачає застосування таких методів амортизації основних засобів як «прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць

продукції» [43]. У вітчизняній нормативній площині п. 26 П(с)БО 7 «Основні засоби» передбачені такі методи нарахування амортизації як прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод і виробничий метод. У додатку А представлені порядок розрахунку амортизаційних відрахувань у відповідності із логікою зазначених методів, що передбачені для вітчизняних підприємств.

Порядок нарахування амортизації включає не лише методи амортизації як такі, а й інші елементи, що за нормами П(с)БО 7 «Основні засоби» систематизовані на рисунку 1.5.

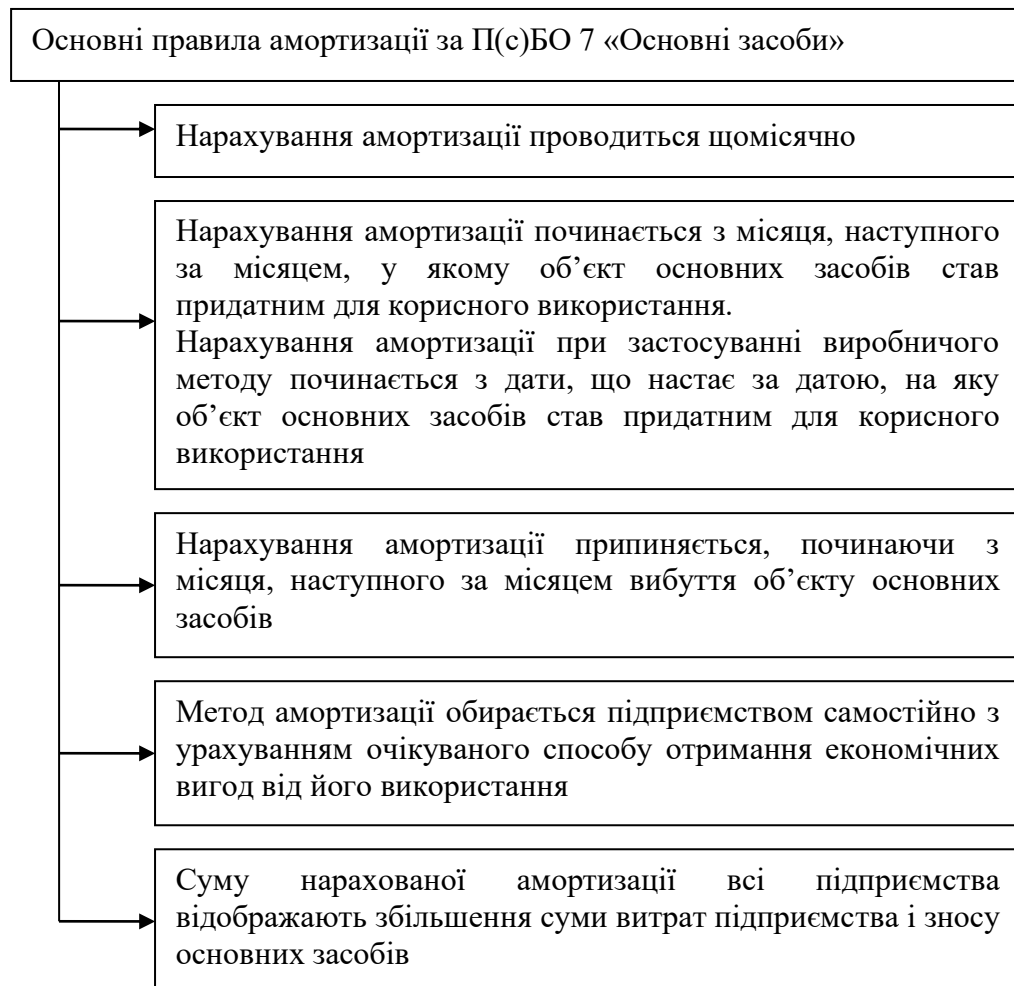


Рисунок 1.5 – Правила нарахування амортизації за П(с)БО 7 «Основні засоби» (складено за джерелом [55])

Питання амортизації інших необоротних матеріальних активів П(с)БО 7 «Основні засоби» регулює окремо. Так, амортизація інших необоротних матеріальних активів може нараховуватися прямолінійним або виробничим методом. «Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості» [55].

Досліджуючи порядок розрахунків амортизаційних відрахувань за логікою окремих методів амортизації варто зазначити, що всі методи амортизації, окрім виробничого, не враховують інтенсивності використання об'єктів основних засобів, відповідно амортизаційні відрахування формуються як постійні витрати, тобто витрати, розмір яких не залежить від обсягів діяльності підприємства. Основним елементом таких методів є строк корисного використання (експлуатації). Відмінності між ними полягають лише в тому, що прямолінійний метод розподіляє вартість, що амортизується рівномірно в часі, а інші методи є прогресивними в тому сенсі, що амортизаційні відрахування в перші роки є більшими, ніж в останні. Це дозволяє включити до витрат у перші роки корисного використання (експлуатації) основних засобів більші суми, що має бути доцільним для тих основних засобів, що зазнають насамперед морального зносу, ніж фізичного.

Окремо варто зазначити, що «при визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід врахувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [55].

Виробничий метод нарахування амортизаційних відрахувань є єдиним

методом, який перетворює амортизаційні відрахування із постійних витрат на змінні, розмір яких залежить від інтенсивності використання даного об'єкта. Таким чином, виробничий метод варто використовувати для основних засобів, які зазнають насамперед фізичного зносу в наслідок їх експлуатації, наприклад для транспортних засобів та виробничого обладнання.

Нарахування амортизації призводить до формування залишкової вартості основних засобів, за якою останні відображаються у фінансовій звітності як активи підприємства. Розмір такої залишкової вартості залежить від розміру первісної вартості і суми нарахованих амортизаційних відрахувань, які в свою чергу можуть не відображати рівня морального та фізичного зносу основних засобів і відповідно втрати останніми вартості як такої.

В той же час управління вимагає від облікової системи актуальної інформації щодо реальної вартості наявних основних засобів, що досягається шляхом переоцінки основних засобів.

Так, відповідно до п. 16 П(с)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що «підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу» [55]. З цього приводу також варто зазначити, що згідно з п. 34 Наказу Міністерства фінансів України № 561 «порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може приймається величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості» [58].

Нормативно процес переоцінки основних засобів певним чином є нормативно захищеним від фрагментарності та не системного підходу в часі, адже п. 16 П(с)БО 7 «Основні засоби» зокрема передбачено, що:

– «у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої

належить об'єкт» [55];

– «переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялась від справедливої вартості» [55].

Окремо варто зазначити, що переоцінка основних засобів як активів, що відрізняються суттєвою вартістю, здатна суттєво вплинути на вартість чистих активів та відповідно на розмір власного капіталу підприємства, відповідно процес визначення так званої справедливої вартості має бути захищеним від маніпуляцій та зловживань. Відповідний захист нормативно передбачений шляхом проведення професійної оцінки основних засобів, що є об'єктом переоцінки. Так, відповідно до статті 7 Закону України від 12.07.2001. № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» «проведення оцінки майна є обов'язковим у випадках ... переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку» [59]. Зазначена процедура звичайно потребує додаткових витрат на оплату праці фахівців з оцінки, але це суттєво підвищує якість облікової інформації щодо справедливої вартості основних засобів та відповідно захищає процес їх переоцінки від маніпуляцій та зловживань.

Аналізуючи питання облікової оцінки основних засобів як матеріальних активів багаторазового тривалого використання, які втрачають свої споживчі властивості поступово, варто зазначити, що принциповий вплив на таку оцінку здійснює амортизаційна політика підприємства (вибір методів нарахування амортизації, а також встановлення окремих елементів методів нарахування амортизації – термінів корисного використання, ліквідаційної вартості, виробничого ресурсу об'єктів), регулярність проведення переоцінки основних засобів, а також в окремих випадках вибір методу обліку фінансових витрат – віднесення до витрат поточного періоду або капіталізація витрат, пов'язаних із створенням основного засобу як кваліфікаційного активу.

1.3 Ідентифікація та принципи організації обліку запасів

Запаси або матеріальні оборотні активи є матеріальною складовою так званих оборотних активів, якими відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визнають «гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців» [45].

Виокремлення у складі активів підприємства оборотних активів є логічним наслідком аналізу за суттю процесу праці або господарської діяльності. Відповідно предметами праці або матеріальними оборотними активами визнають активи, що споживаються в процесі господарської діяльності відразу – їх багаторазове споживання неможливе, адже такі активи або перетворюються у продукт, або сприяють його появі. Інша складова матеріальних активів як об'єкти багаторазового тривалого використання, що втрачають свої споживчі властивості поступово, визнається засобами праці або основними засобами.

В економічній науковій та навчальній літературі оборотні активи зазвичай ідентифікують насамперед як складову майна підприємства.

Так, А.М. Поддєрьогін визначає, що «оборотні активи являють собою частину майна підприємства, яка втілена в матеріально-виробничих запасах, незакінчених розрахунках, залишках грошових коштів і фінансових вкладеннях (частина авансованого капіталу підприємства)» [54, с. 118]. О.М. Петрук також вважає, що «оборотні активи – це сукупність майнових цінностей, що обслуговують поточну (операційну) діяльність підприємства і цілком споживаються протягом одного виробничого циклу» [49, с. 58].

За визначенням В.О. Гуревич, П.В. Круш, О.В. Клименко, В.І. Подвігіної «до оборотних активів підприємства відноситься та частина

майна, яка використовується протягом одного виробничого циклу і повністю переносить свою вартість на вартість продукції, що виробляється, змінюючи свою натурально-речову форму» [18, с. 189]. Г.М. Захарчін, А.Ф. Кіт і Й.М. Петрович характеризують оборотні активи як «сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів, які беруть участь у створенні продукту, цілком споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на виробничий продукт упродовж операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу» [24, с. 115].

Слід зазначити, що такий підхід до ідентифікації оборотних активів є достатньо повним і відповідає вітчизняним нормативним документам, але відображає лише матеріальний аспект і не враховує вартісного. Вартісна площина вимагає акценту на джерела фінансування або формування оборотних активів, тобто на так званий оборотний капітал підприємства.

Так, Л.Г. Соляник, досліджуючи питання ідентифікації та співвідношення категорій «оборотний капітал» і «оборотні активи», підсумовує, «що поєднання пасивної форми оборотного капіталу і активної форми оборотних активів формує категорію «оборотних засобів» [67, с. 145], а оборотні активи в свою чергу науковець характеризує як «сукупність матеріальних і фінансових активів, які шляхом структурної трансформації здійснюють безперервний кругообіг форм вартості з метою постійного відновлення процесу виробництва, одержання прибутку, підтримання нормальної ліквідності підприємства, і повинні повністю споживатися протягом одного календарного року чи операційного циклу» [67, с. 137].

Досліджуючи економічну природу «оборотні активи» і «оборотний капітал» варто також зазначити, що в процесі створення підприємства як самостійної господарської структури (юридичної особи) капіталу його власників має вистачити не лише для інвестування в об'єкти основних засобів – певна сума коштів (капіталу) власників має бути спрямована на придбання необхідних виробничих або товарних запасів, а ще певна сума коштів має залишитися в грошовій формі для здійснення поточних платежів

та підтримки таким чином платоспроможності підприємства. Таким чином, капітал, спрямований на фінансування запасів (виробничих або товарних), а також капітал у грошовій формі є оборотним капіталом, а майно, створення якого фінансоване таким оборотним капіталом, є оборотними активами підприємства.

Представити комплексно та системно сутність оборотних активів дозволяє виокремлення основних елементів, що розкривають економічну природу даної категорії, а саме:

- характер функціонування;
- період функціонування;
- склад елементів.

Відповідна характеристика економічної категорії «оборотні активи» представлена на рисунку 1.6.



Рисунок 1.6 – Елементна характеристика категорії «оборотні активи»

Окрему увагу варто акцентувати на тому, що економічна сутність оборотних активів визначається їх роллю в організації поточної діяльності підприємства: знаходячись в постійному русі вони здійснюють безперервний оборот вартості, результатом якого є постійне відновлення процесу

виробництва або торгової діяльності. Таким чином, оборотні активи і оборотний капітал відновлюють один одного, забезпечуючи безперервність господарської підприємницької діяльності підприємства. «Основне призначення оборотного капіталу полягає в інвестуванні вартості в елементи оборотних активів з метою забезпечення поточної господарської діяльності; оборотні активи характеризують речовий склад активів підприємства для обслуговування поточного господарського процесу» [61, с. 67].

Дослідження сутності будь-якої економічної категорії зазвичай не є більш-менш повним без розгляду питання класифікації. В економічній літературі представлені різні системи класифікації оборотних активів. Окремі класифікаційні ознаки є поширеними і присутні практично у всіх таких системах класифікації, інші є менш поширеними, які присутні лише у системах класифікації, складених окремими дослідниками.

Систематизована в рамках проведеного дослідження класифікація оборотних активів представлена в таблиці 1.8 (складено за джерелами [3, с. 214; 18, с. 205; 31, С. 237-238; 61, С. 65-66; 67, С. 51-53]).

Таблиця 1.8 – Класифікація оборотних активів підприємства

Класифікаційна ознака	Види оборотних активів за класифікаційною ознакою
1	2
1. Залежно від участі в кругообігу	1.1. Оборотні активи у сфері виробництва 1.2. Оборотні активи у сфері обігу
2. За формою функціонування	2.1. Оборотні активи у речовій формі 2.2. Оборотні активи у монетарній формі 2.3. Оборотні активи у формі прав стягнення
3. За видами	3.1. Запаси (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари) 3.2. Грошові кошти та їх еквіваленти 3.3. Дебіторська заборгованість 3.4. Інші оборотні активи
4. За часом перебування в кругообігу	4.1. Початкові 4.2. Функціональні 4.3. Накопичені
5. За періодом функціонування	5.1. Постійна частина оборотних активів 5.2. Змінна частина оборотних активів
6. За характером джерел фінансування	6.1. Валові оборотні активи 6.2. Чисті оборотні активи 6.3. Власні оборотні активи

Продовження таблиці 1.8

1	2
7. Залежно від методів планування	7.1. Нормовані 7.2. Ненормовані
8. За рівнем ризику	8.1. Оборотні активи із високим ступенем ризику 8.2. Оборотні активи із середнім ступенем ризику 8.3. Оборотні активи із низьким рівнем ризику
9. За ступенем ліквідності	9.1. Абсолютно ліквідні 9.2. Швидколіквідні (високоліквідні) 9.3. Низьколіквідні 9.4. Неліквідні
10. За рівнем впливу інфляційних процесів	10.1. Оборотні активи, ще не піддаються інфляційним втратам 10.2. Оборотні активи, що піддаються інфляційним втратам

Серед представлених ознак особливої уваги заслуговує класифікації оборотних активів за видами, схематично представлена на рисунку 1.7.



Рисунок 1.7 – Класифікація оборотних активів за видами

Варто зазначити, що класифікація активів за видами має принципове значення в ході організації обліку оборотних активів, а також при виконанні процедур аналізу формування та ефективності використання оборотних активів підприємства.

Запаси як матеріальні оборотні активи є важливою складовою активів як в цілому, так і зокрема оборотних активів переважної більшості підприємств. До запасів прийнято відносити виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети, предмети незавершеного виробництва, готову продукцію та товари. Окремо варто відзначити, що до запасів як до активів оборотних прийнято відносити малоцінні швидкозношувані предмети, незважаючи на їх багаторазове використання, адже термін використання (експлуатації) таких активів не перевищує одного року.

Ідентифікація запасів у вітчизняних нормативних документах, що регулюють питання організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, практично повністю повторює норми міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до норм п. 6 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» «запаси – це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг» [42].

Вітчизняний профільний нормативний документ – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» характеризує запаси як «активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції,

виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством» [56].

Основні складові запасів, передбачені п. 6 П(С)БО 9 «Запаси», схематично представлені на рисунку 1.8 (складено за джерелом [56]).

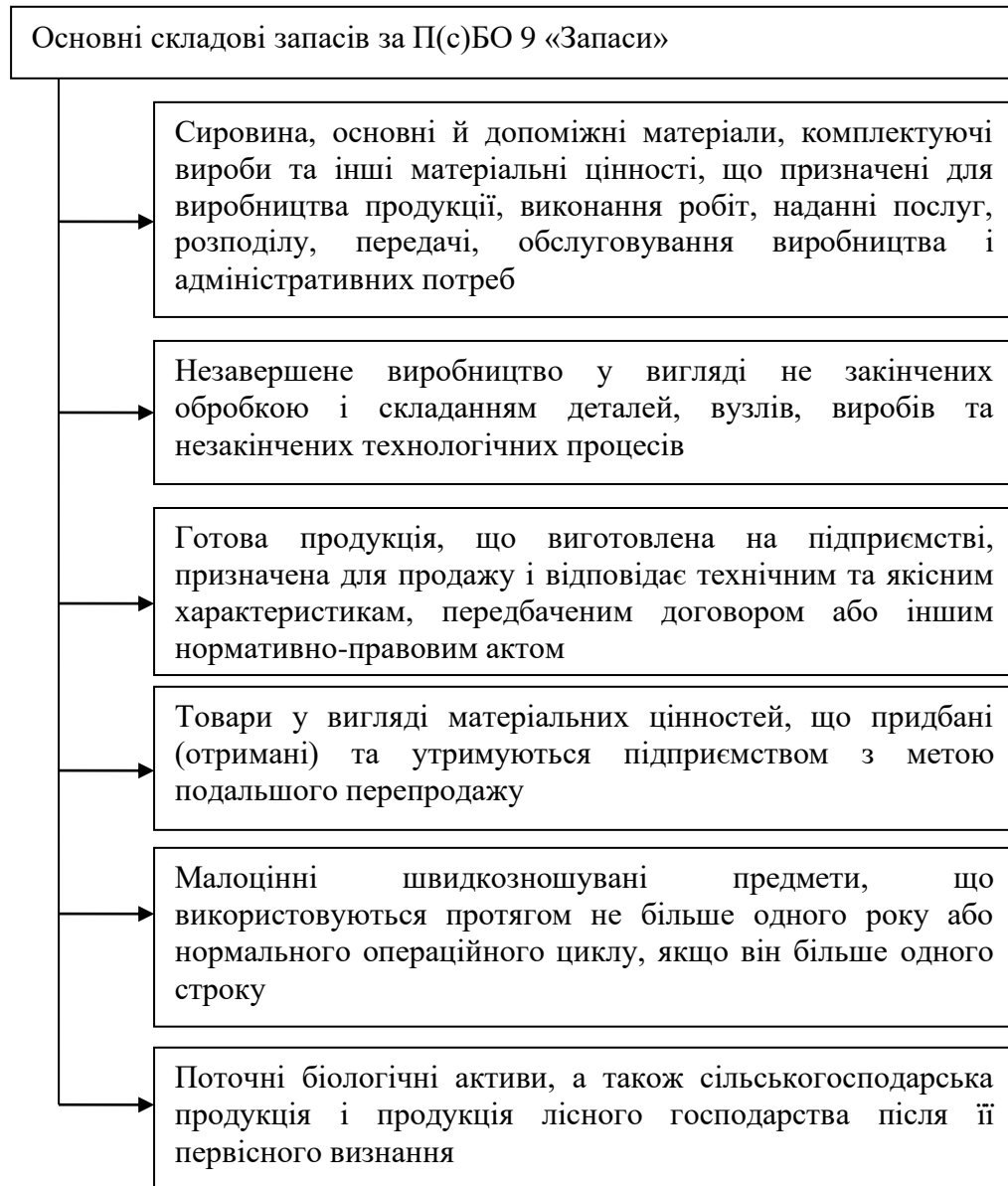


Рисунок 1.8 – Основні складові запасів за П(с)БО 9 «Запаси» [56]

Варто також зазначити, що відповідно до загального підходу щодо ідентифікації та визнання активів «запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні

вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена» [56].

Ключовим проблемним питанням запасів є їх оцінка. Так, С. Малютяк з цього приводу цілком слушно зауважує, що «важливою передумовою обліку запасів є їх оцінка, яка впливає на визначення собівартості продукції. Особливого значення це питання набуває за сучасних умов господарювання, коли ринкові ціни постійно змінюються. Методика оцінки запасів є дієвим інструментом організації ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства і викликає значний інтерес бухгалтерів у зв'язку з необхідністю визначення реальної вартості запасів» [39, с. 51].

Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» передбачені принципи первісної оцінки запасів, оцінки при вибутті і оцінка на дату балансу.

Так, відповідно до п. 8 П(с)БО 9 «Запаси» «придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [56].

Так, зокрема «первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [56].

Перелік елементів, з яких складається первісна вартість або іншими словами собівартість запасів, що придбані за плату, передбачений п. 9 П(с)БО 9 «Запаси», а саме:

- «суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифу (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і

транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [56].

Проблемним моментом формування та подальшого списання первісної вартості таких запасів є так звані транспортно-заготівельні витрати або їх розподіл. Сутність проблеми полягає в тому, що певна сума таких витрат, наприклад витрати на транспортування запасів, може бути одночасно пов'язана із кількома різними найменуваннями запасів, якщо транспортувалися вони разом. Відповідно і виникає питання розподілу транспортно-заготівельних витрат між окремими одиницями обліку запасів. Принциповим елементом будь-якого розподілу є так звана база розподілу. Так, у науковій статті В.С. Лень і В.В. Гливенко, зазначають такі можливі до застосування бази розподілу транспортно-заготівельних витрат як «закупівельна вартість, ціна продажу, об'єм, вага, розподіл з урахуванням класу вантажу» [35, с. 148].

Досліджуючи питання розподілу транспортно-заготівельних витрат, варто також окремо дослідити два основних методичних підходу до такого розподілу. Йдеться про так званий прямий розподіл і про розподіл із застосуванням середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат.

Метод прямого розподілу транспортно-заготівельних витрат передбачає за розподіл витрат, що одночасно пов'язані із кількома одиницями обліку запасів, саме між вартістю таких одиниць запасів. Розподіл може здійснюватися із використанням у якості бази розподілу натуральних одиниць (розподіл пропорційно вазі, обсягу або кількості у шт.) або облікової вартості придбання, якщо використання у якості бази розподілу натуральних одиниць є неможливим або суттєво ускладнене.

Розподіл транспортно-заготівельних витрат пропорційно натуральним одиницям, тобто пропорційно вазі або обсягу, є більш точним та дозволяє

максимально наблизитися до об'єктивної вартості кожної одиниці придбаних запасів. Але застосування даного підходу є обмеженим, адже куповані запаси можуть вимірюватися різними одиницями; окрім того відкритим залишається питання вибору між вагою та обсягом. У таких випадках прямий розподіл може бути здійснений пропорційно обліковій вартості придбаних запасів.

Альтернативним методом розподілу та відповідно обліку транспортно-заготівельних витрат є метод, заснований на розрахунку та застосуванні середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат. Застосування даного підходу передбачено нормами П(с)БО 9 «Запаси». Так, п. 9 даного нормативного документу передбачено, що «сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць» [56].

Ключовим елементом нормативно передбаченої методики розподілу транспортно-заготівельних витрат є середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, розрахунок якого здійснюється за формулою 1.1:

$$\text{Середній \% } TЗВ = \frac{TЗВ_{\text{поч}} + TЗВ_{\text{над}}}{З_{\text{поч}} + З_{\text{над}}} * 100 \%, \quad (1.1)$$

де $TЗВ_{\text{поч}}$ – залишок транспортно-заготівельних витрат на початок місяця,

$TЗВ_{над}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, врахованих протягом місяця,

$Z_{поч}$ – облікова вартість запасів на початок місяця,

$Z_{над}$ – облікова вартість запасів, оприбуткованих протягом місяця.

За своєю суттю метод середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат передбачає облік усіх транспортно-заготівельних витрат на спеціальному субрахунку та розподіл врахованих витрат між запасами, що вибули, та залишком запасів пропорційно обліковій вартості. Тобто йдеться про відповідне усереднення транспортно-заготівельних витрат, що й є фактично недоліком даного методу обліку, адже усереднення призводить до викривлення первісної вартості окремих одиниць запасів, а на наступному етапі до викривлення розміру витрат, пов'язаних із використанням таких запасів. За умови застосування такого методу певна сума додаткових витрат долучається до вартості запасів, що не потребували жодних транспортно-заготівельних витрат. Також варто звернути увагу на те, що за умови застосування даного методу первісна вартість окремої одиниці запасів, яка була придбана та зберігається протягом кількох місяців без змін, буде змінюватися на початок кожного місяця в наслідок зміни середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат, що складно визнати логічним.

На недоліки даного методу, незважаючи на його поширення на практиці, досить часто звертають увагу науковці. Так, зокрема, С. Малютяк стверджує, що «метод середнього відсотку слід застосовувати лише у крайньому випадку, бо ця методика є не зовсім коректною, адже витрати з транспортування одних запасів включаються до первісної вартості інших і відбувається накопичення транспортно-заготівельних витрат «котловим» способом, а не за групами матеріалів» [39, с. 53].

Наступним складним моментом процедури оцінки запасів є оцінка запасів при списанні – проблема формується тому, що надходження може бути здійснене кількома партіями за відповідно різними цінами або

собівартістю. Задля вирішення даної проблеми «придбання й реалізація (випуск у виробництво) запасів трактується як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць. Це означає, що під час списання товарно-матеріальних цінностей пріоритет надається зображенню вартості без забезпечення абсолютної відповідності її величини фактичному фізичному руху ресурсів» [17, с. 222].

Питання оцінки запасів при списанні у вітчизняній обліковій площині нормативно врегульовано П(с)БО 9 «Запаси». Так, відповідно до п. 16 даного документу «при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу» [56].

Застосування методу середньозваженої собівартості «передбачає розрахунок середньозваженої ціни, за якою оцінюється все вибуття (перерахунок середньої ціни може виконуватися як один раз на місяць, так й кожного робочого дня)» [63, с. 77]. Так, «оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів» або «за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції» [56].

Логіка метода 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» [56].

Саме методи середньозваженої собівартості та ФІФО є універсальними для оцінки запасів у вітчизняній обліковій практиці. Порівнюючи їх, варто зазначити, що в умовах інфляції (постійного зростання рівня цін) метод середньозваженої собівартості в порівнянні з методом ФІФО призводить до формування в обліку меншої облікової вартості залишків запасів і відповідно меншої суми прибутку шляхом списання до поточних витрат порівняно більшої суми.

Принципи оцінки за нормативними затратами передбачені п. 21 П(с)БО 9 «Запаси», а саме така оцінка «полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін» [56]. Такий метод потребує постійного корегування нормативів, відповідно «потребує значних витрат на розробку та постійний моніторинг за ринковими цінами, тому він є економічно ефективним лише для багатосерійних та масових виробництв» [34, с. 119].

Метод оцінки за цінами продажу передбачений для підприємств роздрібною торгівлі із широким асортиментом товару, передбачає сумовий облік товарів і застосування середнього проценту торговельної націнки в ході визначення собівартості реалізованих товарів.

Окремо варто відзначити, що ще одним теоретично можливим методом оцінки запасів є так званий метод ЛІФО (LIFO – last in – first out), що «базується на припущенні, що запаси використовуються у зворотній послідовності, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів» [63, с. 77]. Але «цей метод заборонений у багатьох країнах, у тому числі у Великобританії, Швеції, Швейцарії, Сінгапурі, Австралії. З 2005 р. використання методу ЛІФО заборонене в Україні. Причинами цього є максимальне зниження прибутку в умовах зростання цін та можливості для маніпулювання показником прибутку залежно від часу придбання запасів у цілях штучної зміни бази оподаткування» [74, с. 303].

Певним логічним підсумком вартісною оцінки запасів є їхня оцінка на дату балансу, тобто оцінка, за якою запаси відображаються у фінансовій звітності у складі активів підприємства. З цього приводу варто зазначити, що відповідно до п. 24 П(с)БО 9 «Запаси» «запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації» [56].

Уцінка запасів вважається доцільною, якщо «на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду» [56]. Що стосується дооцінки вартості запасів, то на відміну від основних засобів, така дооцінка можлива лише у випадку попередньої уцінки і лише в межах такої уцінки у разі відновлення вартості запасів, що передбачене п. 28 П(с)БО 9 «Запаси».

В цілому ж принциповий вплив на облікову оцінку запасів як матеріальних оборотних активів здійснюють такі елементи облікової політики як вибір метода оцінки запасів при списанні, для придбаних запасів – вибір порядку розподілу транспортно-заготівлених витрат, для предметів незавершеного виробництва та готової продукції – вибір бази розподілу загальовиробничих витрат та інші складові такого розподілу, а також процедура оцінки запасів на дату балансу за чистою вартістю реалізації у разі її застосування.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Підприємство, що досліджується в межах даної кваліфікаційної роботи, є вітчизняним товаровиробником різноманітних виробів з пластмаси.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Заводське» було засновано учасниками та кінцевими бенефіціарами – громадянами України ще у 2003 році. У перші роки роботи підприємство здійснювало оптову торгівлю одноразовим посудом та іншими господарськими товарами переважно з пластику та скла. Зазначені товари підприємством переважно імпортували із-за кордону, підприємство мало постійні господарські зв'язки із виробниками Словаччини, Німеччини, Польщі, Туреччини, Болгарії та деяких інших країн. Реалізація імпортованих товарів здійснювалась вітчизняним підприємством роздрібною торгівлю, ресторанного господарства, готельного господарства, базам відпочинку, також фізичним особам підприємцям, які здійснювали торгівлю одноразовим посудом та господарськими товарами, у тому числі на ринках міста та області.

У 2007 році учасниками ТОВ «Заводське» на загальних зборах було прийнято рішення змінити профіль діяльності підприємства і організувати власне виробництво одноразового посуду. За рахунок додаткових внесків власників та довгострокового інвестиційного кредиту, отриманого в банку на три роки, в Угорщині було закуплена технологічна лінія з виробництва одноразового посуду. Протягом трьох місяців на підприємстві було розпочате власне виробництво. У 2010 році кредит банку був своєчасно повернутий, а у 2011 році вже за рахунок власних коштів виробничі потужності

ТОВ «Заводське» були суттєво збільшені шляхом придбання нового обладнання, яке дозволяє виробляти широкий асортимент виробів із пластмаси.

Протягом 2018-2019 років частка одноразового посуду у структурі виробництва підприємства суттєво скоротилась, натомість підприємство суттєво збільшило обсяги та відповідну частку виробництва виробів з пластмаси багаторазового використання. Йдеться про пластиковий багаторазовий посуд, господарські товари, багаторазову тару та господарський інвентар. Продукція реалізується переважно постійним покупцям, які або здійснюють перепродаж таких товарів, або використовують продукцію підприємства як тару або господарський інвентар. ТОВ «Заводське» активно працює із постійними покупцями, виконує індивідуальні замовлення із виготовлення виробів з пластику, в тому числі із логотипом замовника. Варто зазначити, що завдяки оптимальному поєднанню високої якості та помірних цін продукція ТОВ «Заводське» користується попитом, а підприємство має замовлення, незважаючи на кризові умови роботи бізнесу в останні роки.

Починаючи з 2019 року ТОВ «Заводське» освоює також новий сегмент ринку та відповідної діяльності – здійснює виробництво за індивідуальними замовленнями пластикових комплектуючих для підприємств, що виробляють електротехнічну продукцію. Серед постійних покупців такої продукції підприємства – виробники високовольтної, низьковольтної продукції, світлотехніки та іншої електротехнічної продукції Запоріжжя, Дніпра, Харкова. У 2021 році підприємство почало реалізовувати такі пластикові комплектуючі на експорт за замовленнями підприємств із Республіки Білорусь.

Таким чином, освоюючи нові сегменти ринку, підприємство активно розвивається та збільшує обсяги виробництва та реалізації. Впевнитися в цьому можна, звернувшись до інформації таблиці 2.1., де представлена динаміка основних економічних показників діяльності ТОВ «Заводське», у

тому числі обсяги виробництва та реалізації продукції, розмір чистого прибутку та показники рентабельності.

Таблиця 2.1 – Основні економічні та фінансові показники діяльності ТОВ «Заводське» у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччя 2020 року

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг виробництва продукції за цінами реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	29091,4	33901,7	4810,3	16,5
2. Обсяг реалізації продукції без врахування ПДВ, тис. грн.	28989,1	33975,4	4986,3	17,2
3. Чистий прибуток, тис. грн.	1879,4	2321,8	442,4	23,5
4. Середньорічна кількість працюючих, осіб	57	60	3	5,3
5. Обсяг виробництва в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	510,4	565,0	54,6	10,7
6. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	33,0	38,7	5,7	17,3
7. Рентабельність продажів за чистим прибутком, %	6,5	6,8	0,3	x
8. Рентабельність власного капіталу, %	5,7	6,2	0,5	x

Розраховані та представлені у таблиці 2.1 економічні та фінансові показники свідчать про позитивну динаміку діяльності ТОВ «Заводське». Так, обсяги виробництва продукції збільшилися в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 4810,3 тис. грн. або на 16,5 %, а обсяги реалізації продукції за той же період збільшилися на 4986,3 тис. грн. або на 17,2 %. Чистий прибуток, отриманий підприємством за I півріччя 2021 року, є більшим за прибуток, отриманий за аналогічний період попереднього року, на 442,4 тис. грн. або на 23,5 %. Позитивною динамікою характеризуються також показники обсягу виробництва в розрахунку на одного працівника підприємства і чистого прибутку, отриманого в середньому на одного працівника підприємства за I півріччя 2021 та 2020 року відповідно. Рентабельність продажів за чистим прибутком збільшилась у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року на 0,3 % з 6,5 % до 6,8 %, а

рентабельність власного капіталу на 0,5 % з 5,7 % до 6,2 %, що у перерахунку на річну динаміку відповідає зростанню на 1,0 %.

Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «Заводське» склала в 2020 році 58 особи, з яких 44 осіб є працівниками основних виробничих бригад, що безпосередньо зайняті у виробництві продукції. Плинність кадрів на підприємстві є мінімальною – на підприємстві працює злагоджений колектив, який й забезпечує стабільну роботу та розвиток підприємства. Заробітну плату на підприємстві виплачують стабільно два рази на місяць, рівень оплати праці є достойним. Оплата праці працівників виробничих бригад здійснюється відрядно. Оплата праці керівників, фахівців та іншого допоміжного персоналу, тобто працівників, які не входять до виробничих бригад, здійснюється почасово за окладами, що визначаються керівником ТОВ «Заводське» за погодженням із загальними зборами учасників і зафіксовані у штатному розкладі підприємства.

Окремо варто відзначити, що в умовах збільшення обсягів виробництва продукції у I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року на 16,5 % середня кількість працівників підприємства за той же період збільшилась лише на 5,3 %, що свідчить про позитивну динаміку продуктивності праці.

Розрахункові операції ТОВ «Заводське» організовує переважно безготівково, розрахунків із покупцями виключно безготівково, адже покупцями підприємства є інші суб'єкти господарювання (підприємства, фізичні особи підприємці) в реалізацію кінцевому споживачеві за готівку підприємство не здійснює. Розрахунки з оплати праці із найманими працівниками також здійснюються безготівково шляхом перерахування коштів на карткові рахунки працівників, переважно на карткові рахунки у АБ «МетаБанк». Готівка використовуються на підприємстві лише для розрахунків із підзвітними особами за господарськими потребами, розрахунки за відрядженнями організовані переважно безготівково.

Підприємство розташоване в м. Запоріжжя за адресою вулиця

Новобудов, будинок 3. Власного нерухомого майна підприємство не має, відповідно виробничі, складські та офісні приміщення підприємство орендує. Власниками таких приміщень є фізичні особи – учасники ТОВ «Заводське», що незважаючи на орендні відносини забезпечує стале користування даними виробничими та складськими площами протягом вже багатьох років.

За розмірами відповідно до норм ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ТОВ «Заводське» визнається малим підприємством, адже чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 8 млн. євро, а середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 4 млн. євро. Варто відзначити, що перевищення середньооблікової кількості найманих працівників 50 осіб (у 2020 році середньооблікова кількість працівників ТОВ «Заводське» склала 58 осіб) не призводить до втрати статусу малого підприємства, адже за нормами ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» достатнім є дотримання хоча б двох критеріїв з трьох, передбачених законом.

Таким чином, як мале підприємство, ТОВ «Заводське» формує фінансову звітність за формою Фінансової звітності малого підприємства у відповідності до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність».. Така спрощена фінансова звітність у встановлені терміни подається власникам підприємства, а також зовнішнім користувачам – працівникам Державної служби статистики і Державної податкової служби (як додаток до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств).

Як платник податків, підприємство знаходиться на обліку в ГУ ДПС у Запорізькій обл., Вознесенівська ДПІ (Хортицький р-н м. Запоріжжя).

Підприємство застосовує загальну систему оподаткування, є платником податку на прибуток на загальних підставах, а також платником податку на додану вартість, адже відповідно до норм Податкового кодексу України підлягає обов'язковій реєстрації платником даного податку.

Враховуючи, що обсяг доходів від усіх видів діяльності за даними річної фінансової звітності (фінансової звітності малого підприємства) за 2020 рік перевищує 40 млн. грн., звітним (податковим) періодом з податку на прибуток для ТОВ «Заводське» у 2021 році є календарний квартал.

Найбільш суттєві стратегічні управлінські рішення щодо діяльності та розвитку ТОВ «Заводське» згідно із нормами чинного законодавства та статутних документів приймають загальні збори учасників товариства з обмеженою відповідальністю. Даний орган управління здійснює стратегічне управління товариством, приймає рішення щодо призначення керівника підприємства, а також рішення щодо використання прибутку, отриманого підприємством. Один раз на рік керівник підприємства звітує загальним зборам учасників щодо результатів діяльності за відповідний період і щодо фінансового стану та перспектив розвитку підприємства. Окрім того, щокварталу інформація про фінансовий стан та результати діяльності надається учасникам товариства, а у разі необхідності загальні збори учасників збираються позачергово.

Поточне управління ТОВ «Заводське» здійснює керівник із посадою – директор, який є одним з учасників даного товариства. Варто зазначити, що не лише директор, а й ще кілька працівників підприємства є його співвласниками. Окрім керівника підприємства до поточного управління також залучені інші фахівці, серед яких фахівець з постачання, фахівець із збуту, економіст з планування, два технологи, а також фахівці бухгалтерії.

Відображення діяльності підприємства в обліку та формування звітності здійснюється бухгалтерією підприємства на чолі із головним бухгалтером. До штату бухгалтерії окрім головного бухгалтера також належать бухгалтер-матеріаліст та бухгалтер з обліку розрахунків.

Облік господарської діяльності підприємства здійснюється відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Основним внутрішнім документом, що визначає складові елементи облікової політики ТОВ «Заводське» є Наказ керівника

підприємства про облікову політику підприємства, який щорічно за потреби оновлюється.

Серед основних елементів облікової політики ТОВ «Заводське», що впливають на практику обліку, зазначимо такі:

- межа суттєвості для статей звітності становить 500,00 грн.;
- облік витрат організується на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» без застосування рахунків 8 класу «Витрати за елементами»;
- основними засобами визнаються матеріальні об'єкти багаторазового використання вартістю більше двадцяти тисяч гривень без врахування податку на додану вартість за умови, що термін їх корисного використання перевищує один рік;
- амортизація основних засобів в бухгалтерському обліку нараховується прямолінійним методом; термін корисного використання і ліквідаційна вартість об'єктів визначається відповідною комісією при введенні об'єкту у експлуатацію;
- амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується у розмірі 50 % від вартості при передачі в експлуатацію та 50 % у місяці списання з балансу в наслідок невідповідності критеріям визнання активом;
- для оцінки вибуття виробничих запасів застосовується метод середньозваженої собівартості (із перерахунком середніх цін за кожним надходженням);
- транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості придбаних запасів із використанням розрахунку середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат;
- для оцінки вибуття готової продукції використовується метод ФІФО (first in – first out), а для оцінки вибуття продукції, виготовленої за індивідуальними замовленнями, – метод ідентифікованої собівартості;
- загальновиробничі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників,

що нараховується відрядно;

- обсяг нормальної потужності виробництва в еквіваленті основної заробітної плати виробничих працівників корегується щокварталу;

- забезпечення на оплату відпусток формується щомісячно у розмірі 12,5 % від основної заробітної плати, нарахованої працівникам за окладами або відрядно;

- резерв сумнівних боргів нараховується на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Відображення в обліку господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, на наступному етапі інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою спеціального комп'ютерного програмного продукту автоматизації бухгалтерського обліку, що був розроблений спеціально для підприємства на його замовлення та систематично оновлюється розробником. Автоматизація обліку дозволяє складати відповідні первинні документи і автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації формувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку. На підставі систематизованих даних синтетичного обліку головний бухгалтер підприємства складає Фінансову звітність малого підприємства.

Податкова звітність формується та подається електронною поштою за допомогою спеціального програмного продукту «М.Е.doc». Цей же програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Відповідальність за своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності несе головний бухгалтер ТОВ «Заводське». В цілому

бухгалтерський облік на даному підприємстві здійснюється оперативно на високому якісному рівні.

2.2 Особливості обліку матеріальних необоротних активів

Матеріальні необоротні активи ТОВ «Заводське» представлені такими активами як основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

Як вже було зазначено вище, відповідно до принципів облікової політики підприємства основними засобами визнаються матеріальні об'єкти багаторазового використання вартістю більше двадцяти тисяч гривень без врахування податку на додану вартість за умови, що термін їх корисного використання перевищує один рік, тобто вартісна межа ідентифікації основних засобів обрана підприємством із врахуванням норм податкового законодавства. В цілому такий вибір варто визнати обґрунтованим, адже ТОВ «Заводське» є платником податку на прибуток і зобов'язане здійснювати корегування об'єкту оподаткування на різниці, передбачені ПКУ, в тому числі різниці, пов'язані із амортизацією необоротних активів.

Облік наявності та руху основних засобів є важливою складовою облікової системи будь-якого підприємства. Основними завданнями даної ділянки обліку є забезпечення збереження основних засобів, а також інформаційне обґрунтування прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення діяльності підприємства необхідними основними засобами та досягнення і підвищення ефективності їх використання.

Для організації синтетичного обліку наявності, руху та амортизації (зносу) основних засобів «Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій» передбачені такі синтетичні рахунки (субрахунки):

- рахунок 10 «Основні засоби»;

– субрахунок 131 «Знос основних засобів» рахунку 13 «Знос необоротних активів»;

– субрахунок 151 «Капітальне будівництво» і субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Синтетичний рахунок 10 «Основні засоби» є активним та інвентарним. Даний рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів. Окрім власних основних засобів на даному рахунку також відображаються отримані на умовах фінансової оренди об'єкти і орендовані цілісні майнові комплекси, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єкти інвестиційної нерухомості.

Облік основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби» здійснюється первісною вартістю, тобто вартістю, що визначається під час набуття прав на відповідний об'єкт основних засобів.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків «за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів» [52].

До синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» Планом рахунків передбачено десять субрахунків, з яких в ТОВ «Заводське» відповідно до складу основних засобів застосовуються чотири:

104 «Машини та обладнання»

105 «Транспортні засоби»

106 «Інструменти, прилади та інвентар»

109 «Інші основні засоби».

Аналітичний облік на субрахунках синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» ведеться за кожним наявним на підприємстві об'єктом основних засобів.

Синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, у тому числі основних засобів.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків «за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо)» [52]. Аналітичний облік на рахунку 15 ведеться за кожним об'єктом, що створюється.

Синтетичний субрахунок 131 «Знос основних засобів» призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) основних засобів. Це пасивний або так званий контр-активний субрахунок до синтетичного рахунку 10 «Основні засоби». За кредитом даного субрахунку відображається нарахування амортизації та індексація зносу (накопиченої амортизації) основних засобів, а за дебетом – списання або зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Окремо варто відзначити, що за синтетичним субрахунком 131 «Знос основних засобів» в обов'язковому порядку ведеться аналітичний облік нарахованого зносу за кожним об'єктом основних засобів, адже інформація щодо залишкової вартості (як різниця між первісною вартістю та нарахований зносом за період експлуатації) кожного об'єкта є важливою для прийняття управлінських рішень стосовно основних засобів.

Розглянемо більш детально порядок обліку руху основних засобів із облікової практики ТОВ «Заводське».

Надходження основних засобів на дане підприємство здійснюється шляхом придбання об'єктів у постачальників (інші варіанти надходження основних засобів на підприємство за останні п'ять років відсутні).

Придбання об'єктів основних засобів у постачальників здійснюється на підставі договорів купівлі-продажу, укладених із постачальниками з метою врегулювання умов поставки та оплати. Безпосереднє отримання об'єкту основних засобів здійснюється на підставі документів постачальника – видаткової накладної, а також технічної документації до відповідного об'єкта основних засобів. Повноваження представника ТОВ «Заводське» на отримання активу у представника постачальника підтверджується відповідним чином оформленою довіреністю на отримання матеріальних цінностей.

Акти приймання-передачі основних засобів або інші аналогічні первинні документи в обліковій практиці ТОВ «Заводське» не застосовуються. Оприбуткування майбутнього об'єкту основних засобів до складу активів підприємства здійснюється на підставі документів (видаткової накладної) постачальника.

Наступним етапом є формування первісної вартості майбутнього об'єкта основних засобів, для чого за допомогою комп'ютерної облікової системи формується картка обліку капітальних витрат. До такої картки бухгалтер-матеріаліст вносить інформацію первинних документів постачальника об'єкта, а також додаткові витрати, пов'язані із створенням майбутнього об'єкта, на підставі вимог на отримання матеріалів або запасних частин зі складу, актів підрядників щодо транспортування, установки та наладки основних засобів. Таким чином, всі витрати, що включаються до первісної вартості відповідно до п. 8 П(с)БО 7 «Основні засоби», систематизуються за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Наступним етапом є введення об'єкта в експлуатацію та визнання його основним засобом. В практиці ТОВ «Заводське» введення основних засобів до експлуатації здійснюється комісією у складі директора, головного

бухгалтера, головного інженера у присутності матеріально відповідальної особи і документується «Актом введення в експлуатацію основного засобу». В даному акті вказується найменування об'єкту та його коротка характеристика, його первісна вартість, інвентарний номер, місце експлуатації та матеріально відповідальна особа. Саме в Акті введення в експлуатацію комісія зазначає строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів та його ліквідаційну вартість за доцільності її встановлення. Акт підписується членами комісії, а також матеріально відповідальною особою. На підставі акту введення в експлуатацію об'єкт переводять з категорії капітальних інвестицій до категорії основних засобів.

На підставі «Акту введення в експлуатацію» на даний об'єкт складається до допомогою комп'ютерної облікової програми інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів, яка містить назву об'єкту, його коротку технічну характеристику і найменування виробника, інвентарний номер, первісну вартість, строк корисного використання, ліквідаційну вартість (за наявності), місцезнаходження об'єкта, а також дані щодо матеріально відповідальної особи. Об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер.

На підставі внесеної з первинних документів інформації комп'ютерна облікова програма формує відомість за синтетичним рахунком 10 «Основні засоби» – у розрізі субрахунків, а також у розрізі окремих об'єктів основних засобів. Таким чином відомість є комбінованим реєстром аналітичного та синтетичного рахунку.

Окремо варто додати, що ТОВ «Заводське» є платником податку на додану вартість. Відповідно, якщо придбання основних засобів здійснюється у інших платників ПДВ, то за першою подією (отримання в рахунок майбутньої оплати або попередньою оплатою) на підставі електронної податкової накладної отриманої з Єдиного реєстру податкових накладних, в обліку підприємства відображається податковий кредит на суму податку на додану вартість.

Приклад відображення в синтетичному обліку ТОВ «Заводське» придбання та введення в експлуатацію об'єкта основних засобів – виробничого обладнання – представлений в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Синтетичний облік придбання та введення в експлуатацію об'єкта основних засобів ТОВ «Заводське»

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.	
		Дт	Кт		
Перерахування попередньої оплати постачальнику					
10.02.2020.	З поточного рахунку перерахована попередня оплата постачальнику	371	311	75600,00	
10.02.2020.	Врахований податковий кредит за фактом перерахування попередньої оплати (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	644	12600,00	
Отримання об'єкта від постачальника					
19.02.2020.	На суму без ПДВ оприбуткований отриманий від постачальника в рахунок перерахованої попередньої оплати об'єкт основних засобів	152	685	141625,00	
19.02.2020.	Відображена сума ПДВ в частині попередньої оплати	644	685	12600,00	
19.02.2020.	Відображена сума ПДВ в частині понад попередню оплату (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	685	15725,00	
19.02.2020.	Відображено залік заборгованостей	685	371	75600,00	
Відображення додаткових витрат					
20.02.2020.	Відпущені зі складу матеріали для встановлення обладнання в цеху	152	201	1035,50	
24.02.2020.	Нарахована заробітна плата за розвантаження та встановлення обладнання в цеху	152	661	6550,00	
24.02.2020.	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за встановлення обладнання в цеху	152	651	1441,00	
25.02.2020.	Прийнятий до сплати акт підрядника за наладку нового обладнання:	- на суму без ПДВ	152	685	1050,75
		- на суму ПДВ за податковою накладною	641.2	685	10,15
Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію					
27.02.2020.	На підставі акта введення в експлуатацію об'єкт переведений до категорії основних засобів	104	152	151702,25	

Наступним елементом відображення в обліку основних засобів є

амортизація, що здійснюється в ТОВ «Заводське» із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації. Варто зазначити, що необхідні елементи нарахування амортизації прямолінійно – строк корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість (на доцільності встановлення) – визначаються в практиці даного підприємства комісією під час введення об'єкта основних засобів до експлуатації та фіксуються у Акті введення в експлуатацію та Інвентарній картці об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації здійснюється в ТОВ «Заводське» автоматично за допомогою спеціальної процедури комп'ютерної облікової програми. Таким чином бухгалтер-матеріаліст нараховує амортизацію та формує обліковий регістр аналітичного та синтетичного обліку за субрахунком 131 «Знос основних засобів».

На суму нарахованої щомісяця амортизації в синтетичному обліку ТОВ «Заводське» визнаються відповідні витрати і збільшення зносу об'єктів основних засобів. Збільшення зносу відображається в синтетичному обліку за кредитом пасивного субрахунку 131. Витрати, пов'язані із амортизацією виробничого обладнання, відображаються за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», витрати, пов'язані із амортизацією основних засобів адміністративного та загальногосподарського призначення, – за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати», а витрати на амортизацію основних засобів, що використовуються для потреб збуту, за дебетом рахунку «Витрати на збут».

Важливою складовою експлуатації основних засобів є їх систематичний ремонт, адже лише таким чином підприємство забезпечує відповідну роботу основних засобів.

В практиці ТОВ «Заводське» розрізняють поточний ремонт основних засобів і капітальний ремонт основних засобів. Приймається, що поточним ремонтом вважається ремонт, який здійснюється для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, а капітальним ремонтом вважається ремонт, який здійснюється не лише для підтримання об'єкта основних

засобів в робочому стані, а й з метою поліпшення його технічних характеристик та продовження строку експлуатації. Рішення щодо віднесення тих чи інших дій до поточного ремонту або капітального ремонту приймається головним інженером ТОВ «Заводське».

Витрати на поточні ремонти, як витрати на підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, в обліковій практиці ТОВ «Заводське» відображаються у складі поточних витрат, а саме за дебетом синтетичних рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» в залежності від того, з якою метою використовуються відремонтовані основні засоби.

Первинним документом для обліку таких витрат є картка обліку витрат на здійснення поточного ремонту основних засобів, що формується бухгалтером-матеріалістом за допомогою комп'ютерної облікової програми. До такої картки зазвичай додаються додаткові первинні документи – вимоги на отримання матеріалів або запасних частин зі складу, акти підрядників, якщо поточний ремонт здійснюється із залученням підрядників.

Витрати на капітальний ремонт, як витрати на поліпшення основних засобів, відображаються в обліковій практиці ТОВ «Заводське» за дебетом субрахунку 152 «Витрати на придбання (спорудження) основних засобів» із подальшим перенесенням даної суми на збільшення первісної вартості відремонтованого об'єкту.

Первинним документом для обліку таких витрат є картка обліку витрат на здійснення капітального ремонту (поліпшення) основних засобів, яка формується бухгалтером-матеріалістом за допомогою комп'ютерної облікової програми. До такої картки обліку капітальних витрат мають бути додані первинні документи, що підтверджують окремі витрати.

Порядок відображення в синтетичному обліку ТОВ «Заводське» витрат на поточний та капітальний ремонт основних засобів представлений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Синтетичний облік витрат на ремонт основних засобів
ТОВ «Заводське»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Врахування витрат на поточний ремонт виробничого обладнання			
1.1. Відпущені зі складу матеріали на поточний ремонт виробничого обладнання	91	201	4550,50
1.2. Відпущені зі складу запасні частини на поточний ремонт виробничого обладнання	91	207	2475,95
1.3. Нарахований заробітна плата за виконання поточного ремонту виробничого обладнання	91	661	7500,00
1.4. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за поточний ремонт виробничого обладнання	91	651	1650,00
1.5. Прийнятий до сплати акт підрядника за виконання поточного ремонту виробничого обладнання:			
- на суму витрат без врахування ПДВ	91	685	8050,00
- на суму ПДВ (на підставі податкової накладної)	641.2	685	1610,00
2. Врахування витрат на капітальний ремонт (поліпшення) виробничого обладнання			
2.1. Прийнятий до сплати акт підрядника за виконання поточного ремонту виробничого обладнання:			
на суму витрат без врахування ПДВ	152	685	53700,00
- на суму ПДВ (на підставі податкової накладної)	641.2	685	10740,00
2.2. Відпущені зі складу матеріали на капітальний ремонт виробничого обладнання	152	201	3465,90
2.3. Відпущені зі складу запасні частини на капітальний ремонт виробничого обладнання	152	207	6543,15
2.4. Нарахований заробітна плата за виконання капітального ремонту виробничого обладнання	152	661	8750,00
2.5. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за капітальний ремонт виробничого обладнання	152	651	1925,00
3. Капіталізація витрат на капітальний ремонт (поліпшення) шляхом збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів			
3. На суму витрат, понесених на здійснення капітального ремонту об'єкту основних засобів, збільшена його первісна вартість	104	152	74384,05

Наступним елементом руху основних засобів в ТОВ «Заводське» є вибуття основних засобів. Основні засоби можуть вибувати із складу активів із різних причин (ліквідація, реалізація, передача до статутного капіталу іншої юридичної особи тощо), але в практиці діяльності даного підприємства за останні п'ять років наявні лише приклади реалізації основних засобів, що й варто дослідити ретельно.

Реалізація основних засобів, що перебували в експлуатації, здійснюється в господарській практиці ТОВ «Заводське» на підставі договору купівлі-продажу, який укладається із покупцем з метою врегулювання умов поставки та оплати. Безпосередньо реалізація (передача об'єкту покупцеві) здійснюється на підставі видаткової накладної, що має бути підписана представником покупця, та довіреності, що підтверджує повноваження представника покупця на отримання об'єкту. Акти приймання-передачі основних засобів у практиці ТОВ «Заводське» не використовуються.

За фактом реалізації основного засобу, що перебував в експлуатації, ТОВ «Заводське» як платник податку на додану вартість має за першою подією (передачею покупцеві в рахунок майбутньої оплати або за попередньою оплатою) врахувати податкові зобов'язання з ПДВ, підтвердивши їх шляхом формування та реєстрації електронної податкової накладної. Під час визнання податкових зобов'язань за фактом реалізації основних засобів варто звернути увагу на те, що відповідно до норм п. 188.1 ПКУ «база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалась станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції» [53].

Досліджуючи практику відображення в обліку ТОВ «Заводське» реалізації основних засобів, варто також звернути увагу на те, що в ході відображення такої реалізації об'єкт основних засобів спочатку переводиться до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу, а вже потім реалізується як такий актив із визнанням доходів та витрат у складі доходів та витрат операційної діяльності.

Приклад відображення в обліку ТОВ «Заводське» реалізації об'єкта основного засобу, що перебував в експлуатації, наведений в таблиці 2.4.

Йдеться про об'єкт, первісна вартість якого складає, – 71915,50 грн., а знос, нарахований за період експлуатації об'єкта, відповідно – 44947,35 грн.

Реалізація об'єкта здійснюється на умовах часткової попередньої оплати. Вартість продажу, погоджена із покупцем, становить 35700,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік реалізації об'єкта основних засобів ТОВ «Заводське»

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Отримання від покупця попередньої оплати				
17.09.2020.	На поточний рахунок отримана попередня оплата від покупця за об'єкт основних засобів	311	681	17850,00
17.09.2020.	На фактом отримання попередньої оплати враховані податкові зобов'язання з ПДВ	643	641.2	2975,00
Реалізація об'єкту основних засобів				
21.09.2020.	Списаний знос, нарахований за період експлуатації основного засобу, що виводиться з експлуатації з метою продажу	131	104	44947,35
21.09.2020.	Об'єкт основних засобів за залишковою вартістю переводиться до категорії необоротних активів, утримуваних для продажу	286	104	26968,15
21.09.2020.	Врахований борг покупця та дохід від реалізації необоротного активу, утриманого для продажу, за вартістю продажу	377	712	35700,00
21.09.2020.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації	712	643	2975,00
21.09.2020.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ в частині понад попередню оплату	712	641.2	2975,00
21.09.2020.	Списана до витрат вартість необоротного активу, утриманого для продажу	943	286	26968,15
21.09.2020.	Відображено залік заборгованостей	681	377	17850,00
30.09.2020.	Чистий дохід від реалізації списаний на рахунок фінансових результатів	712	791	29750,00
30.04.2020.	Собівартість реалізованого активу списана на рахунок фінансових результатів	791	943	26968,15

Таким чином об'єкт основних засобів, що реалізується, виключається з складу активів шляхом списання зносу, нарахованого за період експлуатації об'єкта, та залишкової вартості об'єкта, що долучається до поточних витрат.

Окрім основних засобів до категорії матеріальних необоротних активів

ТОВ «Заводське» належать також малоцінні необоротні матеріальні активи. Йдеться про матеріальні активи, що використовуються протягом багатьох операційних циклів підприємства і відповідно протягом терміну більше одного року, але вартість таких об'єктів не перевищує вартісну межу, встановлену обліковою політикою підприємства для ідентифікації основних засобів – 20 тисяч гривень. Відповідно такі об'єкти як виробничого обладнання, так й адміністративного призначення визнаються в обліку підприємства малоцінними необоротними матеріальними об'єктами.

Для синтетичного обліку зазначених об'єктів Планом рахунків призначений субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» синтетичного рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Даний рахунок є активним і призначений для відображення в обліку первісної вартості інших необоротних матеріальних активів. Формування первісної вартості таких об'єктів здійснюється із застосуванням синтетичного субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Вартість малоцінних необоротних активів, що експлуатуються та відповідно втрачають свої споживчі властивості, переноситься до витрат частинами шляхом нарахування амортизації. В обліковій практиці ТОВ «Заводське» відповідно до норм обраної облікової політики амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується у розмірі 50 % від вартості при передачі в експлуатацію та 50 % у місяці списання з балансу в наслідок невідповідності критеріям визнання активом.

В таблиці 2.5 наведений приклад придбання, введення в експлуатацію та списання із складу активів об'єкту, що належить до категорії малоцінних необоротних матеріальних активів.

Йдеться про багатоцільовий печатний пристрій, що використовується для адміністративних потреб, вартістю придбання 9600,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Під час придбання об'єкту була окремо оплачена його доставка на підприємство вартістю 750,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %.

Таблиця 2.5 – Синтетичний облік придбання та використання малоцінного необоротного матеріального активу в ТОВ «Заводське»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Придбання об'єкту			
1.1. Отриманий від постачальника об'єкт, що в подальшому буде віднесений до малоцінних необоротних матеріальних активів:			
- на суму без ПДВ	153	685	8000,00
- на суму ПДВ (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	685	1600,00
1.2. Прийнятий до сплати акт підрядника за транспортування придбаного об'єкта на підприємство:			
- на суму без ПДВ	153	685	625,00
- на суму ПДВ (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	685	125,00
2. Введення об'єкта в експлуатацію			
2.1. На підставі акту введення в експлуатацію об'єкт долучений до малоцінних необоротних матеріальних активів	112	153	8625,00
2.2. За фактом введення в експлуатацію нарахований знос у першому місці експлуатації у сумі 50 % первісної вартості	92	132	4312,50
3. Списання об'єкту з категорії активів в наслідок повної втрати споживчих властивостей			
3.1. Нарахований знос об'єкта в останньому місяці експлуатації перед списанням об'єкту у сумі 50 % первісної вартості	92	132	4312,50
3.2. Списаний знос, нарахований за період експлуатації об'єкта, та відповідно його первісна вартість у зв'язку із ліквідацією об'єкта	132	112	8625,00

Придбання малоцінних необоротних матеріальних активів відображається в обліку на підставі документів постачальників, введення в експлуатацію здійснюється на підставі «Акту введення до експлуатації МНМА», а списання відповідно на підставі «Акту ліквідації МНМА».

Питання включення до витрат вартості малоцінних необоротних матеріальних активів, що експлуатуються в ТОВ «Заводське», у тому числі у виробництві, ще буде окремо розглянуто, адже наведений порядок нарахування амортизації, на нашу думку, не відповідає в повному обсязі потребам підприємства насамперед в частині систематизації витрат на виробництво.

2.3 Організація обліку наявності та руху засобів

Запаси в господарській практиці ТОВ «Заводське» представлені виробничими запасами, малоцінними швидкозношуваними предметами, незавершеним виробництвом і готовою продукцією.

Виробничі запаси підприємство закуповує насамперед для здійснення процесу виробництва продукції, окрім того виробничі запаси також використовуються для утримання та ремонту обладнання, для організації процесів управління та збуту. Основними складовими виробничих запасів ТОВ «Заводське» є сировина та матеріали і запасні частини.

Тимчасове зберігання виробничих запасів здійснюється на складі. Складську роботу та облік здійснює комірник підприємства, який несе повну матеріальну відповідальність за збереження товарно-матеріальних цінностей. Раз на півроку на складі здійснюється інвентаризація виробничих запасів з метою перевірки адекватності даних бухгалтерського обліку та попередження нестач товарно-матеріальних цінностей. За останні п'ять років сутєвих нестач виробничих запасів виявлено не було, лише в окремих випадках за підсумками інвентаризацій були виявлені пересортиці.

ТОВ «Заводське» отримує виробничі запаси переважно від постійних постачальників, з якими укладені договори поставки. Із різними постачальниками такі договори передбачають як оплату за фактом поставок (або оплату із відстрочкою), так і поставки на умовах попередньої оплати.

Оприбуткування виробничих запасів на склад підприємства від постачальників здійснюється комірником ТОВ «Заводське» на підставі первинних документів постачальників (видаткових накладних, товарно-транспортних накладних). Задля отримання товарно-матеріальних цінностей бухгалтерія підприємства оформлює комірнику (або іншому представнику підприємства) довіреність, яка підтверджує право комірника на отримання таких активів від імені підприємства. Довіреності оформлюються в одному

екземплярі, реєструються в журналі обліку довіреностей та передаються під підпис комірнику (або іншому представнику підприємства).

Під час прийому виробничих запасів, комірник ТОВ «Заводське» перевіряє відповідність даних накладної фактичній наявності матеріальних цінностей, підписує документи постачальника, підтверджуючи отримання виробничих запасів, та передає представнику постачальника другий екземпляр накладної із підписом та відповідну довіреність. Оприбутковуючи виробничі запаси на склад, комірник заносить відповідну інформацію до окремого модулю комп'ютерної облікової програми, за допомогою якого автоматизований складський облік виробничих запасів.

В кінці кожного робочого дня комірник ТОВ «Заводське» формує матеріальний звіт за складом і разом із документами постачальників передає його наступного дня до бухгалтерії. Окрім того до бухгалтерії засобами електронного зв'язку передається інформація складського обліку. Подальший облік виробничих запасів, а також облік розрахунків із постачальниками здійснюється бухгалтерією підприємства.

Облік сировини та матеріалів здійснюється на синтетичному субрахунку 201 «Сировина й матеріали» рахунку 20 «Виробничі запаси». Відповідний субрахунок є активним – вартість залишків сировини та матеріалів та оприбуткування сировини та матеріалів до складу відображається за дебетом, а списання собівартості переданих у використання сировини та матеріалів – за кредитом. Облік запасних частин аналогічним образом організований на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунку 20 «Виробничі запаси». До субрахунків 201 «Сировина й матеріали» та 207 «Запасні частини» організований аналітичний облік за кожним найменуванням матеріалів та запасних частин відповідно із наданням спеціальних номенклатурних номерів.

Окремо варто звернути увагу на формування в обліку ТОВ «Заводське» податкового кредиту за операціями із придбання виробничих запасів, адже у переважній більшості випадків таке придбання здійснюється в інших

платників податку на додану вартість. Податковий кредит відображається за першою подією – або за фактом отримання товарно-матеріальних цінностей в рахунок майбутньої оплати, або за фактом перерахування постачальнику попередньої оплати. Відображується податковий кредит на підставі електронних податкових накладних, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних, після відповідної реєстрації таких документів постачальниками.

Приклади відображення в синтетичному обліку придбання виробничих запасів і розрахунків із постачальниками з облікової практики ТОВ «Заводське» представлені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Синтетичний облік придбання виробничих запасів в ТОВ «Заводське»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Придбання виробничих запасів на умовах часткової попередньої оплати			
1.1. З поточного рахунку перерахована попередня оплата постачальнику	371	311	75000,00
1.2. Врахований податковий кредит за фактом перерахування попередньої оплати (на підставі зареєстрованої податкової накладної)	641.2	644	12500,00
1.3. Оприбутковані отримані в рахунок часткової попередньої оплати матеріали:			
- на вартість без ПДВ	201	631	210550,00
- на суму ПДВ в частині попередньої оплати	644	631	12500,00
- на суму ПДВ в частині понад попередню оплату (на підставі зареєстрованої податкової накладної)	641.2	631	29610,00
1.4. Відображено залік заборгованості у розрахунках з постачальником	631	371	75000,00
2. Придбання виробничих запасів на умовах оплати із відстрочкою платежу			
2.1. Оприбутковані отримані в рахунок майбутньої оплати матеріали:			
- на вартість без ПДВ	201	631	210550,00
- на суму ПДВ (на підставі зареєстрованої податкової накладної)	641.2	631	42110,00
2.2. З поточного рахунку перераховано постачальнику за отримані матеріали	631	311	252660,00

У випадках, коли за фактом придбання виробничих запасів наявні

додаткові витрати (наприклад, витрати на транспортування придбаних запасів на підприємство, що окремо відшкодовуються постачальнику або транспортному підприємству), такі витрати визнаються транспортно-заготівельними та обліковуються на окремих спеціальних субрахунках – 201/ТЗВ в частині матеріалів і 207/ТЗВ в частині запасних частин. Подальший облік, розподіл та включення до витрат під час списання відповідних запасів здійснюється за логікою методу середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат.

Внутрішній відпуск виробничих запасів (матеріалів та запасних частин) в господарській практиці ТОВ «Заводське» документується вимогами на відпуск – відповідні первинні документи складаються за допомогою комп'ютерної облікової програми та роздруковуються в двох екземплярах – один для складу із підписом особи, що отримала товарно-матеріальні цінності, другий – для одержувача виробничих запасів з метою їх подальшого використання. Комірник здійснює проведення вимог на відпуск в модулі складського обліку, а відповідні вимоги передає до бухгалтерії разом із матеріальними звітами.

Оцінка собівартості виробничих запасів, переданих на споживання, відповідно до облікової політики ТОВ «Заводське» здійснюється за середньозваженою собівартістю із перерахунком середніх цін за кожним надходження відповідного виду виробничих запасів. Транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості придбаних запасів із використанням розрахунку середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат.

Кореспонденція рахунків у випадках використання виробничих запасів ТОВ «Заводське» наведена в таблиці 2.7.

До складу запасів підприємства належать також малоцінні швидкозношувані предмети – матеріальні активи багаторазового використання, строк експлуатації яких не перевищує одного року. Облік таких запасів організовано на синтетичному рахунку 22 «Малоцінні

швидкозношувані предмети», є аналогічним обліку виробничих запасів за винятком організації кількісного позабалансового обліку таких активів, переданих до експлуатації, з метою попередження зловживань працівників підприємства.

Таблиця 2.7 – Синтетичний облік використання виробничих запасів в ТОВ «Заводське»

Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1. Відпущені матеріали на виробництво конкретних видів продукції із зазначенням шифру партії	23	201
2. Відпущені матеріали на загальновиробничі потреби	91	201
3. Відпущені запасні частини на утримання та поточний ремонт виробничого обладнання	91	207
4. Відпущені запасні частини на установку та капітальний ремонт (поліпшення) обладнання	152	207
5. Відпущені матеріали на адміністративні та загальногосподарські потреби	92	201
6. Відпущені запасні частини на утримання та поточний ремонт адміністративного обладнання	92	207
7. Відпущені матеріали на потреби збуту	93	201

Наступною важливою складовою запасів ТОВ «Заводське» як виробничого підприємства є предмети незавершеного виробництва. Формування таких активів в обліку пов'язане з тим, що виробничий цикл займає певний період часу. Відповідно у виробництві формуються активи, що не пройшли обробки повністю та не можуть бути визнані готовою продукцією, однак витрати на формування таких активів вже понесені.

Предмети незавершеного виробництва відображаються в обліку на сумою фактичних витрат, вже понесених на їх виробництво. Систематизація таких витрат здійснюється в синтетичному обліку за дебетом рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік за даним синтетичним рахунком здійснюється в ТОВ «Заводське» за окремими об'єктами обліку витрат партіями продукції, яким надається спеціальний шифр відповідного аналітичного обліку.

Вартість предметів незавершеного виробництва, яка в подальшому

перетворюється на виробничу собівартість готової продукції, складається з прямих витрат на виробництво та розподілених загальновиробничих витрат.

До прямих витрат виробництва належать витрати, які в момент їх визнання можуть бути віднесені до окремих об'єктів витрат – партій продукції. Йдеться про витрати сировини та матеріалів, облік яких здійснюється на підставі вимог на відпуск із зазначенням шифру відповідної партії, а також про витрати на оплату праці (заробітна плата, нарахування єдиного соціального внеску, формування резерву на оплату відпусток) працівників виробничих бригад, основна заробітна плата яким нараховується відрядно. Всі інші витрати, пов'язані із функціонуванням виробництва, вважаються загальновиробничими та попередньо систематизуються за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За підсумками місяця такі витрати розподіляються між окремими видами продукції. Базою розподілу загальновиробничих витрат відповідно до облікової політики ТОВ «Заводське» обрана основна заробітна плата основних виробничих працівників, що нараховується відрядно. Загальновиробничі витрати з метою їх подальшого розподілу класифіковані на змінні та постійні. Відповідно змінні розподіляються виходячи з реальної потужності, а постійні – в межах ставки розподілу за нормальної потужності.

Витрати на виробництво окремих партій продукції систематизуються у спеціальних картках аналітичного обліку, що формуються за допомогою комп'ютерної облікової програми.

Синтетичний облік формування вартості предметів незавершеного виробництва та випуску готової продукції представлений в таблиці 2.8.

Варто також зазначити, що матеріальна відповідальність за збереження предметів незавершеного виробництва в ТОВ «Заводське» покладена на бригадирів виробничих бригад. З метою перевірки даних бухгалтерського обліку та попередження зловживань матеріально відповідальних осіб на підприємстві в кінці кожного кварталу здійснюється інвентаризація предметів незавершеного виробництва.

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік формування вартості предметів незавершеного виробництва та випуску готової продукції ТОВ «Заводське»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1. Передані зі складу сировина та матеріали на виробництво конкретних партій продукції із зазначенням шифру партії	23	201
2. Нарахована заробітна плата відрядно працівникам виробничих бригад за виробництво конкретних партій продукції	23	661
3. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану працівникам виробничих бригад	23	651
4. Нарахований резерв на оплату відпусток на заробітну плату, нараховану працівникам виробничих бригад	23	471
5. Розподілені між окремими партіями продукції враховані протягом місяця змінні загальновиробничі витрати	23	91.1
6. Розподілені між окремими партіями продукції враховані протягом місяця постійні загальновиробничі витрати	23	91.2
7. Списані нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (за наявності таких)	901	91.2
8. Випущена з виробництва та оприбуткована до складу готова продукція за виробничою собівартістю	26	23

Відпуск готової продукції з виробництва до складу документується накладною на внутрішні відпуск. Таким чином на підприємстві визнається поява вироблених власними силами активів – готової продукції. Облік наявності та руху готової продукції здійснюється за виробничою собівартістю на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція» із організацією аналітичного обліку за кожним видом готової продукції.

Складський облік готової продукції організований в ТОВ «Заводське» аналогічно розглянутому вище складському обліку виробничих запасів.

Для оцінки собівартості готової продукції при списанні, насамперед, при реалізації покупцям, відповідно до норм обраної підприємством облікової політики використовується метод ФІФО (first in – first out), а для оцінки вибуття продукції, виготовленої за індивідуальними замовленнями, – метод ідентифікованої собівартості.

Вибуття готової продукції як активу – це насамперед її реалізація покупцям. Здійснюється така реалізація на підставі договорів поставки, укладених із покупцями, що передбачають як попередню оплату, так й

оплату із відстрочкою платежу, коли йдеться про договірні відносини із постійними покупцями. Договори на виготовлення продукції за індивідуальними замовленням можуть також передбачати часткову попередню оплату.

Відпуск готової покупцям здійснюється на підставі видаткових накладних, які складаються за допомогою комп'ютерної облікової програми та роздруковуються в двох екземплярах. Документ є стандартним і містить інформацію про найменування постачальника та покупця, найменування, одиницю виміру, кількість, ціну та вартість готової продукції. Представник покупця, отримуючи продукцію, перевіряє відповідність їх кількості даним накладної, підписує екземпляр постачальника та передає комірнику довіреність, яка підтверджує повноваження представника покупця на отримання готової продукції. Незважаючи, що довіреності на сьогодні не є обов'язковими документами для застосування з точки зору діючих нормативних документів, в практиці документообороту ТОВ «Заводське» вони використовуються, що передбачене договорами поставки із покупцями.

За фактом передачі готової продукції представнику покупця комірник ТОВ «Заводське» заносить відповідну інформацію до окремого модулю комп'ютерної облікової програми, за допомогою якого автоматизований складський облік готової продукції. Накладні із підписами представників покупців і довіреності передаються до бухгалтерії у складі звітів комірника. Окрім того до бухгалтерії засобами електронного зв'язку надходить інформація складського обліку. На підставі отриманої інформації та первинних документів працівники бухгалтерії здійснюють відображення в обліку відвантаження готової продукції.

Варто також зазначити, що за фактом реалізації готової продукції в обліку ТОВ «Заводське» як платника податку на додану вартість враховуються податкові зобов'язання. Визнання зобов'язань відбувається за першою подією – або за фактом отримання від покупця попередньої оплати за продукцію, або за фактом відпуску продукції на умовах майбутньої

оплати. Факт визнання податкових зобов'язань підтверджується шляхом формування електронної податкової накладної, яка у встановлені податковим законодавством терміни реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Приклади відображення в синтетичному обліку ТОВ «Заводське» реалізації готової продукції покупцям наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Синтетичний облік реалізації покупцям готової продукції ТОВ «Заводське»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Реалізація готової продукції на умовах попередньої оплати			
1.1. На поточний рахунок в банку отримана попередня оплата від покупця за готову продукцію	311	681	152650,50
1.2. Враховані податкові зобов'язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	643	641.2	25441,75
1.3. Врахований борг покупця і дохід від реалізації готової продукції	361	701	152650,50
1.4. Зарахована сума ПДВ у складі доходу від реалізації готової продукції	701	643	25441,75
1.5. Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26	94247,45
1.6. Відображено залік заборгованості у розрахунках з покупцем	681	361	152650,50
2. Реалізація готової продукції на умовах оплати за фактом поставки			
2.1. Врахований борг покупця і дохід від реалізації готової продукції	361	701	152650,50
2.2. Враховані зобов'язання з ПДВ за фактом реалізації готової продукції	701	641.2	25441,75
2.3. Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26	94247,45
2.4. На поточний рахунок отримані грошові кошти від покупця за реалізовану готову продукцію	311	361	152650,50

З метою попередження фактів нестач готової продукції та перевірки адекватності даних бухгалтерського обліку в ТОВ «Заводське» щокварталу здійснюється інвентаризація залишків готової продукції. Варто також зазначити, що суттєвих нестач готової продукції за останні п'ять років виявлено не було.

2.4 Вдосконалення облікового забезпечення управління матеріальними активами виробничого підприємства

За підсумками проведеного дослідження системи облікового забезпечення управління матеріальними активами ТОВ «Заводське» варто сформулювати висновок про наявність на підприємстві якісної та оперативної системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень. Окрім того наявна система обліку на високому якісному рівні забезпечує збереження матеріальних активів, як необоротних, так і запасів, адже випадків суттєвих нестач активів підприємства за останні п'ять років виявлено не було, а інвентаризації матеріальних активів як в місцях зберігання, так й в місцях експлуатації (переробки) здійснюються регулярно.

В той же час в ході проведеного дослідження практики обліку матеріальних активів ТОВ «Заводське» сформовані певні пропозиції, спрямовані на підвищення якісного рівня обліку окремих видів матеріальних активів.

Так, пропонується змінити метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. До таких активів на підприємстві належать матеріальні активи, насамперед окремі об'єкти виробничого призначення, які використовуються протягом двох-трьох років (тобто протягом періоду, що перевищує один рік), але їх вартість не перевищує межу у 20 тис. грн. ідентифікації основних засобів, визначену обліковою політикою підприємства. Окремо варто зазначити, що останнім часом кількість таких об'єктів малоцінних необоротних матеріальних активів в ТОВ «Заводське» значно збільшилась, особливо у складі об'єктів виробничого призначення, адже вартісна межа ідентифікації основних засобів була збільшена на підприємстві з 01 липня 2020 року в наслідок внесення змін в облікову політику підприємства, що в свою чергу було викликано змінами в чинного податкового законодавстві.

Амортизація таких малоцінних необоротних матеріальних активів у відповідності до облікової політики ТОВ «Заводське» нараховується у розмірі 50 % від вартості при передачі в експлуатацію та 50 % у місяці списання з балансу в наслідок невідповідності критеріям визнання активом. За фактом нарахування такої амортизації визнаються витрати підприємства, в частині об'єктів виробничого призначення – загальновиробничі витрати. На наступному етапі такі загальновиробничі витрати розподіляться між окремими партіями продукції пропорційно основній заробітній платі працівників виробничих бригад. Таким чином амортизація, нарахована за малоцінними необоротними матеріальними активами, потрапляє до витрат на виробництво окремих видів продукції та долучається до виробничої собівартості окремих видів продукції. В той же час за обраного методу нарахування амортизації складається ситуація, за якою у місяцях, коли здійснюється передача малоцінних необоротних матеріальних активів виробничого призначення до експлуатації, а також у місяцях їх списання (особливо, якщо вони в тому ж місяці замінюються новими, що передаються до експлуатації) загальновиробничі витрати неадекватно завищені, а у місяцях, коли такі операції відсутні або мінімальні, загальновиробничі витрати неадекватно занижені. В той же час такі активи використовуються у виробництві постійно, а споживчі властивості втрачаються поступово, щомісяця, що й має призводити до визнання відповідної суми витрат. В підсумку це призводить до необґрунтованого коливання собівартості різних партій ідентичної продукції.

З метою вирішення зазначеної проблеми пропонуємо змінити з 1 січня 2022 року метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і застосовувати в подальшому прямолінійний метод нарахування амортизації таких активів, що в тому числі передбачено п. 27 П(с)БО 7 «Основні засоби». Це дозволить регулярно одночасно із втратою споживчих властивостей та відповідно вартості такими активами визнавати витрати, пов'язані із їх використанням, насамперед у процесі виробництва.

Таким чином якісний рівень облікової інформації щодо залишкової вартості таких активів, а також щодо витрат, пов'язаних із їх експлуатацією, суттєво підвищиться. Це дозволить впорядкувати процес включення витрат, пов'язаних із експлуатацією малоцінних необоротних матеріальних активів виробничого призначення, до загальновиробничих витрат і відповідно до виробничої собівартості окремих партій продукції кожного окремого місяця, що є надзвичайно важливим, адже інформація щодо собівартості окремих видів продукції є надзвичайно принциповою для ціноутворення та формування виробничої програми, відповідно вимоги до її якісного рівня мають бути надзвичайно жорсткими.

Певні заперечення щодо доцільності практичного впровадження розробленої пропозиції можуть бути визнані в площині оподаткування податком на прибуток підприємства, адже у перші звітні (податкові) періоди зміна методу амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів з наявного (50 % на 50 %) на прямолінійний може призвести до збільшення прибутку до оподаткування і відповідно податку на прибуток (в наступних періодах різниця компенсується). З метою вирішення даного питання варто дослідити питання зміни методу нарахування амортизації виробничого обладнання ТОВ «Заводське» з прямолінійного, який застосовується зараз, на кумулятивний, який дозволить зменшити у законній площині суму прибутку до оподаткування та відповідно податку на прибуток і компенсувати негативні податкові наслідки зміни методу нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів.

Інша пропозиція, сформована за підсумками дослідження процедур облікового забезпечення управління запасами як матеріальними оборотними активами, стосується порядку обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із придбанням виробничих запасів.

У відповідності до обраної на підприємстві облікової політики в ТОВ «Заводське» використовується порядок обліку та розподілу таких витрат із застосуванням середнього відсотку транспортно-заготівельних

витрат. Такий підхід передбачено п. 9 П(с)БО 9 «Запаси» і певним чином спрощує процедуру відображення в обліку таких витрат, адже вони на практиці можуть бути пов'язані із кількома видами продукції і питання їх розподілу виникає об'єктивно. В той же час розподіл транспортно-заготівельних витрат за логікою середнього відсотку призводить до того, що певна сума додаткових витрат долучається до вартості запасів, що не потребували жодних транспортно-заготівельних витрат. Також варто звернути увагу на те, що за умови застосування даного методу первісна вартість окремої одиниці запасів, яка була придбана та зберігається протягом кількох місяців без змін, буде змінюватися на початок кожного місяця внаслідок зміни середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат, що складно визнати логічним.

Таким чином таке тотальне усереднення транспортно-заготівельних витрат призводить як до викривлення первісної вартості окремих одиниць запасів, так і до викривлення розміру витрат, пов'язаних із споживанням таких запасів. Для виробничого підприємства, яким є ТОВ «Заводське», таке викривлення в частині витрат на виробництво, що формують виробничу собівартість готової продукції, є досить проблемним, адже як вже зазначалось вище, вимоги управління щодо якості інформації стосовно собівартості окремих видів продукції мають бути надзвичайно високими. Окрім того розподіл транспортно-заготівельних витрат із застосуванням середнього відсотку таких витрат знижує оперативність обліку, адже такий розподіл на відміну від прямого розподілу може бути здійснений лише за підсумками місяця після систематизації усіх транспортно-заготівельних витрат за місяць, тобто реально лише на початку наступного місяця.

Альтернативою методу обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат шляхом їх усереднення є прямий розподіл, тобто розподіл кожної суми таких визнаних витрат в момент їх визнання між одиницями запасів, придбання яких безпосередньо спричинило появу таких витрат. Умовний приклад такого розподілу пропорційно вазі придбаних запасів представлено в

таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат пропорційно вазі придбаних виробничих запасів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Оприбутковані придбані матеріали:			
1.1. матеріал А за вартістю без ПДВ	201	631	250000,00
1.2. матеріал В за вартістю без ПДВ	201	631	420000,00
1.3. відображений податковий кредит (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	631	134000,00
2. Відображені транспортно-заготівельні витрати у складі первісної вартості придбаних матеріалів:			
2.1. у складі вартості матеріалу А 43875,00 грн. * 3000 кг / (3000 кг + 4200 кг)	201	685	18281,25
2.2. у складі вартості матеріалу В 43875,00 грн. * 4200 кг / (3000 кг + 4200 кг)	201	685	25593,75
2.3. відображений податковий кредит (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	685	8775,00
Таким чином, первісна вартість придбання одиниці матеріалу складає: Матеріал А – (250000,00 + 18281,25) / 3000 кг = 89,42708 грн. Матеріал В – (420000,00 + 25593,75) / 4200 кг. = 106,09375 грн.			

Прямий розподіл пропорційно натуральним одиницям може бути використаний лише для запасів, що вимірюються в однакових натуральних одиницях, саме тому в інших випадках прямий розподіл варто здійснювати пропорційно обліковій вартості придбаних запасів. Такий розподіл може в окремих випадках викликати заперечення, адже вартість не провокує адекватний розмір витрат на транспортування тощо, але такий варіант дозволяє уникати необґрунтованого усереднення транспортно-заготівельних витрат. Приклад такого розподілу представлено в таблиці 2.11.

Таким чином з метою підвищення як якісного рівня, так й оперативності обліку купованих запасів пропонуємо з 1 січня 2022 року змінити облікову політику ТОВ «Заводське» та перейти на прямий розподіл транспортно-заготівельних витрат – за основними видами сировини й матеріалів, що закуповуються безпосередньо для виробництва продукції (насамперед йдеться про пластикову крошку), розподіл пропонуємо

здійснювати пропорційно вазі, а за іншими видами придбаних виробничих запасів – пропорційно обліковій вартості, адже такі запаси можуть бути представлені різними натуральними одиницями.

Таблиця 2.11 – Облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат пропорційно обліковій вартості придбаних виробничих запасів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1. Оприбутковані придбані матеріали:			
1.1. матеріал А за вартістю без ПДВ	201	631	250000,00
1.2. матеріал В за вартістю без ПДВ	201	631	420000,00
1.3. відображений податковий кредит (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	631	134000,00
2. Відображені транспортно-заготівельні витрати у складі первісної вартості придбаних матеріалів:			
2.1. у складі вартості матеріалу А 43875,00 грн. * 250000,00 / (250000,00 + 420000,00)	201	685	16371,27
2.2. у складі вартості матеріалу В 43875,00 грн. * 250000,00 / (250000,00 + 420000,00)	201	685	27503,73
2.3. відображений податковий кредит (на підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної)	641.2	685	8775,00
Таким чином, первісна вартість придбання одиниці матеріалу складає: Матеріал А – (250000,00 + 16371,27) / 3000 кг = 88,79042 грн. Матеріал В – (420000,00 + 27503,73) / 4200 кг. = 106,54485 грн.			

Впровадження в практику розробленої пропозиції дозволить підвищити якісний рівень процесу визнання первісної вартості та відповідно відображення в обліку купованих запасів, а також підвищити якісний рівень інформації щодо витрат, пов'язаних із споживанням таких запасів, особливо витрат на виробництво, які є складовою виробничої собівартості партій готової продукції.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ТОВ «ЗАВОДСЬКЕ»

3.1 Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних необоротних активів

Основною складовою матеріальних необоротних активів ТОВ «Заводське» є основні засоби, відповідні саме аналіз забезпеченості та ефективності використання основних засобів є центральною складовою аналітичного дослідження матеріальних необоротних активів.

Основними елементами аналітичного дослідження основних засобів виробничого підприємства варто визнати такі:

- аналіз складу та структури основних засобів;
- аналіз технічного стану основних засобів;
- аналіз руху основних засобів;
- аналіз ефективності використання основних засобів, у тому числі факторний аналіз фондівдачі основних засобів;
- аналіз впливу ефективності використання основних засобів на рівень ефективності роботи підприємства в цілому;
- розробка заходів щодо підвищення ефективності використання основних засобів та підвищення ефективності роботи підприємства в цілому за рахунок факторів, пов'язаних із основними засобами.

Методологія аналітичного дослідження стану та ефективності використання основних засобів формується сукупністю прийомів горизонтального (трендового) аналізу, вертикального (структурного) аналізу, коефіцієнтного аналізу, порівняльного аналізу, факторного аналізу, інтегрального аналізу, лекомпозиційного аналізу та інших аналітичних

процедур та прийомів. Важливим інструментом аналізу основних засобів є система показників, що розраховуються в ході виконання аналітичних процедур.

Розпочнемо аналіз основних засобів ТОВ «Заводське» з дослідження їх динаміки та структури у динаміці, розглянувши основні засоби в цілому, а й окремо вартість активної та пасивної складової основних засобів. До активної частини основних засобів підприємства зарахуємо виробниче обладнання та інші прибори та інструменти, що використовуються у виробництві, а до пасивної частини – транспортні засоби, оргтехніку, меблі та інші основні засоби. Враховуючи, що основні засоби характеризуються двома основними вартісними оцінками – первісною та залишковою вартістю, проведемо аналіз структури і за первісною, і за залишковою вартістю. Відповідні показники динаміки та структури представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Динаміка та структура основних засобів ТОВ «Заводське» за первісною та залишковою вартістю

Найменування показників	Станом на 01.01.2020.		Станом на 01.01.2021.		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолютне, тис. грн.	відносне, %	структурне, %
1. Показники, розраховані за первісною вартістю							
1. Активна частина основних засобів	11853,9	58,5	12429,6	50,0	575,7	4,9	- 8,5
2. Пасивна частина основних засобів	8401,3	41,5	12449,5	50,0	4048,2	48,2	+ 8,5
Загальна вартість основних засобів	20255,2	100,0	24879,1	100,0	4623,9	22,8	0,0
2. Показники, розраховані за залишковою вартістю							
1. Активна частина основних засобів	8795,0	57,7	8804,9	48,4	9,9	0,1	- 9,3
2. Пасивна частина основних засобів	6435,6	42,3	9378,9	51,6	2943,3	45,7	+ 9,3
Загальна вартість основних засобів	15230,6	100,0	18183,8	100,0	2953,2	19,4	0,0

В цілому первісна вартість основних засобів підприємства за збільшилась за 2020 рік на 4623,9 тис. грн. або на 22,8 %. Залишкова вартість

основних засобів за той же період збільшилась на 2953,2 тис. грн. або на 19,4 %. Незважаючи на наявне зростання вартості як активної частини основних засобів, так й пасивної частини основних засобів, темпи зростання активної частини є суттєво меншими за темпи зростання вартості основних засобів пасивної частини як за первісною, так й за залишковою вартістю.

Логічним наслідком таких несиметричних змін природно виявилось помітне погіршення структури основних засобів підприємства. Так, станом на 01.01.2021. в порівнянні з станом на 01.01.2020. за первісною вартістю частка активної частини основних засобів скоротила на 8,5 %, а частка пасивної частини основних засобів навпаки збільшилась на 8,5 %. Аналогічні структурні зрушення в оцінці за залишковою вартістю є ще помітними – 9,3 %. Окремо варто звернути увагу на те, що за залишковою вартістю станом на 01.01.2021. частка пасивної частини основних засобів (51,6 %) перевищує частку активної частини (48,4 %), а за первісною вартістю частки є однаковими – 50,0 %.

Наявна ситуація є наслідком політики підприємства щодо оновлення основних засобів. Відповідно виконані розрахунки варто доповнити аналізом стану та руху основних засобів. Важливою складовою такого аналізу є відносні показники, основними з яких є:

- коефіцієнт зносу основних засобів (як відношення суми нарахованого зносу до первісної вартості основних засобів на ту ж дату);
- коефіцієнт оновлення основних засобів (як відношення вартості основних засобів, що були введені в експлуатацію за період, до первісної вартості основних засобів на кінець даного періоду);
- коефіцієнт вибуття основних засобів (як відношення первісної вартості основних засобів, що були виведені з експлуатації за період, до первісної вартості основних засобів на початок періоду).

З метою більш ґрунтовного дослідження вищезгадані показники варто розрахувати та проаналізувати у динаміці не лише для основних засобів в цілому, а і для окремих складових, наприклад, для активної частини

основних засобів або окремо для виробничого обладнання.

Розрахуємо та проаналізуємо динаміку розглянутих вище коефіцієнтних показників за даними ТОВ «Заводське».

В таблиці 3.2 систематизована інформація для розрахунку, а також показники зносу основних засобів станом на 01.01.2019., на 01.01.2020. і на 01.01.2021.

Таблиця 3.2 – Показники рівня зносу основних засобів в цілому та активної частини основних засобів ТОВ «Заводське»

Показники	Станом на 01.01.2019.	Станом на 01.01.2020.	Станом на 01.01.2021.
1.1. Знос основних засобів підприємства	3016,1	5024,6	6695,3
1.2. Первісна вартість основних засобів підприємства	19085,3	20255,2	24879,1
1.3. Коефіцієнт зносу основних засобів підприємства	0,158	0,248	0,269
2.1 Знос основних засобів активної частини	1866,1	3058,9	3624,7
2.2. Первісна вартість основних засобів активної частини	11172,9	11853,9	12429,6
2.3. Коефіцієнт зносу активної частини основних засобів	0,167	0,258	0,292

Розраховані показники свідчать про невисокий рівень зносу основних засобів підприємства, хоча поступово такий рівень особливо щодо основних засобів активної частини збільшується. Негативну оцінку також слід надати тому, що рівень зносу активної частини основних засобів є більш суттєвим, ніж рівень зносу основних засобів у цілому.

Підвищення рівня зносу основних засобів у цілому і активної частини основних засобів зокрема свідчить скоріше всього про незадовільні темпи оновлення основних засобів. Для підтвердження цього висновку розрахуємо коефіцієнти оновлення основних засобів у цілому, а також основних засобів активної частини.

В таблиці 3.3 систематизована інформація для розрахунку, а також показники оновлення основних засобів ТОВ «Заводське» за 2019-2020 роки.

Таблиця 3.3 – Показники рівня оновлення основних засобів в цілому та активної частини основних засобів ТОВ «Заводське»

Показники	2019 рік	2020 рік
1.1. Вартість введених до експлуатації основних засобів протягом року	1822,5	5379,4
1.2. Первісна вартість основних засобів підприємства на кінець року	20255,2	24879,1
1.3. Коефіцієнт оновлення основних засобів підприємства в цілому	0,090	0,216
2.1. Вартість введених до експлуатації основних засобів активної частини протягом року	1332,9	1332,2
2.2. Первісна вартість основних засобів активної частини на кінець року	11853,9	12429,6
2.3. Коефіцієнт оновлення активної частини основних засобів	0,112	0,107

Виконані розрахунки обґрунтовують цілком неоднозначні висновки. Так, з одного боку темпи оновлення основних засобів у цілому суттєво підвищились, адже коефіцієнт оновлення основних засобів в 2020 році дорівнює 0,216 проти аналогічно показника 2019 року, що дорівнює лише 0,090. Але в той же час темпи оновлення основних засобів активної частини навпаки зменшилися, а оновлення основних засобів у 2020 році здійснювалось переважно за рахунок оновлення основних засобів пасивної частини.

Наявні зміни безумовно негативно вплинули на структуру основних засобів та рівень зносу активної частини основних засобів. Ці факти вже були підтвердженні попередніми аналітичними розрахунками. Окрім того, погіршення структури основних засобів та скорочення темпів оновлення їх активної частини, негативно впливає на рівень ефективності використання основних засобів підприємства, що є наступним етапом аналітичного дослідження.

Збільшення ефективності використання основних засобів підприємства сприяє вирішенню низки економічних завдань, сутність яких полягає у підвищенні ефективності діяльності. Йдеться про збільшення обсягів випуску продукції, зростання продуктивності праці, зниження собівартості, економію

капітальних вкладень, збільшення прибутку і рентабельності капіталу.

Для характеристики ефективності використання основних засобів застосовується система узагальнюючих, вартісних, а також натуральних та відносних показників. Центральними показниками такої системи є фондівіддача, фондомісткість і рентабельність основних засобів.

Показник фондівіддачі розраховується як відношенням вартості продукції (робіт, послуг) виготовленої за період, до середньої за той же період первісної вартості основних засобів (формула 3.1):

$$f = \frac{\text{Вартість}_\text{виробленої}_\text{продукції}}{\text{Середня}_\text{первісна}_\text{вартість}_\text{ОЗ}}. \quad (3.1)$$

Варто зазначити, що фондівіддача може бути розрахована як за вартістю основних засобів підприємства у цілому, так і за вартістю основних засобів активної частини (або за вартістю виробничого обладнання), а зв'язок між фондівіддачею активної частини основних засобів та фондівіддачею основних засобів в цілому може бути використаний для відповідного факторного аналізу.

Показник фондомісткості є величиною, зворотною до фондівіддачі, яка розраховується як відношення середньої первісної вартості основних засобів до вартості виробленої продукції (робіт, послуг) (формула 3.2):

$$f_m = \frac{\text{Середня}_\text{первісна}_\text{вартість}_\text{ОЗ}}{\text{Вартість}_\text{виробленої}_\text{продукції}}. \quad (3.2)$$

На відміну від фондівіддачі, що використовується як аналітичний показник, показник фондомісткості використовують насамперед для планування потреби в основних засобах і капітальних вкладеннях в ході перспективного планування і під час розробки нових проектів.

Виконаємо аналіз ефективності використання основних засобів ТОВ «Заводське» за допомогою показників фондівіддачі та фондомісткості

активності частини основних засобів.

Відповідні показники ефективності використання основних засобів ТОВ «Заводське» у I півріччі 2020 року та I півріччі 2021 року представлені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Показники ефективності використання основних засобів ТОВ «Заводське» у I півріччі 2020-2021 років

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг виробництва продукції за цінами реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	29091,4	33901,7	4810,3	16,5
2. Середня за період вартість основних засобів підприємства, тис. грн.	19670,3	22565,8	2895,5	14,7
3. Середня за період вартість основних засобів активної частини, тис. грн.	11513,5	12141,8	628,3	5,5
4. Питома вага активної частини основних засобів у загальній вартості основних засобів	0,585	0,538	- 0,047	x
5. Фондовіддача основних засобів підприємства в цілому, грн./грн.	1,479	1,502	+ 0,023	1,6
6. Фондовіддача основних засобів активності частини, грн./грн.	2,527	2,792	+ 0,265	10,5
7. Фондомісткість продукції підприємства, грн./грн.	0,676	0,666	- 0,010	- 1,5

За підсумками виконаних розрахунків варто сформулювати висновок про те, що фондовіддача основних засобів підприємства в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року збільшилась на 0,023 грн./грн. або на 1,6 % і склала таким чином 1,502 грн./грн. За той же період фондовіддача активної частини основних засобів збільшилась на 0,265 грн./грн. або на 10,5 % і склала у I півріччі 2021 року відповідно 2,792 грн./грн.

В свою чергу рівень фондомісткості продукції підприємства за проаналізований період зменшився на 0,010 грн./грн. або на 1,5 % і склав в I півріччі 2021 року 0,666 грн./грн.

Найбільш помірними результатом проведених розрахунків варто визнати той факт, що темпи зростання фондовіддачі активної частини основних засобів є на порядок більшими, ніж відповідні темпи зростання

фондовіддачі основних засобів підприємства в цілому. Це додатково підтверджує вже зазначений вище негативний вплив погіршення структури основних засобів, а саме зниження питомої ваги активної частини основних засобів, на рівень ефективності використання основних засобів.

З метою підтвердження виявлених проблем щодо негативної динаміки структури основних засобів проведемо факторний аналіз динаміки фондовіддачі основних засобів, виокремивши вплив двох факторів – зміни рівня фондовіддачі активної частини основних засобів і зміни питомої ваги активної частини основних засобів у загальній вартості основних засобів.

В таблиці 3.5 представлено дослідження динаміки фондовіддачі основних засобів ТОВ «Заводське» в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року під впливом визначених вище факторів.

Таблиця 3.5 – Дослідження динаміки фондовіддачі ТОВ «Заводське» під впливом окремих факторів у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

	Питома вага активної частини основних засобів	Фондовіддача активної частини основних засобів, грн./грн.	Фондо-віддача основних засобів, грн./грн.	Вплив факторів
I півріччя 2020 року	0,585	2,527	1,479	
За умови частки активної частини основних засобів в I півріччі 2020 року і рівня фондовіддачі активної частини у I півріччі 2021 року	0,538	2,527	1,360	- 0,119
I півріччя 2021 року	0,538	2,792	1,502	+ 0,142
Загальна динаміка за період				+ 0,023

Таким чином, фондовіддача основних засобів в цілому збільшилась в I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом 2020 року на 0,023 грн./грн., у тому числі на 0,142 грн./грн. фондовіддача основних засобів у цілому збільшилась за рахунок підвищення рівня фондовіддачі активної

частини основних засобів, але за той же період фондівіддача основних засобів зменшилась на 0,119 грн./грн. в наслідок погіршення структури основних засобів підприємства – зменшення питомої ваги активної частини основних засобів.

Зміна рівня фондівіддачі основних фондів за інших незмінних умов призводить до відповідних змін обсягів виробництва продукції. Саме тому додатковим елементом аналізу ефективності використання основних засобів варто залучати факторний аналіз динаміки виробництва з виокремленням факторів, що впливають на обсяг виробництва, а саме:

- динаміки середньої за період вартості основних засобів;
- динаміки питомої ваги активної частини основних засобів;
- динаміки фондівіддача активної частини основних засобів.

Розрахунки відповідного факторного аналізу впливу факторів, пов'язаних із експлуатацією основних засобів, на динаміку обсягів виробництва представлені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Дослідження динаміки обсягів виробництва ТОВ «Заводське» під впливом факторів, пов'язаних із основними засобами

	Середня за період вартість основних засобів, тис. грн.	Питома вага активної частини основних засобів	Фондівіддача активної частки основних засобів, грн./грн.	Обсяг виробництва, тис. грн.	Вплив факторів
І півріччя 2020 року	19670,3	0,585	2,527	29091,4	
Умовний показник І	22565,8	0,585	2,527	33358,9	+ 4267,5
Умовний показник ІІ	22565,8	0,538	2,527	30678,8	- 2680,1
І півріччя 2021 року	22565,8	0,538	2,792	33901,7	+ 3222,9
Загальна динаміка за період					+ 4810,3

Таким чином, обсяг виробництва продукції ТОВ «Заводське» збільшився у І півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом

попереднього року на 4810,3 тис. грн., у тому числі на 4267,5 тис. грн. за рахунок збільшення середньорічної вартості основних засобів і на 3222,9 тис. грн. за рахунок підвищення рівня фондівіддачі активної частини основних засобів, однак частково на 2680,1 тис. грн. це досягнення було зменшено за рахунок зниження питомої ваги активної частини основних засобів у їх загальній вартості у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччя 2020 року.

Іншими словами, якби підприємство зберегло в I півріччі 2021 року структуру основних засобів, що мала місце у I півріччі 2020 року, то за досягнутого збільшення середньорічної вартості основних засобів та фондівіддачі активної частини основних засобів, збільшення обсягів виробництва склало би в I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року 7490,4 тис. грн. замість наявних 4810,3 тис. грн.

Підсумовуючи, варто зазначити, що в цілому ефективність використання основних засобів ТОВ «Заводське» в першому півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року підвищилась. Але в той же час виконаний факторний аналіз показав, що темпі зростання ефективності використання основних засобів були потенційно набагато вищими. Основною причиною втрати таких потенціальних можливостей виявилось погіршення структури основних засобів в бік зменшення питомої ваги основних засобів активної частини, що в свою чергу є наслідком нехтування процесом відновлення даної складової основних засобів.

З метою виправлення ситуації доцільно найближчим часом оптимізувати структуру основних засобів підприємства шляхом оновлення та модернізації саме основних засобів активної частини, насамперед виробничого обладнання, адже саме такі основні засоби забезпечують виробництво продукції і відповідно формування доданої вартості та прибутку виробничого підприємства.

3.2 Аналіз оборотності та ефективності використання запасів

Запаси є важливою складовою активів будь-якого виробничого підприємства, від ефективності використання яких суттєво залежить ефективність функціонування підприємства в цілому. Відповідно аналіз оборотності та ефективності використання запасів є важливою складовою управління підприємством, адже саме на підставі виконаних аналітичних досліджень можуть бути обґрунтовані дієві управлінські рішення, спрямовані на забезпечення ефективності використання запасів.

Основними елементами аналітичного дослідження запасів на виробничому підприємстві варто визнати такі:

- аналіз динаміки та структури запасів підприємства;
- аналіз потреби та забезпеченості діяльності підприємства запасами;
- аналіз оборотності коштів, спрямованих на формування запасів підприємства, та пошук резервів пришвидшення руху запасів;
- аналіз ефективності використання запасів підприємства;
- аналіз рівня матеріаломісткості продукції підприємства;
- виявлення та мобілізація резервів підвищення обсягів виробництва за рахунок підвищення ефективності використання запасів.

В ході аналітичного дослідження запасів підприємства застосовують прийоми вертикального, горизонтального, коефіцієнтного аналізу, факторного та діагностичного аналізу та інші методичні аналітичні прийоми.

Аналіз запасів ТОВ «Заводське» розпочнемо з дослідження динаміки та структури таких запасів, виокремивши такі основні складові:

- виробничі запаси (в тому числі запаси малоцінних швидкозношуваних предметів на складі);
- незавершене виробництво;
- готова продукція.

Основним показником, що характеризує розмір наявних запасів на

підприємстві, є середня вартість залишків запасів за період. Саме цей показник є об'єктом подальших аналітичних досліджень.

Розраховується середня вартість залишків запасів на підставі даних бухгалтерського обліку за допомогою середньої хронологічної (формула 3.3):

$$\bar{z} = \frac{\frac{1}{2} * z_1 + z_2 + \dots + z_{n-1} + \frac{1}{2} * z_n}{n-1}, \quad (3.3)$$

де z_1 – вартість запасів на початок періоду;

z_2, \dots, z_{n-1} – вартість запасів на проміжні дати;

z_n – вартість запасів на кінець періоду.

Розраховані за даними бухгалтерського обліку середні залишки запасів ТОВ «Заводське» в цілому та за окремими групами в I півріччі 2020 року та в I півріччі 2021 року, а також показники динаміки, структури та структурних зрушень в структурі запасів даного підприємства представлені в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Динаміка запасів ТОВ «Заводське» в розрізі окремих складових в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року

Показник	I півріччя 2020 року		I півріччя 2021 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
Виробничі запаси	2632,7	51,3	3321,7	54,7	689,0	26,2	+ 3,4
Незавершене виробництво	684,8	13,3	689,6	11,4	4,8	0,7	- 1,9
Готова продукція	1818,1	35,4	2062,9	33,9	244,8	13,5	- 1,5
Загальна вартість запасів	5135,6	100,0	6074,2	100,0	938,6	18,3	0,0

Таким чином, середні залишки запасів ТОВ «Заводське» збільшили в I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року на 938,6 тис. грн. або на 18,3 % і становили таким чином 6074,2 тис. грн.

Окремо варто відзначити, що збільшення мало місце за всіма складовими запасів, але темпи такого збільшення суттєво різняться. Так, максимальні темпи збільшення наявні за виробничими запасами, які збільшилися на 689,0 тис. грн. або на 26,2 %. Мінімальні темпи зростання наявні за залишками незавершеного виробництва, які збільшилися за проаналізований період лише на 4,8 тис. грн. або на 0,7 %.

У структурі запасів ТОВ «Заводське» суттєвих зрушень у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року не спостерігалось. Але варто звернути увагу на те, що питома вага виробничих запасів за проаналізований період збільшилась на 3,4 % до 54,7 %, а питома вага залишків незавершеного виробництва та готової продукції зменшилась і складала у I півріччі 2021 року відповідно – 11,4 % і 33,9 %.

Динаміку запасів доцільно порівнювати із динамікою обсягів діяльності, адже зростання обсягів діяльності природно потребує більших запасів. Дискусійним є питання приймати в такі аналітичні розрахунки обсяг виробництва або обсяг реалізації продукції, але, на нашу думку, доцільніше залучити саме обсяг реалізації, адже реалізація призводить до формування доходу та потенційного прибутку і є логічним підсумком виробництва та господарської діяльності. Окрім порівняння динаміки запасів із динамікою обсягів діяльності (обсягів реалізації готової продукції) до аналізу також залучають ряд спеціальних відносних показників, насамперед коефіцієнт оборотності запасів і тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування запасів.

Коефіцієнт оборотності запасів – це відносний показник, що застосовується для оцінки швидкості обороту коштів, спрямованих на формування запасів, розраховується як відношення обсягу реалізації продукції до середніх залишків запасів за відповідний період (формула 3.4):

$$K = \frac{\text{Обсяг}_\text{реалізації}_\text{продукції}}{\text{Середні}_\text{залишки}_\text{запасів}_\text{за}_\text{період}}. \quad (3.4)$$

Коефіцієнт оборотності запасів характеризує кількість оборотів, що здійснюються за період кошти, спрямовані на формування запасів. Позитивною тенденцією зміни даного показника є збільшення.

У якості додаткового показника розраховують також тривалість одного обороту запасів в днях(формула 3.5):

$$T_p = \frac{D \times \text{Середні}_\text{ залишки}_\text{ запасів}_\text{ за}_\text{ період}}{\text{Обсяг}_\text{ реалізації}_\text{ продукції}}, \quad (3.5)$$

де D – нормативна тривалість робочого періоду – місяць – 30 днів, квартал – 90 днів, півріччя – 180 днів, рік – 360 днів.

Даний показник характеризує період, протягом якого кошти, спрямовані на формування запасів, здійснюють один оборот. Позитивний характер змін – зменшення, за умови якщо це не перешкоджає нормальному процесу діяльності і не загрожує дефіцитом запасів, насамперед, виробничих запасів, якщо йдеться про виробниче підприємство.

Порівняння динаміки обсягів реалізації продукції і середніх залишків запасів ТОВ «Заводське», а також показники оборотності запасів даного підприємства, наведені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Показники оборотності запасів ТОВ «Заводське» у I півріччі 2020-2021 років

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Середня вартість запасів, тис. грн.	5135,6	6074,2	938,6	18,3
2. Обсяг реалізація продукції без врахування ПДВ, тис. грн.	28989,1	33975,4	4986,3	17,2
3. Коефіцієнт оборотності коштів, спрямованих на формування запасів	5,645	5,593	- 0,052	x
4. Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування запасів, дні	31,9	32,2	+ 0,3	0,9

Виконані розрахунки дозволяють сформулювати висновок про те, що темпі зростання середніх залишків запасів перевищують темпі зростання обсягів реалізації продукції. Так, у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року обсяги реалізації збільшилися на 17,2 %, в той час як середні залишки запасів збільшилися на 18,3 %. Безумовно, що це призвело до уповільнення оборотності коштів, спрямованих на формування запасів, про що свідчать розраховані показники. Коефіцієнт оборотності запасів знизився за проаналізований період на 0,052, а тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування запасів, відповідно збільшилась з 31,9 днів до 32,2 днів, тобто на 0,3 днів або на 0,3 %. Незважаючи на несуттєвість змін, їх загальна тенденція є негативною, адже це призвело до залучення додаткових коштів на фінансування запасів у сумі (33975,4 тис. грн. / 5,645) – 6074,2 тис. грн. = 55,5 тис. грн.

Наступним важливим показником, що характеризує ефективність використання запасів, є рентабельність коштів, спрямованих на формування запасів. Розраховується такий показник як відношення прибутку до середніх залишків запасів за відповідний період. Для розрахунку показника рентабельності запасів в цілому може бути залучений показник чистого прибутку підприємства.

Дослідження динаміки показника рентабельності коштів, спрямованих на формування запасів ТОВ «Заводське», представлено в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Показники рентабельності коштів, спрямованих на формування запасів ТОВ «Заводське», у I півріччі 2020-2021 років

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Середня вартість запасів, тис. грн.	5135,6	6074,2	938,6	18,3
2. Чистий прибуток, тис. грн.	1879,4	2321,8	442,4	23,5
3. Рентабельність запасів підприємства за чистим прибутком, %	36,6	38,2	+ 1,6	x

Виконані розрахунки дозволяють сформулювати висновок про те, що темпи зростання чистого прибутку є більшими за темпи зростання середніх залишків запасів, що безперечно є позитивним фактом. Так, у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року чистий прибуток збільшився на 23,5 %, в той час як середні залишки коштів, спрямованих на формування запасів, лише на 18,3 %. Безумовно, що це призвело до підвищення рівня рентабельності запасів, який збільшився на 1,6 % з 36,6 % у I півріччі 2020 року до 38,2 % у першому півріччі 2021 року.

Додаткова інформація щодо причин зміни рівня рентабельності коштів, спрямованих на формування запасів, може бути отримана шляхом факторного аналізу, адже показник може бути представлений як добуток рентабельності продажів і коефіцієнту оборотності запасів (формула 3.6):

$$R_3 = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Обсяг}_\text{реалізації}_\text{продукції}} * \frac{\text{Обсяг}_\text{реалізації}_\text{продукції}}{\text{Середні}_\text{залишки}_\text{запасів}}. \quad (3.6)$$

Застосування даної методики для аналізу рентабельності запасів ТОВ «Заводське» представлено в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Дослідження динаміки рентабельності коштів, спрямованих на формування запасів ТОВ «Заводське»

	Рентабельність продажів, %	Коефіцієнт оборотності запасів	Рентабельність коштів, спрямованих на формування запасів, %	Вплив факторів, %
I півріччя 2020 року	6,5	5,645	36,6	
За рівня рентабельності продажів I півріччя 2020 року та коефіцієнту оборотності I півріччя 2021 року	6,5	5,593	36,3	- 0,3
I півріччя 2021 року	6,8	5,593	38,2	+ 1,9

Таким чином, рентабельність коштів, спрямованих на формування

запасів, збільшилась на 1,9 % внаслідок підвищення рівня рентабельності продажів продукції і навпаки зменшилась на 0,3 % в наслідок уповільнення темпів оборотності таких коштів, В цілому ж вплив двох факторів призвів до підвищення рентабельності коштів, спрямованих на формування запасів, на 1,6 %. В той же час варто відзначити, що уповільнення швидкості руху запасів, призвело до втрати можливості підвищення ментальності запасів на 0,3 %.

Відповідно основним проблемним моментом, виявленим в ході аналізу запасів ТОВ «Заводське» є уповільнення темпів оборотності коштів, спрямованих на формування запасів підприємства. Це призводить до залучення додаткових коштів і скорочує рівень рентабельності.

Додаткову увагу варто також приділити окремим складовим запасів, в межах даного аналітичного дослідження – виробничим запасам ТОВ «Заводське». По-перше, тому, що питома вага таких запасів у загальній сумі запасів перевищує 50,0 %, а по-друге, тому, що саме середні залишки виробничих запасів максимально збільшилися у I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року, а саме на 26,2 %, що й призвело насамперед до зростання залишків запасів в цілому більшими темпами, ніж обсяги реалізації продукції, та до уповільнення швидкості руху запасів в цілому.

В таблиці 3.11 досліджена динаміка показників, що характеризують швидкість руху коштів, спрямованих на формування, виробничих запасів, у тому числі показники оборотності виробничих запасів ТОВ «Заводське».

Виконані розрахунки підтверджують, що саме виробничі запаси є проблемною складовою запасів підприємства, що призводить до уповільнення швидкості руху запасів в цілому. Так, темпи зростання залишків виробничих запасів у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччя 2020 року становлять 26,2 %, в той час як вартість залишків запасів в цілому за той же період збільшилась лише на 18,3 %, а обсяги реалізації продукції – на 17,2 %.

Таблиця 3.11 – Показники оборотності виробничих запасів
ТОВ «Заводське» у I півріччі 2020-2021 років

Показник	I півріччя 2020 року	I півріччя 2021 року	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1. Середня вартість виробничих запасів, тис. грн.	2632,7	3321,7	689,0	26,2
2. Обсяг реалізація продукції без врахування ПДВ, тис. грн.	28989,1	33975,4	4986,3	17,2
3. Коефіцієнт оборотності коштів, спрямованих на формування виробничих запасів	11,011	10,228	- 0,783	x
4. Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування виробничих запасів, дні	16,3	17,6	+ 1,3	8,0

Відповідно коефіцієнт оборотності коштів, спрямованих на формування виробничих запасів, зменшився на 0,783, а тривалість одного обороту таких коштів навпаки збільшилась на 1,3 дні або на 8,0 % з 16,3 дні у I півріччі 2020 року до 17,6 дні у I півріччі 2021 року. Це фактично призвело до залучення додаткових коштів на фінансування виробничих запасів у сумі $(33975,4 \text{ тис. грн.} / 11,011) - 3321,7 \text{ тис. грн.} = 236,1 \text{ тис. грн.}$

Основною причиною неадекватного збільшення залишків виробничих запасів ТОВ «Заводське» є наявність на складі виробничих запасів, які вже певний час практично не затребувані у виробництві, адже призначені для виробництва продукції, яка вже не виробляється (певні види одноразового посуду). Враховуючи, що підприємство вже практично змінило структуру виробництва і такі види продукції виробляти найближчим часом не планується, варто реалізувати такі виробничі запаси, що дозволить не лише зменшити залишки виробничих запасів та пришвидшити рух виробничих запасів та коштів в цілому, а й вивільнити кошти, що можуть бути використані на розвиток підприємства, наприклад, придбання або модернізацію виробничого обладнання.

3.3 Шляхи підвищення ефективності використання матеріальних активів підприємства

Підвищення ефективності використання матеріальних активів є надзвичайно важливим завданням управління будь-яким виробничим підприємством, адже реалізація такого завдання на практиці означатиме підвищення ефективності роботи підприємства в цілому, зміцнення його фінансового стану та конкурентоздатності як на ринку продукту, так й на ринку капіталу.

На рисунку 3.1 представлена розроблена за підсумками проведеного дослідження економічної літератури система напрямків підвищення ефективності використання матеріальних активів виробничого підприємства (складено за джерелами [1, с. 15; 5, с. 4; 14, С. 141-145; 16, С. 25-26; 26; 32, С. 100-101; 33, с. 50; 48, С. 231-233; 71, с. 214]).

Варто звернути увагу на те, що резерви підвищення ефективності використання матеріальних необоротних активів пов'язані із мобілізацією як екстенсивних, так і інтенсивних факторів. Так, принциповим фактором підвищення ефективності використання матеріальних необоротних активів, насамперед основних засобів, є їх відновлення, модернізація та технічне вдосконалення. Впровадження в практику нових прогресивних технологій підвищує рівень автоматизації виробництва, збільшує показники продуктивності праці, підвищує рівень безпеки виробництва, сприяє економії матеріальних витрат та відповідно в цілому сприяє підвищенню ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства. Екстенсивні резерви полягають у збільшенні часу роботи обладнання, насамперед, шляхом мінімізації втрат робочого часу, причинами яких є ремонти (особливо із порушенням термінів їх виконання), несправності та процедури налагодження, а також організаційні проблеми, пов'язані із відсутністю енергії, матеріалів, інструментів, працівників на робочих місцях.

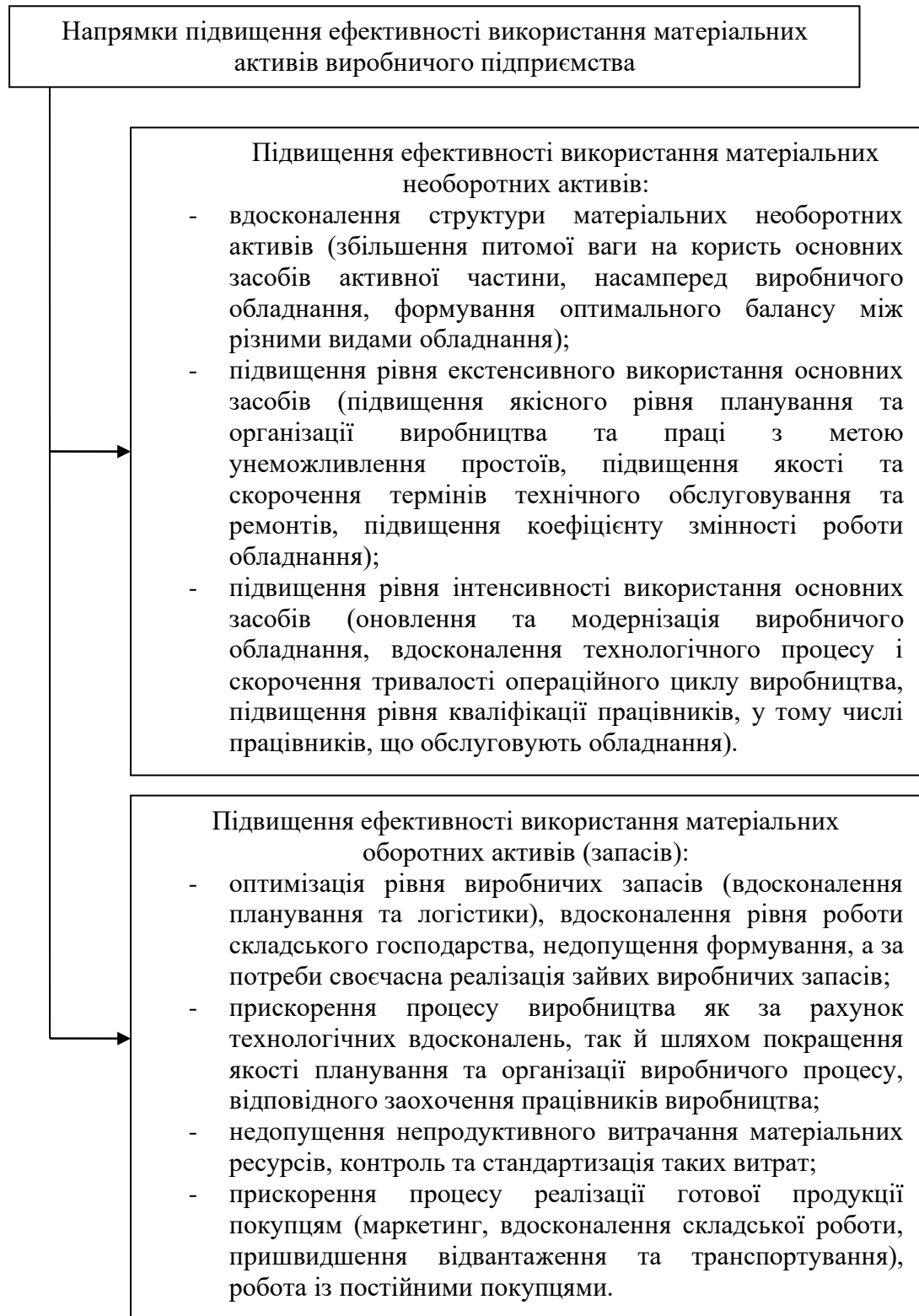


Рисунок 3.1 – Основні напрямки підвищення ефективності використання матеріальних активів виробничого підприємства

Підвищення рівня ефективності використання матеріальних оборотних

активів – запасів – виробничого підприємства насамперед потребує роботи щодо оптимізації рівня таких запасів. Так, формування надлишкових запасів збільшує складські витрати на їх зберігання та підвищує ризик псування запасів, їх нестач внаслідок зловживань матеріально відповідальних осіб та неефективного використання. Окрім того формування таких запасів потребує додаткових коштів на фінансування, що також є зайвими фінансовими витратами або втраченими можливостями, а також негативно впливає на рівень ліквідності підприємства. В той же час нестача запасів загрожує підприємству простоями у виробництві, що спричинить зайві непродуктивні витрати (наприклад, оплату часу вимушених простоїв працівників виробництва), зривами у поставці продукції покупцям та відповідними штрафними санкціями, формуванням негативної ділової репутації та втратою покупців. Неадекватна мінімізація рівня запасів також може означати додаткові витрати за терміновими поставками. Окрім того в окремих випадках формування додаткового резерву запасів дозволить підприємству певним чином мінімізувати втрати від інфляційних процесів, адже грошові кошти в таких умовах втрачають свою вартість швидше, ніж матеріальні активи.

Вибір напрямків підвищення ефективності використання матеріальних активів виробничого підприємства може бути здійснений лише на підставі детального аналітичного дослідження наявності та процесу їх використання на підприємстві. З даного питання має сенс також зазначити, що окремі заходи, спрямовані на підвищення ефективності використання матеріальних активів, особливо основних засобів, відрізняються суттєвим рівнем необхідного фінансування, а тому в ході прийняття рішення щодо їх доцільності варто обов'язково проводити аналіз їх ефективності, адже цікаві та ефективні на перший погляд заходи, спрямовані на поліпшення використання основних засобів, можуть за підсумками ретельного попереднього аналізу виявитися неефективними через високий термін окупності капітальних витрат.

За підсумками проведеного в межах даної кваліфікаційної роботи аналізу стану та ефективності використання матеріальних необоротних активів ТОВ «Заводське» сформувався висновок про те, що основним проблемним моментом управління основними засобами даного підприємства є незадовільні темпи відновлення основних засобів активної частини як в цілому, так і в порівнянні з темпами відновлення основних засобів пасивної частини. Це у свою чергу призводить до втрат ефективності використання основних засобів в цілому за наявного зростання ефективності використання активної частини основних засобів та до уповільнення темпів зростання обсягів виробництва проти можливого за умови формування прогресивнішої структури основних засобів.

Окрім того, в ході дослідження практики використання основних засобів ТОВ «Заводське» було встановлено, що виробниче обладнання за залишковою вартістю на суму 587,5 тис. грн., віднесене до активної частини основних засобів, практично не використовується у виробництві. Йдеться про виробниче обладнання, яке цілком придатне до використання, але враховуючи, що останнім часом підприємство практично відмовилось від виробництва одноразового посуду, таке обладнання відповідно не використовується. Якщо ж це обладнання реалізувати за залишковою вартістю, то вивільнені таким чином кошти можуть бути використані на придбання іншого необхідного підприємству виробничого обладнання.

Аналогічно дослідження складу та структури запасів в частині виробничих запасів виявило залишки матеріалів, які призначені для виробництва одноразового посуду. Вже протягом тривалого періоду часу такі виробничі запаси вартістю 175,7 тис. грн. є незатребуваними у виробництві, що спричиняє додаткові витрати на їх зберігання та фінансові втрати на їх фінансування. Звичайно, це призводить до погіршення показників швидкості руху та ефективності використання як виробничих запасів зокрема, так і запасів в цілому. Так, якщо б такі запаси були реалізовані до початку I півріччя 2021 року, то середня вартість запасів складала би у відповідному

періоді 5898,5 тис. грн., і як наслідок тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування запасів, становила би 31,2 дні, що на один день менше за наявний рівень, а рентабельність запасів становила би 39,4 %, що на 1,2 % більше досягнутого рівня.

Відповідно пропонується реалізувати незатребувані у виробництві запаси, що дозволить вивільнити відповідні кошти, які можуть бути також спрямовані на придбання нового обладнання.

Таким чином практичне прийняття озвучених пропозицій дозволить вивільнити кошти у сумі 763,2 тис. грн., які пропонується використати на придбання нового виробничого обладнання. Завдяки таким заходам вартість реально залучених у процес виробництва основних засобів активної частини збільшиться на 763,2 тис. грн.

Якщо розрахувати показник фондівдачі активної частини основних засобів у I півріччі 2021 року без врахування вартості виробничого обладнання, що фактично не використовувалось у виробництві, то її розмір становитиме (формула 3.7):

$$f_{ак.ч} = \frac{\text{Обсяг}_\text{виробництва}_\text{продукції}}{\text{Середня}_\text{первісна}_\text{вартість}_\text{ОЗ}_{ак.ч}} = \frac{33901,7}{12141,8 - 587,5} = 2,934. \quad (3.7)$$

Якщо розрахована в такий спосіб фондівдача активної частини основних засобів залишиться рівні I півріччя 2021 року, то за умови збільшення вартості виробничого обладнання на 763,2 тис. грн. обсяг виробництва продукції у розрахунку на півріччя буде збільшений на 2239,2 тис. грн. За рівня рентабельності продукції за чистим прибутком у I півріччі 2021 року – 6,8 % – збільшення обсягу виробництва на 2239,2 тис. грн. означатиме отримання додаткової суми чистого прибутку в розмірі 152,3 тис. грн., що становить 6,6 % чистого прибутку, отриманого підприємством за підсумками I півріччя 2021 року.

ВИСНОВКИ

Діяльність будь-якого підприємства логічно пов'язана із поняттям «активи», якими є фактично певні економічні ресурси, завдяки яким у реальній предметній площині здійснюється господарська підприємницька діяльність, і які можуть бути на ідейному рівні об'єднані поняттям майно або власність. Такі об'єкти здатні забезпечувати власнику отримання економічних вигод, у тому числі в наслідок їх продажу.

Управління підприємством в певному сенсі є управлінням активами, тобто майно та майновими правами, що належать підприємству та формують його економічний потенціал. Прийняття більшості управлінських рішень пов'язане із управлінням активами, а метою діяльності підприємства є стабільне отримання прибутку, що за суттю означає збільшення чистих активів, що належать підприємству, без додаткових внесків власників підприємства. Перспективи стабільної прибуткової роботи та розвитку підприємства прямо залежать від якості управління, у тому числі й управління активами. Основною складовою активів виробничого підприємства варто визнати матеріальні активи, насамперед основні засоби та запаси, адже саме завдяки таким активам здійснюється виробництво та реалізація продукції, відповідно формується додана вартість та можливість отримання прибутку.

Прийняття дієвих управлінських рішень потребує відповідної інформаційної підтримки, забезпечення якої є основним завданням системи бухгалтерського обліку. Не менш важливою складовою управління є економічний аналіз, адже саме відповідні аналітичні процедури є основою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання матеріальних активів зокрема, що фактично означатиме підвищення результативності роботи підприємства в цілому та зміцнення його конкурентоспроможності.

Таким чином питання обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними активами є актуальними та важливими, в тому числі і для виробничого підприємства ТОВ «Заводське», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатом проведеного дослідження в теоретичній площині є виокремлення основних ідентифікаційних елементів обліково-економічної категорії «активи». Так, активи є об'єктами, що належать до майна або майнових прав, тобто об'єктами, на яких поширюється право власності, яке може бути набуто або передане іншим особам. Принциповим є також те, що активи контролюються підприємством в наслідок минулих подій і на їх набуття були понесені витрати, а й майбутньому активи як економічні ресурси здатні забезпечити власнику отримання економічних вигод. В обліковій площині активи є конкретною формою втілення капіталу підприємства, що в методиці обліку фактично трансформується в ідею принципу подвійного запису.

За підсумками дослідження теоретичних питань організації обліку активів було встановлено, що оцінка як важливий елемент обліку активів зазнає суттєвого впливу елементів облікової політики та окремих облікових процедур. Відповідно з метою підвищення якісного рівня методичного забезпечення відображення в обліку активів в межах проведеного дослідження була здійснена систематизація основних елементів облікової політики, що впливають на оцінку матеріальних активів виробничого підприємства.

Дослідження наявної в ТОВ «Заводське» системи облікового забезпечення управління матеріальними активами дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку оперативно і в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, а також забезпечує збереження матеріальних активів.

В той же час в ході проведеного дослідження практики обліку матеріальних активів ТОВ «Заводське» були сформовані певні пропозиції,

спрямовані на підвищення якісного рівня обліку окремих видів матеріальних активів.

По-перше, доведено, що наявна практика амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів методом 50 % вартості при передачі в експлуатації і 50 % вартості при списанні з категорії активів не відповідає інформаційним потребам підприємства в частині формування витрат, пов'язаних із експлуатацією таких активів виробничого призначення. Використання зазначеного методу нарахування амортизації призводить до неадекватного збільшення загальновиробничих витрат у місяці початку і закінчення експлуатації і до відсутності таких витрат в інших місяцях експлуатації, хоча втрата споживчих властивостей і вартості активами відбувається поступово. В підсумку це призводить до необґрунтованого коливання собівартості різних партій ідентичної продукції.

З метою вирішення зазначеної облікової проблеми пропонується з 1 січня 2022 року внести зміни в облікову політику підприємства і в подальшому здійснювати амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів прямолінійним методом, що дозволить підвищити якісний рівень облікової інформації щодо вартості таких активів, які перебувають в експлуатації, а також щодо загальновиробничих витрат і відповідно до виробничої собівартості окремих партій продукції. Остання складова є особливо важливою, адже інформація щодо собівартості окремих видів продукції є надзвичайно принциповою для ціноутворення та формування виробничої програми, відповідно вимоги до її якісного рівня мають бути надзвичайно жорсткими.

По-друге, обґрунтована доцільність зміни порядку обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із придбанням запасів, з методу розподілу із застосуванням середнього відсотку таких витрат на метод прямого розподілу. Програмні технічні можливості для цього за умови зміни конфігурації облікової комп'ютерної програми є. Таким чином, з метою підвищення як якісного рівня, так й оперативності обліку купованих

запасів пропонується з 1 січня 2022 року змінити облікову політику підприємства та перейти на прямий розподіл транспортно-заготівельних витрат. За основними видами сировини й матеріалів, що закуповуються безпосередньо для виробництва продукції, розподіл варто здійснювати пропорційно вазі, а за іншими видами придбаних виробничих запасів – пропорційно обліковій вартості. Впровадження в практику розробленої пропозиції дозволить підвищити якісний рівень процесу визнання первісної вартості та відповідно відображення в обліку купованих запасів, а також підвищити якісний рівень інформації щодо витрат, пов'язаних із споживанням таких запасів, особливо витрат на виробництво, які є складовою виробничої собівартості партій готової продукції.

Аналітичне дослідження матеріальних активів, виконане в межах даної кваліфікаційної роботи, передбачало аналіз основних засобів та запасів ТОВ «Заводське». В цілому виконаний аналіз дозволив сформулювати такі висновки.

Показники ефективності використання основних засобів свідчать про позитивну динаміку рівня ефективності використання основних засобів. Так, фондоддача основних засобів підприємства в I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року збільшилась на 0,023 грн./грн. або на 1,6 %.

В той же час структура основних засобів ТОВ «Заводське» за 2020 рік істотно погіршилась. Так, за 2020 рік частка активної частини основних засобів за первісною вартістю скоротила на 8,5 %, а частка пасивної частини основних засобів навпаки збільшилась на 8,5 %. Аналогічні структурні зрушення в оцінці за залишковою вартістю є ще помітними – 9,3 %. Окремо варто звернути увагу на те, що за залишковою вартістю станом на 01.01.2021. частка пасивної частини основних засобів (51,6 %) перевищує частку активної частини (48,4 %), а за первісною вартістю частки є однаковими – 50,0 %.

Рівень зносу основних засобів підприємства є несуттєвим, в той же час

такий рівень особливо щодо основних засобів активної частини збільшився (з 16,7 % станом на 01.01.2019. до 29,2 % станом на 01.01.2021). Особливої уваги також заслуговує той факт, що протягом 2020 року підприємство оновлювало переважно пасивну частину основних засобів, що й призвело до погіршення структури основних засобів підприємства.

Викривлення структури основних засобів на користь пасивної частини призвело відповідно до уповільнення темпів підвищення ефективності їх використання та втрати потенційних можливостей збільшення обсягів виробництва завдяки реальному досягнутому в I півріччі 2021 року збільшенню рівня фондоддачі основних засобів активної частини.

Результати факторного аналізу дозволяють стверджувати, що якби підприємство зберегло в I півріччі 2021 року структуру основних засобів, що мала місце у I півріччі 2020 року, то за досягнутого збільшення середньорічної вартості основних засобів та фондоддачі активної частини основних засобів, збільшення обсягів виробництва склало би в I півріччі 2021 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року 7490,4 тис. грн. замість наявних 4810,3 тис. грн.

З метою виправлення зазначеної ситуації підприємству необхідно, насамперед, оптимізувати структуру основних засобів шляхом оновлення виробничого обладнання та реалізації (або передачі в оренду) обладнання, яке не використовується.

Основним проблемним питанням, виявленим в ході аналізу запасів ТОВ «Заводське», варто визнати уповільнення руху таких запасів в наслідок швидких темпів зростання залишків запасів, особливо виробничих запасів.

Так, у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччям 2020 року обсяги реалізації збільшилися на 17,2 %, в той час як середні залишки запасів збільшилися на 18,3 %. Відповідно тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування запасів, збільшилась за проаналізований період з 31,9 днів до 32,2 днів, тобто на 0,3 днів або на 0,3 %, що в підсумку призвело до залучення додаткових коштів на фінансування запасів у сумі

55,5 тис. грн.

Проблемною складовою запасів щодо уповільнення їх руху варто визнати виробничі запаси, адже темпи зростання залишків виробничих запасів у I півріччі 2021 року в порівнянні з I півріччя 2020 року становлять 26,2 %. Тривалість одного обороту коштів, спрямованих на формування виробничих запасів, збільшилась за проаналізований період на 1,3 дні або на 8,0 %, що призвело до залучення додаткових коштів на фінансування виробничих запасів у сумі 236,1 тис. грн. Окремо варто зазначити, що рух коштів, спрямованих на формування незавершеного виробництва та готової продукції, навпаки пришвидшився, що частково компенсувало негативний вплив з боку зростання залишків виробничих запасів.

Основною причиною неадекватного збільшення залишків виробничих запасів ТОВ «Заводське» є наявність на складі виробничих запасів, які вже певний час практично не затребувані у виробництві, адже призначені для виробництва продукції, яка вже не виробляється. З метою підвищення ефективності роботи ТОВ «Заводське» доцільно реалізувати матеріальні активи, що не використовуються. Кошти пропонується спрямувати на фінансування оновлення виробничого обладнання.

Так, пропонується реалізувати виробниче обладнання, що не використовується, за залишковою вартістю 587,5 тис. грн., і виробничі запаси, що незатребувані у виробництві, вартістю 175,7 тис. грн., а кошти у сумі 763,2 тис. грн. спрямувати на придбання нового виробничого обладнання.

За рівня фондівдачі активної частини основних засобів, досягнутого у I півріччі 2021 року, це означатиме збільшення обсягу виробництва на 2239,2 тис. грн. у розрахунку на півріччя, що в свою чергу за рентабельності продукції на рівні 6,8 % означатиме отримання додаткової суми чистого прибутку в розмірі 152,3 тис. грн. у розрахунку на півріччя.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Львівський національний аграрний університет. Львів, 2013. 20 с.
2. Бланк И.А. Управление активами. Киев : Ника-Центр, Эльга. 2002. 720 с.
3. Богданова О.В. Економічна суть, класифікація та джерела формування оборотних активів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Випуск 24. С. 212-216.
4. Бондар О. Проблеми визначення основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 4. С. 23-27.
5. Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів. *Науковий вісник НЛТУ*. 2008. № 18. С. 2-5.
6. Бубела А.В. Дослідження системи управління матеріальними запасами. *Вісник національного транспортного університету*. 2013. № 26. Ч. 2. С. 68-72.
7. Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б., Шило В.П. Бухгалтерський фінансовий облік : навч.-практ. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 536 с.
8. Герчанівська С.В., Стемковська І.В. Теоретичні підходи до трактування економічної сутності основних засобів. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 3(08). С. 334-349.
9. Глуценко А.А., Скорнякова Ю.Б. Активи підприємства: питання облікової ідентифікації та відображення в обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих*

вчених. Випуск 6 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2021. С. 41-50.

10. Глущенко А.А., Скорнякова Ю.Б. Облікові аспекти ідентифікації та управління активами сучасного підприємства. Матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «*Реформування економічної системи в контексті міжнародного співробітництва*» (м. Ужгород, 10-11 вересня 2021 року). Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2021. С. 60-64.

11. Глущенко А.А., Скорнякова Ю.Б. Питання ідентифікації матеріальних активів багаторазового використання. Збірник матеріалів XVII Міжнародної науково-практичної конференції «*Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави*» / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2021. С. 82-83.

12. Гордополова Н.В., Гордополов В.Ю., Старосуд І.В. Напрямки вдосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2011. № 2(47). С. 160-163.

13. Горецька Л.Л. Економічна природа активів: обліковий аспект. *Вісник ЖІТІ. Економічні науки*. 2002. № 20. С. 49-57.

14. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 224 с.

15. Господарський Кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 06.10.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 10.11.2021).

16. Громова І.В., Коваленко О.В. Напрями підвищення використання основних фондів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. Вип. 7. С. 20-27.

17. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : підручник. Київ : ЦНЛ, 2008. 432 с.

18. Гуревич В.О., Круш П.В., Клименко П.В., Подвігіна В.І. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008.

250 с.

19. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозиції щодо їх ефективного використання у ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.7. С. 175-180.

20. Довга Т.А. Проблеми оцінки виробничих запасів господарюючими суб'єктами в умовах інфляції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 8. С. 88-94.

21. Дубовая В.В., Шовкопляс О.О. Відображення запасів у фінансовій звітності підприємств України за міжнародними стандартами. *Економіка і регіон*. 2013. № 4 (41). С. 141-147.

22. Жадан Т.А., Лозова Н.В. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1112-1116.

23. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.

24. Захарчін Г.М., Кіт А.Ф., Петрович Й.М. Економіка підприємства : підручник. Львів : «Магнолія 2006», 2018. 326 с.

25. Каменська І.М., Дорош В.Ю., Ковальчук А.Ю. Активи підприємства: морфологічний аналіз категорії, склад та класифікація. *Економічний простір*. 2019. № 3. С. 136-143.

26. Касич А.О., Яценко Н.М., Калько Є.В. Сучасні підходи до методики аналізу використання матеріальних ресурсів. *Ефективна економіка*. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5235> (дата звернення 10.11.2021).

27. Каціман С.О., Шаманська О.І. Вдосконалення системи управління активами підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 20. С. 357-361.

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

29. Ковалев В.В., Патров В.В. Финансовый менеджмент : учебник. Минск : Высшая школа, 2011. 304 с.
30. Колодяжна К.С. Управління оборотними активами торговельних підприємств в сучасних умовах. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 19. С. 89-96.
31. Колумбет О. Оборотні активи: сутність, класифікація та структура у вітчизняній і зарубіжній практиці. *Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління»*. 2013. Вип. 23-24. С. 324-332.
32. Конащук В.Л., Дусенко О.О. Напрями та резерви раціонального використання ресурсів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. № 6. С. 97-104.
33. Кулаковська Т.А., Духова О.М. Оцінка ефективності використання та відтворення основних фондів підприємств: методичний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 25. С. 47-52.
34. Ларюхіна І.О. Визначення особливостей обліку запасів в Україні та в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2013. № 15 (155). С. 117-120.
35. Лень В.С., Гливенко В.В. Облік транспортно-заготівельних затрат підприємств роздрібної торгівлі. *Науковий вісник Полісся*. 2017. № 1(9). Ч. 2. С. 146-150.
36. Майданевич Ю.П. Визначення активів підприємства та їх класифікація. *Вісник ЖІТІ. Економічні науки*. 2002. № 20. С. 166-169.
37. Макущенко С.Л., Скорнякова Ю.Б. Основні засоби підприємства: питання облікової ідентифікації та відображення в обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 4 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. С. 71-82.
38. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : монографія. Житомир : ЖІТІ, 2007. 384 с.
39. Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(с)БО та

МСБО. Аудитор України. 2015. № 7-8 (236-237). С. 50-53.

40. Маркс К. Капітал. Київ : Видавництво політичної літератури України, 1964. Т. 2. 648 с.

41. Миль Дж. С. Основы политической экономии. Минск : Высшая школа, 1980. Т. 1. 476 с.

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Дата оновлення: 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення 10.11.2021).

43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Дата оновлення: 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 10.11.2021).

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». Дата оновлення: 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення 10.11.2021).

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 10.11.2021).

46. Олійник Т.О., Мірошниченко О.В. Основні напрями підвищення ефективності управління активами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 21. С. 73-77.

47. Панасик В.М. Витрати виробництва : управлінський аспект : монографія. Тернопіль : Астон, 2005. 287 с.

48. Перебійніс В.І., Дроботя Я.А. Логістичне управління запасами на підприємстві : монографія. Полтава : ПУЕТ, 2012. 279 с.

49. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 420 с.

50. Петруня Н.В. Класифікація активів підприємства з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010.

№ 1. С. 235-242.

51. Петруня Н.В. Концептуальні підходи до визначення сутності активів підприємства. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 1. С. 120-124.

52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій та Інструкція щодо його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 10.11.2021).

53. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.08.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 10.11.2021).

54. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств: підручник. – Київ : КНЕУ, 2012. 460 с.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 10.11.2021).

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 10.11.2021).

57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.07.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 10.11.2021).

58. Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. Дата оновлення: 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення 10.11.2021).

59. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну

діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. Дата оновлення: 03.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (дата звернення 10.11.2021).

60. Рабоконь Ю.С., Томчук О.Ф. Аналіз ефективності використання запасів на підприємстві. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1 (24). С. 79-86.

61. Римарчук А.М. Економічна сутність оборотних активів та їх класифікація. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2010. № 7 (110). С. 64-70.

62. Руднюк Г.Г. Активи підприємства – питання визначення, класифікації, складу та розміщення в балансі. *Вісник ЖІТІ. Економічні науки*. 1997. № 6. С. 104-110.

63. Скорнякова Ю.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2021. 119 с.

64. Скорнякова Ю.Б. Теорія бухгалтерського обліку: основи обліку : конспект лекцій. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2019. 90 с.

65. Скоробогатова В.В. Сутність категорії «активи»: аналіз наукових джерел. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 1. С. 338-348.

66. Соколов Я.В. Актив: это очень сложно. Бухгалтерский учет – веселая наука: сборник статей. Одесса : Одиссей, 2011. 638 с.

67. Соляник Л.Г. Оборотні активи промислового підприємства: оптимізація управління : монографія. Дніпропетровськ : Вид-во НГУ, 2009. 239 с.

68. Стоянова О.Г. Методологічні основи управління оборотними активами підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 7. С. 7-16.

69. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 1. С. 157-162.

70. Цивільний Кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Дата оновлення: 28.10.2021. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-IV)

15#Text (дата звернення 10.11.2021).

71. Череп А.В. Ефективність використання основних фондів підприємства. *Держава та регіони*. 2009. № 6. С. 212-215.

72. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.

73. Шендригоренко М.Т. Особливості та сфери застосування методів оцінки запасів при їх вибуття. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»*. 2012. Вип. 9 (34). Ч. 2. С. 572-580.

74. Шматковська Т.О., Коваль Н.І. Порівняння вітчизняних і закордонних методів обліку надходження й вибуття запасів та можливість їх використання в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 2 (02). С. 299-304.

75. Янчев А.В. Основний капітал в умовах ринкової економіки. *Збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні напрями розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі»*. Харків : ХДАТОХ, 2002. С. 331-332.

76. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge University Press, 2012. 171 p.

77. Vmeimans R. The capacity aspect of inventories and fixed assets. *Lecture notes in economics and mathematical systems*. 2012. v. 267. 165 p.

78. Datar S. M., Foster G., Horngren C.T. Cost accounting: a Managerial emphasis New Jersey: Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, 2000. 1008 p.

79. Ferquson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.

80. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Weygandt Jerry J. Accounting – Tools for business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.

ДОДАТОК А

Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

Назва та сутність методу	Формули розрахунку
Прямолінійний метод, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта ОЗ	$AP = (PB - LB) / T,$ <p><i>AP</i> – річна амортизація; <i>PB</i> – первісна вартість; <i>LB</i> – ліквідаційна вартість; <i>T</i> – термін корисного використання</p>
Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість	$AP = ZB \cdot HA,$ $HA = \left(1 - \sqrt[t]{\frac{LB}{PB}} \right),$ <p><i>ZB</i> – залишкова вартість; <i>HA</i> – норма амортизації</p>
Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється	$AP = ZB \cdot 2HA,$ $HA = \frac{1}{T}$
Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнту, що розраховується шляхом ділення кількості років, що залишилися до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання	$AP = (PB - LB) \cdot Kk,$ $Kk = t / \Sigma T,$ <p><i>Kk</i> – коефіцієнт кумуляції; <i>t</i> – кількість років до кінця експлуатації основного засобу; ΣT – сума чисел терміну корисного використання</p>
Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації, що обчислюється шляхом ділення вартості, яка амортизується, на загальний очікуваний обсяг виробництва продукції (робіт, послуг)	$AM = \PhiВП_m \cdot BC,$ $BC = (PB - LB) / ПВП$ <p><i>AM</i> – місячна сума амортизації; $\PhiВП_m$ – фактичний випуск продукції за місяць; <i>BC</i> – виробнича ставка; <i>ПВП</i> – плановий випуск продукції</p>

ДОДАТОК Б

Систематизація основних елементів облікової політики, що впливають на оцінку матеріальних активів виробничого підприємства

Види активів	Елемент облікової політики, що впливає на оцінку активу	Нормативний документ, що регулює вітчизняну облікову практику застосування відповідного елементу облікової політики
1. Необоротні матеріальні активи		
Основні засоби	Вартісна межа розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів	П(с)БО 7 «Основні засоби»
	Метод нарахування амортизації основних засобів	П(с)БО 7 «Основні засоби»
	Метод обліку фінансових витрат – віднесення до витрат поточного періоду або капіталізація витрат, пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу	П(с)БО 31 «Фінансові витрати»
	Порядок переоцінки основних засобів	П(с)БО 7 «Основні засоби», Наказ МФУ від 30.09.2003 р. № 561
Малоцінні необоротні матеріальні активи	Вартісна межа розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів	П(с)БО 7 «Основні засоби»
	Метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів	П(с)БО 7 «Основні засоби»
2. Оборотні матеріальні активи (запаси)		
Виробничі запаси	Метод обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат – індивідуальний розподіл або застосування середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат	П(с)БО 9 «Запаси»
	Метод оцінки запасів при списанні	П(с)БО 9 «Запаси»
Предмети незавершеного виробництва	База розподілу загальновиробничих витрат	П(с)БО 16 «Витрати»
	Визначення нормальної потужності та розміру постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності	П(с)БО 16 «Витрати»
Готова продукція	База розподілу загальновиробничих витрат та інші елементи розподілу загальновиробничих витрат	П(с)БО 16 «Витрати»
	Метод оцінки запасів при списанні	П(с)БО 9 «Запаси»