

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____Ю.Б.Слободяник

«__»_____2008р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 “Облік і аудит”

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ОСНОВНИХ
ЗАСОБІВ

(НА ПРИКЛАДІ ВАТ «ГЛУХІВСЬКЕ АТП-15939»)

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-31 _____ Золотарьова О.М.

«__»_____2008 р

Керівник дипломної роботи _____ Овчарова Н.В.

«__»_____2008 р.

ВСТУП

Основні засоби відіграють дуже важливу роль не тільки на підприємствах, на яких їх використовують, а й в економіці в цілому. Вони складають важливу частину активів підприємств, зайнятих в багатьох сферах підприємницької діяльності. Інформація про них має велике значення для характеристики фінансового положення і результатів діяльності підприємства. До неї належать рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки тощо. Великого значення набувають питання ефективного використання та збереження основних засобів, їх списання, а також відображення в обліку наявності та руху основних засобів.

Необхідність проведення дослідження полягає також в тому, що раціональна експлуатація основних засобів є важливим чинником оптимізації собівартості продукції, робіт, послуг та оподаткування підприємства, що безпосередньо впливає на загальний кінцевий фінансовий результат діяльності.

У зв'язку з цим, саме питання організації обліку наявності та руху основних засобів, а також його вдосконалення на сьогоднішній день є надзвичайно актуальним.

Враховуючи важливу роль, яку відіграють основні засоби у господарській діяльності питання їх економічної сутності розглянуті в економічній літературі досить детально.

В цілому у зарубіжній та вітчизняній науковій літературі питання обліку основних засобів висвітлені досить широко. Цій проблемі присвячені роботи С.В. Бардаша, Н.Г. Виговської, А.Г. Загороднього, Н.Є.Селюченко, Н.М. Малюш М.І.Бондаря, О.П.Гощенко, С.М. Лайчук Мочерний А.Н. Крищенко Л.Ф., Г.Кірейцев, Ю.Лузан, В.Савчук, П.Хомин, А.Белоусов, Л.Кулікова М.Гордієнко, М.Михайлов, О.Пасько, О.Гудзинський, Г.Кірейцев, В.Савчук, І.Павлюк Р.Стерлінг В.Кам та ін..

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних і практичних питань організації обліку та аудиту наявності і руху основних засобів, вивчені та аналіз стану обліку основних засобів у ВАТ “Глухівське АТП-15939” та розробка можливих напрямків їх удосконалення.

Відповідно до мети дослідження у роботі поставлені наступні завдання:

- дослідити теоретичні основи організації обліку та аудиту наявності і руху основних засобів;
- надати загально-організаційну характеристику досліджуваного підприємства, у тому числі проаналізувати основні показники його фінансової діяльності та майнового стану;
- розглянути стан організації обліку і аудиту наявності та руху основних засобів у практичній діяльності підприємства, зокрема надати характеристику їх первинного, аналітичного, синтетичного обліку і прослідкувати хід та порядок відображення наслідків інвентаризації основних засобів;
- запропонувати конкретні шляхи вдосконалення обліку і аудиту наявності та руху основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Об’єктом дослідження є ВАТ “Глухівське АТП-15939”, предметом діяльності якого є діяльність автомобільного транспорту, в т.ч. і нерегулярного пасажирського транспорту, технічне обслуговування.

Предметом дослідження є процес організації обліку і аудиту наявності та руху основних засобів.

При виконанні досліджень, залежно від конкретних цілей та задач, використано методи економічного аналізу, статистичний, математичний, діалектичний, монографічний та аналітичний методи дослідження.

Інформаційну основу роботи склали законодавча база з досліджуваного питання, підручники, навчальні посібники, статті вітчизняних та зарубіжних вчених, а також первинні та синтетичні документи і фінансова звітність підприємства.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ НАЯВНОСТІ І РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Економічний зміст основних засобів

Основні засоби – це один з головних складових виробничої діяльності будь-якого підприємства. Стан основних засобів підприємства багато в чому визначає його технічний і технологічний рівень, асортимент, якість продукції, що випускається, і послуг, що надаються, а також продуктивність праці.

Саме тому багатоплановість проблем обліку необоротних матеріальних активів зумовила необхідність їх розгляду в працях вчених-обліковців. Значним внеском у розвиток теорії і практики обліку необоротних матеріальних активів є монографії: С.В. Бардаша „Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація”, Н.Г. Виговської „Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи”, А.Г. Загороднього, Н.Є.Селюченко „Планування та організація основних засобів на засадах лізингу”, Н.М. Малюш „Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи”.

З питань обліку необоротних матеріальних активів були захищені наступні дисертації: М.І.Бондаря „Облік і аудит основних засобів”, О.П.Гощенко „Облік необоротних активів в умовах формування ринкових відносин”, С.М. Лайчук „Облік і контроль лізингових операцій: теорія і практика”.

В економічній теорії під необоротними активами такі вчені, як Мочерний А.Н. та Крищенко Л.Ф., розуміють вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які продовжують обліковуватися на балансі [22].

Для здійснення статутної діяльності підприємствам необхідні необоротні активи, тобто засоби праці, під якими у побуті розуміють річ або

комплекс речей, за допомогою яких працівник здійснює вплив на предмети праці (сировину, матеріали тощо).

Від предметів праці засоби праці відрізняються тим, що багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію або виконані роботи (надані послуги).

До засобів праці відносять машини, обладнання, інструменти тощо, тобто основні засоби підприємства, які в економічній літературі часто ототожнюють з поняттям „основні фонди”. Вчені-науковці в області економіки підприємств Покропивний С.Ф., Литвиненко Т.М., Нахаба М.П. розуміють під фондами джерела утворення господарських засобів підприємства, до яких відносяться статутний капітал, резервний капітал, прибуток та інші джерела [7].

Інше визначення приводиться в податковому законодавстві. Основні фонди – це матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом [1].

Стосовно основних засобів більш правильно застосовувати поняття „засоби”, бо саме вони становлять частину активів підприємства [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 Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” (далі ПСБО 7) (затверджений Наказом Міністерство фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92). Норми ПСБО 7 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ) [21].

Згідно з ПСБО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які

підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше 1 року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми.

Отже слід зазначити, що визначення багатьох термінів, наведених у ПСБО, буде дещо відрізнятися з визначеннями цих же понять у податковому законодавстві, економічній літературі, політичній економіці. А це означає, що вживши той чи інший спеціальний термін, у багатьох випадках необхідно уточнити, яке його значення – бухгалтерське, економічне, фінансове чи податкове – мають на увазі.

Одиницею обліку основних засобів, відповідно до ПСБО 7, є об'єкт основних засобів. Об'єктом основних засобів виступає закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремо конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальне пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, у наслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно [2].

Об'єкти основних засобів в бухгалтерському обліку класифікуються в групи основних засобів.

Група основних засобів означає сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Наприклад, літак і його двигуни необхідно враховувати, як окремі зношувані активи, якщо вони мають різні терміни корисного використання [21].

Об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість, називаються подібними.

Крім цього, бухгалтерське визначення передбачає встановлення очікуваного строку використання основних засобів.

Строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [2].

При визначенні строку корисного використання об'єктів основних засобів повинні враховуватися їх технічні характеристики, очікуваний фізичний та моральний знос, правові обмеження вважає аудитор Буфатина І., а також на її думку, можливість самостійного вибору строку використання об'єктів основних засобів нашими бухгалтерами призведе до маніпулювання сумою нерозподіленого прибутку в залежності від задач і мети підприємства [12].

Саме тому, основні засоби поділяються на об'єкти, які підлягають амортизації, і на об'єкти, по яким амортизація не нараховується. За бухгалтерським обліком об'єктом амортизацій є основні засоби (крім землі) як виробничого, так і невиробничого призначення. Що стосується податкового обліку, то витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інше поліпшення невиробничих фондів не підлягають амортизації [1, 12].

Та різниця в поглядах стосується не лише визначення терміну “основні засоби”. В залежності від цілей існують і різні ознаки класифікації.

Основні засоби незалежно від виду обліку можна згрупувати за ознаками, наведеними на рисунку 1.1 [14].

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові,

сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку.

Наявність тих або інших засобів на конкретному підприємстві пов'язане із напрямком його діяльності, а також із роботою допоміжних і обслуговуючих виробництв.

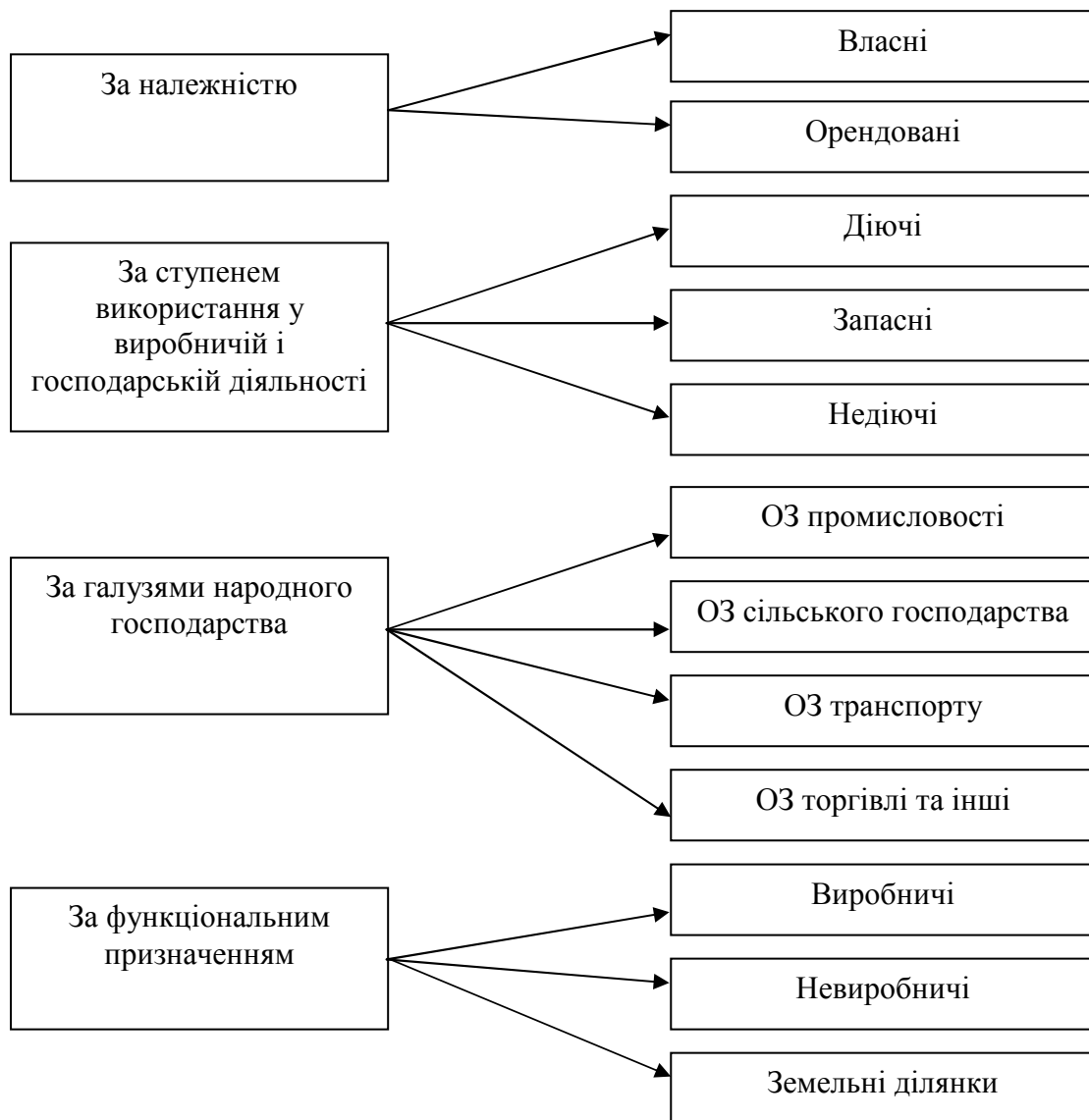


Рис. 1.1 - Групування основних засобів за галузевою ознакою, за функціональним призначенням, за використанням та ознакою належності.

За функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі. Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередню участь у процесі виробництва і пов'язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг. Вони

представлені будівлями, спорудами, машинами, станками, устаткуванням та ін.

Основні засоби, які не приймають безпосередньої участі у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються невиробничими. Невиробничі основні засоби представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами, пральнями, лазнями, перукарнями та ін., які є власністю підприємства і використовуються у невиробничій сфері [6].

За використанням основні засоби поділяються на діючі, недіючі та запасні. Діючими є основні засоби, які приймають участь у роботі підприємства на даний час. Недіючими, в свою чергу, є основні засоби, які не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку з тимчасовою консервацією або очікуванням часом введення їх в експлуатацію. Запасні – це устаткування, яке перебуває в резерві та призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються.

За ознакою належності основні засоби поділяються на власні та орендовані.

Власні основні засоби являються безпосередньою власністю підприємства і мають джерело свого утворення (внесок засновника до статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування і цільове надходження та ін.).

Основні засоби, які використовуються на підприємстві, але не є його власністю, називається орендованими. Треба зауважити, що з метою виключення можливості подвійного обліку одних і тих же засобів, у орендодавця орендовані основні засоби обліковуються на балансовому, а у орендаря на позабалансовому рахунку [10].

Згідно Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, класифікація основних засобів наведена в таблиці 1.1 [1]:

Таблиця 1.1 – Групування основних засобів у податковому обліку

Група	Найменування об'єктів
1 група	Будинки, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки і їх частини
2 група	Автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутова електронна техніка, інше конторське обладнання
3 група	Інші фонди, які не включені до 1 і 2 груп – силові, робочі машини і обладнання; вимірювальні і регулюючі прилади, пристрої та лабораторне обладнання, транспортні засоби (крім автомобільного); виробничий та господарський інвентар та приладдя (крім меблів, конторського і офісного обладнання, устаткування та приладдя до них); продуктивна та робоча худоба; багаторічні насадження
4 група	Електричні прилади, інструменти, враховуючи електронно-обчислювальні машини; інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи та програмне забезпечення

Та з метою розкриття економічної сутності основних засобів має місце класифікація згідно ПСБО 7, зображена на рисунку 1.2. Підкреслимо, що найменування груп об'єктів основних засобів відповідають назвам рахунків, передбачених планом рахунків бухгалтерського обліку.

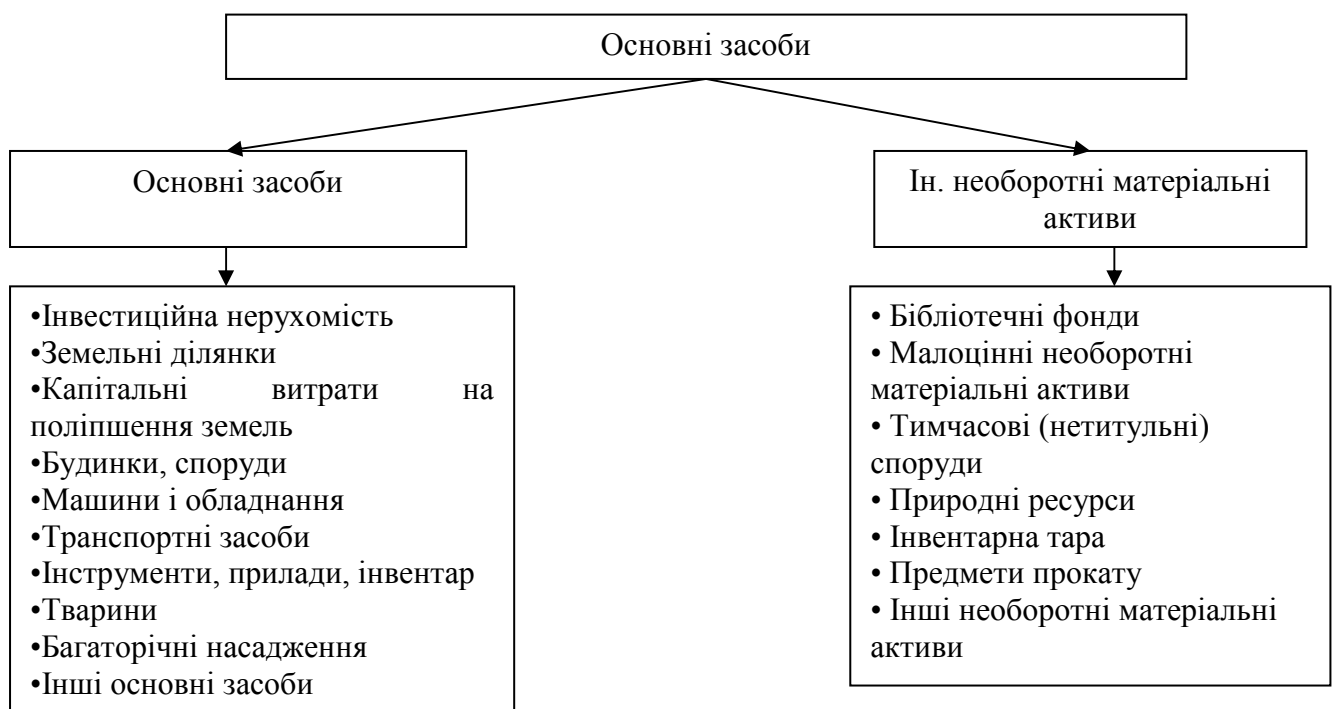


Рис. 1.2 - Класифікація основних засобів згідно ПСБО 7

Не зараховуються до складу основних фондів ті предмети, що придбані (споруджені) з метою подальшого продажу, незалежно від їхньої вартості і терміну служби [10].

Таким чином, можна зазначити, що існує велика кількість різноманітних поглядів на склад та класифікацію основних засобів, але в основному підприємство повинно опиратися на Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, правильне розуміння якого дозволить розробити оптимальну політику управління основними засобами, що є складовою частиною управління необоротними активами підприємства.

1.2 Визнання та оцінка основних засобів

Будь-який об'єкт бухгалтерського обліку, у тому числі основні засоби, придбаний підприємством, має бути відображений в обліку. Проте перш ніж перейти до безпосереднього обліку, потрібно визначити етапи визнання, що є запорукою точного, правильного й достовірного обліку, але з іншого боку є одним з найскладніших та трудомістких розділів для виконання вимог П(С)БО 7. Саме тому даним питанням займаються як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, а проведені ними дослідження потребують подальшого розвитку.

Що стосується зарубіжного досвіду, то, наприклад, Американський інститут присяжних бухгалтерів характеризує визнання в термінах контролю і підкреслює, що визнання має місце у момент операції з передачі контролю. Деякі автори використовували інші показники та пропонували різні набори критеріїв для визнання активів.

Так, В.Кам називає чотири критерії: законодавче обґрунтування, використання принципу консерватизму, визначення економічної суті господарської операції чи події, можливість оцінки (вимірювання) вартості активу.

Р.Стерлінг висуває шість параметрів: має бути встановлений факт існування об'єкта – кандидата на визнання; об'єкт має бути економічним ресурсом, тобто обмеженим і предметом потреби, що визначить ціну; господарюючий суб'єкт має контролювати такий об'єкт (тест на зв'язок з

суб'єктом); величина об'єкта має бути нульовою; усі попередні критерії мають бути виконані на дату складання балансу; повинні бути відповідні емпіричні докази, які б дали змогу незалежним і компетентним спостерігачам досягнути згоди в питанні про ступінь відповідності всім переліченим вище критеріям.

Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку вважає, що актив підлягає визнанню у фінансовій звітності тільки тоді, якщо існує ймовірність, що втілений в актив потенційний дохід чи майбутні економічні вигоди реалізуються, а актив має вартість або іншу цінність, яку можна достовірно визначити. Рада із стандартів бухгалтерського обліку пропонує чотири критерії визнання будь-якого елемента фінансової звітності: визначення - об'єкт відповідає визначенню елемента фінансової звітності, вимірність - має характерну ознаку, яку можна оцінити з достатнім ступенем вірогідності, релевантність - інформація на об'єкт може вплинути на рішення користувачів, надійність - інформація репрезентативно достовірна, її можна перевірити. (буа 3/2004-23)

Серед українських вчених-науковців проблемам визнання основних засобів присвятили свої праці зокрема М.Гордієнко, М.Михайлов, О.Пасько, О.Бондар, О.Гудзинський, Г.Кірейцев, В.Савчук, І.Павлюк та інші. (буа 6/2007-38; 3/2005-23)

Основні засоби, як й інші активи підприємства, згідно вітчизняного законодавства, не завжди підлягають відображенню у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Вони можуть бути відображені у балансі тільки при дотриманні загальних вимог, пред'явлених до активів Національними стандартами, а саме за умови, якщо:

- може бути достовірно визначена грошова оцінка цих основних засобів;
- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта.

Невідповідність критеріям визнання активом являється причиною

списання об'єкта з балансу (п. 33 ПСБО 7). Іншими словами, якщо об'єкт першочергово визнаний активом, по якій-небудь причині перестав приносити підприємству економічну вигоду, його необхідно із складу активів вивести [2].

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

- призначення основних засобів (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) [21].

Важливим питанням обліку основних засобів є їх оцінка, вивченням якої займаються такі вчені, як Г.Кірейцев, Ю.Лузан, В.Савчук, П.Хомин, О.Бондар, А.Белоусов, Л.Кулікова та інші. Оцінка необоротних матеріальних активів, враховуючи дію принципу безперервності підприємства, здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. До того ж методи оцінки основних засобів повинні забезпечити дотримання одного з головних принципів підготовки фінансової звітності – обачності, відповідно до якого сума оцінки активів та доходів підприємства не повинна бути завищена. У ПСБО 7 передбачені наступні види оцінки основних засобів:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, що амортизується;
- ліквідаційна вартість [13].

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів,

сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі. Іншими словами, вона дорівнює сумі, за якою може бути проведений обмін активу в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість (балансова) необоротного матеріального активу – це різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу (амортизації).

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, які підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)[2].

Вартість, що амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [13].

Основні засоби надходять на підприємство в результаті різних господарських операцій. Якщо такі операції групувати, то можна виділити декілька шляхів надходження основних засобів:

- придбання як нових, так і таких, що були в експлуатації, основних засобів за грошові кошти;
- самостійне виготовлення основних засобів або виготовлення їх за договором сторонньою організацією;
- отримання основних засобів безоплатно (безплатно) від юридичної або фізичної особи;
- отримання основних засобів як внеску до статутного фонду капіталу замовників (учасників) підприємства в обмін на корпоративні права;
- отримання основних засобів у результаті бартерної операції,

тобто в обмін на інші об'єкти основних засобів або на продукцію, товари, а також вартість виконаних робіт і наданих послуг [17].

Залежно від того яким шляхом надходять основні засоби на підприємство, формується їх первісна вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємства. Механізм наведений в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Механізм формування первісної вартості основних засобів

Спосіб одержання основних засобів	Склад первісної вартості
Купівля основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> •сума, сплачена постачальникам (без непрямих податків); •непрямі податки, якщо вони не відшкодовуються підприємству (акцизний збір, ПДВ у вартості невиробничих ОЗ, сплачений неплатниками); •ввізне мито та витрати по страхування ризиків доставки
Безоплатне одержання	справедлива вартість на дату одержання. За відсутності інших даних це може бути залишкова вартість, відображена в документах на передачу.
Внесок у статутний фонд	погоджена засновниками підприємства справедлива вартість, яка повинна бути зафіксована в установчих документах.
Переведення до основних засобів з оборотних активів	собівартість оборотних активів, визначена відповідно до стандартів 9 „Запаси” і 16 „Витрати”.
Одержання за бартером	<ul style="list-style-type: none"> •справедлива вартість переданих активів (обмін на неподібний об'єкт); •залишкова вартість переданих об'єктів, або справедлива, якщо вона менша за залишкову (обмін на подібний об'єкт)
Будівництво основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> •суми, що сплачуються підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт; •непрямі податки, якщо вони не відшкодовуються підприємству

Оскільки одиниці обліку основних засобів є об'єкти, то його первісна вартість буде складатися з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати за страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкту основних засобів [20]. А первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” та 16 „Витрати”.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час

обміну.

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

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включається до складу витрат [10].

Крім цього, у бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 7 „Основні засоби” передбачена можливість переоцінки об'єктів основних засобів. Переоцінка повинна проводитися досить регулярно для того щоб залишкова вартість об'єктів основних засобів істотно не відрізнялась від їх справедливої вартості на дату балансу.

Відповідно до пункту 19 ПСБО 7 підприємство переоцінює об'єкт основних засобів якщо його залишкова вартість значно (більш ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При чому у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту ж дату необхідно провести переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить об'єкт, що переоцінюється [2, 20].

Сьогодні підприємства мають право самостійно визначати величину (межу) суттєвості, та, відповідно, приймати рішення щодо доцільності проведення переоцінки. Частота проведення переоцінки залежить від коливань справедливої (реальної) вартості основних засобів, тобто якщо їх справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової вартості. Величину суттєвості доцільно встановлювати окремо для кожної групи основних засобів у Наказі про облікову політику підприємства з метою дотримання принципу послідовності. Переоцінка основних засобів проводиться за рішенням керівника та оформлюється наказом підприємства [7].

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінену залишкову вартість визначають додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Операції з переоцінки основних засобів включають операції зі збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу – дооцінку, а операції зі зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу – уцінку [7].

Основне правило переоцінки – сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки – до складу витрат.

Але перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій дооцінці вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів і вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

А перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при черговій уцінці залишкової вартості цього об'єкта основних засобів спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу із включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості основних засобів і вказаним перевищенням до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу

нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням податкового капіталу.

А у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта [2, 20].

Не можна не погодитися з думкою багатьох вчених, що одним з найбільш важких і трудомістких для виконання вимог ПСБО 7 є розділ, присвячений порядку переоцінки основних засобів.

Таким чином, достовірність подальшого відображення та надання результативної інформації стосовно об'єктів повністю залежить від первинного їх визнання та оцінки. При цьому в залежності від оцінки основних засобів розрізняють види вартості: первісна, переоцінена, залишкова, справедлива, ліквідаційна і та, що амортизується.

1.3 Основні аспекти аудиту наявності та руху основних засобів

Аудит основних засобів є важливим етапом перевірки звітності підприємства, оскільки вони відіграють дуже важливу роль не лише на підприємствах, на яких їх використовують, а й в економіці в цілому. Інформація про них має велике значення для характеристики фінансового положення і результатів діяльності підприємства. До неї належать рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки тощо. Великого значення набувають питання ефективного використання та збереження основних засобів, їх списання, а також відображення в обліку наявності та руху основних засобів, витрат на їх утримання, правильності нарахування амортизації, проведення індексації.

Необхідність проведення аудиту полягає в тому, що раціональна експлуатація основних засобів є важливим чинником оптимізації собівартості продукції та оподаткування підприємств, що безпосередньо впливає на загальний кінцевий результат діяльності.

У зв'язку з цим питання організації аудиту наявності та руху основних

засобів є надзвичайно актуальним, про що свідчать праці таких вчених, як Давидов Г.М., Дорош Н.І., Савченко В.Я., Бодюк А.В., Зябченкова Г.В., Линник В.Г., Мазуркевич І.О., Петрик О. та багато інших.

Метою аудиту основних засобів є підтвердження достовірності даних про вартість основних засобів, відображених у фінансовій звітності, визначення повноти інформації та правильності її відображення стосовно наявності основних засобів і проведення з ними операцій.

Основні завдання аудиту наявності та руху основних засобів на підприємстві наведені на рисунку 1.3.

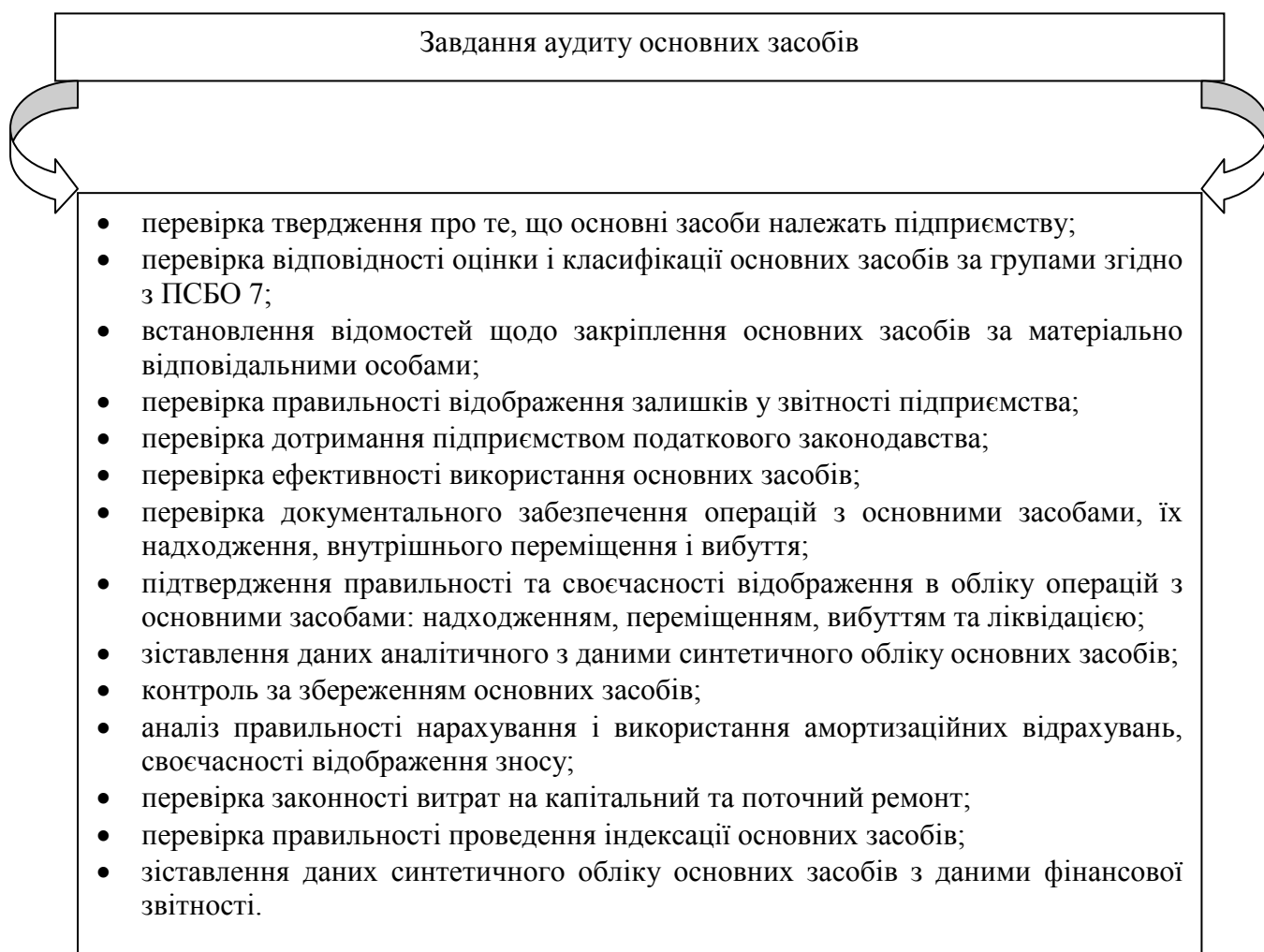


Рис. 1.3 – Завдання аудиту наявності та руху основних засобів

Для перевірки вказаних вище задач та визначення відповідності ведення операцій з основними засобами на підприємстві чинному законодавству аудитор використовує наступні джерела інформації:

- первинні документи;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- форми фінансової звітності, безпосередньо Баланс та Звіт про фінансові результати.

Перш ніж перейти безпосередньо до виконання аудиту, аудитор знайомиться з наказом про облікову політику підприємства, зазначаючи для себе, які принципи, способи, методи обліку основних засобів обрало для себе підприємство у межах чинного законодавства.

Взагалі аудит основних засобів, як і будь-який інший об'єкт перевірки проводять за етапами, які кожен аудитор складає самостійно.

Перейдемо безпосередньо до перевірки етапу наявності основних засобів, який може бути проведений двома способами: документальною перевіркою та через інвентаризацію.

Перший спосіб полягає в тому, що об'єкт основних засобів вважають наявним, якщо існує акт приймання-передачі (форма № 03-1), а в реєстрах обліку зроблено відповідний запис. У разі відсутності документів або записів актив не вважається наявним, тому він не може бути включеним до балансу.

Що стосується другого способу, то його проводять в присутності аудитора. Сама процедура інвентаризації основних засобів проводиться за загально прийнятими правилами та процедурами у місцях зберігання і за матеріально відповідальними особами (аудитором при цьому попередньо вивчаються договори про повну матеріальну відповідальність) та оформлюється інвентаризаційним описом.

Аудитором перевіряється наявність і стан реєстрів аналітичного обліку (інвентарних карток, інвентарних книг, описів); технічних паспортів та іншої технічної документації; документів на необоротні матеріальні активи, які прийняті в оренду або на зберігання. Також перевіряється наявність документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, які знаходяться у власності підприємства.

Потім він визначає обґрунтованість віднесення активів до складу

необоротних матеріальних активів.

Звертається увага на наявність недіючого, некомплектного та надлишкового обладнання, з'ясовуються причини такого становища і даються відповідні пропозиції щодо усунення недоліків.

Інвентаризаційна комісія по узгодженню з аудитором визначає підстави для проведення переоцінки (уцінки, дооцінки), перегляду строку корисного використання окремих об'єктів основних засобів, вносить пропозиції щодо використання та обліку таких об'єктів.

У ході проведення інвентаризації можуть бути виявлені відсутні та зайві (невраховані) необоротні матеріальні активи. У такому випадку комісія фіксує факти виявлення недостач або надлишків у протоколі та вимагає від матеріально відповідальної особи письмового пояснення причин їх виникнення, а аудитор відповідно здійснює контроль за відображенням бухгалтерами таких операцій в обліку.

По закінченні інвентаризації аудитор порівнює вартість закріплених за матеріально-відповідальними особами основних засобів за даними інвентарних списків із залишком їх рахунку на початок аудиту, відображаючи одержані результати у своїх робочих документах.

Методи, які аудитор може застосовувати на цьому етапі, можуть бути методи взаємної та візуальної перевірки.

Таким чином, проведення інвентаризації відіграє досить важливу роль у забезпеченні аудитора інформацією стосовно наявності об'єктів основних засобів на підприємстві, допомагаючи йому у здійсненні контролю та аналізу їхнього стану та збереження.

Важливим питанням аудиту основних засобів є перевірка їх стану. Аудитор розпочинає свою роботу з визначення, чи здійснюється контроль за збереженням основних засобів на підприємстві, тобто чи присвоюється йому відповідний інвентарний номер і чи зберігається цей номер за об'єктом на час його знаходження на підприємстві. Велика увага звертається на те, щоб інвентарні номери об'єктів, що вибули не присвоювалися іншим основним

засобам з нових надходжень.

Перевіряється факт відкриття інвентарної картки на кожен інвентарний об'єкт (групу однотипних об'єктів), у яку вносяться записи у зв'язку зі зміною технічних характеристик об'єктів.

Для перевірки закріплення основних засобів за матеріально-відповідальними особами та місцем їх перебування (експлуатації) аудитор звертається до типової форми № ОЗ-9.

Одним із питань дослідження стану основних засобів є питання ефективності їх використання, задля розкриття причин, які гальмують такий процес, а також для пошуку внутрішніх резервів збільшення виробничої потужності підприємства.

У межах питання про наявність основних засобів аудитором можуть розглядатися питання ремонту – основними моментами якого є правильність відображення понесених витрат в обліку і наявність у підприємства відповідних документів; переоцінки – перевіряються доцільність проведення, підтверджуючі документи і правильність записів на рахунках; амортизації – перевіряється правильність її нарахування в бухгалтерському та податковому обліку, визначення бази оподаткування, періоду нарахування, правильне застосування методів та норм амортизації.

Приділяючи увагу такому напрямку аудиту основних засобів як їх рух, аудитор розмежовує його на надходження об'єктів основних засобів на підприємство, внутрішнє переміщення та вибуття.

Операції щодо надходження, переміщення, вибуття та ліквідації основних засобів аудитор досліджує за первинними документами і бухгалтерськими записами. При цьому велику увагу він звертає на правильність, своєчасність, повноту та відповідність заповнення документів, пов'язаних з цими операціями, чинному законодавству.

Оскільки первинний облік є початковою стадією господарського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна і реєстрація, то він є необхідним для аудитора з точки

зору того, що його організація на кожному підприємстві сприяє одержанню, ефективному збору інформації про події та явища, які відбуваються в діяльності господарюючого суб'єкта, її виміру, реєстрації та узагальненню. А це у свою чергу дає йому можливість розробляти та ухвалювати правильні рішення, уникати економічних прорахунків та надавати апарату управління достовірний висновок за результатами проведеної перевірки.

Аудит операцій руху основних засобів проводиться з метою встановлення законності, а також правильності і своєчасного оформлення операцій за основними засобами.

Отже, при перевірці надходження основних засобів на підприємство, аудитор перш за все визначає напрямки надходження, оскільки це безпосередньо впливає на формування первісної вартості об'єктів.

Розглядаючи питання придбання (купівлі) основних засобів, аудитор вивчає договори купівлі-продажу, накладні та податкові накладні, одержані від постачальників та підрядників. При виготовленні основних засобів власними силами він аналізує накладні на відпуск матеріалів, запасів та інших понесених витрат, кошториси витрат при будівництві тощо.

Аудитор має впевнитися, що акти на підприємстві складаються на кожен об'єкт окремо, а складання загального акта відбувається лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

Під час перевірки звертається увага на те, що до кожного акта має бути надана відповідна технічна документація щодо об'єкта, він має бути підписаний головним бухгалтером та затверджений керівником підприємства. До того ж аудитор перевіряє терміни зберігання таких документів.

Надалі аудитор перевіряє, чи виконується на підприємстві вимога інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку стосовно застосування активного рахунку 10 „Основні засоби” для обліку

господарських засобів, тобто узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів.

Аналітичний облік капітальних інвестицій повинен вестися за видами основних засобів, або інвентарними об'єктами.

За незаконними надходженнями основних засобів, надходженням за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного обліку основних засобів аудитор з'ясовує причини порушень і встановлює конкретно винних у цьому осіб.

Перевіряючи облік виготовлення об'єктів основних засобів господарським способом, аудитор звертає увагу на те, щоб до первісної вартості були включені вартість робіт, виконаних сторонніми спеціалізованими підприємствами, вартість обладнання, що потребує монтажу, усі прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, накладні витрати, пов'язані з будівництвом об'єкта.

Здійснюючи аудит безоплатно одержаних основних засобів, аудитор безумовно перевіряє наявність на підприємстві документів, підтверджуючих таку операцію. Для більшої достовірності він може скористуватися зустрічною перевіркою, щоб установити правильність списання їх за кількістю та вартістю.

На даному етапі аудитор перевіряє, чи розглядається така операція в бухгалтерському обліку як збільшення додаткового капіталу з відображення доходу від використання безоплатно одержаних основних засобів у сумі амортизації одночасно з її нарахуванням.

При перевірці аудитором такого способу надходження основних засобів, як внесення їх до статутного капіталу, він окрім нормативної бази з бухгалтерського обліку керується джерелами юридичного напрямку, а саме Законом України "Про господарські товариства", стаття 12 якого визначає товариство власником майна, переданого йому засновниками чи учасниками у власність.

Аудитор перевіряє належну кількість актів ОЗ-1, додану до неї технічну документацію, зазначену у них вартість об'єкта основних засобів, яку він звіряє із відповідними записами, зафіксованими у засновницьких документах, а також перевіряє достовірність затвердження керівником такої операції.

Що стосується об'єктів основних засобів, які були переведені до таких з числа оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, то аудитор перш за все визначає вид такої операції: обмін на подібний або не на подібний об'єкт. Формування первісної вартості таких об'єктів розглядалося вище.

Отже, проведення аудиту надходження основних засобів, відіграє значну роль при початковому знайомстві аудитора з підприємством, надає йому вказівки з подальших напрямків його дій, сприяє більш чіткому розумінню особливостей як галузі, у якій працює підприємство, так і безпосередньо ведення обліку належних йому основних засобів.

Перевіряючи операції з внутрішнього переміщення основних засобів, аудитору необхідно з'ясувати доцільність переміщення, правильність оформлення цих операцій, повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів.

Якщо з будь-яких причин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання. Цей процес також не залишається поза увагою аудитора.

При цьому аудитор встановлює напрямки вибуття основних засобів на підприємстві, перевіряє правильність визначення цін при продажу, ліквідації об'єктів з урахуванням вимог законодавства, перевіряє правомірність та доцільність списання деяких об'єктів, правильність визначення податкового зобов'язання з ПДВ, здійснює формальну перевірку первинних документів при вибутті основних засобів, а також перевіряє правильність відображення операцій з вибуття на рахунках бухгалтерського обліку.

Джерелами інформації у даному випадку виступають рішення керівника на вчинення підприємством відповідних дій, акти приймання-

передачі, в яких повинен бути вказаний відповідний адресат їх передачі, акти ліквідації, акти на списання, наказ про створення ліквідаційної комісії, накладні, податкові накладні, декларації з ПДВ тощо.

До того ж, при виконанні даної частини роботи, аудитор перевіряє, щоб вибуття основних засобів відображалось в обліку з вирахуванням нарахованого зносу і зменшенням його залишкової вартості; у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшувалися, відповідно, на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта; витрати щодо ліквідації основних засобів були списані, а цінностей, що надійшли від ліквідації, повністю оприбутковані в обліку.

Отже, застосовуючи методи арифметичної, формальної, логічної, юридичної та взаємної перевірки, аудитор встановлює на скільки вчасно, достовірно і з урахуванням вимог чинного законодавства ведеться порядок обліку надходження і руху основних засобів, їх використання і списання з балансу підприємства.

Таким чином, зростаюча потреба використання основних засобів на підприємствах обумовлює виникнення та вирішення безлічі питань для складання та подання достовірної інформації, а саме: правильна класифікація основних засобів, достовірне їх визнання, формування їх первісної вартості, проведення оцінки, переоцінки, нарахування амортизації, здійснення контролю за відображенням даних операцій в обліку та ін. Проведення таких дій необхідне користувачам для ефективного прийняття рішень щодо своєї діяльності, частка основних засобів у якій є вагомою.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Як уже зазначалося, для виконання програми магістерської практики нам була надана можливість проходження її на автотранспортному підприємстві, яке і стало об'єктом дослідження.

Відповідно до статуту повна назва товариства - Відкрите акціонерне товариство "Глухівське автотранспортне підприємство 15939", його скорочена назва – ВАТ "Глухівське АТП 15939".

Метою діяльності товариства є задоволення потреб споживачів в продукції та послугах підприємства, одержання прибутку і на цій основі соціальне – задоволення економічних та матеріальних інтересів акціонерів товариства.

Основним предметом діяльності товариства є:

- діяльність автомобільного регулярного транспорту;
- діяльність нерегулярного пасажирського транспорту;
- технічне обслуговування.

Також дозволені такі види діяльності: ремонт автомобілів, ремонт і технічне обслуговування електророзподільної та контрольної апаратури, роздрібна торгівля автомобільними деталями та приладами, роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах без переваги продовольчого асортименту, діяльність таксі, діяльність автомобільного вантажного транспорту, здавання в оренду власного нерухомого майна, оренда автомобілів, оренда інших наземних транспортних засобів та устаткування, технічні випробування та дослідження, надання інших комерційних послуг, школи підготовки водіїв транспортних засобів, надання інших індивідуальних послуг.

Органами, що здійснюють управління товариством, виступають

безпосередньо: Вищий орган товариства, Наглядова рада, Правління товариства, Ревізійна комісія.

Вищим органом товариства є загальні збори акціонерів, до компетенції якого належать: визначення основних напрямків діяльності товариства; затвердження його планів та звітів про їх виконання; затвердження Статуту та внесення до нього змін і доповнень; прийняття рішення про ліквідацію товариства, затвердження ліквідаційного балансу; затвердження річних результатів діяльності товариства; створення, реорганізація та ліквідація дочірніх підприємств, філій та представництв, затвердження їх статутів та положень.

Щодо Наглядової ради, то вона представляє інтереси акціонерів в період між проведенням загальних зборів акціонерів і в межах компетенції, визначеної Статутом, контролює і регулює діяльність Правління.

У межах своєї компетенції Наглядова рада визначає організаційну структуру товариства; приймає рішення про притягнення до майнової відповідальності посадових осіб органів управління товариства; затверджує розроблені Правлінням правила та інші внутрішні документи товариства; затверджує рішення Правління, що стосуються отримання та надання кредитів, позик; погоджує проект рішення Правління про розподіл прибутку та покриття збитків; розглядає висновки, матеріали перевірок та розслідувань, що проводяться ревізійною комісією; здійснює інші дії щодо контролю за діяльністю товариства.

Виконавчим органом товариства, який здійснює керівництво його поточною діяльністю, є Правління, що підзвітне у своїй діяльності Вищому органу та Наглядовій раді і організовує виконання їх рішень.

До компетенції Правління належать усі питання діяльності товариства, крім тих, що згідно з чинним законодавством, Статутом або рішенням Вищого органу товариства віднесені виключно до компетенції Загальних зборів акціонерів чи Наглядової ради товариства.

Перевірка фінансово-господарської діяльності Правління товариства,

проводиться Ревізійною комісією, яка затверджується Вищим органом товариства і підзвітна тільки йому.

Члени Ревізійної комісії мають право брати участь у засіданнях Правління з правом дорадчого голосу. У своїй роботі вони мають право залучати до діяльності експертів та аудиторські організації. Матеріали перевірок Ревізійна комісія подає Вищому органу товариства та Наглядовій раді. На підставі річних звітів та балансів Ревізійна комісія готує висновки, без яких Вищий орган товариства не має права затвердити річний баланс.

Також Ревізійна комісія зобов'язана вимагати скликання позачергових Загальних зборів акціонерів, або проведення позачергового засідання Наглядової ради товариства, якщо виникла загроза інтересам товариства або виявлені зловживання, допущені посадовими особами.

Організаційна структура підприємства наведена на рисунку 2.1 :

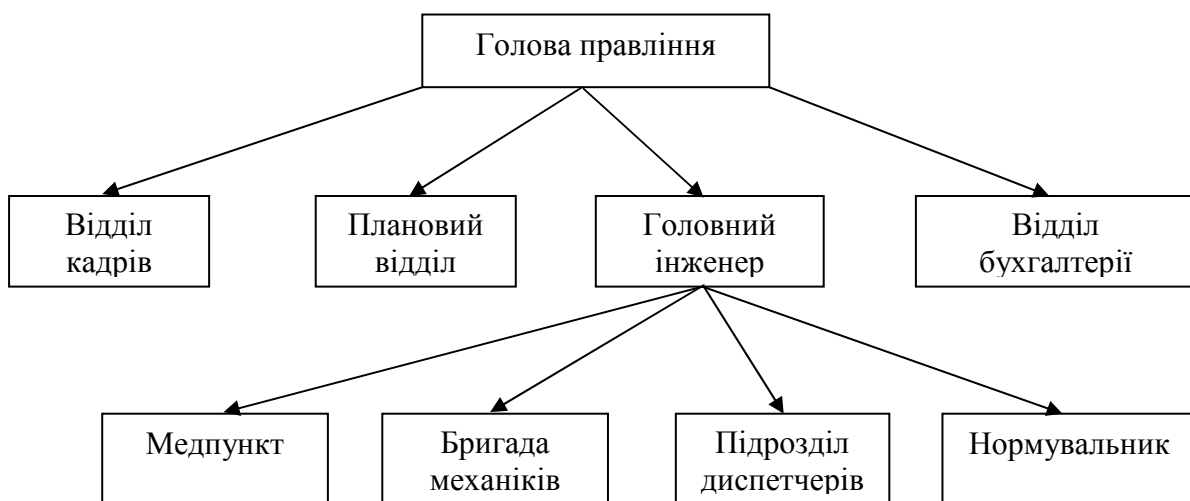


Рис. 2.1 - Організаційна структура ВАТ АТП-15939

Як бачимо, структура підприємства є комбінованою, тобто поєднує лінійний та ступінчатий типи організації, що з одної сторони передбачає безпосереднє підпорядкування працівників Голові правління, а з іншого на підприємстві створені проміжні сектори, які мають у своєму підпорядкуванні нижчестоящих працівників.

Тож загальне керівництво підприємством здійснює Голова правління,

який призначається та звільняється з посади рішенням Загальних Зборів акціонерів. Відповідно до його посадової інструкції він має керувати підприємством за всіма видами діяльності, розроблювати стратегію підприємства з врахуванням перспектив розвитку, приймати рішення по забезпеченню підприємства кваліфікованими кадрами, створювати умови для забезпечення збереження даних конфіденційного характеру, представляти інтереси підприємства в органах державної влади, керувати діяльністю підрозділів, заключати контракти з партнерами та працівниками та ін.

Бухгалтерський облік на підприємстві, як можемо бачити з рисунка, і відповідно до Закону України “ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні ”, ведеться завдяки створенню бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

Вона тісно пов’язана зі всіма іншими службами, відділами і виробничими підрозділами підприємства, отримує від них необхідну для обліку і контролю документацію та надає їм економічну інформацію.

Організаційна структура бухгалтерії ВАТ “Глухівського АТП-15939” зображена на рисунку 2.2:



Рис. 2.2 - Організаційна структура бухгалтерії ВАТ “Глухівського АТП-15939”

Як бачимо, на даному підприємстві існує лінійний (ієрархічний) тип організаційної структури бухгалтерії, у основу якого покладений принцип безпосереднього підпорядкування виконавців головному бухгалтеру. Така

організація бухгалтерії найбільш типова для невеликих підприємств, яким і є товариство. До того ж ієрархічний принцип побудови бухгалтерії передбачає універсальність у виконанні облікових операцій у кожній лінійній ланці.

Що стосується принципу розподілу праці між співробітниками бухгалтерії, то це операційний принцип за відокремленістю робіт. У цьому випадку вся обробка операцій даної групи виконується одним працівником. Позитивною стороною такого поділу праці є наближення облікового персоналу до об'єктів обліку, що дозволяє співробітникам глибше вникнути в сутність операцій, що обліковуються, а також нести персональну відповідальність за виконання певного циклу облікових робіт.

Стосовно організації бухгалтерського обліку на ВАТ АТП-15939, то цим займається головний бухгалтер. Він відповідно до його посадової інструкції підпорядковується Голові Правління, здійснює керівництво бухгалтерською службою і безпосередньо управляє всім обліковим процесом на підприємстві, а також надає методичну допомогу своїм підлеглим з питань бухгалтерського обліку, контролю та звітності.

Основними та найважливішими свідченнями про якість організації бухгалтерського обліку та облікового процесу є Положення про бухгалтерію та облікова політика. Та стосовно ВАТ АТП-15939, як значний недолік слід вказати на повну відсутність першого внутрішнього регламенту.

Облікової політики була розроблена головним бухгалтером та керівником і затверджена останнім відповідним наказом, що діє з 2000р. і цим самим свідчить про виконання принципу послідовності – постійне з року в рік використання обраної облікової політики. Зазначимо, що структура наказу про облікову політику підприємства не містить жодних розділів. Уся інформація викладена підряд, застосовуючи порядкову нумерацію при описі окремих елементів активів і пасивів. З обліку основних засобів політикою визначені вартісна межа, за якою вони зараховуються на баланс, метод амортизації (податковий), порядок проведення переоцінки і т. п.

Наступними документами, розробленими головним бухгалтером для забезпечення організації бухгалтерського обліку, є посадові інструкції його підлеглих. Зокрема, бухгалтер із заробітної плати займається усією роботою, що пов'язана з нарахуванням заробітної плати, премій, проведенням всіляких утримань водіям та іншим працівникам АТП, а також він займається веденням обліку операцій з дебіторами підприємства. Усі операції, пов'язані з веденням касових операцій на підприємстві, відповідно до посадової інструкції здійснює касир. Секретар-обліковець виконує технічні функції по забезпеченню і обслуговуванню роботи керівника та головного бухгалтера підприємства, а також додатково веде облік розрахунків із підзвітними особами. Слід зазначити, що ці обов'язки не зазначені у посадовій інструкції, тому вважаємо, що вона потребує внесення доповнень до неї.

Для повноти та своєчасності відображення всіх господарських операцій за звітний період та своєчасного складання звітності головним бухгалтером був розроблений і графік документообігу, що являє собою перелік первинних документів із зазначенням посадових осіб, відповідальних за їх складання і подання та строків подання.

Плану рахунків, що використовується на підприємстві, не регламентований. Головна книга також на підприємстві не ведеться, проте перелік застосовуваних рахунків можна побачити завдяки веденню журналів за кожним рахунком із зазначенням початкового сальдо, оборотів за звітний період та кінцевого сальдо.

Із вищезазначеного можна стверджувати про задовільний стан організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що потребує значного доопрацювання та покращення.

На основі даних бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності розглянемо основні показники фінансового стану підприємства за чотири роки його діяльності. Класифікація і результати розрахунків комплексу основних оцінних показників залежно від конкретної мети аналізу наведені нижче в таблицях 2.1 – 2.2.

Таблиця 2.1 – Показники ліквідності та фінансової стійкості підприємства

Показники та коефіцієнти	Роки			
	2004	2005	2006	2007
1. Показники ліквідності				
Коефіцієнт покриття	0.334	0.221	0.166	0.187
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0.259	0.161	0.133	0.178
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0.003	0.024	0.015	0.001
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	-123.8	-151.5	-349.9	-588.0
2. Показники фінансової стійкості				
Коефіцієнт платоспроможності	0.477	0.217	-0.753	-1.476
Коефіцієнт фінансування	1.096	3.609	-2.329	-1.677
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	-0.666	-0.779	-0.834	-0.813
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-0.727	-2.705	-1.826	-1.335

На підставі даних, наведених в таблиці, можна зробити висновок, що фінансове становище підприємства є збитковим і якщо ситуація в 2005р. покращувалася у порівнянні з минулими роками, то надалі спостерігається значне погіршення фінансового стану.

Проведений аналіз коефіцієнтів ліквідності підтвердив неспроможність підприємства сплачувати свої поточні зобов'язання, а тим паче негайно за допомогою найліквідніших активів через їх значну нестачу. Так зокрема від'ємне значення чистого оборотного капіталу, яке на кінець 2007р. зменшилося на 464 200 грн. у порівнянні з 2004р., і до того ж постійна його регресія протягом зазначених років вказують на неможливість товариства розширювати свою діяльність.

Аналізуючи показники фінансової стійкості, бачимо значну фінансову нестабільність товариства, неможливість фінансування діяльності за рахунок власних коштів та зростаючу залежність його від кредиторів особливо на кінець 2007р. Це підтверджується зменшенням коефіцієнта фінансування у 2007р. на 0.581, а також зменшенням забезпеченості власними оборотними засобами на 0.147.

Основні показники, що характеризують рентабельність та ділову

активність підприємства наведені в таблиці 2.2

Таблиця 2.2 - Показники ділової активності та рентабельності (збитковості) підприємства

Показники та коефіцієнти	Роки			
	2004	2005	2006	2007
3. Показники ділової активності				
Коефіцієнт оборотності активів	3.444	4.442	4.895	4.408
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	7.965	10.274	5.499	3.468
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	22.953	29.610	32.002	13.802
Коефіцієнт оборотності запасів	83.490	108.753	105.420	64.793
Коефіцієнт оборотності основних засобів	0.842	1.086	1.070	1.145
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	9.358	12.072	-18.509	-3.857
4. Показники збитковості				
Коефіцієнт збитковості активів	-0.380	-0.372	-0.965	-1.066
Коефіцієнт збитковості власного капіталу	-1.032	-1.011	-3.650	-0.933
Коефіцієнт збитковості діяльності	-0.110	-0.084	-0.197	-0.242
Коефіцієнт збитковості продукції	-0.095	-0.101	-0.158	-0.151

За даними показниками можна стверджувати про постійне зростання збитків підприємства протягом 2004 – 2007рр., які на кінець зазначеного періоду досягли 247 500 грн., що на 133 100 грн. більше від їх розміру на початок аналізованого періоду.

Показники ділової активності вказують про незначне покращення ситуації протягом 2004-2005рр., а саме протягом зазначеного часу у діяльність було залучено більше оборотних активів (коефіцієнт оборотності активів зріс на 0.998), скоротилися строки погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей (коефіцієнти досягли відповідно 22.953 та 7.965), відбувалося більш інтенсивне використання основних засобів (коефіцієнт їх оборотності зріс на 0.244). Проте ситуація протягом наступних двох років значно погіршилася: строки погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей збільшилися до 32.002 і 10.274 відповідно, оборотність основних засобів зменшилася до 1.070.

Досить низькі регресуючі показники рентабельності підприємства засвідчують про його збитковість та ймовірність виникнення банкрутства. Особливо низькими є показники збитковості активів, що на кінець 2007р. склали -1.066 та збитковості діяльності, досягши -0.242.

Таким чином, нами були розглянуті показники фінансового стану зазначеного підприємства і зазначені його слабкі, у даному випадку, сторони. Основними причинами такого становища є несвоєчасне перерахування коштів державою за проїзд пасажирів, що користуються пільгою, підвищення цін на бензин, запчастини, а також те, що на даний момент на підприємстві немає вантажного транспорту, доходи від якого в минулі роки були досить значними.

Результати проведеного аналізу майнового стану підприємства наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 - Аналіз показників майнового стану підприємства

Показники та коефіцієнти	Орієнтовне нормативне (позитивне) значення	Роки			
		2004	2005	2006	2007
Коефіцієнт зносу основних засобів	зменшення	0.826	0.864	0.876	0.873
Коефіцієнт оновлення основних засобів	збільшення	0.046	0.052	0.004	0.021
Коефіцієнт вибуття основних засобів	менший за коефіцієнт оновлення	0.110	0.124	0.026	1.183

Підводячи підсумки наведених розрахунків, можна зазначити, що підприємство використовує у своїй діяльності значну частку зношених основних засобів у загальній їх вартості, що є негативною тенденцією. До того ж з роками ситуація погіршується. Стосовно оновлення наявних об'єктів основних засобів, то протягом 2005р. та наприкінці 2007р. відбулося незначне поповнення їх складу на 113 000 грн. та 20 500 грн. відповідно, проте це не є звичайною тенденцією для підприємства на даний час. Частка вибуття основних засобів з причин зносу значна, особливо протягом 2007р.

на підприємстві було списано основних засобів на суму 211 800 грн. у порівнянні з попереднім, коли сума склала лише 31 400 грн.

Таким чином, автотранспортне підприємство за фінансовим становищем є планово збитковим, діяльність його фінансується в основному за рахунок дотацій держави. Питанням організації обліку на товаристві займається бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером і стан її можна визначити як задовільний. Стосовно ж наявності основних засобів, то, як бачимо, відбувається зменшення активної їх частини. А це у свою чергу характеризує регресивність їх структури, зменшення технічної оснащеності підприємства, що призводить до зменшення послуг, які надаються, а також до зменшення фондівіддачі.

2.2 Первинний та аналітичний облік основних засобів

Первинний облік – початкова стадія господарського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна і реєстрація. Саме тому організація первинного обліку є досить необхідною на даному підприємстві, оскільки саме він сприяє одержанню, ефективному збору інформації про господарські операції та явища, які відбуваються в діяльності підприємства, її виміру, реєстрації та узагальненню.

З метою забезпечення функцій документації і завдань щодо організації обліку Наказом Міністерства статистики України „Про твердження типових форм обліку” від 29.12.95 р. № 352 затверджені і введені в дію з 01.01.96р. наступні форми обліку основних засобів:

- ОЗ-1 „Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”;
- ОЗ-2 „Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів”;
- ОЗ-3 „Акт на списання основних засобів”;

- ОЗ-4 „Акт на списання автотранспортних засобів”;
- ОЗ-5 „Акт на установку, пуск і демонтаж будівельної машини”.

Тож, спираючись на даний наказ та, виходячи зі специфіки своєї роботи, ВАТ “Глухівське АТП-15939” в залежності від наявних ситуацій звертається до оформлення перших чотирьох з наведених вище документів.

Типова форма № ОЗ-1 „Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” застосовується підприємством для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об’єктів, для обліку введення їх до експлуатації, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного відділу, підрозділу, дільниці до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації).

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, що призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об’єкт.

Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об’єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об’єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті підприємством в одному календарному місяці.

Акт після його оформлення з доданою технічною документацією щодо цього об’єкта передають до бухгалтерії підприємства, його підписує головний бухгалтер та затверджує керівник підприємства. Вони зберігаються протягом всього терміну експлуатації об’єктів і протягом трьох років та одного місяця після списання об’єкта з обліку за умови, що за цей період була проведена ревізія.

При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів даний акт виписується у двох примірниках працівником відділу здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передають до бухгалтерії, а другий – відділу здавальника.

У разі безоплатного передавання основних засобів іншому

підприємству акт складається у двох примірниках: один залишається на даному підприємстві, а другий надається організації, що приймає основні засоби.

Передача основних засобів іншому підприємству за плату оформляється на даному товаристві актом, який складають у трьох примірниках: перші два залишаються для ВАТ “Глухівське АТП-15939” (перший примірник додається до звіту, а другий – до повідомлення на передачу та для акценту), третій примірник передається особі, яка приймає основні засоби.

До того ж слід зазначити, що на підприємстві також ведеться Книга наявності основних засобів, до якої вносяться відомості про їх найменування, дату придбання, первісну вартість та надання інвентарного номера.

Форму ОЗ-2 „Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів” застосовують для оформлення приймання-здавання основних засобів, що надійшли з ремонту, реконструкції та модернізації. Акт підписаний працівником відділу, який уповноважений на приймання основних засобів та представником цеху (підприємства), що виконав ремонти, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії ВАТ “Глухівське АТП-15939” .

Надалі його підписує головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства чи особи на те уповноважені. Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складається у двох примірниках, один із яких залишається підприємству, що виконало ремонт, реконструкцію, модернізацію.

Якщо в результаті ремонту, модернізації, реконструкції змінилися технічні характеристики об’єкта, то у відповідний розділ акта і у технічний паспорт об’єкта вносяться зміни.

При наявності складеного та затвердженого відповідного акта бухгалтерією здійснюються належні відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов’язаних з ремонтом, реконструкцією, модернізацією основних

засобів.

Підприємство часто здійснює дооснащення автобусів, що також оформлюється відповідним актом, до якого виконавцем надаються підприємству ще й такі документи як: рахунок фактура, видаткова накладна та податкова накладна.

Для оформлення вибуття основних засобів при повному або частковому їх списанні на підприємстві застосовуються „Акт на списання основних засобів” (форма № ОЗ-3) і „Акт на списання автотранспортних засобів” (типова форма №ОЗ-4). Вони складаються у двох примірниках постійно діючою комісією по підприємству і затверджуються керівником. Перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально-відповідальній особи, у веденні якої знаходився ліквідований об'єкт, і є підставою для здачі на склад металобрухту, запчастин, матеріалів, що утворилися в результаті ліквідації.

Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, отриманих від розбирання будинків і споруджень, демонтажу обладнання відображають в акті в розділі „Розрахунок результатів списання об'єктів”.

Доходом, отриманим при ліквідації об'єктів основних засобів, є вартість матеріальних цінностей, що можуть бути використані підприємством (запчастини, деталі) чи реалізовані на сторону (металобрухт).

Для визначення фінансового результату від вибуття об'єкта основних засобів від суми отриманого доходу віднімають його залишкову вартість, суму непрямих податків і суму витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Отже, підтвердженням організації первинного обліку на ВАТ “Глухівське АТП-15939” є застосування типових форм № ОЗ-1-ОЗ-4, за допомогою яких здійснюється збирання облікової інформації про основні засоби по всіх ділянках обліку. Проте, як недолік організації первинного обліку основних засобів на підприємстві, слід зазначити про повну відсутність графіка документообігу вищезазначених документів.

Стосовно організації аналітичного обліку на підприємстві, яка здійснюється для отримання детальної інформації, забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту, незалежно від того, знаходиться він в експлуатації чи в запасі, присвоюється відповідний інвентарний номер. Цей номер зберігається за об'єктом на час його знаходження на підприємстві. Інвентарні номери об'єктів, що вибули (передані безоплатно, реалізовані, ліквідовані як зношені і ін.), не присвоюються іншим основним засобам з нових надходжень. Інвентарний номер, як зазначалося раніше, присвоюється основним засобам одразу при надходженні їх на підприємство і вказується у Книзі наявності основних засобів.

Для обліку руху основних засобів при ручній обробці облікової документації на підприємстві застосовується Журнал обліку руху основних засобів, який заповнюється на основі даних актів надходження, Книги наявності та Книги нарахування амортизації основних засобів та звіряється з даними їх синтетичного обліку. І вже на основі підсумкових даних цього Журналу заповнюються звітні форми з руху основних засобів.

Проте слід зазначити, що такий облік ведеться не в розрізі відповідних груп (видів) основних засобів, а в цілому по всім об'єктам, що належать підприємству, і це не надає можливості простежити рух в середині кожної групи, а з іншого боку є досить трудомістким оскільки бухгалтеру слід звертатися до первинних документів за відсутності таких допоміжних документів аналітичного обліку, як інвентарні картки.

Тож як виправлення такого недоліку зазначимо про необхідність ведення інвентарних карток за кожним інвентарним об'єктом, а також інвентарних списків із закріпленням об'єктів за матеріально-відповідальними особами, що на підприємстві зовсім не регламентовано. На нашу думку це надасть можливість своєчасного відображення усіх змін, що відбуваються під час експлуатації основних засобів, а також сприятиме здійсненню контролю за їх станом і збереженням.

2.3 Синтетичний облік основних засобів на підприємстві

Відповідно до Інструкції „Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, затвердженою Міністерством фінансів України, для обліку господарських засобів, тобто узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, призначений активний рахунок 10 „Основні засоби”.

Тож саме за допомогою даного рахунка ВАТ “Глухівське АТП-15939” веде облік наявних у його володінні основних засобів.

Стосовно більш детального поділу об'єктів основних засобів, то на даний момент на підприємстві виділяють наступні субрахунки:

- 103 – “Будинки та споруди”, на якому обліковуються будівля автопарку, адміністративна будівля, майстерні, профілакторії, очисні спорудження;
- 104 – “Машини та обладнання”, призначений для обліку таких об'єктів, як: станки різноманітного призначення (гвинторізний, токарний, точильно-шліфувальний та ін.), компресори, електричні вулканізатори, центрифуга, бормашини, преси гідравлічні, комп'ютери, циркулярка та інші машини та спорудження;
- 105 – “Транспортні засоби”, на якому безпосередньо обліковуються автобуси, вантажні та легкові автомобілі;
- 106 – “Інструменти, прилади, інвентар”, призначений для обліку меблів, робочого інвентарю, допоміжних приладів для ведення облікової роботи (каса-копилка, пишуча машинка), приборів для зняття ПММ, для визначення перевищення швидкості, а також для здійснення дорожньої розмітки, електричні табло дорожніх знаків, воза, слюсарні верстати та інше.

Отже, по дебету названих субрахунків відображають надходження (придбання, створення, безоплатне отримання) на баланс підприємства основних засобів, облікованих за первісною вартістю; суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), яке зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних на початку від використання об'єкта; суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів.

По кредиту – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів; суму уцінення основних засобів.

Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані.

Надходження основних засобів на підприємство здійснюється кількома способами:

- придбання за плату (купівля);
- будівництво (спорудження) власними силами;
- внесення до статутного капіталу;
- безоплатне одержання.

Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів основних засобів використовується відповідний субрахунок рахунка 15 „Капітальні інвестиції”.

На субрахунку 152 „Придбання (виготовлення) основних засобів” обліковують витрати на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 „Основні засоби”.

У разі придбання устаткування, яке потребує монтажу, роблять бухгалтерські записи, наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 - Основні бухгалтерські проводки щодо придбання основних засобів, які потребують монтажу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Отримано меблі за договором постачання	152	631	4000
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631	800
3.	Проведено оплату за договором постачання	631	311	4800
4.	Витрати на транспортування меблів	152	631	300
5.	Відображено суму податкового кредиту у складі транспортних витрат	641	631	60
6.	Витрати зі складання та встановлення меблів	152	66,65	250
7.	Проведено оплату транспортних послуг	631	311	360
8.	Зарахування меблів до об'єктів основних засобів	106	152	4550

Підприємство також може нести витрати, пов'язані з будівництвом об'єктів основних засобів. Такі витрати обліковуються на рахунку 151 „Капітальне будівництво”, по дебету якого збирають витрати на будівництво, що здійснюється господарським і підрядним способом. Основні бухгалтерські проводки, що відображають будівництво об'єктів основних засобів, наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Основні бухгалтерські проводки щодо будівництва споруди господарським способом

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим на будівництві споруди і здійснені соціальні відрахування	151	66,65	3500
2.	Списані будівельні матеріали	151	20	9000
3.	Списані МШП	151	22	200
4.	Відображені послуги власного автотранспорту	151	23	150
5.	Оприбуткована споруда у склад основних засобів	10	151	12850

Безоплатне одержання об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства розглядається як збільшення додаткового капіталу на суму, що дорівнює справедливій вартості безоплатно одержаного об'єкта основних засобів, без урахування інших обов'язкових витрат і платежів. При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів виникає дохід в сумі

амортизації одночасно з її нарахуванням. Основна кореспонденція по відображенню безоплатного одержання основних засобів зображена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 - Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Зарахування до складу основних засобів підприємства безоплатно одержаного об'єкта	15	424	15000
2.	Відображення в обліку витрат підприємства на доставку і монтаж безоплатно одержаного об'єкта основних засобів	15	685	3000
3.	Відображений податковий кредит	641	685	600
4.	Зараховано до складу основних засобів	10	15	18000
5.	Відображення амортизації безоплатно одержаного об'єкта основних засобів	23	131	360
6.	Визнання доходу у зв'язку з безоплатним одержанням об'єкта основних засобів	424	745	360

Як можна побачити з наведеного, оформлення даної операції здійснюється з помилками. По-перше, маємо зауважити про недоцільність застосування податкового методу нарахування амортизації у цілях бухгалтерського обліку, а по-друге, неправильне визнання доходу від безоплатно одержаних об'єктів основних засобів. Дана сума, розрахована шляхом добутку норми амортизаційних відрахувань на вартість основного засобу, яка включила і витрати на доставку та монтаж. Проте згідно законодавства розрахунок має здійснюватися лише із суми безоплатно одержаного об'єкта основних засобів.

Одержання основних засобів як внеску до статутного капіталу оформлюється комплексом кореспонденцій наведених в таблиці 2.7.

Таким чином, головним фактором, що впливає на порядок відображення надходження основних засобів і формування їх первісної вартості, є напрям надходження основних засобів.

Таблиця 2.7 - Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу.

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1.	Відображена сума статутного фонду	46	40	202400
2.	Отримано від учасника об'єкт основних засобів	104	46	10000
3.	Витрати на транспортування і монтаж вказаного об'єкта основних засобів	152	631	1000
4.	Відображено суму податкового кредиту	641	631	200
5.	Проведено оплату транспортування та монтажу	631	311	1200
6.	Списано витрати на транспортування і монтаж до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесено до статутного фонду.	104	152	1000

Оскільки основні засоби мають здатність зношуватися та поступово втрачати свої властивості, то на них нараховується амортизація. Об'єктом амортизації відповідно до ПСБО 7 “Основні засоби” є вартість основних засобів. Нарахування амортизації відбувається протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, і призупиняється на період його модернізації, добудови.

На підприємстві використовується податковий метод нарахування амортизації, згідно якого вона нараховується щокварталу. У обліку це відображається шляхом збільшення суми витрат підприємства і суми зносу основних засобів, а саме Д-т 23 (91, 92, 94) К-т 131.

Також на підприємстві були випадки одержання основних засобів, які уже були у використанні. І амортизація, яка вже була нарахована по даним об'єктам, була відображена в обліку наступним чином: Д-т 152 К-т 131. Слід вказати про недоцільність та неправильність операції, оскільки вони зараховуються на баланс по залишковій вартості без суми зносу.

Протягом терміну служби на підприємстві основні засоби можуть виходити з ладу, втрачати свої початкові властивості або потребувати деякого дооснащення. У даному випадку здійснюється їх ремонт, відображення якого в обліку відбувається наступним чином (табл. 2.8):

Таблиця 2.8 - Відображення ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
	Господарський спосіб			
1.	Придбано матеріали	20, 22 80	80 631	1500
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631	300
3.	Відображені витрати з ремонту об'єкта основних засобів	152 80	80 20, 22	1500
4.	Віднесення витрат в залежності від призначення основних засобів	23, 92, 91, 94	152	1500
5.	Віднесення загально-виробничих витрат на виробництво	23	91	500
6.	Відображено фінансовий результат	79	23, 92, 94	1500
	Підрядний спосіб			
1.	Відображено послуги підрядника	152	631	1500
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631	300
3.	Оплата рахунка підрядника	631	311	1800
4.	Віднесення витрат в залежності від призначення основних засобів	23, 92, 91, 94	152	1500
5.	Віднесення загально-виробничих витрат на виробництво	23	91	500
6.	Відображено фінансовий результат	79	23,92, 94	1500

На нашу думку відображення ремонту таким чином не відповідає принципам та правилам, прийнятим законодавством. Перш за все, стає не зрозумілим, які витрати були понесені на підтримання основних засобів у робочому стані, а які спрямовані на їх поліпшення, оскільки згідно пунктам 14 і 15 ПСБО 7 перші з них мають бути віднесені до складу витрат звітного періоду, а другі включатися до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів.

Якщо ж з будь-яких причин основний засіб не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання.

Основний засіб списується з балансу підприємства в наступних випадках:

- продаж за плату в порядку реалізації майна;
- передача за договором дарування стороннім юридичним особам;
- списання внаслідок морального або фізичного зносу, ліквідація

при стихійних лихах та інших надзвичайних ситуаціях.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна вартість та знос зменшуються, відповідно, на суму первісної вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Реалізація, ліквідація, безоплатна передача основних засобів оформлюється в бухгалтерському обліку підприємства кореспонденціями наведеними в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Кореспонденція рахунків з обліку реалізації, ліквідації, безоплатної передачі основних засобів підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
Реалізація основних засобів				
1.	Списано знос реалізованих основних засобів	13	10	2000
2.	Відображено залишкову вартість реалізованих основних засобів	972	10	10000
3.	Відображено дохід від реалізації основних засобів	31,37	742	9000
4.	Відображено суму податкового зобов'язання	742	641	1500
5.	Відображено фінансовий результат від реалізації основних засобів	793	972	10000
		742	793	7500
Ліквідація, безоплатна передача основних засобів				
1.	Списано знос ліквідованих основних засобів	131	10	1300
2.	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976	10	700
3.	Відображені витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66,65,685	50
4.	Відображені доходи від ліквідації основних засобів	20,22	746	100
5.	Відображено фінансовий результат від ліквідації основних засобів	793	976	750
		746	793	100

Отже, вибуття основних засобів відображається в обліку з вирахуванням нарахованого зносу об'єкта основних засобів та його залишкової вартості. І, якщо внаслідок ліквідації об'єкта основних засобів залишаються матеріали, запасні частини, комплектуючі, які надалі можуть бути реалізовані або використані підприємством, то вони оприбутковуються за ціною можливої реалізації або використання.

Таким чином, синтетичний облік основних засобів підприємства ведеться на 10 рахунку з відкриттям відповідних субрахунків, відображення

операцій на яких ведеться з певними порушеннями законодавства.

2.4 Інвентаризація основних засобів підприємства

Як відомо, для ефективної діяльності кожного суб'єкта господарювання велике значення має і організація внутрішнього контролю, підсумкова інформація проведення якого відіграє значну роль для характеристики фінансового положення і результатів діяльності підприємства.

Тож для того, щоб забезпечити своєчасне, а найголовніше достовірне, правдиве та неупереджене подання фінансової звітності на ВАТ "Глухівське АТП-15939" організований такий метод бухгалтерського обліку, як інвентаризація.

Основним нормативним документом, який визначає умови і порядок проведення інвентаризації основних засобів є „Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків”, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р.№ 69.

Відповідно до неї підприємства проводить інвентаризацію:

- будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу в три роки;
- інших основних засобів – не менше одного разу протягом року.

Інвентаризація основних засобів згідно облікової політики товариства проводиться не раніше 1 жовтня, але до складання річної фінансової звітності для підтвердження її достовірності та правильності з метою надання користувачам правдивої, неупередженої інформації для прийняття ними ефективних управлінських рішень.

Внутрішнім нормативним документом при цьому виступає наказ Голови правління товариства, у якому зазначаються конкретні строки проведення інвентаризації, а також визначені Голова та члени робочих

інвентаризаційних комісій. Слід зазначити, що оскільки підприємство має просту організаційну структуру, то центральних інвентаризаційних комісій по проведенню інвентаризацій основних засобів не створюється.

До початку інвентаризації основних засобів на підприємстві перевіряються наявність і стан книг наявності основних засобів, інвентаризаційних книг та актів попередньої інвентаризації; технічних паспортів та іншої технічної документації; документів на необоротні матеріальні активи, які прийняті в оренду або на зберігання. Також перевіряється наявність документів на земельні ділянки та інші об'єкти природних ресурсів, які знаходяться у власності підприємства.

Інвентаризація проводиться за місцями зберігання і матеріально відповідальними особами.

У всіх матеріально-відповідальних осіб, за якими закріплені основні засоби, береться розписка про те, що до початку інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи на цінності здані в бухгалтерію, а всі цінності, які надійшли у відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані на видатки.

Інвентаризаційна комісія визначає обґрунтованість віднесення активів до складу необоротних матеріальних активів, виявляє активи, які не використовуються внаслідок непридатності до експлуатації.

При перевірці правильності оцінки необоротних матеріальних активів вивчаються всі документи, якими було оформлено роботи щодо їх відновлення, з метою визначення характеру проведених робіт.

Під час інвентаризації також встановлюється, чи відповідає залишкова вартість об'єкта його справедливій вартості.

Інвентаризаційна комісія визначає підстави для перегляду строку корисного використання окремих об'єктів основних засобів, вносить пропозиції щодо використання та обліку таких об'єктів.

Якщо на момент проведення інвентаризації деякі інвентарні об'єкти тимчасово відсутні (наприклад, предмети прокату, що знаходяться у

використанні), то дані про них заносяться до окремого опису на підставі первинних документів (типових форм ОЗ-1) і документів, які підтверджують факт тимчасової відсутності зазначених об'єктів (наприклад, договори прокату).

На необоротні матеріальні активи, передані в оренду, комісія отримує інвентаризаційний опис від орендаря і тільки на його підставі приймає рішення про включення таких активів до описів інвентаризації.

На прийнятті в оренду необоротні матеріальні активи складається окремий опис у двох примірниках: за кожним конкретним орендодавцем з наступним надсиланням йому одного примірника опису.

У ході проведення інвентаризації призначена комісія веде інвентаризаційну книгу, у якій вона фіксує факти, а саме зазначаються: номер по порядку, найменування об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, рік випуску, кількість наявних одиниць та їх вартість. Після чого інвентаризаційна комісія підводить підсумки кількості одиниць, їх загальної вартості, ставиться дата та час закінчення проведення інвентаризації, що і закріплюється підписами матеріально-відповідальної особи, Голови та членів комісії.

Після належного оформлення такі підсумки передаються до бухгалтерії. У цій же книзі поряд із зазначеними фактичними кількістю та вартістю відведене місце для занесення аналогічної інформації за даними бухгалтерського обліку.

Після підведення загальних підсумків складається Протокол засідання робочої інвентаризаційної комісії по підприємству, у якому зазначається згідно якого наказу була проведена інвентаризація, на яку дату та в якому складі і безпосередньо наводяться результати проведеної роботи.

Якщо з будь-яких причин виявлені недостача або надлишки, це зазначається у протоколі, а від матеріально відповідальної особи вимагається письмове пояснення причин їх виникнення.

Невідповідність даних бухгалтерського обліку фактичній наявності

необоротних матеріальних активів відображається відповідним чином у бухгалтерському обліку.

При виявленні лишків з'ясовують, за чиїм розпорядженням вони були придбані або споруджені та за рахунок яких джерел фінансування. Лишки необоротних матеріальних активів оприбутковуються на баланс підприємства за первісною вартістю, а у випадку неможливості її встановлення - за справедливою вартістю необоротних матеріальних активів, визначеною на дату виявлення лишків. Знос визначається експертним шляхом з урахуванням технічного стану необоротних матеріальних активів.

Якщо виявлено недостачу необоротних матеріальних активів, комісія приймає рішення про встановлення особи, винної у цьому, а також про необхідність відшкодування заподіяної нею шкоди. При цьому розмір збитків визначається за формулою (2.1):

$$P_3 = [(B_в - A) * \text{інф.} - \text{ПДВ}] * 2 \quad (2.1)$$

де, P_3 – розмір збитків;

$B_в$ – балансова вартість активу на момент недостачі;

A – амортизаційні відрахування;

інф. – загальний індекс інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість.

Основна кореспонденція з відображення наслідків інвентаризації наведена в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Кореспонденція рахунків по врегулюванню інвентаризаційних розбіжностей по основних засобах

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковано виявлені лишки основних засобів	10	719
2.	Списано нестачу основних засобів	13	10
	- на суму зносу		
	- на залишкову вартість	976	10

3.	Відображена сума недостачі на позабалансовому рахунку	072	
4.	Нараховано суму, що підлягає відшкодуванню матеріально-відповідальною особою	375	716
5.	Відображено суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	716	64
6.	Сплачено суму відшкодування матеріально-відповідальною особою	30, 31, 661	375
7.	Списання з поза балансу суми недостачі		072

Таким чином, проведення інвентаризації відіграє досить важливу роль у діяльності підприємства, здійснюючи контроль та аналіз руху, стану основних засобів підприємства і забезпечує тим самим правильне складання фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВАТ "ГЛУХІВСЬКЕ АТП 15939"

3.1 Вдосконалення оцінки основних засобів

Формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий стан, необхідної для внутрішніх та зовнішніх користувачів, - одна з головних задач бухгалтерського обліку. Для рішення цієї задачі слід мати чітке уявлення про стан і вартість активів підприємства. Найбільш вагоме значення у структурі активів підприємства, як правило, мають основні засоби, саме тому їх вартість у найбільшій мірі впливає на показники діяльності підприємства.

Перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку обумовив зміни у веденні обліку основних засобів. Одним із найважчих та трудомістких вимог є порядок проведення оцінки та переоцінки основних засобів.

Оцінка як спосіб грошового виміру об'єктів бухгалтерського обліку є одним із елементів метода бухгалтерського обліку, де за допомогою неї визначають вартість об'єктів обліку. Саме вартість дозволяє узагальнити облікову інформацію та порівняти об'єкти обліку, результати господарської діяльності. Тому не випадково одним із критеріїв визнання об'єктів обліку є можливість достовірної оцінки.

Одним із найбільш важчих об'єктів є основні засоби, оскільки дані об'єкти бухгалтерського обліку використовуються у господарській діяльності підприємств довгий час і на їх оцінку впливає багато факторів, такі як інфляція, знос (фізичний та моральний) і т. п.

Саме тому проблема оцінки основних засобів – одна з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності і реальності основних засобів – визначальний фактор організації бухгалтерського обліку підприємства.

Тож, проаналізувавши дане питання на ВАТ "Глухівське АТП 15939" і виявивши ряд недоліків, пропонуємо даний пункт присвятити удосконаленню оцінки основних засобів, що використовується на підприємстві.

Перш за все вкажемо на такий недолік, як використання підприємством податкового методу для нарахування амортизації. Відомо, що методи нарахування амортизації бухгалтерського та податкового обліку передбачають різні цілі та мають відмінні підсумкові величини.

Стосовно другого, то це призводить до викривлення суми розрахованої залишкової вартості основних засобів, яка відображається у першій формі звітності Баланс. Як бачимо дана операція цілком і повністю впливає на оцінку основних засобів, яка через застосування невірної методу, є недостовірною.

Таким чином, що стосується податкового методу амортизації основних засобів ВАТ "Глухівського АТП-15939", передбаченого в Положенні про облікову політику, то попри його позитивні характеристики, такі як можливість скорочення облікової роботи, простота розрахунку, можливість уникнути подвійного розрахунку суми амортизації; для цілей оподаткування та для цілей бухгалтерського обліку в умовах функціонування підприємства його використання є недоцільним принаймні з таких причин:

- заниження суми амортизаційних відрахувань;
- отримання недостатньої суми для формування фонду оновлення основних засобів підприємства;
- завищення й без того високого податкового навантаження на підприємство.

Розглянемо відмінності між двома методами більш детально.

По-перше, це різні цілі розрахунку амортизаційних відрахувань: розрахунок амортизації за методами бухгалтерського обліку покликаний сформувати фонд для подальших капітальних інвестицій в основні засоби, а податковий метод передбачає розрахунок сум податкових зобов'язань з

податку на прибуток для наповнення бюджету, відповідно сума бухгалтерської амортизації більше, аніж податкової.

По-друге, при використанні податкового методу нарахування амортизації неможливо на протязі строку корисного використання об'єкту нарахувати амортизацію в об'ємі, який рівний вартості, що амортизується, що виникає через неспівпадіння строків нарахування амортизації в бухгалтерському і податковому обліку.

У податковому обліку амортизація окремого об'єкту основних фондів групи 1 відбувається до досягнення балансової вартості такого об'єкту ста неоподаткованих мінімумів доходів громадян, а амортизація основних засобів 2, 3 та 4 груп – до досягнення балансової вартості групи нульового значення. У бухгалтерському ж обліку строк нарахування амортизації чітко визначений і відповідає строку корисного використання об'єкта основних засобів.

По-третє, у бухгалтерському обліку передбачений пооб'єктний, тобто аналітичний облік основних засобів. Від того, як на підприємстві побудований аналітичний облік в більшості випадків залежить своєчасність і ефективність прийнятих управлінських рішень.

Аналітичний облік повинен бути налагоджений так, щоб фахівець мав змогу швидко, без втрат часу, отримати повну і достовірну інформацію про кожен об'єкт основних фондів. Але у податковому обліку такого аналітичного обліку основних засобів не передбачено.

По-четверте, різна класифікація основних засобів у податковому і бухгалтерському обліку. У бухгалтерському обліку об'єкти основних засобів розподілені на 16 груп, із яких 9 відносяться до основних засобів, а інші 7 – до інших необоротних матеріальних активів і амортизація нараховується безвідносно до участі основних засобів у виробничому процесі.

Податковим обліком передбачено нарахування амортизації лише на виробничі основні фонди за чотирма групами, що значно звужує базу нарахування амортизації.

По-п'яте, неспівпадіння нарахування амортизації в часі і відображення її в обліку у відповідному періоді через різні строки початку і закінчення нарахування амортизації: квартал у податковому і місяць у бухгалтерському.

По-шосте, відсутність строків корисного використання основних засобів в податковому обліку. Ця відмінність може дати реальне відхилення щодо суми нарахованої амортизації, оскільки можлива ситуація, коли об'єкт списаний з обліку за правилами бухгалтерського обліку, але на групову вартість основних фондів за податковим обліком це не впливає.

По-сьоме, об'єктом нарахування амортизації є балансова вартість груп основних фондів, у балансі ж підприємства вартість основних засобів визначається за правилами ПСБО 7. У результаті база для розрахунку суми амортизації різна, звідси і різна сума нарахованої амортизації.

По-восьме, у бухгалтерському обліку головний критерій капіталізації витрат – збільшення економічних вигід, у податковому ж – 10% межа балансової вартості груп основних фондів.

По-дев'яте, розбіжності можуть виникнути і при тимчасовому виведенні із експлуатації об'єктів і їх ліквідації. Згідно Закону про оподаткування прибутку підприємств амортизація в таких випадках продовжує нараховуватись, а у відповідності з ПСБО 7- призупиняється; також в бухгалтерському обліку по об'єктам, що ліквідуються амортизація не нараховується, в податковому – обов'язково для об'єктів груп 2, 3, 4.

Отже, застосування податкового методу нарахування амортизації в бухгалтерському обліку негативно впливає на фінансові результати підприємства і на процес відновлення основних засобів.

До складу найбільш прогресивних змін, що виникли в результаті реформування бухгалтерського обліку слід віднести право підприємства самостійно встановлювати порядок нарахування амортизації, обравши один з методів, запропонованих ПСБО 7 "Основні засоби". Але, як показує практика, не всі надають перевагу цій системі. І причин цьому декілька.

Перша з них полягає в тому, що в останні роки увага бухгалтерів

сконцентрована на податковому обліку: вимоги статті 8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємства” зацікавлюють більше, ніж вимоги ПСБО7.

Іншою причиною є те, що облік в нашій країні завжди жорстко підлягав регламентації, і саме тому скористатися наданою свободою вибору непросто, але зробити вибір необхідно.

На практиці з’ясовано, що більшість підприємств своєю обліковою політикою передбачають застосування податкового методу в бухгалтерському обліку, позитивними характеристиками якого є:

- можливість скорочення облікової роботи;
- простота розрахунку;
- можливість уникнути подвійного розрахунку суми амортизації: для цілей оподаткування та для цілей бухгалтерського обліку.

Однак, при більш глибокому аналізі виявилось, що при використанні цього методу виникають непередбачені складності, пов’язані перш за все з відмінностями у визначенні бази, порядку розрахунку амортизації, відображенні операцій в податковому і бухгалтерському обліку.

При використанні в бухгалтерському обліку податкового методу нарахування амортизації неможливо на протязі строку корисного використання об’єкту нарахувати амортизацію в об’ємі, який рівний вартості, що амортизується. А це одна з вимог ПСБО 7.

Тому пропонуємо внести корективи щодо питання нарахування амортизації об’єктів основних засобів.

Вважаємо за доцільне розрахунок амортизаційних відрахувань робити окремо за вимогами бухгалтерського обліку та правилами податкового обліку для розрахунку оподаткованого прибутку і задоволення вимог податкового законодавства.

Виявлені недоліки у процесі відображення ремонту основних засобів вважаємо також некоректними з точки зору проведення оцінки основних засобів на підприємстві. Схема з обліку ремонту основних засобів, яка існує

на товаристві, побудована таким чином, що стає не зрозумілим, які витрати були понесені на підтримання основних засобів у робочому стані, а які спрямовані на їх поліпшення, згідно пунктам 14 і 15 ПСБО 7. А це безпосередньо впливає на оцінку основних засобів, вартість яких у першому випадку залишається сталою, а в іншому – збільшується на суму понесених витрат.

Тому для полегшення даного питання пропонуємо схему розмежування витрат, наведену на рисунку 3.1.

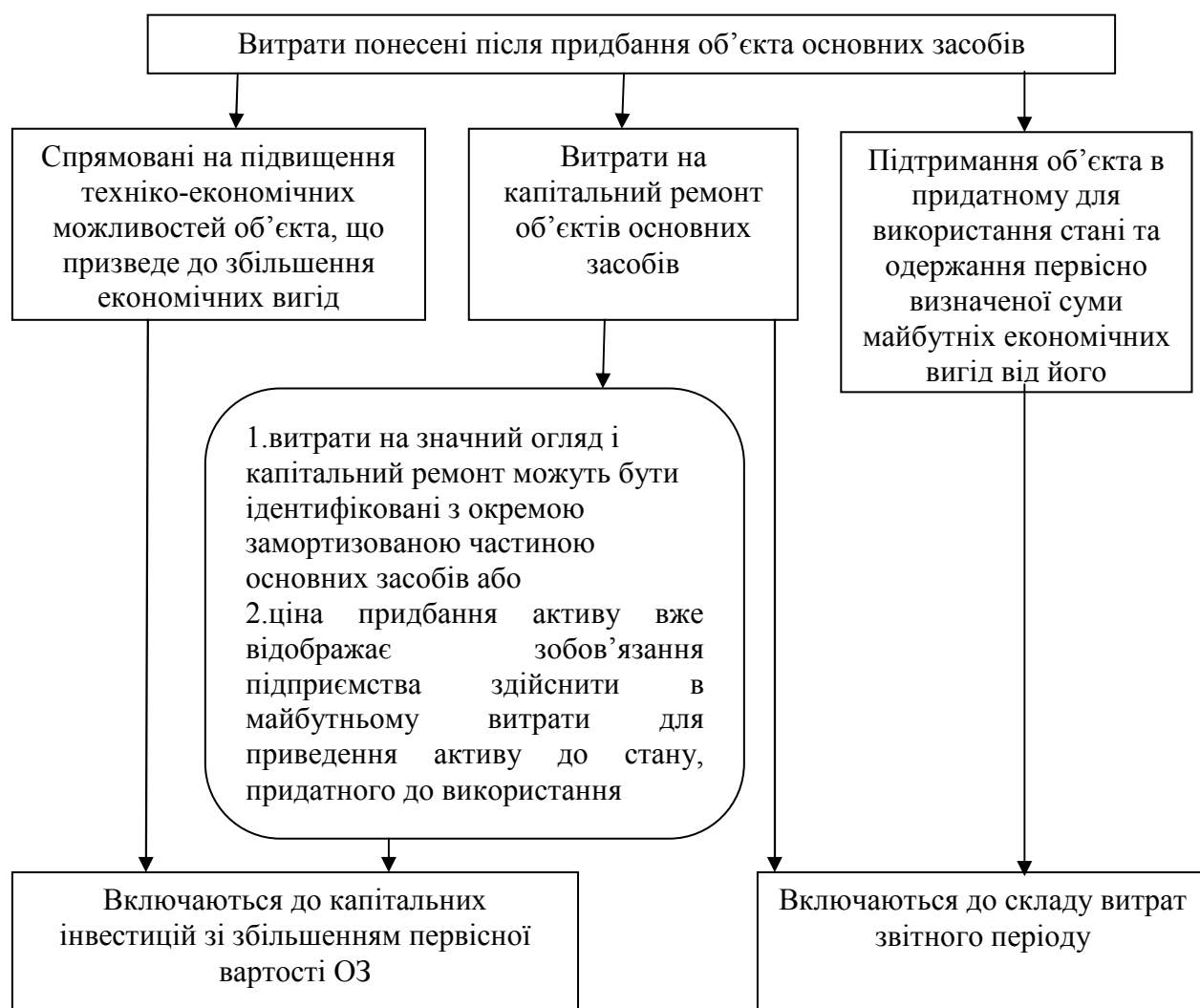


Рис. 3.1. – Схема визнання і відображення витрат з ремонту і поліпшення основних засобів

Надану схему пропонуємо, виходячи з положень Методичних

рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженою наказом МФУ від 30.09.2003р. № 561, та пунктів ПСБО 7, що стосуються віднесення витрат з поліпшення та підтримання об'єкта основних засобів до їх первісної вартості або до складу витрат.

Визначивши за даною схемою характер витрат, їх слід правильно відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, на що нами буде звернута увага при вдосконаленні синтетичного обліку основних засобів.

Наступне, на що звертаємо увагу і що також має безпосередній вплив на оцінку основних засобів – це переоцінка.

З прийняттям ПСБО 7 “Основні засоби” механізм переоцінки основних засобів став досить суттєвим, оскільки її результати мають безпосередній вплив на зміну їх вартості. Тобто, при дооцінці вартість основних засобів збільшується, а при їх уцінці, навпаки – зменшується, що є досить важливим для відображення підсумкової інформації у формах фінансової звітності для надання користувачам повної, правдивої, достовірної та неупередженої інформації з метою прийняття ними ефективних рішень.

Можна навести неповний перелік ситуацій, коли визначення ринкової вартості необхідне для підприємства: передача майна під заставу; визначення вартості вкладів засновників (учасників) до статутного капіталу господарського товариства; страхування об'єктів; передача в оренду цілісних майнових комплексів підприємства, його відокремлених підрозділів та іншого майна; складання фінансової звітності.

Дане питання на ВАТ “Глухівському АТП-15939” взагалі не розглядається. Хоча ситуація, що стосується основних засобів на підприємстві, досить складна, проте вважаємо, що і даному питанню має бути приділена увага.

Основна проблема процесу переоцінки полягає у визначенні справедливої вартості, механізм якої повинен бути передбачений обліковою політикою підприємства.

Для визначення найбільш оптимального механізму переоцінки

основних засобів розглянемо поняття ринкової вартості згідно МСБО 1.

Так, ринкова вартість – це розрахункова величина, що дорівнює грошовій сумі, за яку передбачається перехід майна з рук в руки на дату оцінки в результаті комерційної угоди між добровільним покупцем і добровільним продавцем після адекватного маркетингу; при цьому припускається, що кожна зі сторін діяла компетентно, розсудливо і без примусу.

Справедлива вартість визначається шляхом проведення оціночної експертизи, тому виникає питання, чи захоче підприємство нести у зв'язку з цим додаткові витрати, для того, щоб визначити, чи відрізняється залишкова вартість об'єкта основних засобів від його справедливої (ринкової) вартості більш як на 10%? При цьому необхідно пам'ятати, що відповідно п. 16 Положення 7 „у випадку переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, (об'єктів, однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання), до якої відноситься даний об'єкт”. Отже, переоцінивши об'єкт, що належить до однієї із дев'яти груп основних засобів, ми будемо змушені переоцінювати всі об'єкти такої групи.

Таким чином, при зміні вартості одного об'єкта основних засобів обов'язково, не розбираючись, мають бути змінені вартісні характеристики всіх інших об'єктів, що входять до однієї групи з об'єктом переоцінки, причому із застосуванням одного й того ж індексу переоцінки. Зовсім не обгрунтована вимога, судячи із запропонованої Положенням 7, розбивка основних засобів за групами. Взяти хоча б, наприклад, групу “Транспортні засоби”. До її складу включається як вантажний транспорт (наприклад, КРАЗ), так і легковий (наприклад, “Волга”). Дуже проблематично виглядає зіставлення справедливих вартостей таких транспортних засобів. Адже змінитися може справедлива вартість одного із запропонованих об'єктів, та й чи можуть порівнюватись абсолютно не зіставлявані вартісні оцінки? Найімовірніше, в Положенні 7 допущено некоректне формулювання вимоги.

Для вирішення цієї проблеми в міжнародній практиці теж існує подібна вимога при перегляді вартісної оцінки основних засобів, але в ній більш обґрунтовано проведено групування об'єктів основних засобів. Клас (група) основних засобів у розумінні Міжнародних стандартів являє собою групу активів, однотипних за технічними характеристиками, призначенням, умовами використання в діяльності підприємства. Прикладами окремих класів тут є: автомобілі вантажні, автомобілі легкові, автобуси, трактори тощо. Повертаючись до наведеного прикладу з двома автомобілями, можна з упевненістю сказати, що ці об'єкти основних засобів не є представниками одного класу об'єктів основних засобів.

Положення 7 вимагає від підприємства при здійсненні переоцінки основних засобів для кожного об'єкта вести аналітичний облік зміни первісної вартості. Пункти 19 і 20 вказують на необхідність одержання інформації про суму дооцінки (уцінки) по об'єктах основних засобів (навіть не по групі основних засобів). Дорога і трудомістка процедура переоцінки основних засобів.

Виходячи із п. 17 Положення 7, “індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість”, а також із п. 19 (з вказівкою на переоцінку залишкової вартості основних засобів), можна зробити висновок, що переоцінюється не первісна вартість (з коригуванням суми зносу), а залишкова вартість об'єкта.

У теперішній час у зв'язку з невизначеністю способу розрахунку справедливої вартості, трудомісткістю, а часом і неможливістю достовірної оцінки вартості основних засобів, витрати на здійснення переоцінки будуть перевищувати користь, одержану від інформації про переоцінену вартість об'єктів основних засобів.

Крім того, проведення переоцінки об'єктів основних засобів в порядку, вказаному в положенні 7, буде суперечити окремим вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Зокрема не буде дотримуватися принцип ефективності одержаної інформації, передбачений МСБО 1.

Таким чином, порядок переоцінки, передбачений Положенням 7, є дещо недоцільним і неефективним.

Логічно зробити висновок про те, що оскільки повністю від проведення переоцінок основних засобів неможливо і економічно недоцільно відмовитися, необхідно передбачити такий порядок переоцінки, який був би простим і ефективним у практичному використанні, максимально усував би наслідки впливу інфляції.

У якості індексу переоцінки можна використати індекс інфляції (дефляції). Крім того можна переоцінювати об'єкти основних засобів шляхом прямого перерахунку вартості окремих об'єктів по документально підтвердженим ринковим цінам, що склалися на момент проведення переоцінки. І переоцінюватися, на нашу думку, повинна не залишкова вартість об'єкта основних засобів, а первинна вартість (з коригуванням суми зносу). При переоцінці первинної вартості і нарахованого зносу по конкретному об'єкту основних засобів коригування залишкової вартості об'єкта буде відбуватися автоматично.

При переоцінці одного об'єкта основних засобів необхідно проводити переоцінку всієї групи основних засобів, до якої належить даний об'єкт. Така вимога передбачена Положенням 7 і вона справедлива, але й тут можна внести деякі уточнення. У даному випадку можна порекомендувати підприємству для цілей переоцінки (та й нарахування амортизації) розділити вказані в п. 5.1 Положення 7 групи основних засобів на підгрупи з урахуванням діяльності підприємства (особливо це стосується таких груп, як “будівля, споруди і передавальні пристрої” і “машини і обладнання”). Тільки при умові виконання даної умови можна буде говорити про однорідність переоцінюваних основних засобів.

Пропонуючи механізм проведення переоцінки, розглянемо основні методи переоцінки передбачені міжнародними стандартами:

- затратний;
- порівняльний;

- дохідний.

Затратний метод передбачає оцінку вартості об'єкта виходячи із затрат на його відтворення. У його основі лежить твердження: об'єкт коштує стільки, скільки коштує його відтворення. Таким чином, вартість нового об'єкта дорівнює величині затрат на відтворення.

Затрати на відтворення можуть бути визначені як відновлювальна вартість або вартість заміщення, тобто вартість відтворення аналога за функціями, але із застосуванням нових технологій, дизайну матеріалів. Даний метод базується на реальних даних про затрати та має ретроспективний характер, проте не враховує майбутньої ситуації.

Дохідний метод передбачає, що вартість об'єкта залежить від доходу, отриманого за певний період. При даному методі застосовується оцінний принцип очікування. Дохідний підхід використовується, коли можна обґрунтовано визначити майбутні грошові доходи від оцінюваного об'єкта і ставки доходності. Зазначений метод враховує можливі ситуації в майбутньому, проте ґрунтується на прогнозних даних, достовірність яких може бути низькою.

Зазначимо, що будь-яка оцінка вартості повинна розглядатися в контексті тих завдань, заради яких вона проводиться. Тому остаточне вирішення щодо величини вартості залежить від цілі оцінки, оскільки вирішальним є питання про те, для чого розраховувалася вартість об'єкта.

На наш погляд найбільш раціональним методом проведення переоцінки виступає порівняльний метод, що ґрунтується на визначенні вартості виходячи з цін на об'єкти - аналоги. Це досить простий та статистично обґрунтований метод.

Вартість основного засобу порівняльним методом може бути визначена за формулою (3.1):

$$\dots\dots\dots C_{\text{п}} = C_{\text{а}} + P_{\text{о}} \dots\dots\dots (3.1)$$

де, Сп – вартість об'єкта, отримана порівняльним методом;

Са – вартість об'єкта (аналогічного об'єкту), що оцінюється;

По – коригування, що вносяться з метою досягти більшої співставності об'єктів.

Порівняльний метод застосовується, коли є дані про відносно нещодавні угоди. Він ефективний та є найбільш прийнятним при наявності активного ринку саме для об'єктів, що часто продаються і купуються.

При цьому в якості джерел інформації про ціни аналогів бухгалтерія товариств може використовувати різні дані:

- за новими об'єктами: інформація заводів-виготовлювачів, прайс-листи організацій, що торгують, періодичних видань;
- за об'єктами, що були в експлуатації: відомості реєстраційних служб, страхових компаній, ріелтерів, оголошення приватних осіб.

Крім того якщо розрахувати справедливу вартість використовуючи умовний приклад трьома зазначеними методами, то результати, розраховані третім методом, будуть найбільш точними та достовірними.

Таким чином, проаналізувавши різні підходи до оцінки основних засобів і недоліки, що були виявлені з даного питання на ВАТ "Глухівське АТП 15939", можна сказати, що оцінка основних засобів повинна забезпечувати достовірне надання інформації про майновий та фінансовий стан підприємства у його бухгалтерській звітності.

Саме тому вважаємо, що внесені пропозиції стосовно розмежування амортизації за методами бухгалтерського та податкового обліку, поділу витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, проведення їх переоцінки надасть можливість підприємству забезпечити своєчасне, а головне – достовірне відображення оцінки основних засобів в обліку.

3.2 Вдосконалення первинного, аналітичного та синтетичного обліку наявності та руху основних засобів

В умовах адаптації бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних стандартів він має бути орієнтований на забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів господарювання, а також на підготовку інформативної бухгалтерської звітності для інвесторів та кредиторів.

Становлення і формування ринкових відносин передбачає подальше вдосконалення обліку основних засобів. Облік основних засобів сприяє ефективному використанню машин, обладнання, виробничих площ та інших засобів праці. Зростає роль обліку у виявленні надмірних та морально застарілих основних засобів, в забезпеченні вірогідних даних, необхідних для аналізу та ефективності їхнього використання.

Поряд з цим дослідження інформаційних систем підприємств свідчить одночасно і про значну кількість не потрібної в управлінні інформації, яка акумулюється в бухгалтерському обліку, і про відсутність в обліку інформації для управління. Отже з одного боку, йдеться про дефіцит інформації та її несвоєчасність, а з іншого – непотрібної інформації, що накопичується системою бухгалтерського обліку.

Тож в умовах ринкової економіки зростає потреба в реєстрації та формуванні конкретної інформації, необхідної для контролю за діяльністю підприємства як зовні (з боку власника), так і всередині (з боку управлінського персоналу). Це ж саме стосується і досліджуваного підприємства.

Тому, виходячи з виявлених недоліків у другому розділі стосовно документального оформлення операцій з основними засобами, вказуємо на необхідність вдосконалення первинної облікової документації та реєстрів аналітичного обліку таких об'єктів для підвищення рівня інформаційного забезпечення.

У бухгалтерському обліку інформація про основні засоби має містити дані про надходження і вибуття основних засобів, стан їх збереження і використання, правильне і своєчасне нарахування зносу (амортизації),

результати реалізації, ліквідації основних засобів, обсяги витрат на ремонтні роботи і поліпшення основних засобів.

Важливим моментом відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів є первинне спостереження.

Основою для будь-якого бухгалтерського запису, що відображає в обліку господарську операцію та її наслідки, може бути лише первинний документ. Він складається безпосередньо в процесі здійснення тієї чи іншої операції або відразу після її закінчення. Первинний документ стає найпершим письмовим свідоцтвом її здійснення.

Слід зазначити, що з моменту затвердження пакету первинних документів з обліку основних засобів відбулися істотні зміни в організації бухгалтерського обліку основних засобів. Унаслідок прийняття П(С)БО 7 "Основні засоби" окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання (фінансування), дата початку сплати за основні засоби.

Водночас окремі показники, наявність яких передбачена П(С)БО 7, опинилися поза реєстрацією в типових формах первинного обліку. Отже, необхідно ввести додаткові показники до окремих первинних документів та реєстрів аналітичного обліку основних засобів, а саме: строк корисного використання основних засобів; справедлива вартість (у передбачених П(С)БО 7 випадках); дата та сума дооцінки або уцінки об'єктів; метод нарахування амортизації; ліквідаційна вартість; сума ПДВ, сплачена у зв'язку із надходженням об'єкта.

Розглянемо зміст пропозицій щодо змін у чинних типових формах документів з обліку основних засобів, наведений у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1- Пропозиції щодо змін у типових формах первинного обліку основних засобів

Типові форми первинного обліку	Показники типових форм первинного обліку основних засобів, які потрібно	
	вилучити	додати
ОЗ- 1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”	Балансова (гр. 7)	Первісна (справедлива)
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання
		Метод нарахування амортизації
	Поправочний коефіцієнт (гр. 14)	Ліквідаційна вартість
На _____ 20__ р. (гр. 17)	-	
ОЗ – 3 “Акт на списання основних засобів”	За даними переоцінки на __20__ р. за документами придбання (гр. 7)	-
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання
		Метод нарахування амортизації
Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 18)	Ліквідаційна вартість	
ОЗ – 4 “Акт на списання автотранспортних засобів”	За даними переоцінки на __20__ р. за документами придбання (гр. 7)	Знос
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання
		Метод нарахування амортизації
Пробіг після останнього капітального ремонту, км (гр. 19)	Ліквідаційна вартість	
ОЗ – 6 “Інвентарна картка обліку основних засобів”	Балансова (гр. 4)	Первісна (справедлива)
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 6-7)	Група основних засобів
		Строк корисного використання
	Норми амортизаційних відрахувань: на повну відбудову, на капітальний ремонт (гр. 8-9)	Метод нарахування амортизації
		Ліквідаційна вартість
	Поправочний коефіцієнт (гр. 10)	-
	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 15)	-
	На _____ 20__ р. (гр. 22)	-
	Придбання (фінансування) (для державних підприємств)	Надходження
	Добудування модернізація,, доукомплектування, індексація	Витрати на поліпшення об’єкта
Ремонт (бухгалтерський запис)	Витрати на підтримання об’єкта в робочому стані, переоцінка, вид переоцінки	
ОЗ – 8 “Картка обліку руху основних засобів”	На повне відновлення (гр. 7-8)	-
	Амортизація (за січень - повністю, згодом – змінена); на капітальний ремонт; +,-; сума (гр. 9-10)	Витрати на поліпшення основних засобів (гр. 9)
	Витрати на капітальний ремонт (гр. 11)	Витрати на підтримання об’єкта в робочому стані (гр. 10)

Наведені у таблиці типові форми первинного обліку потребують змін та доповнень. Оскільки на підприємстві оформлення первинних документів

відбувається за допомогою комп'ютера, можна запропонувати бухгалтерам самостійно внести відповідні зміни у зазначені вище документи.

Для кращої наочності один з перелічених документів, а саме Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів зображений в Додатку А.

Поряд з невідповідністю чинних форм первинних документів вимогам ПСБО 7 існує проблема відсутності форм документів по окремих операціях з основними засобами, що підтверджують їх здійснення.

На наш погляд, документального підтвердження потребує така операція, як формування первісної вартості основних засобів. Об'єкти основних засобів можуть надходити на підприємство різними шляхами. Залежно від цього дещо різним буде склад витрат, за якими формуватиметься в обліку початкова вартість об'єкта основних засобів. Усі витрати, пов'язані з надходженням об'єкта, підтверджуються відповідними окремими первинними документами, які свідчать про їх здійснення. Проте остаточна сума первісної вартості об'єкта, яка відображена в акті приймання передачі об'єкта основних засобів й інвентарній картці і складається з цих витрат, фактично не підтверджена первинним документом з її розрахунком.

Для усунення вказаного недоліку пропонується ввести форму "Розрахунок первісної вартості основних засобів" (Додаток Б), як додаток до акта приймання-передачі основних засобів. Ведення такого документа, на наш погляд, дасть змогу поліпшити інформативність первинного обліку основних засобів, проводити докладний аналіз складових первісної вартості основних засобів і контролювати правильність її визначення.

У випадку ж необхідності проведення переоцінки крім вибору методу переоцінки необхідно зібрати додаткову інформацію в розрізі кожного об'єкта, що переоцінюється. Зокрема: збір відомостей про об'єкт оцінки (його місцезнаходження, дата оцінки, визначення вихідної вартості на основі даних бухгалтерського обліку) та збір і аналіз додаткової інформації (рік введення основного засобу в експлуатацію, сума зносу, технічний стан

об'єкта, спосіб і умови його використання, вивчення ринкової вартості аналогів).

Остаточне рішення про величину вартості слід зафіксувати у відповідному документі. Тож у якості такого первинного документа пропонуємо використовувати Акт (Додаток В), де крім загальних даних про об'єкт на підставі розрахунку за обраним методом буде зазначатись і справедлива вартість об'єктів. Зазначений акт буде складати комісія призначена керівником підприємства.

Аналітичний облік основних засобів на ВАТ "Глухівському АТП-15939", як зазначалося, практично повністю відсутній.

Тож для забезпечення більш точної та достовірної документації, необхідної для прийняття управлінських рішень, для ефективного використання, контролю за наявністю та рухом кожного виду об'єктів основних засобів пропонуємо звернутися до застосування та ведення на підприємстві наступних документів:

Типова форма № ОЗ-6 „Інвентарна картка обліку основних засобів” (Додаток Г), яка використовується для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які прийняті в експлуатацію в одному календарному місяці й мають однакові виробничо-господарське призначення, технічну характеристику й вартість.

Типову форму ОЗ-6 слід заповнювати в одному примірнику на підставі акта приймання-передачі основних засобів, накладних, технічної й іншої супровідної документації. Її відкривають на кожний інвентарний об'єкт (групу). Якщо до інвентарного об'єкта належать окремі пристрої та прилади, що становлять із ним одне ціле, в картці подають перелік цих частин. Характеристика об'єктів і їх окремих конструктивних елементів має бути короткою і відображати індивідуальні особливості об'єкта.

Якщо об'єкт основних засобів буде піддаватися добудуванню чи капітальному ремонту, то по закінченні робіт на підставі акта приймання-передачі відремонтованих об'єктів слід буде вносити відповідні записи в

інвентарну картку.

Для відображення додаткової інформації про кожен об'єкт основних засобів, наприклад результатів переоцінки, пропонуємо використання додатка до інвентарної картки (Додаток Д).

При реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів пропонуємо застосовувати „Опис інвентарних карток по обліку основних засобів” (форма № ОЗ-7) (Додаток Ж). Опис слід складати в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток, а записи в ньому вести в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Як наголошувалося, підприємство веде Журнал обліку руху основних засобів аналогічний „Картці обліку руху основних засобів” (форма № ОЗ-8), проте інформація надається у цілому по 10 рахунку “Основні засоби”, тож пропонуємо відображати інформацію в розрізі класифікаційних груп (Додаток К).

А для того, щоб забезпечити безпосередній контроль за збереженням основних засобів за місцем їх перебування (експлуатації) по кожній матеріально-відповідальній особі, пропонуємо використовувати типову форму № ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів” (Додаток Л) для пооб'єктного обліку основних засобів.

Вище перелічені документи пропонуємо вести у відповідності зі змінами, зазначеними в таблиці 3.1.

Отже, підсумовуючи огляд щодо документального оформлення операцій з основними засобами, слід зазначити, що на державному рівні цьому питанню приділяється недостатньо уваги. Порядок бухгалтерського обліку основних засобів, передбачений П(С)БО 7, застосовується вже понад шість років, але за цей час типові форми первинного обліку не були приведені у відповідність із ним. Тому вважаємо, що зазначені зміни нададуть покращення веденню первинної облікової документації та реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Для того, щоб забезпечити скорочення шляху оформлення та

надходження даних документів до бухгалтерії, пропонуємо використання графіка документообігу як крок до раціональної організації бухгалтерського обліку основних засобів товариства.

Пропонуємо використання загального графіка документообігу, у якому зазначати: номер форми, найменування документа, його основне призначення, кількість екземплярів, термін подання, посадовці, які складають і підписують документ, куди і в який строк він подається та відповідальна особа, яка приймає документ до подальшої обробки.

Як приклад, проект загального графіку документообігу наведений в додатку М.

Такий вигляд документообігу забезпечить наочність і простоту сприймання для виконавців, а також призведе до посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку товариства.

Таким чином, ведення первинних та аналітичних документів з обліку основних засобів, застосування та дотримання запропонованого графіка документообігу надасть можливість підприємству забезпечити своєчасне, а головне - достовірне відображення інформації про основні засоби в обліку.

Перехід економіки України до ринкових відносин зумовив потребу кардинальної модифікації не лише організації, а й методології бухгалтерського обліку згідно з міжнародною теорією та практикою.

Таким чином на сучасному етапі розвитку економіки все більшого значення набуває вдосконалення засобів господарювання. Особлива роль у рішенні цієї проблеми належить бухгалтерському обліку, як одній з систем спостереження, групування, узагальнення, аналізу інформації про господарську діяльність підприємства.

Саме тому, щоб керівництво підприємства мало можливість приймати більш ефективні та правильні рішення, йому необхідно приділяти значну увагу проведенню дослідження основних засобів. Бо саме раціональна експлуатація основних засобів є важливим чинником оптимізації собівартості продукції, робіт, послуг та оподаткування підприємства, що безпосередньо

впливає на загальний кінцевий фінансовий результат діяльності.

Тож переходячи безпосередньо до досліджуваного об'єкта, а саме ВАТ "Глухівське АТП-15939", та недоліків з обліку основних засобів, які були нами виявлені, пропонуємо наступні вдосконалення.

Перш за все звернемо увагу на один із напрямків надходження основних засобів на підприємство, а саме безоплатне їх одержання. Вважаємо це за необхідне, оскільки залежно від того яким шляхом надходять основні засоби на підприємство, формується їх первісна вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємства.

Як уже було зазначено, оформлення даної операції здійснюється з помилками. По-перше, зауважимо про недоцільність застосування податкового методу нарахування амортизації у цілях бухгалтерського обліку (про що більш детально говорилося на початку розділу), а по-друге, неправильне визнання доходу від безоплатно одержаних об'єктів основних засобів.

Дана сума, розраховується шляхом добутку норми амортизаційних відрахувань на вартість основного засобу, яка включає і витрати на доставку та монтаж. Проте згідно законодавства розрахунок має здійснюватися лише із суми безоплатно одержаного об'єкта основних засобів.

Тому замість існуючої схеми відображення та розрахунку даної операції пропонуємо наступну, наведену в таблиці 3.2, а також наголошуємо на необхідності розмежування бухгалтерського та податкового методів нарахування амортизації.

Тож, відображення в обліку та розрахунок подібних операцій з основними засобами за наступною схемою з одного сторони не буде призводити до завищення витрат, а з іншої сприятиме достовірнішому одержанню даних, більш реальному відображенню фактів.

Таблиця 3.2 – Схема відображення операції з безоплатного одержання основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	Сума, грн.
-------	----------------	-------------------------	------------

		Дт	Кт	
1.	Зарахування до складу основних засобів підприємства безоплатно одержаного об'єкта	15	424	15000
2.	Відображення в обліку витрат підприємства на доставку і монтаж безоплатно одержаного об'єкта основних засобів	15	685	3000
3.	Відображений податковий кредит	641	685	600
4.	Зараховано до складу основних засобів	10	15	18000
5.	Відображення амортизації безоплатно одержаного об'єкта основних засобів	23	131	300
6.	Визнання доходу у зв'язку з безоплатним одержанням об'єкта основних засобів	424	745	250

Наступний недолік - це відображення в обліку нарахованого зносу по основним засобам, що вже були в експлуатації та поставлені на баланс підприємства. Маємо на увазі віднесення таких витрат у дебет 152 рахунка "Придбання (виготовлення) основних засобів".

Вважаємо дану кореспонденцію цілком недоцільною, оскільки придбані поношені об'єкти мають зараховуватися на баланс за їх залишковою вартістю без відображення нарахованого за минулі періоди зносу.

Стосовно зазначених помилок із обліку ремонту та поліпшення основних засобів, пропонуємо визначити характер понесених витрат згідно ПСБО 7 та схеми, запропонованої у попередньому пункті, а в бухгалтерському обліку здійснити бухгалтерські проведення, наведені в таблицях 3.3 та 3.4:

Як бачимо, відображаючи таким чином на рахунках бухгалтерського обліку витрати, понесені у зв'язку з поліпшенням об'єктів, законодавство не порушується.

Таблиця 3.3 – Основна кореспонденція з обліку поліпшення основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт

1.	Підрядний спосіб		
1.1	Відображено послуги підрядника	152	631
1.2	Відображено суму податкового кредиту	641	631
1.3	Оплата рахунка підрядника	631	311
	При передоплаті		
1.4	Перераховано суму авансу підряднику за майбутні роботи	371	311
1.5	Відображено суму податкового кредиту	641	644
1.6	Відображені послуги підрядника	152	631
1.7	Відображено суму податкового кредиту	644	631
1.8	Списання авансу наданого підряднику	631	371
1.9	Списано на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на його поліпшення	10	152
2.	Господарський спосіб		
2.1	Відображено витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів	152	20, 22, 66, 65, 91, 92, 13, 372 та ін
2.2	Списано на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на його поліпшення	10	152

А навпаки, як це і доцільно робити, на 152 субрахунку ведемо облік витрат на проведення робіт, пов'язаних з монтажем обладнання, а за кредитом в залежності від способу здійснення поліпшення відображаємо або кредиторську заборгованість перед підрядником, або ж конкретно понесені витрати власні витрати підприємства у разі проведення робіт господарським способом. Далі, відповідно до пункту 14 ПСБО 7, відносимо суму понесених витрат на збільшення первісної вартості основних засобів.

Таблиця 3.4 – Основна кореспонденція з обліку витрат на підтримання основних засобів у робочому стані

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображені ремонтні витрати з підтримання основних засобів у робочому стані	23, 91, 92, 94	631
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3.	Оплата рахунка підрядника	631	311
4.	Відображені ремонтні витрати з підтримання основних засобів у робочому стані здійснені господарським способом	23, 91, 92, 94	20, 22, 66, 65, 91, 13 та інші

У даному випадку відображення витрат на підтримання основних засобів у робочому стані відповідає пункту 15 ПСБО 7, а саме включаються до складу витрат в залежності від призначення основного засобу.

Вказуючи на необхідність проведення переоцінки основних засобів, то

крім труднощів, пов'язаних із визначенням справедливої вартості об'єктів, існують складнощі в правильному проведенні всіх розрахунків і відображенні в обліку результатів переоцінки. Процес проведення переоцінки досить трудомісткий, тому доцільно всі розрахунки і бухгалтерські проводки узагальнити в допоміжному реєстрі.

Для чого пропонуємо використовувати Реєстр обліку переоцінок основних засобів, у якому буде відображатися механізм переоцінки та відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, наведений в Додатку М.

У першу чергу до граfi 1 Реєстру заносимо з первинних документів вартість об'єктів основних засобів до переоцінки, що складається з первинної вартості і суми, яка є результатом раніше проведених переоцінок. Сума в гр.3 може бути як додатньою (якщо, сума попередніх дооцінок перевищує суму попередніх уцінок) так і від'ємною (якщо, сума попередній дооцінок менша за суму попередніх уцінок). Проте якщо об'єкт раніше не переоцінювався (або сума попередній дооцінок дорівнює сумі попередніх уцінок), значення гр.3=0 і, відповідно, гр.1=гр.2.

Аналогічно до граfi 4 заноситься величина зносу до переоцінки, що складається із суми нарахованого зносу (гр.5) і результату раніше проведених переоцінок (гр.6).

Далі розраховується і заноситься до граfi 7 залишкова вартість об'єктів основних засобів на момент переоцінки, а до граfi 8 – справедлива вартість об'єктів, визначена підприємством і відображена в акті проведення переоцінки.

Після цього розраховується індекс переоцінки (I_n), який визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість.

Якщо $I_n < 0,9$ або $I_n > 1,1$, то об'єкт основних засобів необхідно переоцінювати, оскільки його залишкова вартість відрізняється від справедливої більше ніж на 10%.

Для розрахунку переоціненої первинної вартості необхідно первинну вартість до переоцінки помножити на I_n . Аналогічно розраховується

величина переоціненого зносу. У результаті залишкова вартість об'єкта дорівнює його справедливій вартості.

Далі розрахуємо суму дооцінки (уцінки) первинної вартості та суми зносу. Якщо ми проводимо уцінку, то суми в графах 10 та 11 відображаються зі знаком мінус.

Згідно з п.19 ПСБО 7 сума дооцінки основних засобів включається до складу додаткового капіталу, що зазначається у 12 та 14 графах Регістру.

Сума ж уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, згідно з п.19 ПСБО 7, включається до складу витрат звітного періоду і відображається відповідно з коригуванням суми зносу у 15 та 17 графах.

Виникають ситуації, коли амортизація нарахована на всю первинну вартість об'єктів, тобто залишкова вартість їх дорівнює нулю, однак об'єкти продовжують використовуватися підприємством.

У такому випадку необхідно визначити справедливу вартість об'єкта, після чого дооцінити його первинну вартість до справедливої проводкою: Дт 10 Кт 423 (графа10). Значення графі 23 буде дорівнювати нулю, оскільки в цьому випадку знос недооцінюється.

До графі 18 переноситься сума з графі 2 - це первинна вартість об'єкта, а отже, величина в графах 2 і 18 залишається незмінною при проведенні переоцінок протягом усього строку використання об'єкту. З гр.5 до гр.22 переноситься сума нарахованого зносу. Графа ж 20 містить суму, на яку переоцінена первинна вартість об'єкта, а графа 23 – сума переоцінки зносу. Інформація, що міститься в графах 20 і 23, необхідна для того, щоб при наступних переоцінках даного об'єкта було видно, яка частина його вартості включена до складу додаткового капіталу. Якщо ж йдеться про уцінку об'єкта значення граф 20 і 23 буде від'ємним.

На практиці можуть існувати випадки до оцінки раніше уцінених та уцінки раніше до оцінених активів, що також зазначається в Регістрі.

Тож заповнений реєстр надасть можливість правильно відобразити кореспонденції операцій на рахунках синтетичного обліку, що наведені в

таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Відображення переоцінки основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображення результатів дооцінки	10	423
2.	Знос при дооцінці	423	13
3.	Відображення уцінки зносу	13	10
4.	Відображення уцінки залишкової вартості	975	10
5.	Відображення уцінки раніше дооцінених активів	13	10
		423	
		975	
6.	Відображення результатів до оцінки раніше уцінених активів	10	746
			423
			13

Отже, підприємство може скласти подібний реєстр щоразу при проведенні поточної переоцінки основних засобів, завдяки якому формується інформація, необхідна для відображення цих операцій як в аналітичному, так і в синтетичному обліку. Об'єднання всіх розрахунків в один документ заощадить час, необхідний для проведення переоцінки основних засобів підприємства, полегшить і спростить цей процес.

Доречно було б зазначити і про зміни, що відбулися у законодавстві стосовно обліку основних засобів. ПСБО 7 нової редакції тепер не поширюється на:

- операції з біологічними активами, що пов'язані із сільськогосподарською діяльністю та оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями бухгалтерського обліку;
- не відтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями бухгалтерського обліку;
- основні засоби, що утримуються з метою продажу, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями бухгалтерського обліку;
- інвестиційну нерухомість, особливості обліку яких визначаються

іншими положеннями бухгалтерського обліку.

До плану рахунків також були внесені доповнення, а точніше 10 рахунок “Основні засоби” доповнено субрахунком 100 “Інвестиційна нерухомість”, під якою згідно ПСБО 32 розуміють власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу, у процесі звичайної діяльності.

Відповідно деякі зміни були внесені і в План рахунків бухгалтерського обліку. Тож, якщо на підприємстві з’являться об’єкти інвестиційної нерухомості, то узагальнення інформації про визнані доходи від відновлення та втрати від зменшення корисності активів мають тепер відображатися відповідно на рахунках: 742 “Дохід від відновлення корисності активів” та 972 “Втрати від зменшення корисності активів” згідно 28 Положення “Зменшення корисності активів” .

Оскільки такі рахунки, як “Дохід від реалізації необоротних активів” та “Собівартість реалізованих необоротних активів” тепер виключені з плану рахунків, то запропонований новий спосіб обліку реалізації об’єктів основних засобів із застосуванням нового рахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу”. Даний рахунок призначений для ведення обліку наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу. Порівняльна схема відображення реалізації основних засобів за старими та новими правилами наведена в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Схема відображення реалізації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Було		Стало	
		Дт	Кт	Кт	Кт
1.	Прийнято рішення про реалізацію основних засобів та переведено	-	-	286	10

	актив до складу тих необоротних, які утримуються для продажу				
2.	Списано знос			13	10
3.	Відображено дохід від реалізації	377	742	377	712
4.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	742	641	712	641
5.	Списана собівартість проданого об'єкта	972	10	943	286
		13	10		

Таким чином, виправлення зазначених помилок, застосування на практиці запропонованих первинних та аналітичних документів, вдосконалень синтетичного обліку наявності та руху основних засобів, а також своєчасне слідування змінам у законодавстві сприятиме достовірному відображенню інформації та підвищить якість її надання.

3.3 Впровадження внутрішнього аудиту основних засобів на підприємстві

Як відомо, у розвинених країнах світу суб'єкти господарювання приділяють значну увагу використанню об'єктів основних засобів у господарській діяльності підприємства як потенційного джерела отримання економічних вигід. В Україні залучення основних засобів із року в рік відбувається дедалі інтенсивніше. Разом із цим виникає необхідність їх постійного контролю. Ефективним видом такого контролю є аудит.

Та якщо згідно Закону України “Про аудиторську діяльність” діяльність аудиторських фірм обмежена наданням аудиторських послуг – консультацій, перевірок і вони не мають права брати участь у виробничому процесі на підприємстві або впливати на нього, то цілі внутрішнього аудиту значно ширші за цілі зовнішнього.

Служба внутрішнього аудиту створюється з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Саме тому пропонуємо організувати на ВАТ "Глухівське АТП 15939" службу внутрішнього аудиту, на яку будуть покладені функції по проведенню аудиту наявності та руху основних засобів. Але оскільки з іншої сторони внутрішній аудит проводитиметься всередині підприємства за вимогою керівництва і дії аудиторів у тій чи іншій мірі залежатимуть від його впливу, а внутрішній аудит не можна буде вважати незалежним і об'єктивним, то пропонуємо надати можливість виконання функцій внутрішнього аудиту ревізійною комісією товариства, що зумовлено їх незалежністю згідно Закону України "Про господарські товариства" від 19.09.1991р. №1576-ХІІ.

Облік основних засобів зазнав кардинальних змін, що в основному вплинуло на процес аудиту, особливості його здійснення та підбиття підсумків.

Тому використання науково обґрунтованої організації та методики здійснення аудиту є об'єктивним процесом, оскільки сприяє достовірності відображення інформації про вартість основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку, об'єктивній оцінці, правильному нарахуванню амортизації, розрахунку собівартості послуг і визначенню фінансового результату.

Оскільки специфіка аудиту основних засобів пов'язана із певними особливостями, практика показує, що існує потреба вдосконалення послідовності проведення аудиту основних засобів як в Україні, так і на досліджуваному підприємстві.

Тож у даному пункті будуть запропоновані загальна методика проведення внутрішнього аудиту основних засобів, а також рекомендації щодо поділу аудиторської перевірки на етапи, постановка завдань та цілей на кожному з них.

Під час проведення внутрішнього аудиту основних засобів виникає потреба його планування, розподілу перевірки на кілька етапів та досягнення на кожному з них поставлених цілей. На стадії підготовки аудитору потрібно

буде досконало дослідити нормативно-правову базу, звернути увагу на внесені зміни та доповнення до законодавчих норм, які регулюють бухгалтерський облік та аудит.

Впровадження положень бухгалтерського обліку, зокрема ПСБО 7, внесло розмежування бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства, тому господарюючі суб'єкти має вести подвійний облік стану й руху основних засобів. Відтак, аудитор при перевірці звертатиме увагу на відображення операцій як у бухгалтерському обліку, так і відповідно до вимог податкового законодавства.

Усю попередню узагальнюючу інформацію аудитор матиме можливість збирати, провівши тест внутрішнього контролю основних засобів. Після цього через тестування здійснюватиме інвентаризацію з відповідною вибірковою перевіркою записів у інвентаризаційних відомостях. Це надасть можливість знизити ризик аудиторської перевірки, впевнитися, що результати проведеної раніше інвентаризації є достовірними.

При цьому досліджуватимуться попередні інвентаризаційні матеріали для виявлення, чи з усіма матеріально відповідальними особами укладено договори, чи всі основні засоби закріплені за ними, чи є на підприємстві зайві, не задіяні у виробничому процесі основні засоби, які потрібно реалізувати або ліквідувати.

Якщо в результаті вибіркової інвентаризації будуть виявлені надлишкові основні засоби, аудитор повинен буде з'ясувати право власності на них. Якщо власником є підприємство, але виявлений основний засіб не задокументовано, то слід буде правильно його оцінити відповідно до реальної (справедливої) вартості та з'ясувати суму зносу, орієнтуючись на технічний стан. По закінченні такої експертизи аудитор повинен буде скласти акт. Результати виявлених відхилень разом із рекомендаціями аудитор може сформулювати і надати керівництву в усній чи письмовій формі.

Водночас аудитору слід буде перевіряти правомірність ведення інвентарних карток, описів, достовірність даних про наявність основних

засобів на підприємстві та їх рух, відповідність синтетичного і аналітичного обліку. Особливу увагу треба буде звернути на здані в оренду основні засоби, їх документування, а також на ті довгострокові активи, що придбані за рахунок кредитних коштів. Поза увагою не повинна залишатися інформація про безоплатно отримані основні засоби.

Аудитор, проводячи аудит, має скоординувати свою діяльність та майбутні дії, формуючи програму проведення аудиту основних засобів, яка може включати такі реквізити: назву підрозділу, що бере на себе зобов'язання у проведенні аудиту; найменування підприємства; строки проведення аудиту основних засобів; кількість годин, розрахованих на проведення аудиту.

Разом із тим сама програма проведення аудиту має проектуватися за окремими стадіями та етапами перевірки, що є взаємопов'язаними між собою і доповнюють один одного. У них пропонуємо зазначити:

- цілі та основні поставлені завдання на кожному з них;
- аудиторські прийоми та методи, які використовують у процесі перевірки;
- відповідальних осіб, представників аудиторського підрозділу, що є виконавцями на окремих стадіях аудиторського процесу;
- строки перевірки у розрізі кожного етапу;
- кількість годин, розрахованих на перевірку конкретних операцій, стану та руху основних засобів і специфічних характеристик, виявлених аудитором.

Приклад програми проведення внутрішнього аудиту основних засобів на автотранспортному підприємстві наведено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Програма проведення внутрішнього аудиту основних засобів

Виконавець – Відділ з аудиту
Підприємство - ВАТ “Глухівське АТП-15939”
Термін проведення аудиту – жовтень 2007р.
Кількість людино-годин – 30

Основні етапи проведення аудиту основних засобів	Завдання та цілі аудиту на кожному етапі	Методи проведення перевірки, джерела аудиторських доказів	Строки та кількість запланованих людино-годин	Примітки	
Попередній	Ознайомлення із специфікою діяльності підприємства та його обліковою політикою. Складання плану аудиту.	Спостереження, опитування, анкетування, дослідження попередніх аудиторських перевірок. Статут підприємства, інвентарні картки, накази тощо.	05.2007 5 людино-годин		
Безпосередній	Перевірка за фактом	Оцінка результатів раніше проведених інвентаризацій засобів праці, проведення наочної інвентаризації.	Порівняння даних інвентаризації з даними аналітичного обліку, проведення вибіркової перевірки основних засобів. Інвентаризаційні матеріали, описи, акти, відомості, картки, інші первинні документи	06-07.2007 9 людино-годин	
	Документальна перевірка	Перевірка правильності та повноти оприбуткування основних засобів, їх вибуття, поліпшення, результатів переоцінки, оренди, капітальних інвестицій, амортизаційних відрахувань, зносу, кореспонденції рахунків в обліку.	Порівняння даних регістрів обліку з даними Головної книги, перевірка документації щодо витрат, понесених у зв'язку із придбанням, монтажем, транспортуванням, списанням, поліпшенням та ремонтами основних засобів. Перевірка правильності розрахунку ПДВ за основними засобами, орендної плати згідно з орендними договорами, визначення первісної вартості, розрахунку суми уцінки та дооцінки, доцільності обраного методу амортизації. Перевірка наявності документів на право власності на об'єкти основних засобів, відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку. Інвентаризаційні картки, договори, рахунки-фактури, авансові звіти, акти приймання-передачі, проектно-кошторисна документація, розрахунки бухгалтерії, технічна документація, договори оренди, наказ про облікову політику, реєстри обліку.	07-09.2007 12 людино-годин	
Заключний	Формування розділу аудиторського висновку щодо основних засобів.	Аналіз та обґрунтування отриманої в процесі аудиторської перевірки інформації. Робочі документи аудитора.	10.2007 4 людино-години		

Внутрішній аудит основних засобів пропонуємо починати з перевірки за фактом. Особливу увагу слід приділити попереднім матеріалам інвентаризації, документальним свідченням монтажу основних засобів, а

також розукомплектованих основних засобів. Якщо картина виявляється заплутаною, то провести вибіркову інвентаризацію під наглядом аудитора.

Об'єктом дослідженій також будуть свідчення про збільшення первісної вартості об'єктів, виявлення несправного обладнання, яке спричиняє брак надання послуг, а також списання основних засобів чи деталей до них.

Розбіжності в документальному оформленні наявності та руху основних засобів пропонуємо виявляти зіставленням сум, що будуть наведені в інвентарних картках, та тих, які зазначені в описі інвентарних карток. Якщо розбіжності існуватимуть, варто буде з'ясувати причини та встановити винних осіб, а також надати конкретні рекомендації щодо поліпшення існуючого становища.

На першій стадії безпосередньої перевірки аудитору слід перевірити правильність віднесення об'єктів до груп основних засобів, правильність їх визнання. При цьому необхідно звернути увагу на складові частини основних засобів: строк експлуатації, чи є вони окремими основними засобами, чи включені безпосередньо в структурі з основним компонентом, чи всім присвоєно інвентарні номери, чи відкрито інвентарі картки з відповідними даними згідно з технічними паспортами, інструкціями з використання, гарантійними талонами тощо.

Тобто перевіряють правильність встановлення одиниці обліку - інвентарного об'єкта, схема чого наведена на рисунку 3.2.

Таким чином, точне встановлення одиниці обліку основних засобів надасть змогу правильно визначити норму амортизації та організувати їх облік.

Аудитор також повинен буде перевірити, чи не присвоєні інвентарні номери колишнім основним засобам, що знову надійшли, чи здійснювали записи в інвентарних описах та в інвентарних картках, чи сформована картотека основних засобів на підприємстві, чи правильно залежно від способу надходження основних засобів визначено їх первісну вартість, у

яких випадках відбувалися зміни, чи збільшено первісну вартість об'єктів основних засобів, що зазнали якісних змін внаслідок капітальних вкладень та відповідних поліпшувальних робіт, чи правильно на підприємстві диференціювали роботи та понесені в результаті цього витрати щодо підтримання й збільшення економічних вигід, чи зазначено це в обліковій політиці, чи правильно відображено ці операції в обліку, чи віднесено до витрат звітного періоду витрати на поточні ремонти та техобслуговування.

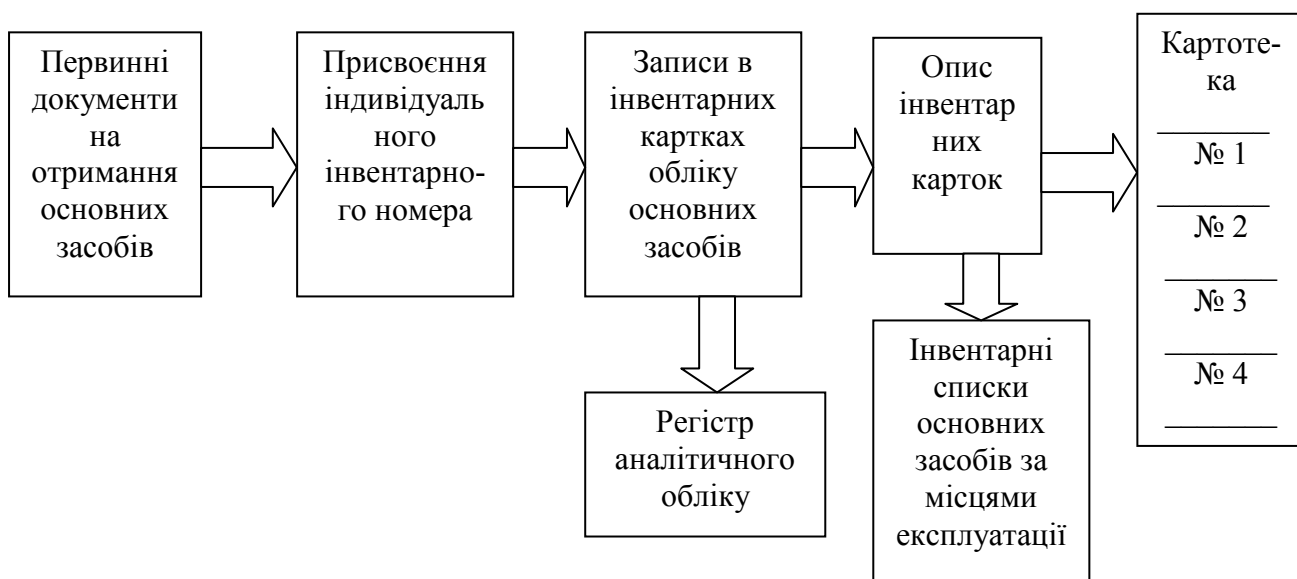


Рис. 3.2 - Схема встановлення одиниці обліку основних засобів

Крім того, слід здійснити перевірку фактів придбання основних засобів підприємством та оформлення всіх відповідних документів, перш за все акта приймання-передачі. Аудитору слід буде звернути увагу і на сплату відповідних податків та форму проведення розрахунків.

Що стосується аудиту витрат на проведення ремонтних робіт та поліпшень, то аудитору слід виявити, які з таких витрат понесені на збільшення майбутніх економічних вигід об'єкта основних засобів, а які на їх підтримання. На основі виявленої інформації потрібно оформити робочий документ стосовно виявлених порушень із зазначенням рекомендацій.

Під час здійснення аудиту капітального ремонту треба перевірити первинні документи, що засвідчують його, а також річні плани проведення

ремонтних робіт на підприємстві.

Значної уваги при аудиті заслуговують операції з переоцінки основних засобів. Перевіряючи дану ділянку роботи пропонуємо аудитору звернути увагу на те, чи правомірно відбулася переоцінка об'єкта, чи дійсно залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої, чи правильно визначено при цьому суму зносу. Для контролю правильності дотримання вимог з переоцінки рекомендуємо використовувати таблицю 3.8.

Таблиця 3.8 – Перевірка правильності переоцінки основних засобів

Напрямок аудиту	Аудиторські процедури
1. Контроль повноти та проведення операцій з переоцінки основних засобів	<ul style="list-style-type: none">• Установлення міри необхідності переоцінки основних засобів (за рішенням уряду, керівництва підприємства)• Перевірка періодичності проведення переоцінки основних засобів• Установлення суб'єкта, що проводить переоцінку основних засобів• Установлення належності об'єктів основних засобів даному підприємству незалежно від технічного стану (ступеня зносу)• Перевірка проведення переоцінки основних засобів, що перебувають у запасі, консервації, зданих в оренду або в безповоротне використання (із урахування того, що такі основні засоби обліковують на балансі підприємства)• Перевірка не включення у відомість переоцінки об'єктів основних засобів, що не належать до переоцінки• Установлення видів переоцінки• Установлення кількості методів, використаних для досягнення достовірної оцінки кожного об'єкта основних засобів• Перевірка проведення переоцінки незавершеного будівництва і невстановленого обладнання для приведення їх балансової вартості у відповідність із поточним рівнем цін
2. Правильність документального відображення результатів переоцінки	<ul style="list-style-type: none">• Перевірка наявності та правильності заповнення інвентаризаційних описів, інвентарних карток обліку основних засобів, технічних паспортів та іншої технічної документації• Перевірка наявності та правильності заповнення первинного документа щодо проведення переоцінки основних засобів (відомість переоцінки основних засобів)• Перевірка наявності акта за результатами переоцінки
3. Правильність відображення операцій з переоцінки на рахунках бух. обліку	Перевірка правильності відображення результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку

При здійсненні перевірки основних засобів окремим пунктом пропонуємо з'ясувати правильність і точність розрахунку амортизаційних відрахувань, чи за цільовим призначенням їх використовують, який метод

амортизації застосовує підприємство та закріплений наказом про облікову політику, чи є він ефективний. Потрібно також ознайомитися з відомостями розрахунків сум амортизації, записами у Головній книзі.

Для перевірки достовірності нарахування амортизаційних відрахувань рекомендуємо проводити аудит у такій послідовності, що наведена на рисунку 3.3.

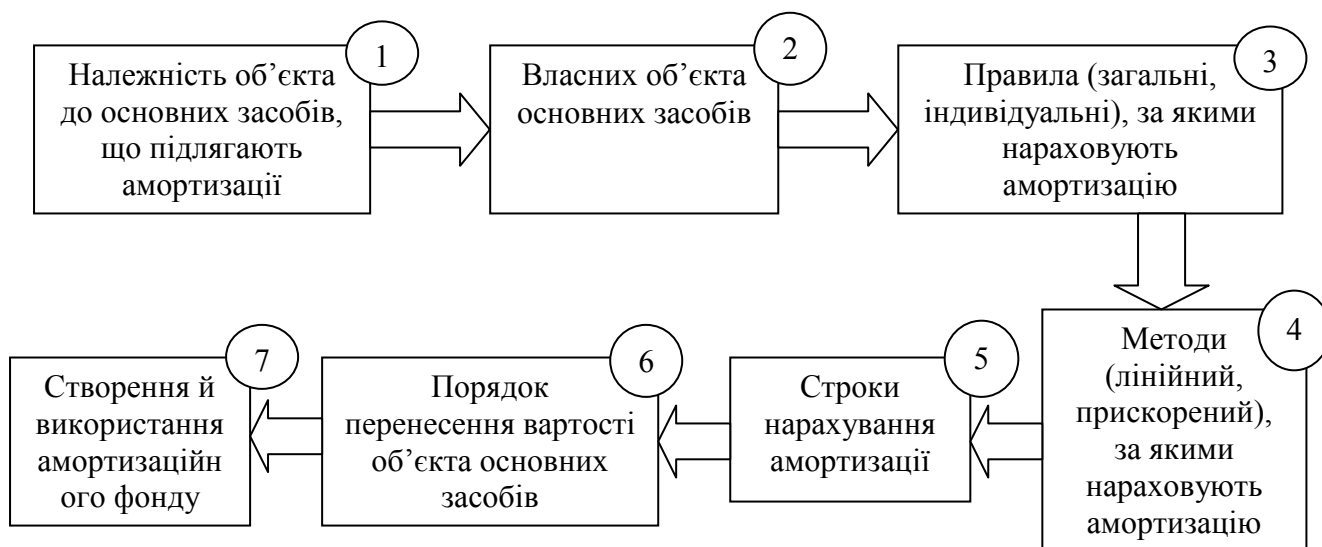


Рис. 3.3 - Рекомендована послідовність аудиту перевірки нарахування амортизації за об'єктами основних засобів

Варто також акцентувати увагу на визначенні сум зменшення корисності основних засобів та їх ліквідації, чи спроможні об'єкти основних засобів для подальшого використання та чи оформлюються відповідні документи на ліквідацію, реалізацію (продаж, безоплатну передачу), яким є фінансовий результат внаслідок вибуття основних засобів.

На цьому етапі пропонуємо аудитору перевіряти правомірність вибуття основних засобів, ознайомлюватися з відповідними рішеннями керівництва на здійснення таких операцій (наприклад, протоколи загальних зборів), перевіряти акти приймання-передачі, ліквідації, досліджувати затвердження таких актів уповноваженими особами, а також факт фіксування відповідних відміток бухгалтерією в інвентарних картках. Необхідно також перевірити відповідність первинних документів синтетичним регістрам на основі

Головної книги, фінансової звітності, журналів-ордерів.

При перевірці вибуття основних засобів аудитор повинен буде з'ясувати, чи створена на підприємстві постійно діюча наглядова комісія із списання основних засобів. Якщо основні засоби ліквідовують внаслідок аварії чи інших надзвичайних ситуацій, то треба ознайомитися з актами про аварію, ліквідацію.

Крім того, необхідно буде встановити, чи правильно розраховані збитки від ліквідації основних засобів (витрати з ліквідації, недоамортизована сума списаних основних засобів). Слід також перевірити факти безоплатної передачі об'єктів основних засобів та відображення в обліку витрат, пов'язаних із транспортуванням і монтажем.

У разі, якщо операції з основними засобами стосовно їх переміщення, оприбуткування, вибуття, документального оформлення не відображують або неправильно відображують в бухгалтерському обліку, аудитор повинен буде виявити винних осіб та причини, що спричинили таку ситуацію.

Варто буде перевірити отримані і передані в оренду основні засоби: наявність відповідних договорів оренди, розрахунок орендних платежів і своєчасність їх внесення, порядок повернення.

Основними етапами внутрішнього аудиту зданих в оренду основних засобів пропонуємо визначити:

- ознайомлення з договорами оренди, актами приймання- передачі;
- установлення виду оренди (фінансова чи оперативна);
- перевірка нарахування щомісячної суми орендної плати, а також вчасна її сплата орендарем;
- законність результатів інвентаризації, відображення в обліку операцій оренди, а також витрат, здійснених внаслідок поліпшення основних засобів, тощо.

Важливим моментом перевірки основних засобів пропонуємо аудитору проводити дослідження ефективності їх експлуатації, що можна з'ясувати на основі типових показників фінансово-економічного аналізу, коефіцієнтів

знос, оновлення, забезпеченості, придатності, фондоддачі, фондооснащеності тощо.

Ще одним етапом проведення внутрішнього аудиту наявності та руху основних засобів на підприємстві пропонуємо здійснювати перевірки за можливими випадками порушень, наприклад, чи не замінялися нові основні засоби на раніше списані чи подібні об'єкти, чи оприбутковувалися підприємством розукомплектовані основні засоби, чи були факти знищення внаслідок надзвичайних подій або їх розкрадання чи нестач основних засобів, які не закріплені за матеріально-відповідальними особами, чи відбувалося переміщення основних засобів без відповідних на це актів, чи була в цьому потреба, чи є факти безгосподарського ставлення до майна підприємства, зокрема, чи здійснювалося списання основних засобів раніше строку служби тощо.

Усю інформацію стосовно безгосподарського ставлення до основних засобів пропонуємо фіксувати у робочих документах, зазначаючи конкретні ситуації, причинно-наслідкові зв'язки, результати за всіма проведеними операціями та етапами перевірки.

Суттєвим питанням при здійсненні внутрішнього аудиту основних засобів в умовах реструктуризації є капітальні вкладення в основні засоби як запорука ефективного стратегічного управління підприємством.

Тож при наявності даних операцій радимо аудиторю на основі облікових даних узагальнювати інформацію про капітальні інвестиції, суми та структуру витрат, пов'язаних із створенням, придбанням об'єктів основних засобів або із збільшенням їх майбутніх економічних вигід (модернізація, реконструкція, дообладнання). Особливу увагу слід зосередити на правильності організації та методології ведення обліку й оподаткування операцій з капітальними вкладеннями відповідно до чинної нормативно-правової бази.

Після комплексної перевірки руху та наявності основних засобів треба виявити, чи повною мірою розкрито інформацію про них у Примітках до рі-

чної фінансової звітності, де конкретизуються окремі статті, елементи та результати діяльності підприємства.

Загальну картину організації проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку наявності та руху основних засобів можна показати схематично (Додаток Н).

Результати вивчення стану та правильності формування статті “Основні засоби” підприємства аудитор може відображати в табличній формі довільного змісту, у якій накопичуватиметься інформація про виявлені порушення при їх відображенні на рахунках бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Отже, за цією методикою можна перевірити законність відображення в бухгалтерському обліку операцій щодо руху основних засобів, проконтролювати їх наявність і збереження, а також підтвердити достовірність статті бухгалтерського обліку “Основні засоби”.

На основі розробленої ж методики пропонуємо схему перевірки формування залишкової вартості основних засобів, подану в Додатку О.

Таким чином, внутрішній аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією - передумова успішного функціонування суб'єкта господарювання. Саме тому при здійсненні внутрішнього аудиту основних засобів в обов'язковому порядку було запропоновано формувати програму аудиту з чіткою розбивкою етапів на виконання робіт. Дотримання усіх наведених вище складових аудиторської перевірки дасть змогу аудитору охопити загальну картину обліку основних засобів на підприємстві та його організацію, провести якісний аудит.

ВИСНОВКИ

Як відомо, основною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання і максимізація прибутку. На його величину впливає багато факторів, які можуть бути як зовнішніми (попит, конкуренція), так і внутрішніми (собівартість, величина адміністративних витрат, витрати на збут тощо). Проте, якщо зовнішні фактори погано піддаються управлінню, то внутрішні майже повністю залежать від вміння керівництва організувати виробничий процес. Чи не найголовніша роль в організації виробничого процесу належить бухгалтерському обліку і, зокрема, обліку наявності та руху основних засобів, як одній із його складових частин.

Будь-яке підприємство незалежно від форми власності має певну кількість основних засобів, за допомогою яких здійснюється виробнича діяльність. Основні засоби є матеріальною основою виробництва, вони характеризують технічний стан підприємства та його економічний розвиток, виступають одним із головних технічних ресурсів господарської діяльності підприємства.

До того ж на сьогодні дослідження теоретичних положень та діючої практики організації обліку основних засобів в умовах трансформації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів дозволили визначити коло проблем, що гальмують процес управління виробництвом та знижують ефективність використання основних засобів, а саме: різні підходи до визначення сутності основних засобів та методики їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку, відсутність сталої визначеності складу основних засобів.

Поряд з розкриттям сутності та методики обліку основних засобів особливої актуальності набувають дослідження проблеми нарахування амортизації, уточнення її ролі у відтворювальному процесі, ремонту, переоцінки, а також фінансового контролю ефективності використання основних засобів у виробничому процесі.

Усе це говорить про непостійність, нерегульованість даних питань, отже і їх актуалізацію, потребуючи чіткості, стабільності та затвердження положень, які б відповідали міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є Відкрите акціонерне товариство "Глухівське АТП-15939", предметом діяльності якого є діяльність автомобільного регулярного транспорту, діяльність нерегулярного пасажирського транспорту, технічне обслуговування. Основні висновки виконаного дослідження полягають у наступному:

Проведений аналіз показників діяльності підприємства показав, що на даний період його фінансовий стан є збитковим, фінансово нестійким, неліквідним, та залежним від зовнішніх джерел фінансування.

Спираючись на аналіз показників майнового стану, можна зазначити, що підприємство використовує у своїй діяльності значну частку зношених основних засобів у загальній їх вартості. До того ж з роками ситуація погіршується. Оновлення наявних об'єктів основних засобів майже не відбувається, проте частка їх вибуття з причин зносу досить значна. Усе це призводить до зменшення технічної оснащеності підприємства, зменшення послуг, які надаються, а також до зменшення фондівіддачі.

Дослідивши організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, можна стверджувати про її незадовільний стан та необхідність його подальшого вдосконалення. Зокрема, розглянувши перелік внутрішніх нормативно-правових актів та документів з обліку основних засобів, було виявлено повну відсутність Положення про бухгалтерію та головної книги, неналежне оформлення робочого плану рахунків, неструктурованість облікової політики, відсутність аналітичного обліку та графіка документообігу первинних документів основних засобів, задовільне ведення синтетичного обліку наявності та руху основних засобів.

Наявність та рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням таких господарських операцій, як надходження, внутрішнє переміщення та вибуття

основних засобів. Тож здійснення первинного обліку основних засобів на підприємстві відбувається за допомогою застосування типових форм № ОЗ-1 - ОЗ-4 та Книги наявності основних засобів. Проте, як недолік організації первинного обліку основних засобів на підприємстві, слід зазначити про повну відсутність графіка документообігу вищезазначених документів.

Аналітичний облік здійснюється за допомогою закріплення за кожним об'єктом основних засобів інвентарного номера та ведення Журналу обліку руху основних засобів, що в певній мірі є аналогом типової форми ОЗ-8 "Картка обліку руху основних засобів.

Для забезпечення достовірного подання фінансової звітності на ВАТ "Глухівське АТП-15939" організований такий метод бухгалтерського обліку, як інвентаризація, що проводиться згідно норм чинного законодавства.

Спираючись на зміст оформлених операцій з наявності та руху основних засобів у синтетичному обліку, можна вказати на ряд виявлених порушень: невірне відображення доходу від безоплатно одержаних об'єктів, недоречне оприбуткування на баланс поношених основних засобів із нарахованим за минулі періоди зносом, неправильне оформлення операцій, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням.

З метою подальшого вдосконалення організації обліку основних засобів на підприємстві та усунення виявлених недоліків пропонуємо застосувати на практиці наступні рекомендації.

Становлення і формування ринкових відносин передбачає подальше вдосконалення обліку основних засобів, оскільки він сприяє ефективному використанню машин, обладнання, виробничих площ та інших засобів праці.

Тому з метою підвищення рівня інформаційного забезпечення наголошуємо на необхідності подальшого вдосконалення первинної облікової документації та реєстрів аналітичного обліку основних засобів, які майже відсутні на підприємстві.

З часу затвердження ПСБО 7 на державному рівні цьому питанню приділяється недостатньо уваги, оскільки типові форми первинного обліку

досі не були приведені у відповідність із ним. Тому нами було запропоновано внесення змін у чинні типові форми та ведення на підприємстві таких аналітичних документів, як ОЗ-6 „Інвентарна картка обліку основних засобів”, ОЗ-7 „Опис інвентарних карток по обліку основних засобів”, ОЗ-8 „Картка обліку руху основних засобів”, ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів”.

Також розроблений та запропонований до використання графік документообігу, який дозволить своєчасно оформляти та подавати до бухгалтерії первинні документи для відображення їх в обліку.

Дослідження засвідчило про викривлення оцінки основних засобів, причинами чого є:

- застосування податкового методу нарахування амортизації, що призводить до недостовірності відображення суми зносу та результатів діяльності підприємства;
- неправильне відображення в обліку витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів, що спричиняє неправильне визначення вартості основних засобів;
- відсутність переоцінки основних засобів, що позбавляє можливості побачити реальну на даний момент вартість об'єктів.

Спираючись на зміст зазначених помилок, пропонуємо внести корективи щодо даних питань. Вважаємо за доцільне розрахунок амортизаційних відрахувань робити окремо за вимогами бухгалтерського обліку та правилами податкового обліку для розрахунку оподаткованого прибутку і задоволення вимог податкового законодавства.

Виявлені недоліки у процесі відображення ремонту основних засобів пропонуємо вирішити за рахунок запропонованого алгоритму розподілу витрат, безпосередньо пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів.

Спираючись на запропоновані алгоритм розмежування витрат з ремонту основних засобів та порядок проведення їх переоцінки, були

наведені схеми відображення даних операцій в обліку.

Аналіз процедури проведення переоцінки, який характеризується невизначеністю способу розрахунку справедливої вартості, трудомісткістю, неможливістю достовірної оцінки вартості основних засобів, перевищенням витрат на здійснення переоцінки над одержаною користю, зумовив запропонувати використання індексу інфляції (дефляції) у якості індексу переоцінки.

Однак крім труднощів, пов'язаних із визначенням справедливої вартості об'єктів, існують складнощі в правильному проведенні всіх розрахунків і відображенні в обліку результатів переоцінки. Для чого пропонуємо використовувати Регістр обліку переоцінок основних засобів, у якому буде відображатися механізм переоцінки та відображення її на рахунках бухгалтерського обліку. Даний регістр надасть можливість побачити по групам та у розрізі кожної групи наступну інформацію: найменування, кількість об'єктів, їх вартість та сума зносу до поточної переоцінки, справедливу та залишкову вартості, індекс переоцінки, за яким залежатиме подальше відображення інформації, а саме чи то буде дооцінка, чи уцінка та вартість і знос основних засобів після переоцінки. Важливим моментом є те, що даний регістр містить не лише результати переоцінки, а й відображення цих результатів у обліку.

На нашу думку такі зміни нададуть можливість реально відобразити інформацію про основні засоби, а головне сприятиме їх достовірній оцінці.

З метою вдосконалення порушень, виявлених при дослідженні синтетичного обліку, була запропонована схема по оформленню на підприємстві операцій з безоплатного основного засобу, а конкретно визнання доходу від даної операції, який має визнаватися лише із суми безоплатно одержаного об'єкта основних засобів без включення витрат на доставку та монтаж. Такий порядок обліку не буде призводити до завищення витрат, а з іншої сприятиме достовірному одержанню даних, більш реальному відображенню фактів.

Відображення нарахованої за минулі періоди амортизації основних засобів, які надійшли на підприємство вже зношеними, вважаємо зовсім недоречним, тому пропонуємо оприбутковувати їх на баланс лише за залишковою вартістю без зазначення нарахованого зносу.

Була приділена увага і змінам у законодавстві, згідно яким реалізація основних засобів має відображатися аналогічно оборотним активам.

Таким чином, застосування на практиці зазначених вдосконалення синтетичного обліку основних засобів сприятиме достовірному відображенню інформації та підвищить якість її надання.

Дослідження порядку інвентаризації основних засобів на підприємстві, дало змогу стверджувати про необхідність проведення внутрішнього аудиту наявності та руху основних засобів, який як вид контролю надає можливість володіння достовірною інформацією, що є передумовою успішного функціонування суб'єкта господарювання.

Саме тому при здійсненні аудиту основних засобів у обов'язковому порядку було запропоновано формувати програму аудиту з чіткою розбивкою етапів на виконання робіт: перевірку документації, шляхів надходження та вибуття основних засобів, ремонту, витрат, що понесені у поліпшувальних цілях, капітальних вкладень, амортизаційних відрахувань, переоцінки тощо. Також були запропоновані схеми методології проведення аудиту на окремих ділянках обліку основних засобів.

Дотримання наведених складових аудиторської перевірки дасть змогу аудитору провести якісний аудит та надати керівництву пропозиції щодо покращення та ефективності їх використання на підприємстві.

Таким чином, вдосконалення обліку основних засобів направлене на зниження трудомісткості його ведення, підвищення оперативності, скорочення етапів формування облікової інформації. Запровадження ж зазначених заходів надасть змогу покращити організацію бухгалтерського обліку і аудиту наявності та руху основних засобів на ВАТ "Глухівське АТП 15939".

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асмолова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств // Економіст (укр.). – 2007. – № 7. – С. 24-28.
2. Банк С.В. МСФО и требования к учету основных средств // Международный бухгалтерский учет (рос.). – 2005. – № 6. – С. 32-40.
3. Білоусов А. Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування ПСБО 7 “Основні засоби” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 49-57.
4. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Київ: Видавництво “Центр навчальної літератури”, 2000. – 654 с.
5. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
6. Бондар А. До питання оцінки основних засобів підприємства у бухгалтерському обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 23-28.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф.Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.
8. Буфатина І. Ведення обліку основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 12-14.
9. Волошин М., Загорельська Т. Проблеми обліку основних засобів та шляхів їх рішення // Вісник житомирського державного технологічного університету. – 2002. – С. 52-57.
10. Городянська Л. Організація первинного обліку основних засобів на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 6. – С. 26-35.
11. Губачов В., Губачова О. Операції з основними засобами // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 32. – С. 16-21.
12. Губачов В., Губачова О. Операції з основними засобами. Купівля за

- грошові кошти і створення основних засобів (бухгалтерський і податковий облік) // Все про бухгалтерський облік. –2001. – № 32. – С.16-21.
13. Гуменюк А.Ф. Аудит капітальних вкладень в основні засоби як запорука ефективності стратегічного управління підприємствами в умовах реструктуризації // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2006. – № 12. – С. 108-114.
 14. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 363 с.
 15. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
 16. Демченко Т.А. Дослідження основних концепцій оцінки активів //Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2006. – № 3. – С. 97-103.
 17. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 223 с.
 18. Дроздова Т. Надходження основних засобів на підприємство: бухгалтерський і податковий облік // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 8-21.
 19. Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкощі обліку // Все про бухгалтерський облік (укр.). – 2006. – № 31. – С. 41-47.
 20. Замазій С. Особливості інвентаризації основних засобів // Податки та бухгалтерський облік (укр.). – 2005. – № 88. – С. 19-22.
 21. Зябченкова Г.В. Аудит. Амортизационная политика предприятий в условиях рыночной экономики // Фондовый рынок. – 2000. – № 1. – С. 16-18.
 22. Зябченкова Г.В. Аудит. Нові підходи в обліковій політиці амортизації основних засобів // Фондовый рынок. – 2000. – № 2. – С. 22-24.
 23. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. № 69 // www.rada.gov.ua.

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291 // www.rada.gov.ua.
25. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
26. Ковальов Д. Бухгалтерська амортизація основних засобів: обираємо метод та обліковуємо // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 21-29.
27. Ковальов Д. Поліпшення основних засобів у податковому і бухгалтерському обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 29-32.
28. Ковальов Д. Продаємо, даруємо та ліквідуємо основні засоби (основні фонди) // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 33-36.
29. Козак В.Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета та функції // Економіка АПК (укр.). – 2007. – № 2. – С. 115-123.
30. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів — необхідність здійснення процесів відтворення // Статистика України (укр.). – 2003. – № 1. – С. 73-76.
31. Кругляк Б., Гуменюк А. Аудит основних засобів підприємств: методичний аспект // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 50-58.
32. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденция развития. – Казань, 2000. – 308 с.
33. Кучеренко Т., Шайко О. Формування інформації про основні засоби у примітках до річної фінансової звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 38-41.
34. Левицька С.О. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку //

- Бухгалтерський облік і аудит (укр.). – 2007. – № 8. – С. 7-12.
35. Лесняк В.О. Порядок обліку переоцінки основних засобів // Формування ринкових відносин в Україні (укр.). – 2007. – № 9. – С. 3-5.
36. Линник В.Г. Проблеми обліку основних засобів в умовах дії національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 19-21.
37. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. – Київ: Видавництво “Центр учбової літератури”, 2003. – 624 с.
38. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – Київ: Видавництво “Центр навчальної літератури”, 2005. – 632 с.
39. Ловінська Л.І. Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку // Фінанси України (укр.). – 2006. – № 5. – С. 108-117.
40. Мазуркевич І.О. Оцінка ефективності використання основних засобів на підприємстві // Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 2. – С. 91-93.
41. Мазуркевич І.О. Оцінка ефективності використання основних засобів на підприємстві // Формування ринкових відносин в Україні (укр.). – 2006. – № 2. – С. 91-94.
42. Марченко В. Продаж частини об’єкта основних фондів першої групи // Дебіт - Кредит. – 2008. – № 16-17. – 74 с.
43. Мачулка О. Облік операцій з поліпшення основних засобів на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 28-31.
44. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. № 561 // www.rada.gov.ua.
45. Назаренко І. Документальне оформлення операцій з обліку основних засобів // Все про бухгалтерський облік (укр.). – 2006. – № 31. – С. 54-61.
46. Операції з основними засобами: усі аспекти обліку // Збірник систематизованого законодавства (укр.). – 2007. – № 2.

47. Основні засоби // Главбух без бланков отчетности (рус.). – 2007. – № 21.
48. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на покращення та утримання основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 12-16.
49. Павлюк І. Бухгалтерський облік ліквідації, нестач і псування основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 23-26.
50. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 3-7.
51. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 11. – С. 31-38.
52. Пархоменко В. Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку // Дебіт - Кредит. – 2008. – № 14. – С. 54-59.
53. Пархоменко В. Инвентаризация как инструмент достоверности финансовой отчетности // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 1. – С. 32-34.
54. Пархоменко В. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку // Дебіт - Кредит. – 2008. – № 13. – С. 18-38.
55. Пархоменко В.М., Баранцев П.П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Коментарі за редакцією В.М.Пархоменка. – Луганськ: Промдрук ДСД “Лугань”, 2000. – 368 с.
56. Первинні документи та документообіг на підприємстві // Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 2. – с. 56.
57. Петренко С. Якість бухгалтерського обліку як об’єкт оцінки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 26-30.
58. Петрик О. Методологічні аспекти аудиту основних засобів

- підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 3. – С. 33-39.
59. Петров М.И. Учет основных средств как средство обеспечения сохранности и безопасности имущества организации // Управление персоналом (рус.). – 2006. – № 1. – С. 67-145.
60. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: Підручник. – Вид. 2-е, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.
61. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доход”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. № 290 // www.rada.gov.ua.
62. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99р. № 163 // www.rada.gov.ua.
63. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.05.2000р. № 92 // www.rada.gov.ua.
64. Посібник з переходу на нову систему бухгалтерського обліку. Підготовлено консультантами “Проекту реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі в Україні” та членами Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України за фінансової підтримки Агентства США з міжнародного розвитку. – Київ, 2000. – 301 с.
65. Приклади з обліку основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 35. – С. 49-51.
66. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // www.rada.gov.ua.
67. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.93 р. № 1576 – XII // www.rada.gov.ua.
68. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97р. № 283/97 із змінами і доповненнями // www.rada.gov.ua.
69. Риндя А., Солошенко Л. // Податки і бухгалтерський облік. Спец.

- випуск. – 2005. – № 11.
70. Романов О.Ю. Основні фонди. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2004. – 216 с.
71. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 322 с.
72. Саруханов В.І. Проблеми обліку основних засобів в умовах дії Національних положень // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – № 9. – С. 11-14.
73. Сергєєв С. Переоцінка та індексація основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 50. – С. 18-24.
74. Сокол О.Г. Облік капітальних інвестицій // Консультант бухгалтера. – 2002. – № 9. – С. 5-14.
75. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студентів економічної спеціальності вищих навчальних закладів. – 5-е вид., допов. й перероб. – Київ: А.С.К., 2000. – 784с.
76. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання-Прес., 2003. – 223 с.
77. Федорченко А.П. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліках // Податки і бухгалтерський облік. – 2004. – № 101. – С. 24-26.
78. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – Київ: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 672 с.
79. Чудовець В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 12-19.
80. Шаменін Р.В. Аспекти обліку капітальних інвестицій // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 112. – С. 23-27.
81. Шевченко В. Оцінка та переоцінка основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 8-14.
82. Шегда А.В. Економіка підприємства.: Навч. посіб.; за ред. А.В. Шегди.

– К.: Знання-Прес, 2001. – 335с.

Додаток

ЗАТВЕРДЖУЮ

_____ 2006 р.

АКТ оцінки вартості основних засобів

станом на "12" квітня 2006 р.

Комісія, призначена наказом керівника підприємства від "11" квітня 2006р. № 56 у складі:

голова комісії головний інженер Демченко О.В. (посада, П.І.Б.)
члени комісії: механік Панікаров П.І. (посада, П.І.Б.)
слюсар Новиков А.О. (посада, П.І.Б.)
бухгалтер Літвінова О. С. (посада, П.І.Б.)
_____ (посада, П.І.Б.)

на засіданні (протокол від "11" квітня 2006 року № 56) розглянула документи, необхідні для оцінки вартості основних засобів, і підтверджує, що справедлива вартість нижчеперелічених об'єктів основних засобів складає:

№ п/п	Інвентарний номер	Найменування об'єкту	Рік введення в експлуатацію	Строк корисного використання	Справедлива вартість
1.	156243	автобус ЛАЗ	1995	15	28000.00

Підписи

Додаток

ВАТ "Глухівське АТП 15939"

(підприємство)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Інвентарний список основних засобів
(за місцем їх знаходження, експлуатації)

Оброблювальний цех № 2

відділ, цех, дільниця

Машини та обладнання

найменування класифікаційної групи

Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Повне найменування об'єкта	Первісна (балансова вартість)	Вибуття (переміщення)		
					Документа		причини вибуття (переміщення)
					дата	номер	
номер	дата						
028	17.02.2000	104062	Круглошліфувальний верстат RSM 500	6228,31	15.05.2007	21	Економічна недоцільність подальшого ремонту
202	10.05.2006	104075	Фрезерний металообробний верстат	12050,00			
	...						

Додаток

ВАТ "Глухівське АТП 15939"

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

--	--	--	--	--	--	--	--

Типова форма № ОЗ-8

Затверджена наказом Міністерства

України від 29.12.1995 р. №352

ЗАТВЕРДЖУЮ

Керівник _____

Цех №1

„20” травня 2002 р.

(відділ, цех, ділянка, лінія)

КАРТКА ОБЛІКУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Субрахунок 105 „Транспортні засоби”

(найменування класифікаційної групи)

Звітні періоди	Наявність основних засобів на 1-е число звітної дати	Надійшло всього	Вибуло			Витрати на поліпшення основних засобів
			Всього	У тому числі		
				внаслідок старіння та зносу	внаслідок стихійного лиха	
1	2	3	4	5	6	7
Січень	54130	-	1270	1270	-	-
Лютий	52860	-	-	-	-	-
Березень	52860	-	-	-	-	-
Разом за 1 квартал	x	-	1270	1270	-	-
Квітень	60140	-	-	-	-	-
Травень	60140	2035	-	-	-	-
Червень	62175	-	4720	4720	-	-
Разом за 2 квартал	x	2035	4720	4720	-	-

Зворотній бік форми № ОЗ-8

Липень	57455	-	-	-	-	-
Серпень	57455	-	-	-	-	-
Вересень	58175	-	18370	18370	-	-
Разом за 3 квартал	x	-	18370	18370	-	-
Жовтень	39805	2120	-	-	-	-
Листопад	42835	-	-	-	-	-
Грудень	42835	-	270	270	-	-
Разом за 4 квартал	x	2120	270	270	-	-
Всього (оборот за рік)		4155	24630	24630	-	-
На кінець року	42565	4155	x	x	x	-

Додаток

ВАТ "Глухівське АТП 15939"

(підприємство)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Опис інвентарних карток по обліку основних засобів

за період з 1 січня 2000 року

по _____ 2000 року

Найменування класифікаційної групи		Машини та обладнання	
Номер		Найменування об'єкта	Відмітка про вибуття
картки	інвентарний		
028	104062	Круглошліфувальний верстат RSM 500	Акт № 21 від 15.05.2007
029	104072	Оброблювальний верстат VMX 24 T	
	...		

Додаток

Регістр обліку переоцінок основних засобів

Назва об'єкта	Вартість ОЗ до поточної переоцінки		Сума зносу до поточної переоцінки		7	8	9	Сума переоцінки		ДООЦІНКА		УЦІНКА		Вартість ОЗ після переоцінки		Сума зносу після переоцінки							
	усього		усього					Первинна вартість		Сума зносу		Превинної вартості Дт 10 в Кт рахунків		Превинної вартості Дт 10 в Кт рахунків		усього		усього					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
	усього	Первинна вартість	Результат попередніх переоцінок	нарахований	У т.ч.	Залишкова вартість	Справедлива вартість	Індекс переоцінки	Первинна вартість	Сума зносу	Превинної вартості Дт 10 в Кт рахунків	746	Суми зносу Дт 423 Кт 131	975	423	Суми зносу Дт 131 Кт 10	Первинна вартість	Результат переоцінок	усього	усього	нарахований	Результат переоцінок	
В																							
Група 3. Будинки, споруди і передавальні пристрої																							
Будівля цеху	10 000	10 000	-	2000	-	8000	7500	0,94	-	-	-	-	-	-	-	-	10 000	-	10 000	2000	2000	-	-
Автомобіль легковий	8800	8800	-	400	-	8400	9400	1,12	1056	48	1056	-	48	-	-	-	8800	1056	9856	448	400	48	48
Вантажівка	11 000	11 000	-	3500	-	7500	6400	0,8	-	-	-	-	-	-	-	-700	11 000	-	8800	2800	3500	-700	-700
Група 5. Транспортні засоби																							
Шафа офісна	1600	1600	-	200	-	1400	1000	0,71	-464	-58	-464	-	-	-464	-	58	1600	-464	1136	142	200	58	58
Стіл	1000	1000	-	1000	-	0	100	-	100	-	100	-	-	-	-	-	1000	100	1100	1000	1000	0	0
Разом	32 400	-	-	7100	-	25 300	-	-	-	-	1156	-	48	2664	-	758	-	-	30 892	6390	-	-	-
Група 6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)																							

Додаток

**Зведений графік складання та подання первинних документів з обліку основних засобів ВАТ
“Глухівське АТП 15939”**

№ форми	Найменування документа	Призначення документа	Кількість екземплярів	Строк, на який складається	Посадова особа, яка складає документ	Посадова особа, яка підписує документ	Куди і у який строк подається	Відповідальна особа за приймання документів
ОЗ-1	Акт приймання-передачі ОЗ.	Облік приймання кожного придбаного об'єкту.	1	При здачі об'єкта в експлуатацію, на момент вибуття.	Комісія, призначена наказом керівника.	Голова і члени комісії..	До бухгалтерії на другий день після складання..	Бухгалтер з обліку основних засобів.
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, модернізованих об'єктів.	Для оформлення приймання-здачі основних засобів після капремонту, реконструкції.	1 (2-у випадку виконання операції підрядником).	При здачі об'єкта в експлуатацію після ремонтних робіт, на момент вибуття.	Особа, яка купує, а друга та що продає.	Керівник підрозділу, головний бухгалтер, керівник, представник зі сторони виконувача.	До бухгалтерії на другий день після складання..	Бухгалтер з обліку основних засобів.
ОЗ-3, ОЗ-4	Акт на списання основних засобів. Акт на списання транспортних засобів.	Для вибуття основних засобів, транспорту.	2	На момент списання основних засобів, транспорту.	Комісія, призначена наказом керівника.	Голова і члени комісії, керівник.	До бухгалтерії на другий день після складання, а 2-й екземпляр передається МВО.	Бухгалтер з обліку основних засобів.

Додаток

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об'єктів
дата	номер	
12.03.05	17	18
12.03.05	18	27650

Інвентарна картка обліку основних засобів

ВАТ "Глухівське АТП-15939"

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Легковий автомобіль ВАЗ-21093

Волзький автомобільний завод

Модель: ВАЗ-21093 легковий комбі-В

Відділ	Рахунок	Код аналітичного	Первісна (справедлива вартість)	Надходження	Дата введення в експлуатацію	Номера		Строк корисного використання	Код рахунка для амортизації	Метод нарахування амортизації	Група основних засобів	Ліквідаційна вартість
						Інвентарний	заводський					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
амін. корпус	10	5	27650	Купівля	12.03.05	54	385	10	92	Прямо-лінійний	2	-

Зворотній бік форми № 03-6

Надходження		Витрати на поліпшення об'єкта		Вибуття	
дата	номер	сума	дата	номер	сума

Коротка характеристика об'єкта

Найменування елементів об'єкта		Матеріали, розміри та інша відомість	
об'єкт	найменування приладів основного об'єкта		

Картку заповнив Гол. бухгалтер Коваленко Коваленко Н.М.

посада

підпис

і., по б., прізвище

Додаток

Додаток до акту приймання-передачі основних засобів № _____ від «__» _____ 20__ р.

Розрахунок первісної (справедливої) вартості основних засобів

найменування об'єкта _____

об'єкт призначений для виробничого / невиробничого використання.

Вид витрат	Джерела надходження об'єкта основних засобів					Переведення об'єкта із складу оборотних активів	Безоплатне отримання об'єкта
	Придбання за грошові кошти	Створено господарським способом	Внесення до статутного фонду	Внесено	Сформовано		
1. Вартість придбання об'єкта основних засобів за документами постачальника, підрядника (без ПДВ)	1200.00	*	*	*	*	*	*
2. Сума фактичних витрат, пов'язаних із виготовлення об'єкта господарським способом	*		*	*	*	*	*
3. Вартість (внесеного одо статутного фонду, безоплатно отриманого, неоплоного обліком) об'єкта, яка визначена на підставі	*	*	*	*	*	*	*
4. Сума зносу (внесеного одо статутного фонду, безоплатно отриманого, неоплоного обліком) об'єкта	*	*	*	*	*	*	*
5. Собівартість об'єкта, переведеного до основних засобів із оборотних активів, яка визначена на підставі	*	*	*	*	*	*	*
6. Сума витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів	300.00					*	
7. Сума ввізного мита	120.00			*	*	*	
8. Сплачені суми реєстраційних зборів державного мита або аналогічних платежів						*	
9. Витрати зі страхування ризику доставки основних засобів	35.00			*	*	*	
10. Інші витрати, пов'язані з доведенням об'єкта до робочого стану	60.00				*	*	
ВСЬОГО (без ураховування суми непрямих податків)	1715.00						
Сума ПДВ	240.00					*	*
ВСЬОГО	1955.00						

Розрахунок склав _____

Розрахунок перевірів _____

«__» _____ 20__ р.

АКТ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ
(ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Цех, відділ, дільниця		Дебет		Кредит		Первісна, справедлива вартість		Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)		Рік випуску (побудови)		Шифр		Строк корисного використання		Методи нарахування амортизації		Група основних засобів в податковому обліку		Ліквідаційна вартість		код особи, яка відповідає за збереження основних засобів		код виду операції		
Здавач	Одержувач	Рахунок субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок субрахунок	Код аналітичного обліку	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
Склад	Цех 1	105	5	152	2	75000	02.2005	2005	2468	983	10	Прямол.	2	-	131											

На підставі наказу, розпорядження директора Валько М.М.

" 1 " лютого 2005 р.

Проведений огляд автомобілю КАМАЗ 5401

найменування об'єкта що приймається (передається) в експлуатацію від

У момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться в цех 1 місцезнаходження об'єкта

Коротка характеристика об'єкта автомобіль КАМАЗ 5401

Доробка не потрібна не потрібна (потрібна)

Підсумки іспитів об'єкта вводи в експлуатацію з 01.02.2005

Висновок комісії Перелік технічної документації паспорт 1836/XI

Голова комісії директора Валько М.М

Члени комісії посада Нач. відділу

Об'єкт основних засобів прийняв посада

Здав посада

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

підпис і., по б., прізвище

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта

" 1 " лютого 2005 р.

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток

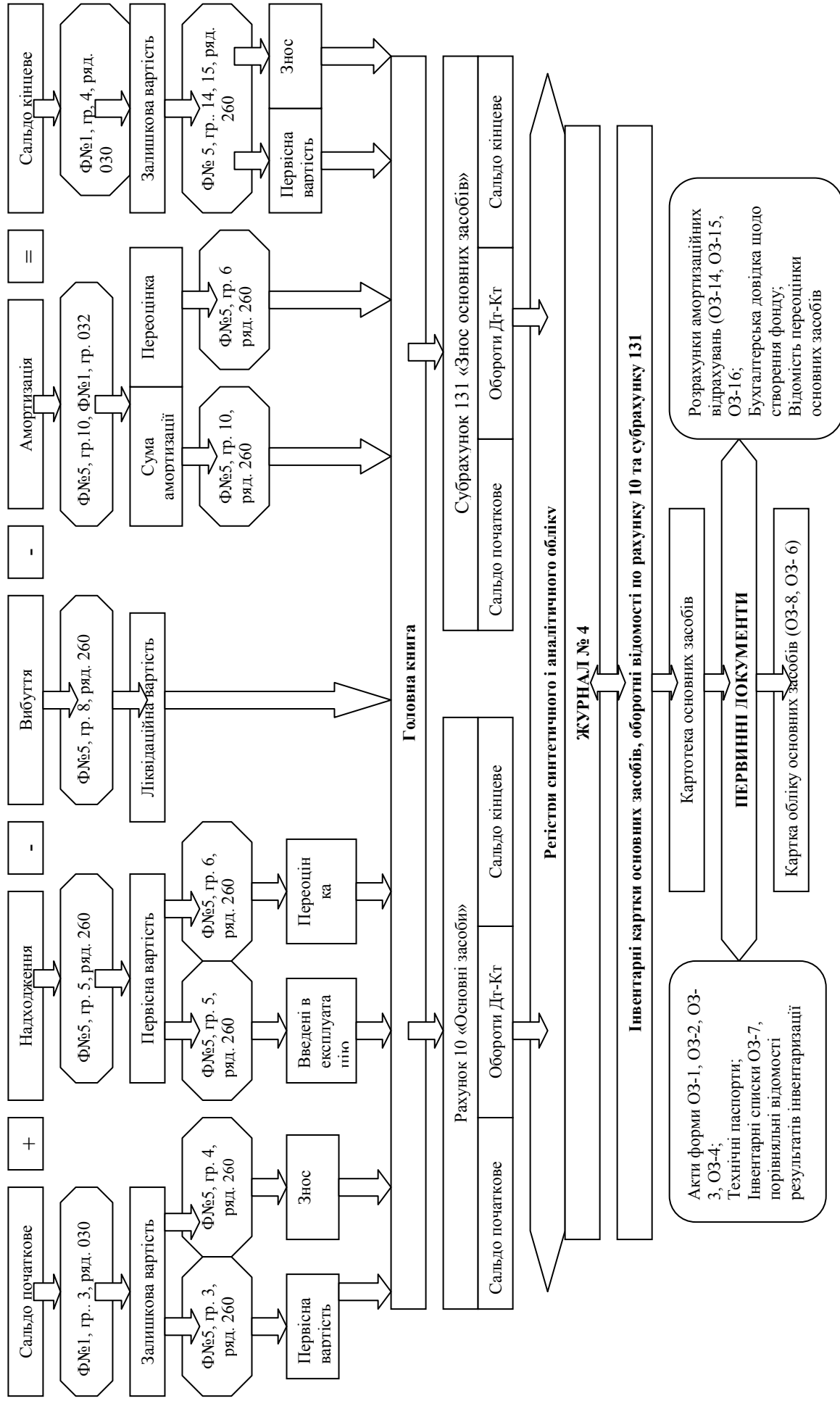


Рис. 1 - Схема аудиторської перевірки формування залишкової вартості основних засобів

Додаток

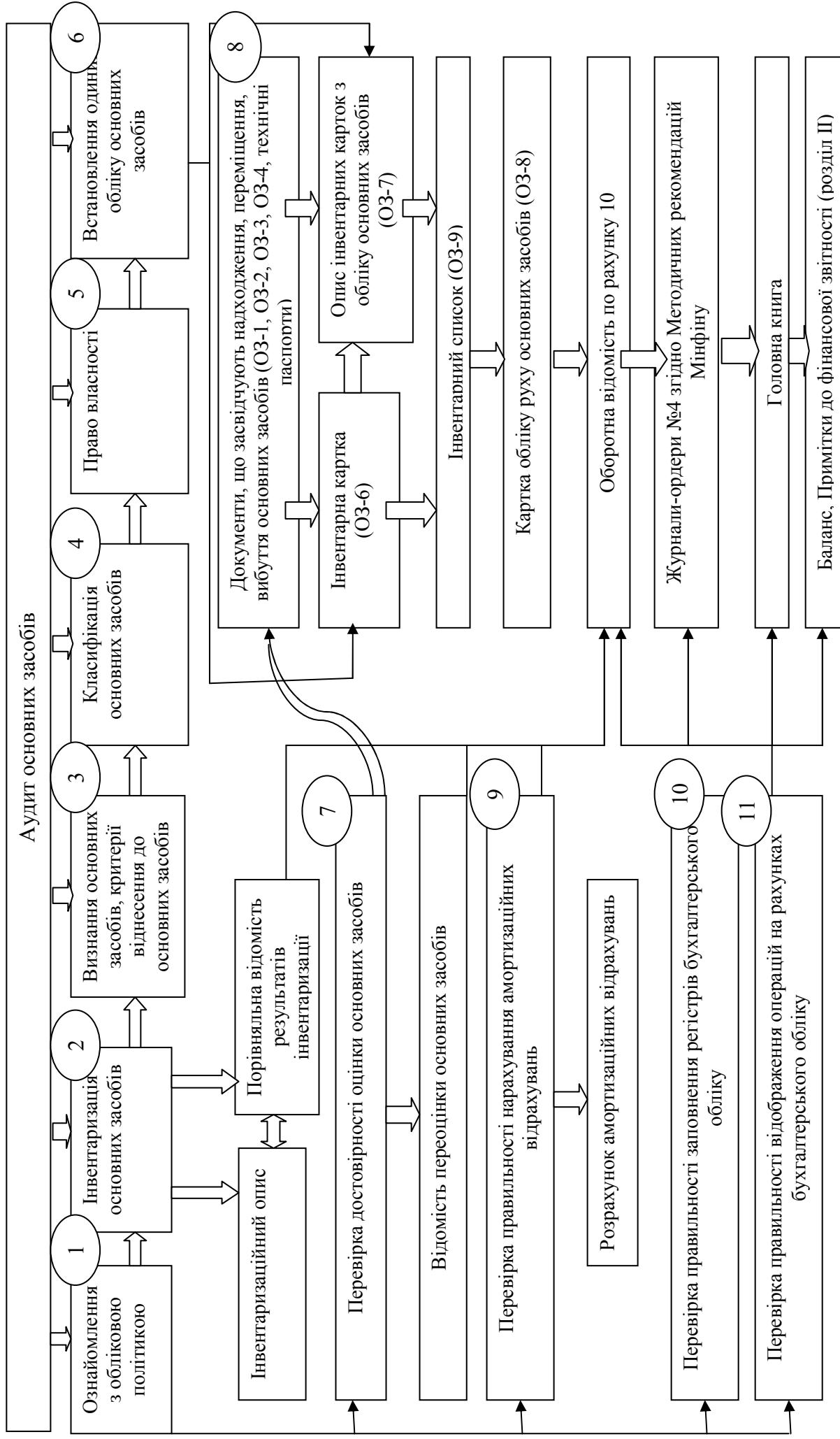


Рис. . 1 – Організація проведення аудиту операцій з обліку основних засобів

