

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет Обліку та аудиту

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА
з бухгалтерського обліку
на тему:
**Облік і аудит надходження та використання необоротних
активів підприємства**

Студента ____ курсу групи ____
спеціальності облік і аудит
Механіч М. О.
(прізвище та ініціали)

Керівник _____
Крупка Я.Д.
(прізвище та ініціали)

Національна шкала _____
Кількість балів: ____ Оцінка: ECTS ____

Члени комісії	_____	_____
	(підпис)	(прізвище та ініціали)
	_____	_____
	(підпис)	(прізвище та ініціали)
	_____	_____
	(підпис)	(прізвище та ініціали)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. Необоротні активи як економічна категорія та об'єкт обліку і аудиту.....	5
2. Оцінка необоротних активів в системі обліку.....	12
3. Організація аналітичного обліку необоротних активів за їх видами та місцями використання.....	18
4. Проблеми обліку вибуття і реалізації необоротних активів.....	27
5. Методика проведення аудиту необоротних активів.....	30
ВИСНОВКИ.....	40
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	42

ВСТУП

На сучасному етапі розвитку продуктивних сил необоротні активи, як і раніше, залишаються чи не найголовнішим фактором виробництва. Від рівня технічної озброєності залежать і якість продукції, і продуктивність праці, і навіть показники рентабельності. Сьогодні будь-яке виробниче підприємство використовує досить широку номенклатуру необоротних активів.

Перші більш змістовні видання про бухгалтерський облік, у тому числі й необоротних активів, було видано близько сотні років тому. Створили та видали їх економісти-практики, що досліджували тоді проблеми виробництва та шукали шляхи до його розвитку і раціоналізації. З плином часу змінювались та вдосконалювались критерії оцінювання, вимоги, методи обліку засобів та продуктів виробництва.

Питання обліку необоротних активів є актуальним і завжди привертало до себе увагу багатьох українських науковців. Серед них Ф.Ф. Бутинець, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Р.Т. Джога, В.Ф. Палій, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко та інші. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що розкриття питання обліку необоротних активів потребує подальшого наукового дослідження.

Актуальність досліджуваної теми полягає у тому, що однією з визначальних умов успішного функціонування установи є наявність сучасних засобів праці та їх раціональне використання. Тому здійснення контрольної функції обліку за необоротними активами – важлива частина облікового процесу.

Метою курсової роботи є виявлення економічної сутності необоротних активів, а також правил ведення первинного, аналітичного та синтетичного обліку таких активів на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети в роботі поставлені для вирішення наступні завдання:

- провести огляд нормативної бази та виявити проблемні питання щодо обліку необоротних активів;

- дослідити особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Предметом дослідження у курсовій роботі виступає сукупність теоретичних і практичних аспектів обліку необоротних активів.

Інформаційною базою написання курсової роботи є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку необоротних активів, спеціалізовані періодичні видання.

1. Необоротні активи як економічна категорія та об'єкт обліку і аудиту

Питання обліку необоротних активів є актуальним і завжди привертало до себе увагу багатьох науковців. Науковці як М.О. Барсукова, В.Є. Ванкевич, Н.М. Поташкова робили спроби вдосконалити визначення засобів довгострокового користування (табл. 1).

Таблиця 1

Авторські визначення терміну «необоротні активи» [20]

Автор	Визначення
Барсукова М.О.	Необоротні активи – це майнові цінності, які придбаються для тривалого користування у виробничій діяльності організації, які характеризуються продуктивністю, здатністю приносити дохід і можливістю контролю;
Ванкевич В.Є.	Необоротні активи – це довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких приймає участь в процесі виробництва продукції, робіт і послуг більше одного року і кругообігу засобів організації, забезпечує приплив грошових засобів;
Поташакова Н.М.	Необоротним активом вважається актив, який виникає в результаті минулих подій, контролюється організацією, приносить організації економічну вигоду, має надійну оцінку, і тривалий строк корисного використання якого визначається його вкладом в дохід організації;

Кожен з авторів виділяє свої характерні риси. Всі з них є обов'язковим вважають для необоротних активів економічну вигоду (дохід, приплив грошових коштів) від їх використання, а також тривалий строк корисного використання. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що розкриття питання обліку необоротних активів потребує подальшого наукового дослідження. Поняття актив в економічній теорії взагалі не використовується, тому замість терміну «необоротні активи» вживається категорія «основний капітал».

Під основним капіталом розуміється частина продуктивного капіталу у формі засобів праці, що функціонує у виробничому процесі протягом багатьох кругооборотів, яка частково, в міру зношування, переносять свою вартість на новостворений продукт, відтворюючись через кілька виробничих циклів

Дане визначення не є коректним, оскільки тут враховуються лише матеріальні ресурси, а саме основні засоби. Також у цю категорію необхідно враховувати довгострокові фінансові інвестиції, нематеріальні активи та інші довгострокові активи. Однак варто зазначити, що в економіці та юриспруденції те, що визначається капіталом, у бухгалтерському обліку називається активом.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі - НП(С)БО 1) під активами розуміються ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. З даного визначення випливає, якщо необоротний актив не приносить вигод, то він не вважається активом. У визначенні основного капіталу такого уточнення немає. Також варто зазначити, що поділ активів на оборотні та необоротні у бухгалтерському обліку був запозичений ще у кінці XIX століття у судовій сфері.

Основоположником поділу капіталу на основний та оборотний є Адам Сміт, також він обґрунтував і різницю між категоріями даного поділу. За його теорією основний капітал являє собою частину капіталу, яка не вступає в оборот і приносить прибуток у сфері виробництва. Оборотний капітал розглядався як частина, що приймає участь в обороті й приносить прибуток у сфері обігу.

Наступним представником класичної школи економіки був Д. Рікардо, який зазначав, що капітал відноситься до основного або до оборотного залежно від того, як швидко зношується капітал і як часто він вимагає відтворення. Послідовникам класичної школи економіки, особливо К. Марксом, концепцію теорії капіталу було поглиблено новою класифікацією з його поділом на постійний і змінний, де визначалось, що постійний капітал переносить свою вартість на створюваний продукт частинами, а змінний - цілком, тобто підлягає відшкодуванню після кожного виробничого циклу.

Можна зробити висновок, що тлумачення терміна «необоротні активи» є неоднозначним. Крім того, більшість вітчизняних науковців наголошують на

тому, що поділ активів на оборотні та необоротні є умовним, оскільки всі засоби знаходяться в обороті, різниця лише полягає у тривалості оборотів. Тому, на нашу думку, доцільніше замість категорії «необоротні активи» вживати поняття «довгострокові активи», оскільки ці активи використовуються в обороті тривалий час – більше одного року або операційного циклу. Проаналізувавши підходи вітчизняних та зарубіжних вчених до визначення категорії «необоротні активи», можна зробити узагальнення, що під необоротними активами варто розуміти сукупність матеріальних, нематеріальних ресурсів і прав, які належать суб'єкту господарювання та використовуються ним у господарській діяльності протягом періоду більше одного року або операційного циклу, від яких в майбутньому очікується отримання економічної вигоди.

Протягом тривалого періоду світова практика напрацювала чимало варіантів класифікацій необоротних активів. Головну класифікацію необоротних активів проводять за функціональним критерієм. За даною ознакою до необоротних активів належать основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, довгострокові фінансові вкладення, устаткування, призначене для монтажу, інші необоротні активи. Наступним не менш важливим критерієм класифікації є характер володіння. За цим критерієм необоротні активи поділяються на власні необоротні активи, які належать підприємству та орендовані необоротні активи, які використовуються підприємством на умовах договору. Ще однією класифікаційною ознакою є поділ необоротних активів за характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства на необоротні активи обслуговуючі операційну діяльність, обслуговуючі інвестиційну діяльність реального сектора, обслуговуючі фінансову діяльність, довгострокові фінансові вкладення, а також необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу. Близькою до останньої класифікації є класифікація необоротних активів на активні та пасивні відповідно до ролі у виробничому процесі. Згрупована вищенаведена класифікація необоротних активів подана на рис. 1 :

Серед необоротних активів найбільша частина належить основним засобам. За результатами дослідження в економічній літературі показана наступна різновидність класифікації основних засобів :

1. За галузевою ознакою:

- промислові;
- сільськогосподарські;
- будівельні;
- транспортні;
- зв'язку;

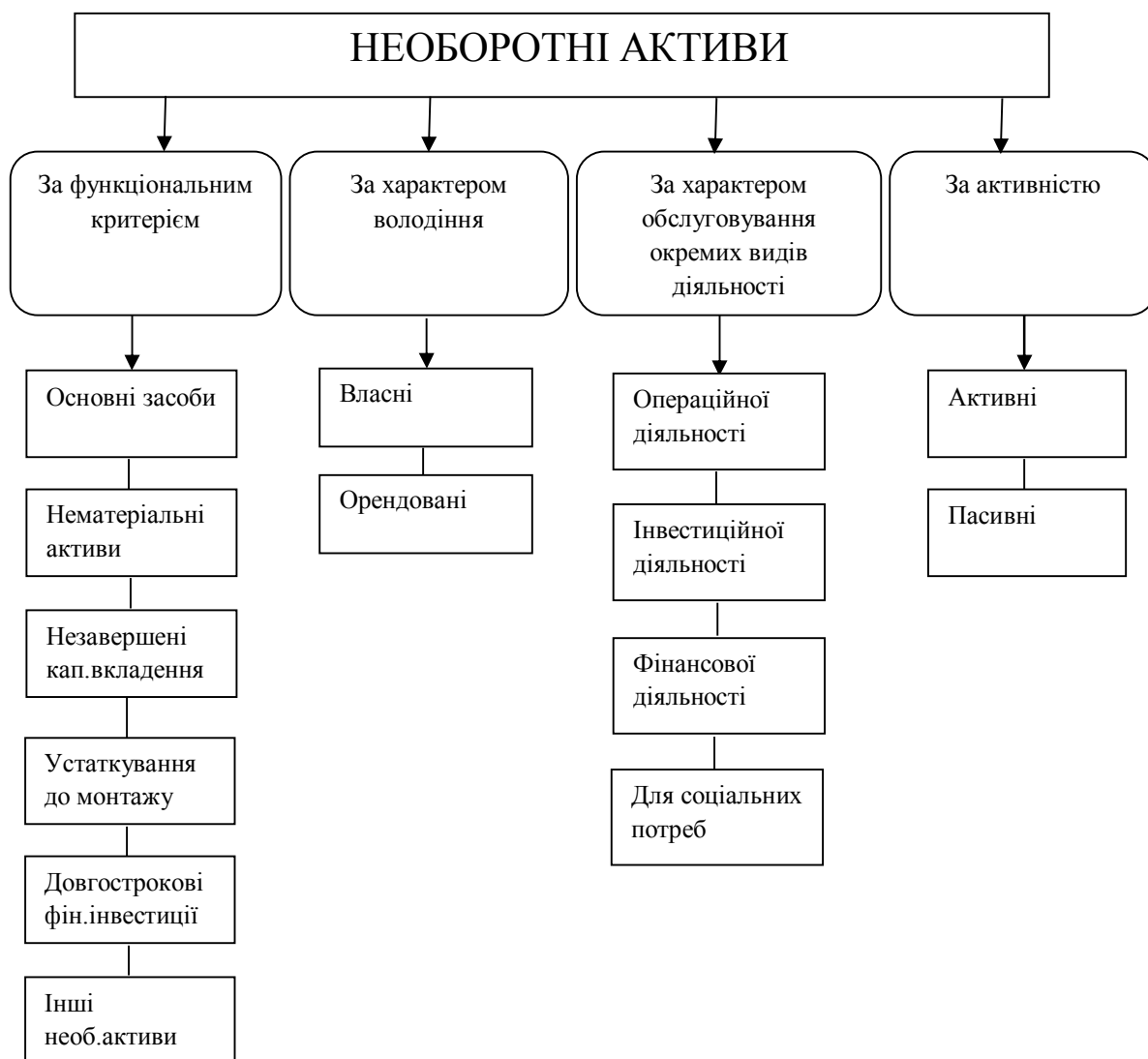


Рис.1 Класифікація необоротних активів

2. За функціональним призначенням :

- виробничі;
 - невиробничі;
3. За використанням:

- діючі;
- недіючі;

4. За ознакою належності:

- власні;
- орендовані.

З метою нарахування амортизації у вищезазначеному Кодексі передбачено поділ основних засобів на 16 груп з зазначенням мінімально допустимих строків корисного використання, які наведені у табл. 3:

Таблиця 3

**Класифікація основних засобів та інших необоротних активів згідно з
Податковим кодексом України**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання,років
група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі, -споруди, -передавальні пристрої	20 15 10
група 4 - машини та обладнання	5
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття

інформації про них у фінансовій звітності визначаються Положеннями (стандартом) бухгалтерського обліку

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі критерії їх визнання, як:

- матеріальність (мають матеріальну форму);
- призначення (утримуються 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);
- термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання – критерій вартості – використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів: малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112. Відповідно до П(С)БО 7 підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. До основних засобів, які визнані малоцінними, підприємства можуть застосовувати спрощені методи нарахування амортизації.

За принципом превалювання сутності над формою основні засоби, отримані у фінансову оренду, будуть визнані у складі власних активів і відображені на відповідному рахунку згідно з робочим планом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку і строки, передбачені для власних основних засобів.

Також вагому частку в складі необоротних активів займають нематеріальні активи. Загалом виділяють 2 групи об'єктів, які є

нематеріальними активами. Це права користування природними ресурсами і майном та об'єкти інтелектуальної власності. Права користування майном являють собою матеріальне відображення господарських правовідносин у формі договорів найму, оренди, ліцензій та інших. Аналогічно до основних засобів нематеріальні активи підлягають амортизації. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється такими ж методами, як і основних засобів протягом таких строків:

Таблиця 4

Класифікація нематеріальних активів і строк дії права користування

Групи	Строк дії права користування
Група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
Група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

Якщо в договорі строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації.

До складу необоротних активів належить ще одна група об'єктів, яким приділяється незначна увага та які підлягають амортизації. Такою групою є малоцінні необоротні матеріальні активи. Під малоцінними необоротними матеріальними активами слід розуміти матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких понад рік або операційний цикл із дати введення в експлуатацію, та вартість яких не перевищує 2500 грн. Амортизація даних об'єктів здійснюється аналогічно до зазначених в П(С)БО 7 «Основні засоби» методів.

2. Оцінка необоротних активів в системі обліку

Кожен з об'єктів, котрі зараховуються до статей активів, неможливо взяти на облік (зарахувати на баланс підприємства), якщо цей об'єкт не матиме вартісної оцінки. Якщо річ нічого не варта, вона й підприємству не потрібна. Варта - не тільки в тому розумінні, що підприємство мусить понести витрати на придбання того чи іншого активу (бо цілком можливе їх безоплатне отримання), а в найширшому розумінні вартості, з точки зору корисності такого придбання для підприємства. А користь - це вигода, в даному разі економічна вигода як потенційний зиск від використання активів у господарському чи фінансовому обороті.

За визначенням, наведеним у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», активи є ресурсами, використання яких спричинює отримання економічних вигід у майбутньому. Економічні вигоди (прибутки) є збільшенням вартісної (та й кількісної також) маси чистих активів.

Ресурси виключаються зі складу активів, якщо вони потенційно не несуть у собі економічної вигоди. А це може статися, як правило, лише якщо ці ресурси очікувану колись вигоду вже принесли. Тобто витратилися. Отже, вартісна оцінка активів залежить не лише від того, скільки той чи інший актив

коштував підприємству, тобто в яку ціну обійшлося його придбання (створення), а й від того, чи варта його ціна того, щоб у придбання (створення) цього активу вкладати кошти. Інакше кажучи, чи принесе ця інвестиція економічну вигоду.

Оцінка вартості активів є одним із найважливіших методологічних прийомів бухгалтерського обліку. За її допомогою здійснюється вартісне вимірювання і узагальнення фактів господарської діяльності підприємства.

Залежно від того, що відбувається на даний час з активами: придбання, утримання на балансі чи вибуття, а також від того, з якими активами бухгалтер у тому чи іншому випадку має справу, оцінка активів здійснюється за такими видами :

Таблиця 5

Види вартісної оцінки активів

Види внутрішніх оцінок	Документ, яким затверджено термін	Види активів	Обставини, за якими можлива відповідна оцінка
Первісна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 9 «Запаси» П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Основні засоби, запаси, нематеріальні активи	Придбання, утримання, вибуття
Історична(фактична) собівартість	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Всі види активів,окрім де біторської заборгованості і монетарних активів	Придбання, утримання, вибуття
Переоцінена вартість	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Основні засоби, нематеріальні активи	Утримання, вибуття
Відновлювальна вартість	-	Основні засоби, запаси,	Утримання, вибуття
Залишкова вартість	-	Всі необоротні активи	Утримання, вибуття
Справедлива вартість	П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Всі види активів	Придбання, утримання, вибуття
Ліквідаційна вартість	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Основні засоби	Вибуття(в окремих випадках), а також використовується для визначення суми вартості, яка амортизується
Вартість, яка амортизується	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Основні засоби	Використовується як база для нарахування зношення (амортизації)
Амортизована собівартість фінансових інвестицій	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Облігації	Утримання, вибуття
Ринкова вартість фінансових інвестицій	П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	Всі види фінансових інвестицій	Придбання, утримання, вибуття

Якщо придбання (створення) і доведення до необхідного для використання стану того чи іншого активу щось підприємству коштувало, оцінка цього активу може бути (і переважно повинна бути) здійснена за

історичною (фактичною) собівартістю. Ця історична собівартість одночасно є первісною вартістю.

Проте оцінка активів за первісною вартістю не завжди є оцінкою за історичною собівартістю. У випадку безоплатного придбання активів або їх придбання як внеску до статутного капіталу первісною вартістю цих активів буде їх справедлива вартість, за якою вони мають бути оцінені. Первісна вартість, а разом з тим і історична собівартість, за якою оцінені ті чи інші активи, не завжди відповідає реальному стану речей на підприємстві. Тому, щоб інформація, надана користувачам фінансової звітності, була правдивою, повною і неупередженою, іноді виникає потреба у переоцінці активів до рівня справедливої вартості. Тобто до вартості, за якою може відбутися обмін між обізнаними, незалежними та зацікавленими сторонами. Це може статися у разі коли оцінка придбаних і утримуваних на балансі активів за їх первісною вартістю (історичною собівартістю) в результаті значного коливання цін на активному ринку вже не задовольняє власників (інвесторів) підприємства, оскільки ця попередня оцінка не забезпечує відновлення цих активів у повному обсязі. Іншими словами: виручки від продажу цих активів може виявитися недостатньо для закупівлі аналогічних нових активів.

Такі вартісні категорії, як «справедлива вартість», «переоцінена вартість», «ринкова вартість», «відновлювальна вартість», дуже близькі одна до одної і за певних обставин оцінка активів за цими видами може збігатися, принаймні зближуватися, з невеликими відхиленнями, адже вартісна оцінка переоцінюваного активу не може здійснюватися без попереднього визначення його ринкової, а заразом і справедливої вартості, для того щоб переоцінений актив своєю новою вартістю міг забезпечити своє відновлення.

Що стосується основних засобів, то первісна або переоцінена вартість цих активів, з одного боку, умовно «розпадається» на дві частини: амортизована вартість і залишкова вартість; з другого боку - теж на дві частини: ліквідаційна вартість і вартість, яка амортизується. Так, з плином часу після введення об'єкта в експлуатацію амортизована частина його вартості

поступово збільшується, водночас зменшуючи залишкову вартість, і після досягнення рівності між сумою залишкової і ліквідаційної вартості амортизація припиняється, а сам об'єкт вибуває зі статті основних засобів шляхом зарахування його до однієї з інших статей активів. І так до повного списання (на витрати, тобто в реалізацію тощо). А до того часу, поки залишкова частина вартості не досягне рівня ліквідаційної, зазначені чотири види вартості об'єднує лише те, що ці оціночні категорії стосуються одного й того ж об'єкта.

Окремо розглянемо оцінку об'єктів необоротних активів.

На баланс підприємства основні засоби зараховуються за первісною вартістю. Первісна вартість основних засобів формується залежно від того, яким шляхом вони надходять на підприємство.

В П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначені такі способи визначення первісної вартості залежно від способу надходження основних засобів:

1. Придбання основних засобів за плату - найпоширеніший спосіб надходження основних засобів на підприємство.

За П(С)БО 7 первісна вартість придбаних основних засобів складається з таких витрат:

- сум, що виплачуються постачальникам;
- реєстраційних зборів, держмита та інших аналогічних платежів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрат на страхування, ризиків доставки основних засобів;
- витрат на установку, монтаж, налагоджування;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні до використання.

Відсотки за кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних повністю або частково за рахунок кредиту.

2. Отримання основних засобів в обмін на подібний об'єкт - тоді первісна вартість дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних

засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю буде справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду.

3. Отримання основних засобів в обмін на неподібний об'єкт - первісна вартість дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана під час обміну.

4. Безоплатне отримання основних засобів - первісна вартість дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

5. Внесення основних засобів до статутного капіталу - здійснюється за погодженою засновниками (учасниками) підприємства їх справедливою вартістю.

6. Переведення основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції - первісна вартість дорівнює собівартості таких активів.

Також первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Та зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Придбані (створені) об'єкти нематеріальних активів зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. У разі придбання об'єкта нематеріальних активів за плату його первісна вартість складається з ціни (вартості) придбання (окрім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням.

У разі придбання об'єкта нематеріальних активів в обмін на подібний об'єкт первісна вартість такого об'єкта дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною

вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого в обмін на подібний актив, є його справедлива вартість із включенням різниці між залишковою та справедливою вартістю до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

У разі придбання об'єкта нематеріальних активів в обмін на неподібний актив первісна вартість такого об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

У разі безоплатного отримання об'єкта нематеріальних активів первісною вартістю такого об'єкта є його справедлива вартість на дату отримання з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його отриманням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням. Справедлива вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює поточній ринковій вартості, а за відсутності такої вартості - оціночній вартості, яку підприємство сплатило б за цей об'єкт у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації. Такою інформацією може бути, зокрема, експертна оцінка суб'єкта оціночної діяльності.

У разі отримання об'єкта нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу підприємства первісною вартістю такого об'єкта визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства його справедлива вартість з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

У разі отримання об'єкта нематеріальних активів в результаті об'єднання підприємств такий об'єкт оцінюється за його справедливою вартістю. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених за кілька об'єктів нематеріальних активів загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних

об'єктів.

У разі створення об'єкта нематеріальних активів підприємством до первісної вартості такого об'єкта включаються прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього об'єкта та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, збір за подання заявки про реєстрацію об'єкта права інтелектуальної власності, збір за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту, сплата державного мита за видачу свідоцтва, патенту тощо).

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням такого об'єкта і підвищенням його можливостей та строку корисного використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання. Фактичні витрати на придбання, створення та удосконалення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося (не введені в господарський оборот), відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у нематеріальні активи.

3. Організація аналітичного обліку необоротних активів за їх видами та місцями використання

Одне із завдань бухгалтерського обліку, яке полягає у забезпеченні збереження майна власника, реалізується передусім через ефективну побудову аналітичного обліку із закріпленням окремих складових майна підприємства за матеріально відповідальними особами. Крім того, деталізована інформація для здійснення управління активами підприємства можлива лише за наявності аналітичного обліку складових майна.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до основних засобів, Інструкцією № 291 та

робочим планом рахунків призначений рахунок 10 «Основні засоби». Інструкцією № 291 для кожної групи основних засобів, приведених в П(С)БО 7, передбачені окремі субрахунки рахунку 10 «Основні засоби»:

101 «Земельні ділянки» - ведеться облік вартості земельних ділянок;

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» - ведеться облік капітальних вкладень щодо поліпшення земель (меліоративні, осушні, іригаційні та інші роботи);

103 «Будівлі та споруди» - ведеться облік наявності і руху будівель, споруд, їх структурних компонентів і передавальних пристроїв, а також житлових будівель;

104 «Машини та обладнання» - ведеться облік машин і устаткування;

105 «Транспортні засоби» - ведеться облік транспортних засобів;

106 «Інструменти, пристосування та інвентар» - ведеться облік інструментів, приладів і інвентарю;

107 «Тварини» - ведеться облік дорослих тварин, не призначених для сільськогосподарського використання;

108 «Багаторічні насадження» - ведеться облік багаторічних насаджень;

109 «Інші основні засоби» - ведеться облік основних засобів, не включених до інших субрахунків рахунку 10 «Основних засобів».

Аналітичний облік основних засобів забезпечується у розрізі окремих об'єктів за допомогою інвентарних карток, які застосовуються для всіх основних засобів, а також, для групового обліку однотипних об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і які мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічні характеристики й вартість.

Для організації бухгалтерського обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту основних засобів (інвентарному об'єкту) незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі або на консервації, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку повинен присвоюватися відповідний інвентарний номер, який позначається на ньому шляхом прикріплення металевого жетону, нанесення фарбою, насічки або

таврування. Інвентарний номер об'єкта основних засобів зберігається за ним на весь період його знаходження на даному підприємстві та вказується в усіх первинних документах і облікових регістрах. У випадку, якщо інвентарний об'єкт має декілька частин, які мають різний термін корисного використання і обліковуються як самостійні інвентарні об'єкти, кожній частині привласнюється окремий інвентарний номер. Якщо для об'єкта складеного з декількох частин, встановлено загальний термін корисного використання, даний об'єкт обліковується за одним інвентарним номером. Інвентарні номери списаних об'єктів основних засобів присвоюються новим об'єктам протягом п'яти років після списання. Оптимальною величиною інвентарного номеру може бути десять знаків (розрядів), кожен з яких містить певну інформацію. Наприклад, якийсь об'єкт основних засобів може мати наступний інвентарний номер 1050100001. Це означає: 10 - номер рахунку бухгалтерського обліку основних засобів (облікова група активів підприємства); 5 - номер субрахунку бухгалтерського обліку основних засобів (облікова група основних засобів); 01 - номер підгрупи (класу) основних засобів ; 00001 - порядковий номер об'єкта основних засобів відповідного класу.

Об'єкти, прийняті в операційну оренду як необоротні активи, обліковуються в орендаря за інвентарними номерами орендодавця відповідно до інвентарної картки, яка повинна додаватися орендодавцем до акту приймання-передачі об'єктів, які орендуються.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, не відображених у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби», Інструкцією № 291 передбачений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

За дебетом рахунку 11 відображаються надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первинною вартістю)), сума витрат, пов'язана з поліпшенням об'єкту (реконструкція, модернізація), яке приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкту; сума

дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом даного рахунку відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів в результаті продажу, безвідплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом; часткова ліквідація об'єкта інших необоротних матеріальних активів; сума зниження ціни об'єкта інших необоротних матеріальних активів.

Інструкцією № 291 для кожної групи інших необоротних матеріальних активів, вказаних в П(С)БО 7, передбачені окремі субрахунки рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»:

111 «Бібліотечні фонди» - ведеться облік наявності і руху бібліотечних фондів;

112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» - відображається вартість предметів, термін корисного використання яких більший за один рік, зокрема спеціальних інструментів і пристосувань, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів, а також вартість інших предметів, що за вартісною ознакою підприємством віднесені до малоцінних необоротних матеріальних активів;

113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» - ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд;

114 «Природні ресурси» - ведеться облік наявності і руху придбаних природних ресурсів для подальшого видобутку (нафти, газу і т. ін.);

115 «Інвентарна тара» - ведеться облік наявності і руху інвентарної тари;

116 «Предмети прокату» - ведеться облік наявності та руху активів, призначених до видачі напрокат;

117 «Інші необоротні матеріальні активи» - ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11. На цьому субрахунку, зокрема, орендар відображає вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція і т.

ін.).

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться за кожним об'єктом даних активів. Підприємство, що нараховує амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів в першому місяці використання вказаних об'єктів у розмірі 100 % їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів може вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів і їх загальної вартості в розрізі класифікаційних підгруп, які підприємство вводить самостійно.

Інструкцією № 291 для кожної групи нематеріальних активів, визначених п.5 П(С)БО 8, передбачений окремий субрахунок рахунку 12 «Нематеріальні активи».

На підприємствах аналітичний облік нематеріальних активів організовується за їх видами та інвентарними об'єктами, на кожен з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів (НА-2). Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю (табл. 6).

Таблиця 6

Елементи аналітичного обліку нематеріальних активів

Субрахунки до рахунку 12 «Нематеріальні активи»	Розрізи аналітичного обліку
121 «Права користування природними ресурсами»	У розрізі видів природних ресурсів і матеріально відповідальних осіб
122 «Права користування майном»	У розрізі об'єктів майна, місць зберігання і матеріально відповідальних осіб
Продовження таблиці 6	
123 «Права на знаки для товарів і послуг»	У розрізі класифікації прав
124 «Права на об'єкти промислової власності»	У розрізі класифікації прав і матеріально відповідальних осіб
125 «Авторські та суміжні з ними права»	У розрізі класифікації прав
126 «Інші нематеріальні активи»	У розрізі класифікації прав

Правильно організований аналітичний облік дозволяє забезпечувати своєчасний контроль за наявністю кожного об'єкта нематеріального активу.

Облік незавершених капітальних інвестицій в основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» згідно з робочим планом рахунків. За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, за кредитом - їх зменшення (введення в дію, приймання в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів і т. ін.).

Облік капітальних інвестицій ведеться в розрізі наступних субрахунків:

151 «Капітальне будівництво» - відображаються витрати на будівництво, здійснюване як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку також ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, і авансових платежів для фінансування вказаного будівництва;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» - призначений для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (крім об'єктів будівництва і довгострокових біологічних активів);

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» - відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;

154 «Капітальний ремонт» - враховуються витрати, понесені на капітальний ремонт об'єктів необоротних активів;

155 «Формування основного стада» - враховуються витрати на формування основного стада робочої і продуктивної худоби (окрім тварин, що враховуються на рахунку 21 «Поточні біологічні активи»).

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарних об'єктах).

Аналітичний облік фінансових інвестицій на досліджуваному підприємстві ведеться за їх видами та об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про фінансові інвестиції в об'єкти як на території України, так і за кордоном.

Організація аналітичного обліку операцій з цінними паперами за вказаними розрізами забезпечить необхідною інформацією про фінансові інвестиції відповідних користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Для синтетичного й аналітичного обліку господарських операцій підприємство застосовує облікові реєстри, рекомендовані Державним комітетом з бухгалтерського обліку. Відповідальність за правильність відображення господарських операцій в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали ці реєстри.

Узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів, а також для відображення капітальних і фінансових інвестицій призначений Журнал №4 (за кредитами рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35).

Виходячи з наведеного прикладу бухгалтерського оформлення облікових реєстрів, які використовуються на підприємстві, можна зробити висновок, що підприємство керується законодавчо затвердженою номенклатурою при складанні облікових реєстрів.

Організація аналітичного обліку має важливе значення також для здійснення контролю за об'єктами, які відображаються на позабалансових рахунках. Позабалансові рахунки призначені для обліку наявності та руху засобів, та їх джерел, які не належать даному підприємству (не впливають на

його майновий стан), однак знаходяться певний час у його розпорядженні або користуванні, а тому вимагають відповідного контролю. Характерним для цих рахунків є те, що вони не кореспондують з балансовими рахунками.

Організовуючи позабалансовий облік, необхідно забезпечити:

- своєчасне документування операцій з руху відповідних активів;
- контроль за відображенням об'єктів позабалансового обліку в облікових регістрах;
- надання повної і достовірної інформації щодо об'єктів позабалансового обліку для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Організація аналітичного обліку необоротних матеріальних активів на підприємстві ведеться в наступних розрізах (табл.7).

Таблиця 7

Організація аналітичного обліку на позабалансових рахунках

Назва рахунку	Аналітичний облік
01«Орендовані необоротні активи»	За видами активів, а також у розрізі окремих орендодавців
021«Устаткування, прийняте для монтажу»	За замовниками, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування, місцями знаходження та власниками
09«Амортизаційні відрахування»	За напрямками використання амортизаційних відрахувань: будівництво об'єктів, придбання (виготовлення) ОЗ та ін.

Згадаємо, що за місцем зберігання всі необоротні активи мають перебувати на відповідальному зберіганні в матеріально відповідальних осіб.

Механізм організації матеріальної відповідальності передбачає такі кроки:

- укладання угоди;
- інструктаж;
- організацію контролю за зберіганням активів.

Відповідно до нормативної бази угоди укладаються стосовно двох видів матеріальної відповідальності: повної і часткової. Матеріальна відповідальність за ступенем охоплення поділяється на колективну та індивідуальну.

Покладаючи функції зі зберігання необоротних активів та інших матеріальних цінностей на відповідну посадову особу, підприємство в особі керівника укладає з працівником письмовий договір про повну матеріальну відповідальність за умов, що працівник досяг вісімнадцятирічного віку. У цьому документі подається найменування роботи, уточнюється зв'язок зазначених позицій з відповідними функціями щодо певного виду цінностей, визначаються зобов'язання працівника стосовно цього виду цінностей, а також зобов'язання адміністрації і т. ін. На посаду, функціональними обов'язками якої передбачено зберігання грошових чи товарно-матеріальних цінностей, заборонено приймати особу, що мала судимість за їх розкрадання.

Матеріальна відповідальність закріплюється зазначенням у наказі про облікову політику прізвища, ім'я, по батькові працівника, назви його посади та сфери матеріальної відповідальності. Водночас у бухгалтерії має бути сформовано окремий список матеріально відповідальних осіб за структурними підрозділами із зазначенням прізвища, ім'я, по батькові, виду цінностей, дати проведення планових інвентаризацій.

Інструктаж кожної матеріально відповідальної особи здійснює головний бухгалтер, який докладно ознайомлює її з обов'язками та правами сторони, що приймає матеріальну відповідальність, відповідно до Кодексу законів про працю України, а також Кримінального та Адміністративного кодексів; порядком здійснення обліку та зберігання цінностей згідно з чинною нормативною базою; порядком та строками проведення річної інвентаризації; обов'язками адміністрації щодо матеріально відповідальної особи; порядком відшкодування завданих збитків тощо. У разі потреби матеріально відповідальним особам видаються примірники відповідних нормативних актів, що регулюють питання обліку, зберігання необоротних активів та питання матеріальної відповідальності. Про факт проведення інструктажу кожної матеріально відповідальної особи у відповідному журналі реєстрації робиться запис із зазначенням дати, прізвищ та посад обох причетних до цієї справи

сторін, що засвідчується їхніми підписами. Варто також відокремити організацію поточного контролю за використанням необоротних активів, що має на меті забезпечувати раціональне й ефективне функціонування необоротних активів в установі. Організація контролю передбачає визначення виконавців контрольних функцій і термінів контрольних заходів, розробку документів для формалізації результатів перевірок, подання інформації на розгляд керівництву, яке має приймати подальші рішення.

4. Проблеми обліку вибуття і реалізації необоротних активів

Вибуття необоротних активів може відбуватись внаслідок безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом, ліквідації, вибуття для продажу. Схема можливих шляхів вибуття необоротних активів подана на рис.2.



Рис.2. Схема вибуття необоротних активів

При безоплатній передачі чи ліквідації необоротних активів їх списання з балансу відображають в регістрах бухгалтерського обліку, використовуючи рахунок 976 «Списання необоротних активів». Крім того, податкове законодавство операції з ліквідації чи безоплатної передачі необоротних активів прирівнює до операцій продажу, а значить підприємство повинно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість необоротних активів, що вибувають. Сума податкового зобов'язання з ПДВ відображається за дебетом 976 «Списання необоротних активів». Перевищення вартості списання ліквідованих необоротних активів над доходами від їх ліквідації чи навпаки буде визначати відповідно збиток або прибуток від ліквідації. Слід зауважити, що прибуток або збиток від вибуття необоротних активів є результатом іншої звичайної діяльності підприємства. У разі списання активів внаслідок надзвичайних подій прибуток чи збиток від їх вибуття буде відображатись на рахунку 794 «Результат надзвичайних подій».

Найбільш проблемне питання на підприємствах - облік реалізації необоротних активів і воно полягає в різниці методик обліку продажу даних активів за різними нормативними актами. До таких актів належать П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», План рахунків, Інструкцію № 291 щодо застосування Плану рахунків, П(С)БО 7 «Основні засоби».

Наказом Мінфіну від 05.03.2008 р. № 353 План рахунків та Інструкцію № 291 щодо його застосування було доповнено, зокрема, субрахунком 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Змінено назви і призначення субрахунків 742 і 972, на яких раніше підлягали обліку доходи і витрати від відчуження необоротних активів. Тепер вони мають назви «Дохід від відновлення корисності активів» та «Втрати від зменшення корисності активів» відповідно. Із Плану рахунків вилучено субрахунок 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів».

Звернемо увагу на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», до пояснення якого в Інструкції № 291 також були

внесені зміни вищезазначеним наказом. На цьому субрахунку тепер ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу. На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», відповідно до внесених наказом № 353 змін, узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

У П(С)БО 27 не визначено, що необоротні активи, утримувані для продажу, підлягають обліку у складі запасів. Відповідно до п. 8 П(С)БО 27 придбані (отримані, у т. ч. безкоштовно) активи, які визнаються необоротними активами, утримуваними для продажу, зараховуються на баланс за вартістю придбання, яка визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Але це й раніше не викликало сумнівів — адже об'єкти, що за економічним змістом є основними засобами, але придбаваються підприємством з метою продажу, ніколи не визнавалися необоротними активами. Однак у Плані рахунків та Інструкції № 291 для цього тепер передбачено субрахунок 286, на якому ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу. Цей субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», який відповідно до Інструкції № 291 призначений для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок згідно з Інструкцією використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу. Зазначимо, що включення необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу товарів (рахунок 28) викликає певне методологічне неузгодження. Адже доходи і втрати від їх реалізації, як зазначалося вище, обліковуються як доходи і втрати від реалізації виробничих запасів. Для обліку операцій з реалізації

товарів Планом рахунків передбачені субрахунки 702, 902; а для обліку реалізації виробничих запасів - субрахунки 712, 943.

При цьому п. 33 П(С)БО 7 наразі не передбачає списання з балансу об'єктів основних засобів при переведенні їх до складу запасів, а навпаки, встановлює, що основні засоби можуть вибувати, зокрема, при їх продажу. Відповідно, в Інструкції № 291 передбачено, що вибуття основних засобів унаслідок продажу відображається в бухгалтерському обліку за кредитом рахунка 10 «Основні засоби».

З огляду на таку невизначеність Міністерство фінансів дало роз'яснення, за яким для визнання необоротних активів утримуваними для продажу здійснюється запис дебет 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та кредит рахунка обліку необоротних активів (відповідний рахунок: 10 — 12, 14 — 16, 18, 19).

На думку Міністерства фінансів, доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, мають відобразитися за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» з наведенням у статті «Інші операційні доходи» Звіту про фінансові результати (форма № 2), собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, відобразитися за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з наведенням у статті «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати (форма №2) .

Таке роз'яснення не зовсім узгоджується з Інструкцією № 291 та змінами, внесеними наказом Мінфіну № 353 до пояснень щодо відображення на субрахунках 712 та 943.

Зазначимо, що наведений у листі підхід, суперечить статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо визначення одним із основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності принцип превалювання сутності над формою — адже відчуження необоротних активів не є операційною діяльністю підприємства.

Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку операційна діяльність -

основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю; інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Отже, придбання та реалізація необоротних активів є інвестиційною діяльністю.

Якщо ж з метою дотримання вимог зазначеного Закону підприємство вирішить обліковувати доходи і витрати від відчуження об'єкта основних засобів у складі інших (не операційних) доходів і витрат, - на нашу думку, для їх обліку можна використовувати субрахунки 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 977 «Інші витрати звичайної діяльності» з відповідним відображенням у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний прибуток). Відобразити ж реалізацію основних засобів можна безпосередньо з рахунка 10 «Основні засоби» (що відповідатиме п. 33 П(С)БО 7 та Інструкції № 291) або із застосуванням субрахунку 286 (що відповідатиме П(С)БО 27) — за вибором підприємства.

5. Методика проведення аудиту необоротних активів

Аудит необоротних матеріальних активів здійснюється відповідно до програми. Програма аудиторської перевірки є документом організаційно-методичного характеру, який містить перелік основних розділів аудиту, розміщених у логічній послідовності.

Спочатку аудитор вивчає системи обліку необоротних матеріальних активів на підприємстві, визначає, які види основних засобів та інших необоротних матеріальних активів використовуються на даному підприємстві.

Далі перевіряється правильність віднесення придбаних предметів та засобів до необоротних матеріальних активів за критеріями, встановленими законодавством. Для цього досліджуються первинні документи з оприбуткування даних активів, на підставі яких аудитор робить висновок про

дотримання підприємством вимог законодавства з питань віднесення придбаних засобів та предметів необоротних матеріальних активів.

При перевірці правильності визнання необоротних матеріальних активів активами підприємства можливі такі порушення: до складу необоротних матеріальних активів віднесено об'єкти, які не можуть бути визнані активами (завищення вартості активів, порушення принципу обачності); відсутність ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням. Вартість необоротних матеріальних активів не може бути достовірно визначена тощо (табл. 8)

Таблиця 8

Перелік порушень ведення обліку інших необоротних матеріальних

№ з/п	Можливі порушення	Пункти Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що
1	Включення до первісної вартості необоротних матеріальних активів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на <u>оплату відсотків за користування кредитом</u>	п. 8 П(С)БО 7
2	Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу необоротних матеріальних активів	п. 1 1 П(С)БО 7
3	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні необоротних матеріальних активів в обмін на подібні активи.	п. 12 П(С)БО 7
4	Збільшення вартості необоротних матеріальних активів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані.	пп. 14-15 П(С)БО 7
5	Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів в регістрах аналітичного обліку.	пп. 16-21 П(С)БО 7
6	Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів: - щомісячно; - з дати надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство; - після дати вибуття інших необоротних матеріальних активів; - протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)	пп. 23, 26-30 П(С)БО 7
7	Безпідставне зменшення корисності інших необоротних матеріальних активів.	пп. 31-32 П(С)БО 7

Усі первинні документи, якими оформляються операції з руху основних засобів, складаються і підписуються членами комісії, призначеної

розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До складу такої комісії повинно входити не менше трьох осіб:

- усі перші особи підприємства: головний бухгалтер, головний інженер, головний механік, головний технолог, головний енергетик;

- посадові особи тих підрозділів, в яких знаходяться (або куди передаються) об'єкти: керівник (або його заступник, начальник зміни, ділянки тощо), механік, бухгалтер.

Наказ про призначення комісії може видаватися як окремо у кожному випадку здійснення операції з іншими необоротними матеріальними активами, так і загальний, яким призначається єдина комісія для контролю і документального оформлення усіх здійснюваних підприємством операцій з об'єктами основних засобів упродовж певного періоду, або без обмеження у часі. В останньому випадку, коли дія наказу про призначення комісії розповсюджується на декілька років, в наказі обумовлюються посади членів комісії та її голови без зазначення відповідних прізвищ (це дозволяє при звільненні і прийманні нового працівника не видавати нового наказу).

Основним завданням аудиту по ремонту необоротних активів є: встановлення правильності визначення обсягу й собівартості проведених ремонтних робіт, правомірність використання за цільовим призначенням коштів, виділених на проведення ремонту, віднесення їх на збільшення балансової вартості необоротних активів або до складу валових витрат підприємства.

Перевірка витрат на поточний та капітальний ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів починається з вивчення наявності і виконання завдань щодо поточного та капітального ремонту. Необхідно встановити правильність розмежування робіт і віднесення їх до поточного і капітального ремонту. Це пов'язано з особливостями їх організації і технології, а відповідно і контролю витрат. Вивчаючи витрати на поточний і капітальний ремонт, необхідно з'ясувати, чи є кошторис — фінансові розрахунки і технічна документація, ким вона затверджена, яким способом

виконувався ремонт. Аудитор повинен вивчити за документами (за нарядами, актами приймання робіт), чи правильно застосовувались розцінки, як здійснювалося списання у межах норм. У разі ремонту за підрядним методом слід перевірити стан розрахунків з підрядниками і встановити, чи правильно виписані ними розрахунки на виконані роботи, чи є акти приймання-передавання робіт та чи вказані в актах недоробки, дефекти, чи встановлені строки їх усунення, у який спосіб ведеться облік ремонту.

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані за актами приймання.

Перевірка правильності відпуску (списання) інших необоротних матеріальних активів. В ході такої перевірки контролеру необхідно з'ясувати:

- ✓ як обліковувались надходження і витрачання інших необоротних матеріальних активів на складах та інших об'єктах;
- ✓ чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) інших необоротних матеріальних активів, що надійшли;
- ✓ чи відповідало фактичне витрачання інших необоротних матеріальних активів документальним даним;
- ✓ чи не було фактів приховування недостач інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку;
- ✓ чи не приховувались недостачі інших необоротних матеріальних активів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

При аудиті інших необоротних матеріальних активів необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо такі активи реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціна, ПДВ, транспортні витрати, уточнити

роздрібні ціни на момент реалізації.

В ході перевірки необхідно дослідити акти інвентаризації за період, що вивчається, і висновки інвентаризаційної комісії, які підтверджують зміни даних активів на час складання акту, картки складського обліку про їх рух на складі. Окрему увагу аудитор повинен приділити вивченню стану складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), уточнити, чи мають комірники положення або посадові інструкції про порядок ведення складського господарства і складського обліку, чи проводиться інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і звітності.

План аудиту нематеріальних активів повинен містити наступні пункти (рис. 3).

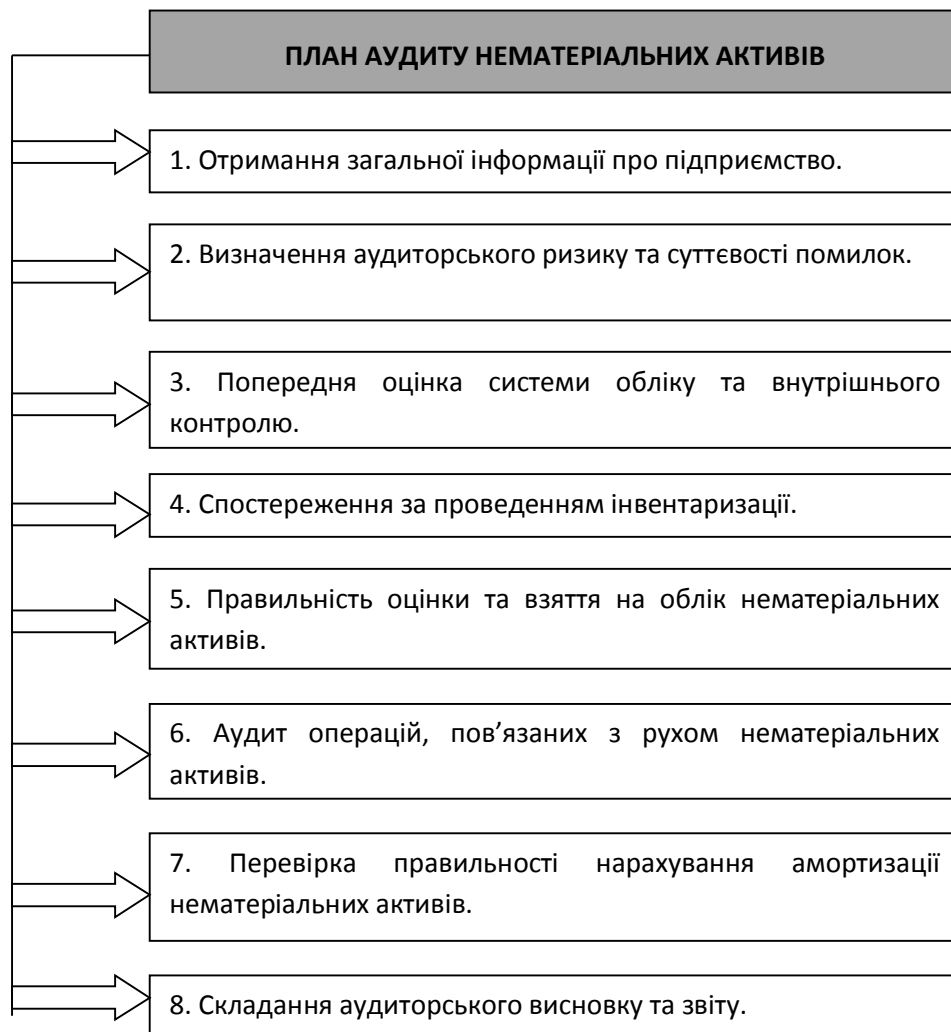


Рисунок 3. Планування аудиту нематеріальних активів

Пропонуємо аудиторську програму аудиту нематеріальних активів та відповідних рахунків у табл. 9.

Таблиця 9

Програма аудиту нематеріальних активів

№ п/п	Аудиторські процедури	Термін перевірки	Виконавець	Примітки
1	Перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження на право власності на всі активи, котрі зберігаються в підприємстві чи у довірених осіб			
2	Перевірка правильності й повноти відображення в обліку нематеріальних активів			
3	Порівняння даних первинного обліку, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку нематеріальних активів із Головною книгою			
4	Перевірка правильності й повноти оприбуткування, обліку та вибуття нематеріальних активів			
5	Перевірка правильності нарахування амортизації, а саме: -термінів корисного використання; -розрахунків сум амортизації; -спадкоємності облікової політики попередніх періодів			
6	Перевірка даних синтетичного й аналітичного обліку, зносу нематеріальних активів за Головною книгою			
	Визначення правомірності обліку активів у складі нематеріальних			
8	Визначення правомірності віднесення об'єктів, які надійшли у звітному періоді до нематеріальних активів			
9	Перевірка правильності визначення фактичної собівартості придбання об'єктів			
10	Перевірка правильності відображення в обліку сум сплаченого при придбанні об'єктів ПДВ			
11	Перевірка обґрунтованості встановленого строку корисного використання, правильності нарахування порми погашення			
12	Перевірка дотримання при розрахунку норми погашення вартості окремих активів, терміну їх дії, передбаченого нормативними актами			
13	Визначення правомірності розрахунку і відображення на рахунках бухгалтерського обліку суми вартості нематеріальних активів, які списуються			

Займаючись розробкою плану, аудитор має визначити рівень суттєвості, що значно впливає на особливості вибору прийомів і способів аудиту. Даний підхід використовується при складанні програм. Після проведеного планування, складання плану і програми аудиторської перевірки та підписання договору на проведення аудиту починається сам процес аудиторської перевірки нематеріальних активів.

Протягом її проходження основною метою аудитора є збирання достатніх доказів для написання повного і обґрунтованого аудиторського висновку. Для збору доказів аудитором можуть бути застосовані різні процедури, тобто певні методи пошуку аудиторських свідчень.

Основними методами, які використовуються при аудиті нематеріальних активів є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

У процесі опитування або документальної перевірки аудитором важливо з'ясувати облікову політику відносно нематеріальних активів, методи нарахування амортизації і постійність їх застосування; чи були зміни облікової політики і методів нарахування амортизації; дослідити присутність необхідних пояснень у примітках до звітності. Слід також отримати дані про нематеріальні активи, передані й отримані в оренду, вивчити умови орендних угод; з'ясувати, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна або фінансова оренда); проконтролювати правильність визначення орендної плати за основні засоби і відповідне її віднесення на доходи або витрати у орендодавця чи орендаря. Опитування керівництва підприємства-клієнта може спонукати аудитора до проведення додаткових аудиторських процедур і застосування інших методів.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання аудитор з'ясовує склад нематеріальних активів, їх види, рівень забезпеченості підприємства нематеріальними активами, їх питому вагу у загальній структурі необоротних активів.

Головний етап аудиту полягає в контролі оцінки нематеріальних активів, встановленні їх належності, перевірці достовірності облікових записів за нематеріальними активами і залишків за ними у балансі, перевірці правильності нарахування зносу нематеріальних активів. Для аудитора важливе значення має встановлення власника нематеріальних активів суб'єкта господарювання, оскільки від цього залежить, чи відображаються вони в балансі чи на позабалансових рахунках. Для вирішення завдань аудиту на основному етапі перевірки нематеріальних активів аудитор здійснює:

- ✓ контроль дотримання чинного законодавства за операціями з нематеріальних активів;
- ✓ перевірку правильності перенесення початкових залишків за нематеріальних активів;
- ✓ перевірку правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації нематеріальних активів;
- ✓ контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги і Балансу;
- ✓ перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з нематеріальними активами у відповідності з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291;
- ✓ контроль розрахунку амортизаційних відрахувань (зносу) за нематеріальними активами;
- ✓ перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації нематеріальними активами фізичним або юридичним особам;
- ✓ перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду нематеріальними активами;

- ✓ встановлення джерел фінансування придбання (створення) нематеріальних активів; встановлення ефективності використання нематеріальних активів.

Дотримуючись вимог П(С)БО 8, аудитору слід упевнитися, що в примітках до фінансової звітності підприємство розкрило таку інформацію:

- вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в Балансі;
- методи нарахування амортизації і строки корисного використання;
- наявність і рух нематеріальних активів у звітному періоді за видами надходження, вибуття нематеріальних активів, їх переоцінка, сума нарахованої амортизації, внутрішнє пересування та ін.;
- вартість нематеріальних активів, за якими здійснюють обмеження володіння, користування;
- вартість переданих під заставу нематеріальних активів;
- сума укладених угод на придбання в майбутньому нематеріальних активів;
- залишкова вартість нематеріальних активів, які тимчасово не використовуються, і вилучених з експлуатації для продажу;
- первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих нематеріальних активів, які й далі використовуються.

Усі результати здійснених аудиторських процедур повинні знайти відображення в робочих документах аудитора.

На заключному етапі аудиторської перевірки аудитор повинен узагальнити результати перевірки, написати аудиторський висновок щодо цих результатів та підготувати обґрунтовані пропозиції про усунення недоліків і використання виявлених резервів підприємства.

ВИСНОВКИ

1. Поняття актив в економічній теорії взагалі не використовується, тому замість терміну «необоротні активи» вживається категорія «основний капітал». Під основним капіталом розуміється частина продуктивного капіталу у формі засобів праці, що функціонує у виробничому процесі протягом багатьох кругооборотів, яка частково, в міру зношування, переносять свою вартість на новостворений продукт, відтворюючись через кілька виробничих циклів. Подальша еволюція наукових досліджень в економічній науці призвела до виникнення економічної категорії «необоротні активи».

2. Протягом тривалого періоду світова практика напрацювала чимало варіантів класифікацій необоротних активів. Головну класифікацію необоротних активів проводять за функціональним критерієм. За даною ознакою до необоротних активів належать основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні вкладення, довгострокові фінансові вкладення, устаткування, призначене для монтажу, інші необоротні активи.

3. Кожен з об'єктів, котрі зараховуються до статей активів, неможливо взяти на облік (зарахувати на баланс підприємства), якщо цей об'єкт не матиме вартісної оцінки. Оцінка вартості активів є одним із найважливіших методологічних прийомів бухгалтерського обліку. За її допомогою здійснюється вартісне вимірювання і узагальнення фактів господарської діяльності підприємства. Залежно від того, що відбувається на даний час з активами: придбання, утримання на балансі чи вибуття, а також від того, з якими активами бухгалтер у тому чи іншому випадку має справу, оцінка активів н здійснюється за такими видами :

- первісна вартість;
- історична (фактична) собівартість;
- переоцінена вартість;
- відновлювальна вартість;
- залишкова вартість;

- справедлива вартість;
- ліквідаційна вартість;
- вартість, яка амортизується;
- амортизована собівартість фінансовий інвестицій;
- ринкова вартість фінансових інвестицій.

4. Одне із завдань бухгалтерського обліку, яке полягає у забезпеченні збереження майна власника, реалізується передусім через ефективну побудову аналітичного обліку із закріпленням окремих складових майна підприємства за матеріально відповідальними особами.

5. Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва є забезпеченість підприємства необоротними активами. Для підтримки необоротних активів у робочому стані власникові підприємства потрібно виділяти кошти на поточний і капітальний ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію та інші види поліпшень. Фінансовий стан підприємства багато в чому залежить від достовірного обліку таких витрат і економічних вигід, від їх здійснення, від правильного відображення їх у податковому обліку.

Проаналізувавши викладений матеріал, можна зробити висновок, що як у фінансовому, так і у податковому обліку витрати на поліпшення об'єкта необоротних активів можуть відноситись безпосередньо на витрати, або капіталізуватись. Проте існує відмінність у віднесенні витрат на збільшення вартості об'єкта. У фінансовому обліку витрати відносяться на збільшення вартості об'єкта необоротних активів при умові збільшення очікуваних майбутніх вигід та можливості продовження строку його використання. За Податковим кодексом такі витрати можуть капіталізуватись, а тому збільшувати вартість об'єкта, лише у разі перевищення 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : [Учебный курс. 2-е изд., перераб. и доп.] / И.А. Бланк – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
2. Бондаренко И. В. Менеджмент – корпоративный маркетинг, информационный, антикризисный: справоч.-информ. изд-е / И. В Бондаренко, В. И. Дубницкий. – Донецк, 2004. – 140 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 426 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підруч. [для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид. – Житомир : ПП «Рута». – 2005. – 528 с.
5. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. [за ред. Р. Л. Хом'яка]. – 2-ге вид., допов. і перероб. – Львів : Національний ун-ет «Львівська політехніка» (Інформ.-вид. центр «ІНТЕЛЕКТ+» Ін-ту після диплом. освіти), «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.
6. Бухгалтерський облік за національними стандартами : [практичний посіб. / укладачі Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Б. М. Литвин, Р. О. Мельник]. – 4-те вид., допов. і перероб. – Тернопіль : Екон. думка, 2003. – 328 с.
7. Економічний аналіз: навч. посіб. / [М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов та ін. ; за ред. М. Г. Чумаченка]. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
8. Єфіменко В. І. Облік у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / за ред. В. І. Єфіменка. – К. : КНЕУ, 2005. – 211 с.
9. Задорожний З. В. Проблеми обліку витрат на виконання некапітальних робіт / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 10. – с. 27–31.
10. Крупка Я.Д. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка, З.В.

Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін. – К.: «Хай-Тек Прес», 2013. – 544 с.

11. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития / Л. Куликова. – Казань, 2000. – 308 с.

12. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, пратика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

13. Международные стандарты финансовой отчетности 1999 – М.: Аскерн-Асса, 1999. – 1135 с.

14. Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку : затв. Наказом Мін. фін. України № 356 від 29.12. 2000 р. із змін. та допов. // Електронна бібліотека «Юрист-плюс». – К. : ЦКТ, 2009. – 198 с.

15. Метью М. Р. Теорія бухгалтерского учета : учебник / [М. Р. Метью, М. Х. Перера ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – М., 1999. – 663 с.

16. Мизиковский И. Е. Концепция справедливой стоимости / И. Е. Мизиковский, М. Н. Чинченко // Международный бухгалтерский учет. – 2006. - № 11 (95). – С. 22-26.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua>.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minjust.gov.ua>.

19. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 456 с.

20. Семйон В.С. Активи як облікова категорія: проблеми трактування / В.С. Семйон // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2014, № 2 (44). – с. 146-155.

21. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 11–18.

Аналіз фінансового стану ТОВ «Микулинецький Бровар»

Аналіз структури та динаміки капіталу є одним із найбільш важливих і складних завдань, які вирішуються у процесі оцінки фінансового стану підприємства. Оптимальна структура капіталу являє собою таке співвідношення використання власних і позичених коштів, при якому забезпечується ефективна пропорційність між коефіцієнтом фінансової рентабельності і коефіцієнтом фінансової стійкості підприємства, тобто максимізується його ринкова вартість.

Аналіз капіталу підприємства необхідно розпочати з проведення оцінки складу і структури капіталу, зміни його складових. Такий аналіз здійснюється на основі порівняльного аналітичного балансу, який складають шляхом агрегування однорідних за складом елементів статей фінансової звітності. Спочатку розраховують показники структури, абсолютні й відносні зміни у власному, у тому числі додатковому та резервному капіталі і позичкових коштах підприємства за звітний період. Агрегований порівняльний аналітичний баланс підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» наведено у табл. 1.

Дані свідчать, що загальний розмір усього капіталу підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» зросла на 11947 тис. грн. в основному за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку і поточних зобов'язань. Збільшення частки власного капіталу з 50345 тис. грн. 65507 тис. грн. є позитивним моментом для ТОВ «Микулинецький Бровар», оскільки сприяє зміцненню його фінансової стабільності. Суттєвий вплив на зростання власного капіталу підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» має підвищення розміру нерозподіленого прибутку, темп приросту якого становив 25,41%. Статутний, додатковий та резервний капітал за звітний період не зазначали суттєвих змін і залишилися на попередньому рівні.

Таблиця 1

Агрегований порівняльний аналіз капіталу підприємства
ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2014 рік

№ п/п	Стаття пасиву балансу	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Зміни за звітний період			
		тис. грн.	відсоток до підсумку	тис. грн.	відсоток до підсумку	абсолютні (±) тис. грн. гр. 3-гр. 1	темп % гр. 5/гр. 1x100%	структура % за гр. 5	Частка пунктів (гр4-гр2)
	Капітал – всього	71987		83934		11947	14,23	100	0,00
1	Власний капітал	50345	100	65507	100	15162	23,15	126,91	0,00
1.1	Статутний капітал	172	0,34	172	0,26	0	0,00	0,00	-0,08
1.2	Додатковий капітал	2875	5,71	2875	4,39	0	0,00	0,00	-1,32
1.3	Резервний капітал	2702	5,37	2702	4,12	0	0,00	0,00	-1,24
1.4	Нерозподілений прибуток	44596	88,58	59791	91,27	15195	25,41	126,91	2,69
2.	Залучений капітал	21642	100	18427	100	-3215	-17,45	-26,91	0,00
2.1	Довгострокові зобов'язання	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0,00	0,00
2.2.	Короткострокові кредити і позики	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0,00	0,00
2.3.	Кредиторська заборгованість	11532	53,29	6180	33,54	-5352	-46,41	-44,80	-19,75
2.4	Поточні зобов'язання	10110	46,71	12247	66,46	2137	17,45	17,89	19,75

Стосовно залученого капіталу, то його розмір на ТОВ «Микулинецький Бровар» зменшився на 3215 тис. грн. у порівнянні з аналогічним показником мигулого року, у відсотках – на 17,45%, що свідчить про зниження залежності ТОВ «Микулинецький Бровар» від залучених джерел фінансування і поліпшення його фінансової стійкості. У структурі залученого капіталу значну частку (66,46 % у 2014 р.) займають поточні зобов'язання, їх обсяг на кінець звітного періоду зріс на 2137 тис. грн., що свідчить про погіршення розрахункової дисципліни на підприємстві. Зменшення на кінець звітного

періоду кредиторської заборгованості на 5352 тис. грн. (на 46,41 %) означає, що підприємство ТОВ «Микулинецький Бровар» практично не використовує кредит постачальників і тим самим обмежує свою активність. Про це також свідчить відсутність довгострокових позик та кредитів банку, що дало б можливість ТОВ «Микулинецький Бровар» перерозподілити короткострокову заборгованість на користь довгострокової, тим самим забезпечити оптимальну платоспроможність.

У наведеному прикладі аналіз додаткового та резервного капіталу обмежений одним звітним періодом. Однак для визначення тенденцій і закономірностей діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар» доцільно проводити трендовий аналіз окремих статей балансу за декілька звітних періодів. Наступним кроком необхідно дослідити динаміку структури власного капіталу, вивчити причини можливих змін додаткового та резервного капіталу впродовж звітного періоду.

ТОВ «Микулинецький Бровар» використовує лише власний капітал (табл. 2), що зменшує темпи економічного зростання (підприємство не може забезпечити формування додаткового обсягу активів у періоди сприятливої ринкової кон'юнктури) і не дозволяє використовувати фінансові можливості приросту доходів на вкладений капітал.

Таблиця 2

Динаміка власного капіталу підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар»
за 2014 рік

№ п/п	Показники	На початок звітного періоду		На кінець звітного періоду		Відхилення	
		сума тис. грн.	% до загальної суми	сума тис. грн.	% до загальної суми	сума тис. грн.	% до загальної суми
1.	Статутний капітал	172	0,34	172	0,26	0	0,00
2.	Інший додатковий капітал	2875	5,71	2875	4,39	0	0,00
3.	Резервний капітал	2702	5,37	2702	4,12	0	0,00
4.	Нерозподілений прибуток	44596	88,58	59791	91,23	15195	25,41
	Разом	50345	100,00	65540	100,00	15195	23,18

Отже, обсяг власного капіталу ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 р. збільшився на 15195 тис. грн., що свідчить про збільшення власного капіталу підприємства за рахунок нерозподіленого прибутку.

У складі власного капіталу найменшу питому вагу займає статутний капітал (0,34 %), що свідчить про певні негативні явища. Невисокий розмір зареєстрованого капіталу – 172 тис. грн. не гарантує можливості покриття зобов'язань підприємства у часи фінансової нестабільності.

Невисокий розмір статутного капіталу дещо нівелюється за умов великого рівня сукупного власного капіталу – 65540 тис грн. на кінець 2014 р. Це пояснюється тим, що на ТОВ «Микулинецький Бровар» простежується тенденція щодо збільшення обсягу фінансування діяльності за рахунок власне нерозподіленого прибутку. Так на кінець аналізованого періоду у складі власного капіталу нерозподілений прибуток зріс на 2,65 пункти і становив 91,23% від загальної вартості власного капіталу. Зазначена тенденція сприяє зміцненню фінансового стану підприємства і підвищенню його ділової активності.

Проте негативним явищем є невисокі показники додаткового та резервного капіталу, які абсолютно не змінилися в сумовому виразі за 2014 рік. А у відсотковому відношенні, навпаки, знизилися: додатковий капітал з 5,71 % до 4,39 %, а резервний капітал з 5,37 до 4,12. Наявність невикористаних прибутків ще не може бути гарантією фінансової стабільності. Прибутки можуть бути повністю використані у звітному періоді, що унеможливить компенсації негативних фінансових результатів діяльності у наступних періодах за умов фінансово-економічної нестабільності. Натомість перерозподіл нерозподілених прибутків на користь додаткового та резервного капіталу сприятиме покращенню довгострокового фінансового стану ТОВ «Микулинецький Бровар».

Для оцінювання можливостей ТОВ «Микулинецький Бровар» в своєчасні строки та в повному обсязі виконувати зобов'язання по торгових, кредитних та

інших операцій, розраховують показники фінансового стану підприємства. При аналізі фінансового стану ТОВ «Микулинецький Бровар» доцільно першочергово визначити показник фінансової стабільності, розрахунок якого наведено в табл. 3.

Розрахунок показників фінансової стабільності (значення якого 2,32 на початок року, 3,55 – на кінець) дає змогу зробити висновок, що ТОВ «Микулинецький Бровар» повністю покриває свою заборгованість власним капіталом, що свідчить про достатньо хороший рівень фінансової стабільності. Зростання показника фінансової стабільності за 2014 рік дає змогу говорити про достатню вдалу діяльність підприємства (зростання власного капіталу на 15195 тис. грн. при надзвичайно великому зменшенні зобов'язань на 3215 тис. грн. та ліквідації довгострокової заборгованості) у 2014 році.

Таблиця 3

Показник фінансової стабільності

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт фінансової стабільності	$(\text{Власний капітал (р.380) + Забезпечення (р.430)}) / \text{Загальна сума зобов'язань (р.480+р.620)}$	більше 1
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$(50345+0)/(0+21642)=2,3263$	
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$(65507+0)/(0+18427)=3,5549$	

Наступним етапом аналізу фінансового потенціалу підприємства є оцінка його платоспроможності (фінансової стійкості), проте з приводу переліку коефіцієнтів та методів розрахунку існує повна неузгодженість між собою

методичних рекомендацій. Спільним для всіх є лише один показник – коефіцієнт автономії, що встановлюється шляхом відношення власного капіталу до валюти балансу підприємства (він також має назву коефіцієнта фінансової автономії, фінансової незалежності, фінансової стійкості).

Для детального аналізу фінансового стану ТОВ «Микулинецький Бровар» окрім показника фінансової стійкості доцільно розраховувати коефіцієнт автономії, який інформує про залежність підприємства від кредиторів. Розрахунок показника автономії за ТОВ «Микулинецький Бровар» подано в табл. 4.

Більш наглядну тенденцію щодо аналізу додаткового та резервного капіталу при оцінці фінансового стану ТОВ «Микулинецький Бровар» дає показник коефіцієнта автономії.

Таблиця 4

Показник автономії

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	(Власний капітал(р.380) + Забезпечення (р.430))/ Підсумок балансу (р.640)	більше 0,5
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$(50345+0)/71987=0,6993$	
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$(65507+0)/83934=0,7804$	

Значення коефіцієнта автономії ТОВ «Микулинецький Бровар», значення якого 0,69 на початок 2014 року та 0,78 – на кінець, свідчить про достатньо незначну залежність підприємства від різного роду кредиторів. У той же час, великий розмір поточних зобов'язань ТОВ «Микулинецький

Бровар», потребує прийняття управлінських рішень з переорієнтації політики запозичень підприємства на формування довгострокової заборгованості перед кредиторами, що стабілізує загальний фінансовий стан.

Найбільш дієвим способом оптимізації фінансово стану ТОВ «Микулинецький Бровар» є формування додаткового та резервного капіталу, що допоможе зарезервувати необхідні кошти на випадок непередбачуваних фінансово-економічних процесів. Наступним етапом аналізу додаткового та резервного капіталу підприємства є визначення коефіцієнта маневрування оборотних активів (табл. 5).

На ТОВ «Микулинецький Бровар» показник маневрування має досить високе значення (0,8907 на початок 2014 р. та 0,7614 – на кінець), що свідчить про недостатньо швидкі темпи оновлення оборотних активів.

Таблиця 5

Показник маневрування оборотних активів

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт маневрування	Оборотні активи (р.260)/ Власний капітал(р.380)	Зменшення
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$44847/50345=0,8907$	
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$49877/65507=0,7614$	

Це призводить до того, що на підприємстві повільно вивільняються ресурси, які вкладені в оборотні активи, як наслідок, відбувається недоотримання прибутку. Проте, є й позитивні тенденції щодо зменшення показника маневрування з 0,89 до 0,76 за 2014 рік, що було досягнуто завдяки

нарощуванню власного капіталу підприємства, який частково призвів до зростання оборотності активів ТОВ «Микулинецький Бровар».

Важливим етапом аналізу додаткового та резервного капіталу підприємства є розрахунок платоспроможності та ліквідності. До показників платоспроможності (ліквідності) належать: коефіцієнт абсолютної ліквідності, загальний коефіцієнт ліквідності, проміжний коефіцієнт ліквідності, коефіцієнт структури активів за їх ліквідністю, коефіцієнт чистої виручки коефіцієнт товарно-матеріальних цінностей, коефіцієнт забезпечення власного капіталу активами.

Оцінка ліквідності передбачає аналіз структури оборотних активів за їх здатністю обмінюватися на готівкові кошти. Аналіз здійснюють за допомогою розрахунку коефіцієнта чистої виручки, обчислення якого за даними ТОВ «Микулинецький Бровар» подано в табл. 6.

Таблиця 6

Коефіцієнт чистої виручки

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт чистої виручки	Амортизаційні відрахування (р.012+ р. 032) + Нерозподілений прибуток (р.350) / Оборотні активи (р.260)	Більше 1
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$(0+26604+44596)/44847=1,5876$	
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$(0+36333+59791)/49877=1,9272$	

Значення коефіцієнта чистої виручки (1,58 на початок 2014 року, 1,92 – на кінець) дає змогу встановити, що в ТОВ «Микулинецький Бровар» володіє достатньою сумою вільних коштів, або інших оборотних активів з високою ліквідністю, які можуть бути оперативно перетворені в грошові засоби.

Важливим показником аналізу додаткового та резервного капіталу, оцінювання загальної ефективності й господарської діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар» є прибутковість і рентабельність.

Для аналізу рентабельності береться валовий прибуток підприємства, визначається коефіцієнти рентабельності оборотних активів, реалізованої продукції, виробничих фондів, продажу власного капіталу, позикового капіталу фінансових вкладень, виробництва (продукції), розрахунки яких здійснено за даними ТОВ «Микулинецький Бровар» (табл. 7).

Таблиця 7

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт ефективності використання (рентабельності) власного капіталу	Нерозподілений прибуток (р.350) / Середня величина власного капіталу ((р.380п+р.380к)/2)	Ріст
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$44596/(50345+65507)=0,3849$	
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$59791/(50345+65507)=0,5161$	

Коефіцієнт ефективності використання власного капіталу на ТОВ «Микулинецький Бровар» позитивну тенденцію до зростання з 0,3849 на початок 2014 року до 0,5161 – на кінець, що свідчить про накопичення

підприємством власного капіталу. Проте, більш повну ситуацію з рентабельністю капіталу дає змогу з'ясувати визначення показника ефективності використання капіталу, у тому числі додаткового та резервного, через обчислення показника його структури (табл. 8).

Таблиця 8

Коефіцієнт структури власного капіталу

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт структури власного капіталу	(Короткострокові зобов'язання (р.620) + Довгострокові зобов'язання (р.480)) / Власний капітал (р.380)	0,5-1,0
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$(21642+0)/50345=0,4298$	
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$(18427+0)/65507=0,2812$	

Показник структури капіталу дає змогу констатувати, що ТОВ «Микулинецький Бровар» рекомендовано збільшувати власний капітал, а особливо додатковий та резервний, для забезпечення повного покриття кредиторської заборгованості, враховуючи низький рівень цього показника, всього 0,42 на початок 2014 року та 0,28 - на кінець при оптимальному значенні в 0,5-1,0.

Дещо негативну тенденцію недостатності додаткового та резервного капіталу пояснює також показник покриття зобов'язань, який на початок 2014 року становив 2,32, а на кінець року – 3,55.

Коефіцієнт покриття у більшості методик розраховується як відношення оборотних активів підприємства до його поточних зобов'язань. Лише у Методиці проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій [18] і Методичних рекомендаціях щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій [19] від оборотних активів пропонується віднімати витрати майбутніх періодів. Визначення таким чином чисельника дроби є економічно неправильним, оскільки витрати майбутніх періодів не входять до оборотних активів підприємства. Нами було відмічено не відповідність нормативного значення даного показника за існуючими методиками (більше 1, від 1,5-2 тощо). З нашої позиції, найкращою для підприємства є ситуація, коли його оборотні активи вдвічі перевищують поточні зобов'язання, оскільки за такого співвідношення у разі погашення всіх своїх зобов'язань воно зможе продовжувати своє функціонування й надалі.

Невисокі значення показника покриття свідчить, що ТОВ «Микулинецький Бровар» рекомендовано в найближчий час нарощувати додатковий та резервний капітал, разом із перефокусуванням уваги з поточної кредиторської заборгованості на довгострокові запозичення (табл. 9), що дозволить оптимізувати структуру власного капіталу та фінансовий стан підприємства.

Таблиця 9

Коефіцієнт покриття зобов'язань власним капіталом

Показник	Порядок розрахунку показника	Оптимальне значення
Коефіцієнт покриття	Власний капітал (р.380) / (Короткострокові зобов'язання (р.620) + Довгострокові зобов'язання (р.480))	1,0-2,0
Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на початок 2014 року	$50348/(21642+0)=2,3264$	

Розрахунок показника для ТОВ «Микулинецький Бровар» на кінець 2014 року	$65507/(18427+0)=3,5549$	
---	--------------------------	--

Таким чином, обчислення показників структури і динаміки додаткового та резервного капіталу, аналізу власного капіталу завдяки оцінці фінансового стану дає змогу стверджувати, що ТОВ «Микулинецький Бровар» загалом стабільний фінансовий стан за умов подальшого накопичення додаткового та резервного капіталу. Недостатній розмір додаткового та резервного капіталу може призвести до банкрутства ТОВ «Микулинецький Бровар», що потребує застосування моделей прогнозування ймовірності отримання негативного фінансового результату.

Додаток А

2

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частина іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	15195	14610

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	30015	29303
Витрати на оплату праці	2505	5950	4517
Відрахування на соціальні заходи	2510	2243	1652
Амортизація	2515	7729	5021
Інші операційні витрати	2520	3516	2902
Разом	2550	49453	43395

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер