

Міністерство освіти і науки України
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет – Економіки бізнесу і контролю

Кафедра – Обліку та аудиту

Ступінь вищої освіти – другий (магістр)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма – «Облік і аудит»



КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему: «Організація і методика обліку та аудиту нематеріальних активів (на прикладі ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»)»

ШИФР КРМ.ОтаА.1.505-03.2.9

Здобувач: _____ Бевзенко Є.Ю.

Керівник: _____ д.е.н., проф. Немченко В.В.

Кваліфікаційна робота допускається до захисту

Рішення кафедри від "12" грудня 2023 р., протокол № 7.

Завідувач кафедри

обліку та аудиту _____ **Валерій НЕМЧЕНКО**

Одеса – 2023 р.

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРИКЛАДНОЇ ЕКОНОМІКИ
І МЕНЕДЖМЕНТУ ім.Г.Е.Вейнштейна

Факультет – Економіки бізнесу і контролю
Кафедра – Обліку та аудиту
Ступінь вищої освіти – другий (магістр)
Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма – «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Зав. кафедри обліку та аудиту

« ____ » _____ 2022 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА
здобувача

Євгена БЕВЗЕНКО

Тема роботи: ***«Організація і методика обліку та аудиту нематеріальних активів (на прикладі ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»)»***

Затверджена наказом *від 11 вересня 2023 р. наказ № 505-03*

2. Термін здачі здобувачем закінченої роботи ***8 грудня 2023 р.***
3. Вихідні дані до роботи: ***Звітні дані про діяльність підприємства за 2020-2021р.р.***
4. Зміст кваліфікаційної роботи магістра: ***Теоретичні основи обліку та аудиту об'єкту дослідження. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства за 2020-2021 роки. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві та практичні аспекти обліку і аудиту об'єкту дослідження на ньому. Висновки та пропозиції.***
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) ***таблиць – 42, рисунків – 5.***

6. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (вчене звання, П.І. п-Б)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання **14 серпня 2023 р.**

Керівник _____ Немченко В.В.

Завдання прийняв до виконання _____ Бевзенко Є.Ю.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів кваліфікаційної магістерської роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. <i>Розробка теоретичного розділу кваліфікаційної роботи</i>	12.08.23 - 20.09.23	
2. <i>Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства</i>	21.09.23 - 21.10.23	
3. <i>Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві та практичні аспекти обліку і аудиту за напрямом кваліфікаційної роботи на ньому</i>	22.10.23 - 28.11.23	
4. <i>Оформлення кваліфікаційної роботи</i>	29.11.23 - 8.12.23	

Здобувач-магістр _____ Бевзенко Є.Ю.

Керівник роботи _____ Немченко В.В.

Несу відповідальність за ідентичність електронного та друкованого варіантів кваліфікаційної роботи, даю згоду на обробку персональних даних та не заперечую проти розміщення кваліфікаційної роботи на офіційних web-ресурсах ОНТУ. Підтверджую, що в кваліфікаційній роботі відсутні порушення норм академічної доброчесності.

Здобувач-магістр _____ Бевзенко Є.Ю.

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи на тему: «Організація і методика обліку та аудиту нематеріальних активів (на прикладі ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»)

Метою даної роботи є розкриття питань, пов'язаних з бухгалтерським обліком нематеріальних активів і пошуком шляхів удосконалення обліку у зв'язку із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Робота містить чотири розділи.

Перший розділ присвячений методологічній основі обліку нематеріальних активів підприємства.

У другому розділі виконаний фінансово-економічний аналіз діяльності ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ».

У третьому розділі роботи охарактеризовано організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, а також показано стан бухгалтерського фінансового та податкового обліку нематеріальних активів.

У четвертому розділі роботи розглянуті методологічні аспекти проведення аудиту нематеріальних активів, а також складені робочі документи проведення аудиторської перевірки на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ».

В кінці роботи зроблено висновки та надано пропозиції щодо покращення обліку та використання нематеріальних активів на підприємстві.

Кваліфікаційна робота містить:

текстової частини – 103 с.

таблиць – 42

рисунків – 5

З М І С Т

ВСТУП	5
1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	
1.1. Сутність та завдання обліку нематеріальних активів	7
1.2. Методологія обліку нематеріальних активів	
1.2.1. Первинний облік нематеріальних активів	11
1.2.2. Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів	15
1.2.3. Амортизація нематеріальних активів	17
1.2.4. Переоцінка нематеріальних активів	19
1.2.5. Облік гудвілу	21
2. Фінансово-економічний аналіз діяльності ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	
2.1. Техніко-економічна характеристика підприємства	28
2.2. Фінансовий аналіз діяльності підприємства	30
3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	
3.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві	65
3.2. Організація на підприємстві обліку операцій з нематеріальними активами на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	
3.2.1. Облік надходження нематеріальних активів на підприємстві	76
3.2.2. Облік амортизації нематеріальних активів на підприємстві	78
3.2.3. Облік операцій, пов'язаних з вибуттям нематеріальних активів на підприємстві	80
3.2.4. Оформлення первинних документів на підприємстві	81
4. АУДИТ ДОСТОВІРНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	
4.1. Основні положення щодо проведення аудиту нематеріальних активів	85
4.2. Укладання аудиторського висновку про достовірність облікової інформації на підприємстві	
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	

ВСТУП

Нематеріальні активи є одним із принципово нових об'єктів бухгалтерського обліку, що з'явилися в її теорії і практиці на етапі становлення і розвитку ринкових відносин в Україні. Якщо мати на увазі західний досвід, то, незважаючи на той факт, що нематеріальні необоротні активи загально визнані в більшості країн ринкової економіки, підходи до їхньої ідентифікації, способам надходження на баланс, оцінці, амортизації продовжують залишатися об'єктами гарячих дискусій.

З розвитком ринкових відносин стає усе більш очевидним, що так названі матеріальні активи не є єдиним чинником забезпечення прибутковості організації, і що існують інші їхні види, що не мають такої класичної ознаки, як речовинна субстанція, але можуть відігравати важливу роль у процесі одержання підприємством прибутку. Досить сказати, що саме з цієї причини серед функціонуючих у даний час більш тридцяти Міжнародних стандартів бухгалтерському обліку відсутній стандарт, спеціально присвячений нематеріальним активам.

Робота містить докладний огляд правових аспектів створення, придбання нематеріальних активів, їхнього обліку, а також оподатковування. Для цього використовується крім основних підручників і навчальних посібників, періодичні видання (журнали з додатками, газети), присвячені проблемам і практиці бухгалтерського обліку в Україні. Тема обліку нематеріальних активів є однією з найменш освітлених проблем українського бухгалтерського обліку, і, відповідно, найбільш цікавою.

Мета дослідження - це вивчення економічної сутності нематеріальних активів, характеристика їх ролі та значення у діяльності підприємства.

Для досягнення мети дослідження були поставлені наступні завдання:

- розкрити економічну сутність нематеріальних активів;
- проаналізувати причини виникнення і динаміку розвитку, переваги і недоліки системи обліку нематеріальних активів.

Об'єкт дослідження – система обліку нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ».

Предметом дослідження є методика й організація обліку і аудиту нематеріальних активів підприємства.

Питанням обліку нематеріальних активів присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених, а саме: Ю. Брехгема, Л. Гапенскі, Г. А. Велша, Д. Г. Шорта, В. Ф. Палія, В. В. Ковальова, А. Д. Шеремета, А. М. Балтієва, І. Е. Берзень, К. Ю. Циганкова, І. А. Маслової та ін. Крім того, проблемам обліку необоротних активів та його стандартизації присвячені праці провідних вітчизняних вчених: Ф. Ф. Бутинця, І. А. Бланка, А. Г. Загороднього, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, С. Ф. Голова, В. О. Пархоменка, Н. М. Ткаченко, О. Й. Вівчара та інших.

В роботі використовувались наступні методи: аналіз, синтез, огляд діючого законодавства, фінансово-економічні методи, аналіз даних офіційної статистичної, бухгалтерської та податкової звітності, методика проведення аудиту, в тому числі загальнонаукові та специфічні методи аудиту, методика проведення фінансового аналізу.

Теоретико-методологічною базою роботи є концепції, положення і пропозиції, що містяться у наукових публікаціях вітчизняних і зарубіжних фахівців з проблем формування, обліку, аналізу та аудиту фінансової звітності підприємства в сучасних умовах господарювання; законодавчій, нормативно-правовий та інструктивний матеріал, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти аудиту, міжнародні стандарти фінансової звітності; дані офіційної статистичної, бухгалтерської та податкової звітності з базового підприємства

1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Сутність та завдання обліку нематеріальних активів

У даний час у майновому потенціалі підприємств неухильно зростає роль нематеріальних (неосяжних) активів. Це обумовлено хвилею поглинання одних підприємств іншими, швидкістю та масштабами технологічних змін, поширенням інформаційних технологій, ускладненням й інтеграцією вітчизняного фінансового ринку.

Відповідно до визначення, що міститься в Міжнародних стандартах оцінки МСО 2003, неосяжні (нематеріальні) активи являють собою інтереси, що містяться в нематеріальних об'єктах (навичках менеджменту та маркетингу, кредитних рейтингах, гудвілі та різноманітних юридичних правах) або інструментах (товарних знаках, авторських правах, франшизах, патентах, контрактах).

Слід зазначити, що у вітчизняній економічній літературі поняття неосяжних активів не вживається, а замінюється тотожним йому поняттям нематеріальних активів, що являють собою різного роду права та привілеї, які забезпечують власникам певний дохід або іншу користь, мають вартість, але не мають матеріально-речовинного змісту.

Таким чином, основними економічними властивостями нематеріальних активів є такі:

- вони не мають матеріального змісту (або матеріально-речовинна форма яких не має істотного значення в процесі їхнього використання);
- забезпечують власникам права та привілеї;
- створюють для власників певну вигоду.

Класифікація нематеріальних активів здійснюється за декількома напрямками:

1. За складом:

Інтелектуальна власність - виключне право фізичної або юридичної особи на результати інтелектуальної діяльності та прирівняні до них засоби

індивідуалізації юридичної особи, індивідуалізації продукції, виконуваних робіт або послуг (фірмове найменування, товарний знак, знак обслуговування і т. ін.) [3].

До інтелектуальної власності відносять:

- об'єкти інтелектуальної власності (ОІВ), що охороняються патентами та свідоцтвами Укрпатенту;
- об'єкти промислової власності (винаходи, промислові зразки, корисні моделі, заходи для припинення несумлінної конкуренції), засоби індивідуалізації (товарні знаки, знаки обслуговування та найменування місць походження товарів) і селекційні досягнення;
- об'єкти авторського права або суміжних прав: усі види наукових, літературних, художніх творів, програмні продукти для ЕОМ і бази даних, топології інтегральних мікросхем (зафіксоване на матеріальному носії просторово-геометричне розташування сукупності елементів інтегральної мікросхеми і зв'язків між ними), твори науки, літератури та мистецтва, фонограми та відеограми, програми телерадіоорганізацій;
- об'єкти прав на секрети виробництва ("ноу-хау"), підтверджені документами підприємства.

Секрет виробництва - це технічна, організаційна або комерційна інформація, що захищається від незаконного використання третіми особами, за умов, що інформація має дійсну або потенційну комерційну цінність через її невідомість третій особі, до цієї інформації немає вільного доступу, власник інформації вживає належних заходів для охорони її конфіденційності.

Такими об'єктами можуть бути результати науково-дослідних, дослідно-конструкторських, проектних і виробничих робіт; конструкторська, технологічна, проектна, економічна, юридична й інша документація, призначена для використання у виробництві та реалізації товарів і послуг; незапатентовані винаходи, формули, рецепти, сполуки, розрахунки, дослідні зразки, результати іспитів і дослідів; системи організації виробництва, маркетингу,

управління якістю продукції та послуг, системи управління кадрами, фінансами, політикою капіталовкладень; виробничий досвід і навчання персоналу;

- інші об'єкти, що охороняються ліцензійними, авторськими або іншими договорами на придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності, укладені в порядку, встановленому законодавством.

Майнові права - права користування земельними ділянками, природними ресурсами, водними об'єктами, підтвердженням яких є ліцензія, орендні права.

Відкладені, або відстрочені, витрати - організаційні витрати, що здійснюються в момент створення підприємства (наприклад, витрати, пов'язані з утворенням юридичної особи - гонорари юристам за складання установчих документів, послуги за реєстрацію фірми і т. ін.). [4]

Гудвіл може бути визначений як сукупність тих елементів бізнесу або персональних якостей, які стимулюють клієнтів продовжувати користуватися послугами даного підприємства або даної особи і приносять фірмі прибуток понад той, який потрібний для одержання розумного доходу на всі інші активи підприємства, включаючи дохід на всі інші нематеріальні активи, що можуть бути ідентифіковані й окремо оцінені. Часто гудвіл розглядається як вартість ділової репутації підприємства.

У стандартах бухгалтерського обліку гудвіл розуміється як інструмент відображення в звітності різниці між ціною продажу та балансовою вартістю активів.

Гудвіл може або співвідноситися з усім бізнесом, або з особою, що керує бізнесом (персональний гудвіл). У першому випадку можливе його передавання іншій особі при продажу такого бізнесу (і занесення у фінансову звітність). У другому випадку гудвіл не може бути відчужений від свого носія, не передається при продажу і не включається в розрахункову вартість, крім випадків, коли власник продовжує працювати в бізнесі. [4]

2. За строком корисного використання:

- функціонуючі (працюючі) - об'єкти, використання яких приносить підприємству дохід у дійсному періоді:

- нефункціонуючі (непрацюючі) - об'єкти, що не використовуються з якихось причин, але можуть використовуватися в майбутньому.

3. За оборотністю (тривалістю використання):

- поточні - об'єкти, що використовуються в діяльності підприємства не більше року, тому що швидко втрачають свою споживчу вартість. Вони включаються в поточні витрати підприємства;

- довгострокові - об'єкти нематеріальних активів, що використовуються в діяльності підприємства більше року, їх вартість частинами переноситься на вартість виробленого за їх допомогою продукту (амортизується).

4. За ступенем відчуження нематеріальні активи поділяються на:

- відчужувані - об'єкти нематеріальних активів, що здатні цілком передаватися при їх продажу, переданні, оренді;

- невідчужувані - об'єкти нематеріальних активів, що залишаються у власності підприємства-власника при частковому переданні прав на їх використання

5. За ступенем впливу на фінансові результати підприємства:

- об'єкти нематеріальних активів, здатні приносити дохід безпосередньо, за рахунок упровадження їх в експлуатацію;

- об'єкти нематеріальних активів, які опосередковано впливають на фінансові результати

6. За ступенем правової захищеності:

- нематеріальні активи, що захищаються охоронними документами (авторськими правами);

- нематеріальні активи, незахищені охоронними документами (авторськими правами).

7. За ступенем вкладення індивідуальної праці:

- власні - об'єкти, розроблені особисто працівниками або засновниками підприємства;

- пайові - об'єкти, розроблені разом з іншими фізичними або юридичними особами на пайових умовах;

- придбані зі сторони - об'єкти, отримані від інших фізичних або юридичних осіб, за плату або безоплатно.

1.2. Методологія обліку нематеріальних активів

1.2.1. Первинний облік нематеріальних активів

Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності регулюється П(С)БО №1, 2, 4. У Положенні (стандарті) 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" розкриваються вимоги до інформації, яка наводиться в звітності. Положення (стандарт) 2 "Баланс" в п.14 описує вимоги до відображення в балансі нематеріальних активів та їх зносу.[12]

На Положення (стандарт) 7 "Основні засоби" (п. 27 П(С)БО 8) робляться посилання з П(С)БО 8, тому що воно описує методи нарахування амортизації, переоцінку необоротних активів і ін. Якщо підприємство проводить переоцінку, то даний пункт повинен бути зазначений також в Наказі про облікову політику.[10]

Первинний облік нематеріальних активів регулюється наступними нормативно-правовими актами:

1) Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95, в якому зазначено обов'язкові вимоги до заповнення всіх первинних документів, їх створення і засвідчення.[15]

2) Наказом Міністерства статистики України № 352 "Про затвердження типових форм первинного обліку". Цим наказом Міністерство статистики затвердило типові форми первинної облікової документації з обліку нематеріальних активів. [9]

3) Наказом Мінфіну України № 1580 "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" від 14 грудня 2004 року затверджено первинні документи для операцій з інтелектуальною власністю, визначення інтелектуальної влас-

ності є в статті 420 Цивільного кодексу України.[3]. Нормативна база обліку нематеріальних активів наведена на рис. 1.1

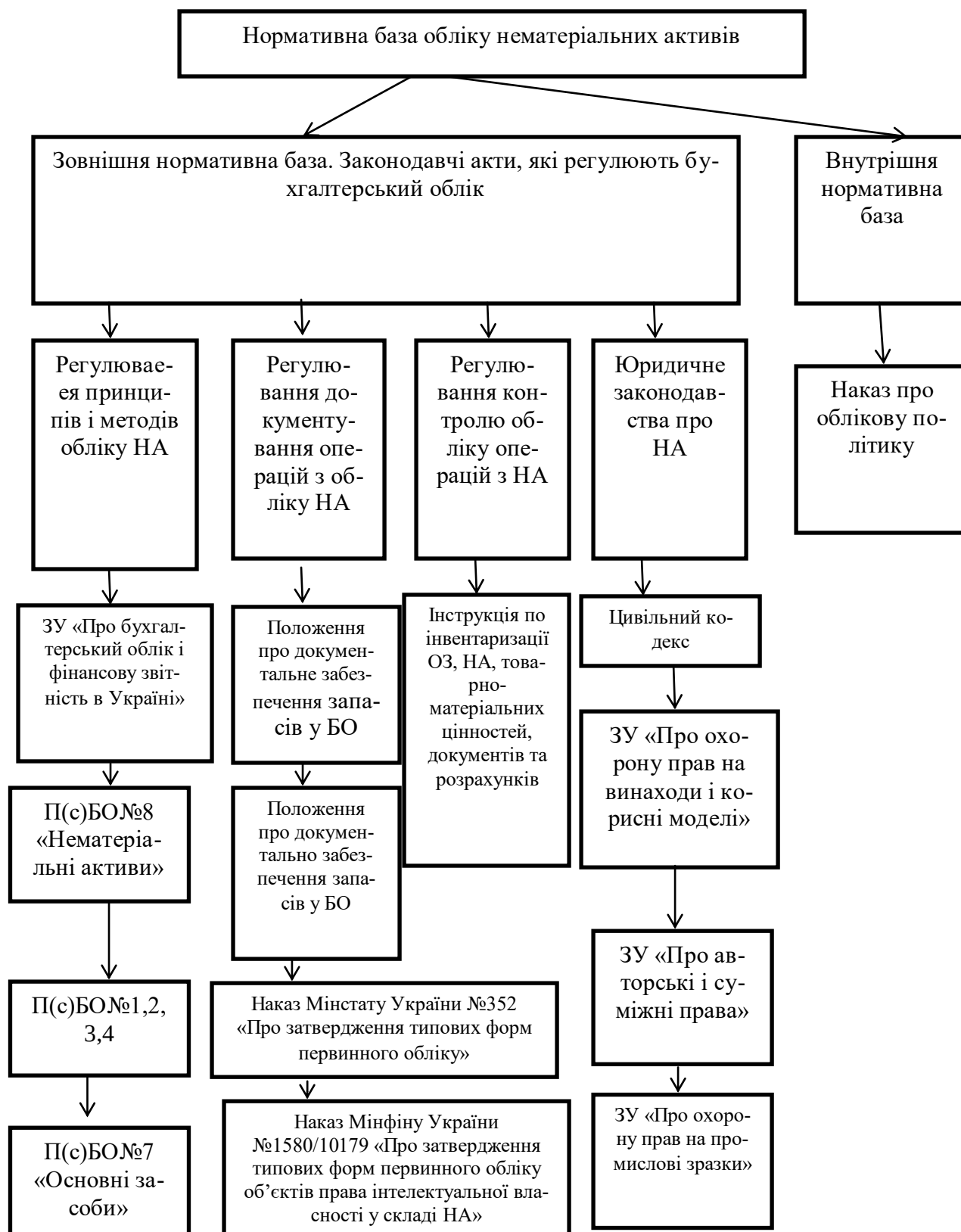


Рис. 1.1 Класифікація законодавчої і нормативної бази з обліку і контролю нематеріальних активів

Для обліку нематеріальних активів використовуються наступні первинні документи:

Для обліку об'єктів права інтелектуальної власності, затверджені Наказом Мінфіну України № 1580/10179:

№НА-1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

№НА-3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;

Для обліку інших нематеріальних активів передбачені Наказом Мінстату України №352:

№ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів";

№ОЗ-3 "Акт на списання основних засобів".

При оприбуткуванні нематеріально активу на підприємстві оформляється форма НА-1 або ОЗ-1. Акт застосовується:

- для оформлення зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів;
- для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством, оформлятися в особливому порядку;
- для оформлення внутрішнього переміщення нематеріальних активів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший.

При оформленні приймання нематеріальних активів акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

До акту додається копія охоронного документа, також документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством "ноу-хау" також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Для оформлення вибуття окремих об'єктів нематеріальних активів при повній їх ліквідації застосовують форму №ОЗ-3 або НА-3. Форма застосовується для оформлення вибуття нематеріальних активів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, будови, організації, затверджується керівником підприємства (організації) або особою, на те уповноваженою.

Згідно П(С)БО 8 та 19 нематеріальні активи поділяються на групи - однотипні за призначенням та використанням активи (рис.1.2).[13]

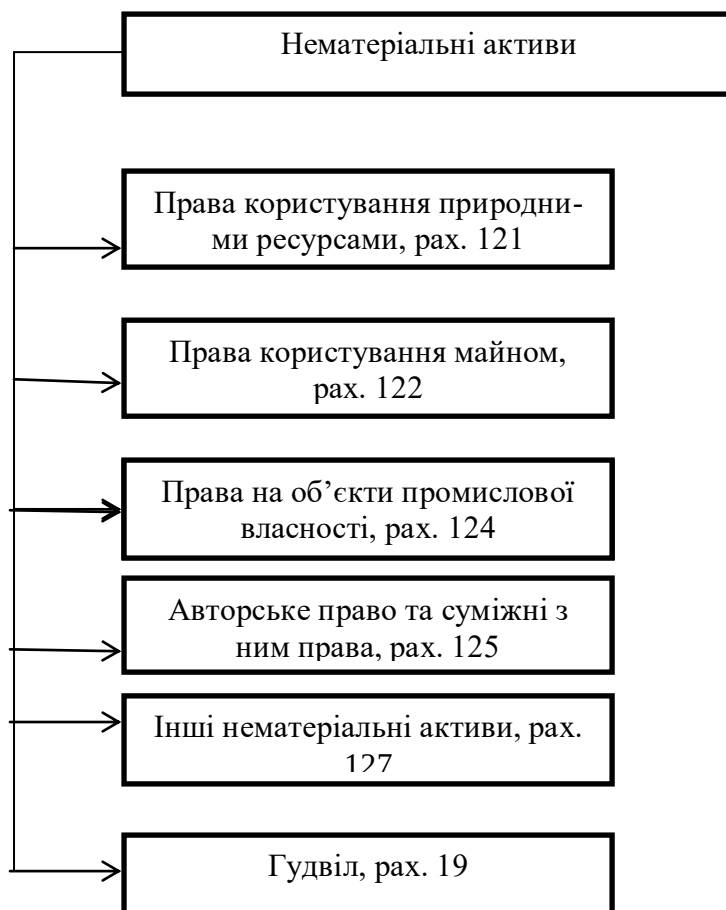


Рис. 1.2 Групи нематеріальних активів

1.2.2 Синтетичний і аналітичний облік нематеріальних активів

Узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів і їх знос відбувається в Журналі ордері №4. Міністерством фінансів України запропоновано для ведення аналітичного обліку операцій з нематеріальними активами Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів (наказ від 29.12.2000р. №356).

Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо в картках обліку для об'єктів права інтелектуальної власності за формою №НА-2 "Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" для інших нематеріальних активів за формою ОЗ-9 "Інвентарна картка обліку основних засобів" [29].

Картка заповнюється в одному примірнику на основі "Акта (накладної) приймання-передачі, технічної та іншої документації". В картку вноситься вся інформація, про об'єкт і зміни, що з ним відбуваються.

Підставою для відміток про вибуття об'єктів нематеріальних активів при передачі їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства є Акт (накладна) приймання-передачі при списанні об'єкта нематеріальних активів внаслідок старіння чи зносу - "Акт на списання основних засобів" (форма N 03-3).

Синтетичний облік нематеріальних активів ведеться на рахунку 12 "Нематеріальні активи" за первинною вартістю, яка визначається за об'єктами.

Надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві потрібно підтвердити відповідним первинним документом, в якому вказуються докладна характеристика об'єкта, його первісна вартість, строк корисного використання, норма зносу (амортизації), підрозділ, у якому буде використовуватися об'єкт.

Усі можливі кореспонденції рахунків, які можуть бути використані при проведенні тих чи інших господарських операцій на підприємстві, наведені у таблиці 1:

Таблиця 1.1 Кореспонденція рахунків з обліку нематеріальних активів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Придбані нематеріальні активи безготівковим шляхом:		
а) нараховано за одержані нематеріальні активи	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів в"	63 "Розрахунки з поставачальниками та підрядниками", 68 "Розрахунки за іншими операціями"
б) оприбутковано нематеріальні активи	12 "Нематеріальні активи"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"
в) 8 поточного рахунку оплачено за нематеріальні активи	63 "Розрахунки з поставачальниками та підрядниками"	31 "Рахунки в банках"
Одержані нематеріальні активи безкоштовно	12 "Нематеріальні активи"	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"
Одержані нематеріальні активи від учасників в рахунок внеску для формування статутного капіталу	12 "Нематеріальні активи"	40 "Статутний капітал", 46 "Неоплачений капітал"
Нараховано знос (амортизацію) нематеріальних активів	23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
Реалізація нематеріальних активів:		
а) списано залишкову вартість проданих активів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	12 "Нематеріальні активи"
б) списано знос за проданими активами	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
в) нарахована заробітна плата (з нарахуваннями) за реалізацію активів	902 "Собівартість реалізованих товарів"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням"
г) нарахована виручка від реалізації активів	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
д) надійшли гроші за реалізовані нематеріальні активи	31 "Рахунки в банках"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Ліквідація нематеріальних активів:		
а) списано залишкову вартість активів	976 "Списання необоротних активів"	12 "Нематеріальні активи"
б) списано знос активів	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
Дооцінка нематеріальних активів:		
а) дооцінка залишкової вартості	12 "Нематеріальні активи"	423 "Дооцінка активів"
б) дооцінка (збільшення) зносу	12 "Нематеріальні активи"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
Уцінка нематеріальних активів:		
а) уцінка залишкової вартості	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	12 "Нематеріальні активи"
б) уцінка (зменшення) зносу	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"

1.2.3 Амортизація нематеріальних активів

За П(С)БО 8, усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації.

П.25. П(С)БО 8. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання.

П.26 П(С)БО 8. Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів встановлюється підприємством самостійно при визнанні цього об'єкта активом. При цьому загальний строк корисного використання нематеріального активу не повинен перевищувати 20 років і при його визначенні слід ураховувати:

- строк корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.[11]

Можливі методи нарахування амортизації визначені у П(С)БО 7:

- 1) прямолінійний;

- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.[13]

При розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- якщо існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Бухгалтерські записи з нарахування амортизації є такими:

а) віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання нематеріального активу:

Дебет 23 "Виробництво"

Дебет 91 "Загальновиробничі витрати"

Дебет 92 "Адміністративні витрати"

Дебет 93 "Витрати на збут"

Дебет 94 "Інші витрати операційної діяльності"

Дебет 97 "Інші витрати"

Дебет 99 "Надзвичайні витрати"

Кредит 133 "Знос нематеріальних активів"

б) включення витрат на амортизацію до вартості певного необоротного активу. Наприклад, нарахування амортизації на нематеріальний актив, який використовується у ході виконання робіт, пов'язаних з капітальними інвестиціями:

Дебет 15 "Капітальні інвестиції"

Кредит 133 "Знос нематеріальних активів"

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані нематеріальні активи одночасно визнається дохід від безоплатно одержаних активів.

Таблиця 1.2. Нарухування амортизації нематеріальних активів

Операція	Дебет	Кредит
Нарухована амортизація	93 "Витрати на збут"	133 "Знос нематеріальних активів"
Одночасне визнання доходу в сумі нарахуваної амортизації	424 "Безоплатно отримані не-оборотні активи"	745 "Дохід від безоплатно отриманих активів"
Нарухована амортизація	941 "Витрати на дослідження і розробки"	133 "Знос нематеріальних активів"
Одночасне визнання доходу в сумі нарахуваної амортизації	69 "Доходи майбутніх періодів"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

1.2.4 Переоцінка нематеріальних активів

П.19 П(С)БО 8. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів щодо яких існує активний ринок.[12]

Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріальних активів слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить даний об'єкт (за виключенням тих щодо яких не існує активного ринку);

Якщо проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають переоцінці з періодичністю, яка залежить від того наскільки суттєво відрізняється залишкова вартість активу від його справедливої вартості.

Схема відображення переоцінки нематеріальних активів наведена на рис. 1.3

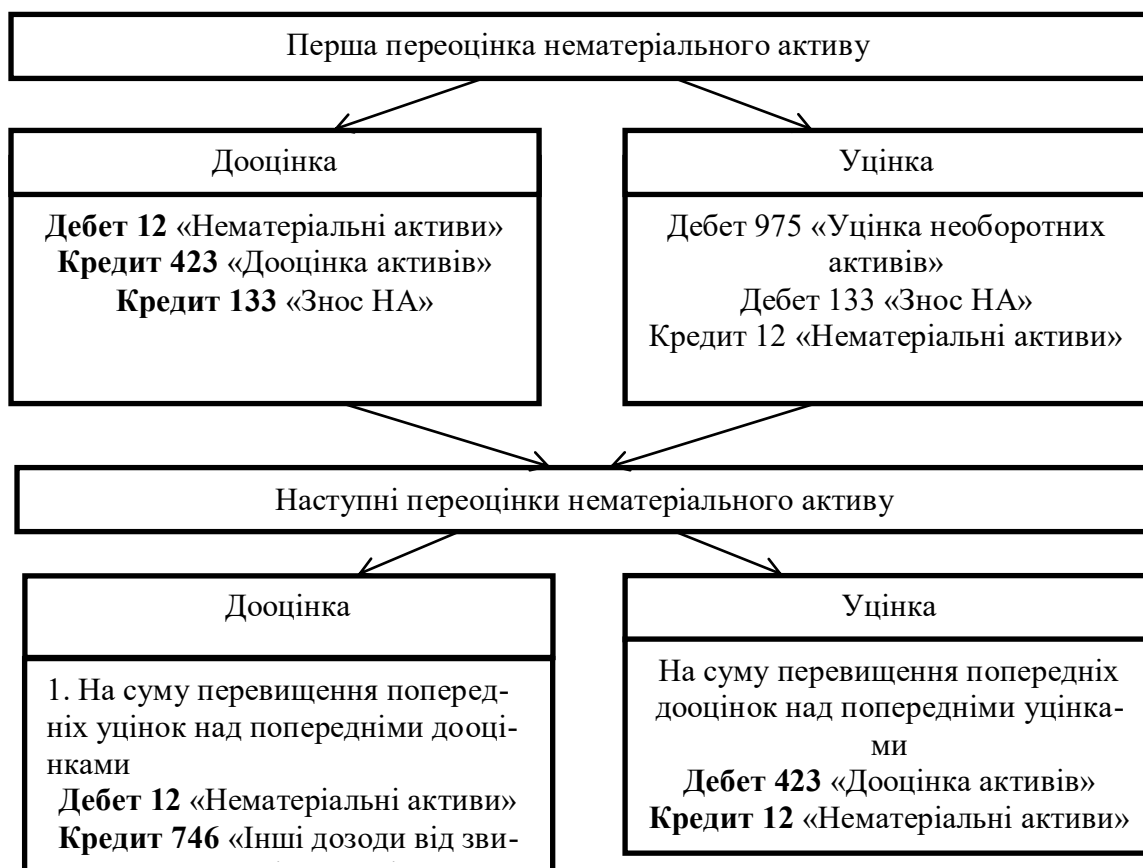


Рис. 1.3. Схема відображення переоцінки нематеріальних активів в обліку

Нематеріальні активи можуть вибути внаслідок списання за непридатністю, реалізації (продажу), безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств тощо.

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

складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Усі можливі варіанти кореспонденції рахунків при здійсненні підприємством операцій з вибуття нематеріальних активів, відображені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3. Кореспонденція рахунків при вибутті нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображена сума зносу нематеріального активу	133 "Знос нематеріальних активів"	12 "Нематеріальні активи"
Відображена залишкова вартість (первісна мінус знос), якщо вона не дорівнює нулю	Дебет 976 "Списання необоротних активів" 976 "Списання необоротних активів"	12 "Нематеріальні активи" 641 "Розрахунки за податками"
у разі продажу нематеріальних активів	286 "Необоротні активи утримувані для продажу"	12 "Нематеріальні активи"
у разі внесення нематеріальних активів до статутного капіталу інших підприємств	286 "Необоротні активи утримувані для продажу"	12 "Нематеріальні активи"
у разі здійснення благодійного внеску	977 "Інші витрати звичайної діяльності"	12 "Нематеріальні активи"

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається за формулою:

Фінансовий результат від вибуття нематеріального активу = Дохід від вибуття – Залишкова вартість нематеріального активу та витрати, пов'язані з вибуттям

1.2.5 Облік гудвілу

Гудвіл (ділова репутація) – це комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємства без відповідного збільшення активних опе-

рацій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології тощо. Вартість гудвілу визначається різницею між ціною придбання і звичайною ціною відповідних активів.

Аналітичний облік ведеться за видами окремих об'єктів нематеріальних активів.

Різниця між вартістю придбання і часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань підприємства, що придбається називається *гудвілом*. Якщо ж вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань перевищує вартість придбання, то має місце негативний гудвіл. [29]

Тобто, гудвіл - це актив, а негативний гудвіл - це контрактив, що відображаються на рахунку 19 "Гудвіл при придбанні", який має два субрахунки:

126 "Гудвіл";

19 "Негативний гудвіл".

Гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення у звітному балансі лише за проведення операції купівлі підприємства.

В бухгалтерському обліку придбана позитивна та негативна різниця відображається на основі бухгалтерського розрахунку, який складається на підставі передавального акту і договору купівлі-продажу. Перед підписанням договору купівлі-продажу сторонами вивчаються наступні документи:

1) акт інвентаризації активів і зобов'язань. Інвентаризація підприємства проводиться на дату прийняття рішення про його продаж і оформлюється інвентаризаційними актами офіційно затвердженого зразка;

2) баланс;

3) висновок аудитора і фахівця з оцінки майна (за потребою);

4) докладний перелік боргових прав і зобов'язань із зазначенням їх розмірів та імовірних термінів погашення.

Можлива кореспонденція рахунків з обліку гудвіла по будь-яким операціям наведена у таблиці 1.4

Таблиця 1.4. Кореспонденція рахунків з обліку гудвіла

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Сплачено постачальнику за придбане майно (цех з переробки відходів виробництва)	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" 15 "Капітальні інвестиції"	311 "Поточні рахунки в національній валюті"; 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"
Зараховано на Баланс покупця майно придбаного цеху: – гудвіл негативний (перевищення вартості придбання над частиною покупця за справедливою вартістю придбаних Ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання)	191 "Гудвіл при придбанні" 192 "Негативний гудвіл"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"
Нарахована амортизація гудвілу	92 "Адміністративні витрати"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"
Придбаний цех з переробки відходів виробництва (з негативним гудвілом – на відповідну суму) прогнозується на майбутній звітний період із збитками:		
сплачені кошти	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	192 "Негативний гудвіл"
негативний гудвіл	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	192 "Негативний гудвіл"
Гудвіл, частина якого у звітному періоді визнана доходом	192 "Негативний гудвіл"	746 "Інші доходи від звичайної діяльності"

У сучасних умовах господарювання все більше підприємств використовують у своїй діяльності різноманітні нематеріальні активи. Це певною мірою нові об'єкти обліку, унікальні за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності. Наявність їх у складі господарських засобів підприємства збільшує ринкову вартість активів, підвищує інвестиційну привабливість. У зв'язку із цим методика та організація обліку нематеріальних активів є об'єктом пильної уваги обліковців не тільки в Україні, але й у світі. Однак до сьогодні залишаються невизначеними і пот-

ребують подальшого дослідження окремі моменти оцінювання, визнання та класифікації нематеріальних активів.

Розгляду питань методології обліку нематеріальних активів присвячено наукові праці багатьох провідних вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, І.А. Бігдан, Т.В. Польова, Л.Ю. Мельник, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, Х. Андерсена, Д. Колдуела, Б. Нідлза, Е. Хендрік-сена й інших.

Визначення сутності, порядку класифікації та оцінювання нематеріальних активів є предметом дослідження Т.В. Груздової [23], яка відзначає неузгодженість нормативно-правової бази у частині розподілу об'єктів за групами і пропонує класифікувати їх за правом власності.

Аналіз підходів до класифікації нематеріальних активів учених-економістів свідчить, що запропоновані ними ознаки класифікаційних груп різняться за змістом і кількістю.

Так, І.А. Бігдан [15] для класифікації нематеріальних активів пропонує встановлювати такі ознаки:

- об'єкт права;
- функціональне призначення;
- спосіб придбання;
- характер володіння;
- наявність зносу;
- термін корисного використання; застосування у діяльності;
- період отримання очікуваних економічних вигод;
- рівень правової охорони;
- місце використання;
- можливість ідентифікації;
- спосіб оцінювання;
- джерела придбання;
- характер участі у виробництві продукту;

- вплив на фінансовий результат;
- ступінь ліквідності;
- ступінь ризику вкладень капіталу в активи.

Ця класифікація охоплює значний обсяг об'єктів нематеріальних активів і надає їм детальну характеристику, вона призначена не лише для проведення ідентифікації об'єктів, а й для розв'язання інших облікових завдань. Проте все одно потребує вдосконалення.

Висновки до першого розділу

Отже, нематеріальні активи є досі важливою економічною категорією, роль якої у майновому стані підприємств поступово зростає. Це обумовлено хвилею поглинання одних підприємств іншими, швидкістю та масштабами технологічних змін, поширенням інформаційних технологій, ускладненням й інтеграцією вітчизняного фінансового ринку.

Важливим є розуміння, що нематеріальні активи як економічна і облікова категорія характеризується такими основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, як: - відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури; - корисність в реалізації цілей по виробництву продукції (наданню послуг, виконанню робіт і в управлінні самою фірмою (підприємством); - перспективність отримання прибутку не тільки в даний момент часу, але і в майбутніх періодах господарської діяльності.

Призначення активів, які можуть увійти до складу нематеріальних, достатньо широке. Їх список набагато ширший за перелік, вказаний у п. 5 П(С)БО 8 та Інструкції № 291. Тим більше, що Планом рахунків передбачений рахунок 127 „Інші нематеріальні активи”, з приводу якого ще ніхто не визначився.[8]

Доводиться визнати, що об'єкти нематеріальних активів на сьогоднішньому етапі розвитку облікової реформи потребують грамотно проведеної класифікації. Так, розподіл нематеріальних активів по групах, який подається у п. 5 П(С)БО 8, не відповідає чинним Указу Президента України від 22.06.94 № 324/94, Постанові КМУ від 22.05.2001 № 543 та ін.

Виходячи з вищесказаного і спираючись на теоретичний аналіз можна істотно розширити склад активів, які включаються в баланс як нематеріальні, згідно з вимогами міжнародних стандартів. 5. Розходження в оцінці нематеріальних активів між П(С)БО і міжнародною практикою полягає щодо включення витрат на сплату процентів в первинну вартість нематеріальних активів. Зокрема, за міжнародною практикою бухгалтерського обліку в собівартість нематеріальних активів повинні включатися будь-які виграти на підготовку активу до використання за призначенням, які безпосередньо відносяться до нього. Серед вітчизняних науковців досі ведуться дискусії з приводу доцільності такого включення.

Порівняння методики відображення операцій з нематеріальними активами в Україні за новим Планом рахунків і країнах з розвиненою ринковою економікою засвідчує істотні відмінності національного рахівництва на рахунку 12 „Нематеріальні активи” і Міжнародних стандартів, які передбачають ведення обліку на рахунках нематеріальних активів за їх видами: „Промислова власність”, „Інтелектуальна власність”, „Права користування природними ресурсами” тощо.

Невизначеність отримання економічної вигоди за рахунок використання нематеріальних активів і особливість їх моральної амортизації диктує необхідність перегляду вітчизняної методології нарахування амортизації для забезпечення об’єктивності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності і правильності прийняття рішень щодо використання нематеріальних активів. Напрямами такого перегляду можуть бути: - розширення переліку методів амортизації, які можуть використовуватись підприємствами, зокрема шляхом включення у БО загальнозовживаних у світовій обліковій практиці методів.

Дослідження розбіжностей, які існують у нормативно-правових документах щодо визначення поняття нематеріальних активів, обумовлюють потребу внесення змін до них з метою встановлення єдиного трактування цієї категорії. Ідентифікація нематеріальних активів залежить від їх належності

до певної класифікаційної групи, що вимагає змістовного вивчення кожного конкретного об'єкта і з'ясування його характеристики з урахуванням цілого комплексу економічних, облікових, аналітичних та контрольних завдань.

2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

2.1. Техніко-економічна характеристика підприємства

Фінансово-економічний аналіз діяльності розгорнуто на прикладі ПрАТ «Весело-кутський комбінат хлібопродуктів», основні відомості про підприємство відображені в таблиці 4

Основні відомості про підприємство:

Повна назва компанії	Приватне Акціонерне Товариство «Весело-кутський комбінат хлібопродуктів»
Скорочена назва компанії	ПрАТ «Весело-кутський КХП»
Код ЄДРПОУ	00955294
Організаційно-правова форма емітента	Акціонерне товариство
Дата реєстрації	29.12.1997 (25 років)
Місце реєстрації	67121 Україна, Одеська область, Роздільнянський район, село Новоборисівка, вулиці Центральна, будинок 2 Телефон +38(048)277-71-62
Уповноважена особа	керівник - Онісін Леонід Іванович (21.11.2014)
Розмір статутного капіталу	7000 тис.грн.
Засновниками є	Акціонери, фізичні та юридичні особи, резиденти України.
Основні види діяльності	01.63 - Після урожайна діяльність 52.10 – Складське господарство 52.29 – Інша допоміжна діяльність у сфері транспорту

В основний вид діяльності підприємства включають:

- Приймання сільськогосподарської продукції таких як зернові культури, кукурудзи, сої та соняшника.
- Підготовка сільськогосподарських культур до первісної реалізації, тобто очищення, сушіння, сортування, дезінфікування;
- Зберігання сільськогосподарських культур
- Навантаження сільськогосподарських культур на автомобільні транспортні, на залізнично транспортні вагони
- Зважування залізничного вагону з сільськогосподарськими культурами
- Маневрові роботи тепловозів.

ПрАТ «Весло-кутський комбінат хлібопродуктів» надає послуги зберігання та складської обробки зернових культур, починаючи з 1973 року.

Перевагами перед конкурентами підприємства є:

- 1) Підприємство має власну залізничну гілку, що означає:
 - Підприємство може здійснювати приймання та відвантаження залізничним транспортом;
 - Має змогу розміщувати на території підприємства вагони приватного парку;
 - Здійснюють маршрутні відвантаження залізничних вагонів – два маршрути за добу;
 - Швидко приймають залізничні вагони – 60 вагонів за добу.
- 2) Мають 5 діючих автопідйомника, завдяки чому є можливість приймати до 200 автомашин за добу та приймати кілька культур одночасно.
- 3) В складах, силосного та звичайного типу, одночасно зберігається до 115000 тон зернових культур.
- 4) Мають достатню кількість зерносушарок, які дають змогу одночасно швидко сушити та сушити кілька культур.
- 5) Співпрацюють з портовими зерновими терміналами і, при потребі, надають послуги експедитора зерна в будь-який портовий термінал України.
- 6) Сертифікована лабораторія комбінату контролює якість та нормативні показники зерна під час приймання, зберігання, сушіння та відвантаження.
- 7) Надають клієнтам комбінату складські квитанції на зерно, які є підтвердженням якості та кількості прийнятої продукції. Складські квитанції зареєстровані в базі даних ДП «Державні реєстри України» і слугують гарантованим захистом від шахраїв.

2.2. Фінансовий аналіз діяльності підприємства

Загальний аналіз фінансового стану підприємства

Загальний аналіз фінансового стану підприємства здійснюють за допомогою даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Аналіз динаміки валюти балансу підприємства здійснюється на підставі даних форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 5.

Таблиця 2.1 – Аналіз динаміки валюти балансу

Показники	На початок року	На кінець року	% зміни
Валюта балансу, тис.грн.:	31335	24376	-22,21
- попереднього року			
- звітного року	24376	26848	10,14

З таблиці 5 видно, що на кінець попереднього року порівняно з початком валюта балансу зменшилась на 22,21%, що свідчить про скорочення підприємством його діяльності та попередньо характеризується як негативно, а на кінець звітного року порівняно з початком валюта балансу збільшилась на 10,14%, що свідчить про незначне розширення підприємством його діяльності та попередньо характеризується позитивно, для більш точного визначення та характеристики змін або динаміки валюти балансу необхідно здійснити її поглиблений аналіз на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 6.

Таблиця 2.2 – Поглиблений аналіз динаміки валюти балансу

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Коефіцієнт зміни
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	4510	29942	6,64
2. Фінансовий результат до оподаткування, тис.грн.	8	138	17,25

Продовження таблиці 2.2

3. Валюта балансу, тис.грн.: - на початок року - на кінець року	31335	24376	0,78
	24376	26848	1,10
4. Середнє річне значення валюти балансу*, тис.грн	27856	25612	0,92

* Розраховується за допомогою середньої арифметичної за період, що аналізується.

З таблиці 6 видно, що в звітному році порівняно з попереднім відбулось зменшення середнього річного значення валюти балансу в 0,92 разів, що супроводжувалось збільшення чистого доходу від реалізації продукції в 6,64 разів та збільшення фінансового результату до оподаткування в 17,38 разів, що свідчить про позитивні зміни в динаміці валюти балансу.

Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства здійснюють за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою аналітичної таблиці 7.

Таблиця 2.3 – Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства*

Показники	Код рядка	Поперед- ній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Всього активів, тис. грн.	1300	24376	26848	2472	10,14
1. Необоротні активи, тис. грн.	1095	13597	15519	1922	14,14
– в % до активів		55,78	57,80	2,02	X
2. Оборотні активи, тис. грн.	1195	10779	11329	550	5,10
– в % до активів		44,22	42,20	-2,02	X
2.1. Запаси, тис. грн.	1100, 1110	2580	528	-2052	-79,53
– в % до активів		10,58	1,97	-8,61	X
2.2. Кошти в розрахунках, тис. грн.	1120÷1155	8189	5943	-2246	-27,43
– в % до активів		33,59	22,14	-11,45	X
2.3. Грошові кошти та їх еквіваленти, тис. грн.	1160, 1165	10	4858	4848	в484,8р
– в % до активів		0,05	18,09	18,04	X
2.4. Інші оборотні активи, тис. грн.	1170, 1190	-	-	-	-
– в % до активів		-	-	-	X
у тому числі витрати майбутніх періодів **, тис. грн.	1170	-	-	-	-
– в % до активів		-	-	-	X
3. Необоротні активи утримувані для продажу, та групи вибуття, тис.грн.	1200	-	-	-	-
– в % до активів		-	-	-	X

З таблиці 2.3. видно, що активи підприємства на кінець року порівняно з початком збільшився на 2472 тис.грн., або на 10,14%, це відбулось за рахунок не-

оборотних активів на 1922 тис.грн., або на 14,14% і оборотних активів на 550 тис.грн., або на 5,1%. В структурі активів на початок звітного року найбільшу питому вагу займали необоротні активи – 55,78%, питома вага оборотних активів склала 44,22%. На кінець звітного року відбулись наступні зміни в структурі активів підприємства збільшилась питома вага необоротних активів та відповідна зменшилась частка необоротних активів на 2,02%п.

Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.4..

Таблиця 2.4 – Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітного року	на кінець звітного року	на початок звітного року	на кінець звітного року	абсолютне	питомої ваги	в % до величини на початок звітного року	в % до величини зміни оборотних активів
Оборотні активи всього, тис. грн., в тому числі:	1195	10779	11329	100,00	100,00	550	X	5,10	100,00
– запаси	1100, 1110	2580	528	23,94	4,66	-2052	-19,28	-79,53	-373,09
– дебіторська заборгованість	1120÷1155	8189	5943	75,97	52,46	-2246	-23,51	-27,43	-408,36
– грошові кошти та поточні фінансові інвестиції	1160, 1165	10	4858	0,09	42,88	4848	42,79	В 484,8 разів	881,45
– інші оборотні активи	1170, 1190	-	-	-	-	-	-	-	-

З таблиці 2.5 видно, що на кінець звітного року порівняно з початком року оборотні активи підприємства збільшився на 550 тис.грн., або на 5,1% це відбулось за рахунок збільшення грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 4848 тис.грн., або в 484,4 разів, також відбулось зменшення дебіторської забор-

гованості на 2246 тис.грн., або на 27,43%, та запасів на 2052 тис.грн., або на 79,53%. В структурі активів на початку звітнього року найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість – 75,97%, частка запасів склала 23,94%, та частка грошових коштів складала 0,09%. На кінець звітнього року відбулись наступні зміни в структурі питомої ваги: збільшилась питома вага грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 42,79%п., також відбулось зменшення питомої ваги запасів на 19,28%п., та дебіторської заборгованості на 23,51%п.

Аналіз структури розміщення оборотного капіталу (оборотних коштів) підприємства за сферами розміщення його окремих елементів здійснюється за на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Аналіз структури розміщення оборотного капіталу (оборотних коштів) підприємств

Показники	Попередній рік		Звітний рік		Відхилення		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абс.	%	за структурою
1. Сфера виробництва в тому числі:	2580	23,94	528	4,66	-2052	-79,53	-19,28
– виробничі запаси*	2580	23,94	528	4,66	-2053	-79,53	-19,28
– незавершене виробництво*	-	-	-	-	-	-	-
– поточні біологічні активи	-	-	-	-	-	-	-
– витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-
2. Сфера обігу в тому числі:	8199	76,06	10801	95,34	2602	31,73	19,28
– готова продукція*	-	-	-	-	-	-	-
– грошові кошти	10	0,06	4858	42,88	4848	В 484,8 рази	42,79
– дебіторська заборгованість	8189	75,97	5943	52,46	-2246	-27,43	-23,51
– товари*	-	-	-	-	-	-	-
– інші**	-	-	-	-	-	-	-
Всього оборотний капітал	10779	100	11329	100	550	5,1	–

* Форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності», розділ VIII «Запаси».

** В склад інших оборотних активів необхідно включити вартість розділу «Необоротні активи утримувані для продажу, та групи вибуття».

З таблиці 2.5 видно, що весь оборотний капітал підприємства або величина оборотного капіталу підприємства збільшився на 550 тис.грн., або в 5,1%, це відбулось за рахунок зменшення капіталу у сфері виробництва на 2052 тис.грн., або на 79,53% також відбулось збільшення капіталу розміщений у сфері обігу на 2602 тис.грн., або на 31,73%, в структурі оборотного капіталу попереднього року найбільшу питому вагу займає капітал розміщений у сфері обігу на 76,06%, частка капіталу, о розміщений у сфері виробництва складає 23,94%, у звітному році відбулись наступні зміни в структурі оборотного капіталу збільшується питома вага капіталу що розміщений у сфері обігу та відповідно зменшились питома вага капіталу що розміщений у сфері виробництва на 19,28%п.

Аналіз використання оборотного капіталу (оборотних коштів) підприємства та його окремих елементів здійснюється на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Аналіз використання оборотних коштів

Показники	Код рядка (алгоритм розрахунку)	Поперед- ній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Ф № 2 р. 2000	4510	29942	25432	В 5,64 рази
2. Середньорічні залишки оборотних коштів, * тис. грн., в т.ч.	Ф № 1 р. 1195	12554,5	11054	-1501	-11,95
2.1. Запаси*	Ф № 1 р.1100,1110	2734	1554	-1180	-43,16
2.2. Кошти в розрахунках*	Ф № 1 р.1125÷1155	8818	7066	-1752	-19,87
2.3. Грошові кошти та поточні фінансові інвестиції*	Ф № 1 р.1160, 1165	1002,5	2434	1432	142,79
2.4. Інші оборотні активи*	Ф № 1 р.1170, 1190	-	-	-	-
3. Кількість днів в періоді	х	360	360	-	-
4. Одноденна виручка, тис. грн..	р. 1 : р. 3	12,53	83,17	70,64	в5,64 р

Продовження таблиці 2.6

5. Потреба в оборотних коштах одного дня, тис. грн.	р. 2 : р. 3	34,87	30,71	-4,16	-11,93
6. Кредиторська заборгованість, тис. грн.	Ф № 1 р.1615	8900	7263	-1637	-18,39
7. Коефіцієнт оборотності	р.1 : р.2	0,36	2,71	2,35	В 6,54 рази
8. Коефіцієнт завантаженості	р.2 : р. 1	2,78	0,37	-2,41	-86,69
9. Тривалість 1 обороту, днів, в т.ч.	р.3 : р.7 або р.2 : р.4	1001,96	132,9	-869,06	-86,74
9.1. В запасах	р.2.1 : р.4	218,2	18,68	-199,55	-91,44
9.2. В коштах в розрахунках	р.2.2 : р.4	703,75	84,96	-618,79	87,93
9.3. В грошових коштах	р.2.3 : р.4	80,01	29,26	-50,75	-63,43
9.4. В інших оборотних коштах	р.2.4 : р.4	-	-	-	-
10. Економія (надлишок) оборотних коштів, тис. грн.	абс. відхилення по р.9 · р.5 за звітний рік	х	-26688,83	х	х
11. Кредиторська заборгованість, враховуючи економію (надлишок) оборотних коштів при умові роботи заводу на рівні попереднього року, тис. грн.	р.10 ± р.6 за звітний рік	х	-19425,83	х	х

* Розраховується за допомогою середньої арифметичної за період, що аналізується.

Розрахунки наведені в таблиці 2.6 свідчать що ефективність використання оборотних коштів підприємства в звітному році порівняно з попереднім поліпшились, про що свідчить збільшення коефіцієнта оборотності на 2,35 обороти, зменшення коефіцієнту завантаженості на 2,41 обороти, та зменшення тривалості одного обороту оборотних коштів на 869,06 днів (за рахунок збільшення часу перебування коштів в розрахунках на 618,79 днів, в запасах на 199,52 днів, в грошових коштах на 50,75 днів). Якщо оборотні кошти використовувались би на рівні попереднього року то кредиторська заборгованість складала 19425,83 тис.грн.

Аналіз складу, структури та динаміки дебіторської заборгованості підприємства здійснюється підставі даних форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Аналіз складу, структури та динаміки дебіторської заборгованості

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітного року	на кінець звітного року	на початок звітного року	на кінець звітного року	абсолютне	питомої ваги	в % до величини на початок звітного року	в % до величини зміни дебіторської заборгованості
Дебіторська заборгованість всього, в тому числі:	1125÷1155	8189	5943	100	100	-2246	х	-27,43	100
1.1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги*	1120, 1125	5493	360	67,08	6,05	-5133	-61,03	-93,45	228,54
1.2. Дебіторська заборгованість за розрахунками **:	1130÷1145	2674	1318	32,65	22,18	-1356	-10,47	-50,71	60,37
– за виданими авансами	1130	-	-	-	-	-	-	-	-
– з бюджетом,	1135	2674	1318	32,65	22,18	-13,56	-10,47	-50,71	60,37
– в тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	-	-	-	-	-	-
– з нарахованих доходів	1140	-	-	-	-	-	-	-	-
– із внутрішніх розрахунків	1145	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	22	4265	0,27	71,76	4243	71,49	В 192,86 разів	-188,91

* якщо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» міститься додаткова стаття «Векселі отримані», її необхідно додати д у п.1.1 таблиці 11.

** якщо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» інформація про вартість дебіторської заборгованості за розрахунками наводиться ще й у додаткових статтях, їх необхідно додати у п.1.2 табл.11.

З таблиці 2.7 видно, що на кінець звітного року порівняно з початком року дебіторська заборгованість зменшилась на 2246 тис.грн., або на 27,43%, це відбулось за рахунок дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 5133 тис.грн., або на 93,45%, дебіторська заборгованість за розрахунками на 1356 тис.грн., або на 50,71%, також відбулось збільшення іншої дебіторської заборго-

ваності на 4243 тис.грн., або в 192,86 разів. В структурі дебіторської заборгованості на початок звітнього року, найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, та складає 67,08%, частка дебіторської заборгованості за розрахунками складає 32,65%, та іншої поточної заборгованості складає 0,27%. На кінець звітнього року відбулись таку зміни в структурі збільшення питомої ваги іншої дебіторської заборгованості на 71,49%п., також відбулось зменшення питомої ваги дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 61,02%п., і дебіторської заборгованості за розрахунками на 10,47%п.

Аналіз дебіторської заборгованості підприємства за строками непогашення здійснюється за даними форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою таблиці 2.8.

Таблиця 2.8– Аналіз дебіторської заборгованості підприємства за строками непогашення

Показники		Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги		Інша поточна дебіторська заборгованість		Відхилення	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	абс.	%
Попередній рік	Всього, в тому числі:	5493	100,00	22	100,00	х	х
	– до 12 місяців	5493	100,00	22	100,00	х	х
	– від 12 до 18 місяців	-	-	-	-	х	х
	– від 18 до 36 місяців	-	-	-	-	х	х
Звітний рік	Всього, в тому числі:	360	100,00	4265	100,00	-5133	4243
	– до 12 місяців	360	100,00	4265	100,00	-5133	4243
	– від 12 до 18 місяців	-	-	-	-	-	-
	– від 18 до 36 місяців	-	-	-	-	-	-

З таблиці 2.8 видно, що дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги зменшилась на 5133 тис.грн., та як в попередньому так і в звітному році 100% погашається в найкоротший термін – до 12 місяців. Також інша поточна дебіторська заборгованість збільшується на 4243 тис.грн., як в попередньому так і в

звітному погашається в найкоротший термін – до 12 місяців. Ці зміни є позитивними в діяльності підприємства.

Аналіз складу та динаміки джерел формування активів підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналіз складу та динаміки джерел формування активів підприємства*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Всього джерел формування активів, тис. грн.	1900	24376	26848	2472	10,14
1. Власний капітал, тис. грн. – в % до усіх джерел	1495	4805	11619	6814	141,81
		19,71	43,28	23,57	x
1.1. Наявність власних оборотних коштів, тис. грн. – в % до усіх джерел	1495 – 1095 або 1495 + 1595 – 1095	-8792	-3900	4892	-55,64
		-36,07	-14,53	21,54	X
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення, тис. грн. – в % до усіх джерел	1595	-	-	-	-
		-	-	-	X
2.1. Довгострокові зобов'язання, тис. грн. – в % до усіх джерел	1500÷1515	-	-	-	-
		-	-	-	X
2.2. Довгострокові забезпечення, тис. грн. – в % до усіх джерел	1520, 1525	-	-	-	-
		-	-	-	X
3. Поточні зобов'язання і забезпечення, тис. грн. – в % до усіх джерел	1695	19571	15229	-4342	-22,19
		80,29	56,72	-23,57	X
3.1. Короткострокові зобов'язання, тис. грн. – в % до усіх джерел	1600, 1610	3352	-	-3352	-100
		13,75	-	-13,75	X
–в тому числі короткострокові кредити банків, тис. грн. – в % до усіх джерел	1600	3352	-	-3352	-100
		13,75	-	-13,75	X
3.2. Кредиторська заборгованість, тис. грн. – в % до усіх джерел	1605, 1615÷1645	9055	7667	-1388	-15,33
		37,15	28,56	-8,59	X
3.3. Поточні забезпечення, тис. грн. – в % до усіх джерел	1660	-	-	-	-
		-	-	-	X
3.4. Інші поточні зобов'язання – в % до усіх джерел	1665,1690	7164	7562	398	5,56
		29,39	28,17	-1,22	X

4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, тис.грн. – в % до усіх джерел	1700	-	-	-	-
		-	-	-	X

* якщо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» інформація про вартість джерел формування активів підприємства наводиться ще й у додаткових статтях, їх необхідно додати у склад відповідних показників табл.13 .

З таблиці 2.9 видно, що в звітному році порівняно з попереднім джерела формування активів підприємства збільшились на 2472 тис.грн., або на 10.14%. Це відбулось за рахунок збільшення власного капіталу на 6814 тис.грн., або на 141,81%; також відбулось зменшення поточних зобов'язань на 4342 тис.грн., або на 22,19%. В структурі джерел формування активів підприємства в попередньому році найбільшу питому вагу займає поточні зобов'язання і забезпечення – 80,29%, частка власного капіталу складає 19,71%. В звітному році відбулись такі зміни в структурі джерел формування активів підприємства: збільшилась питома вага власного капіталу та відповідно зменшилась питома вага зобов'язань та забезпечень на 23,57%.

Аналіз складу, структури та динаміки власного капіталу підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.10.

Таблиця 14 – Аналіз складу, структури та динаміки власного капіталу підприємства

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Власний капітал всього, тис. грн., в тому числі:	1495	4805	11619	6814	141,81
1. Зареєстрований (пайовий) капітал, тис. грн. – в % до власного капіталу	1400	7000	13700	6700	95,71
		145,68	117,91	-27,77	X
2. Внески до незареєстрованого капіталу, тис.грн. – в % до власного капіталу	1401	-	-	-	-
		-	-	-	X
3. Капітал у дооцінках, тис. грн. – в % до власного капіталу	1405	-	-	-	-
		-	-	-	X
4. Додатковий капітал, тис. грн. – в % до власного капіталу	1410	4262	4262	0	-
		88,7	36,68	-52,02	X
5. Резервний капітал, тис. грн. – в % до власного капіталу	1415	-	-	-	-
		-	-	-	X
6. Нерозподілений прибуток	1420	-6457	-6343	114	-1,77

(непокритий збиток), тис. грн. – в % до власного капіталу		-134,38	-54,59	79,79	X
7. Неоплачений капітал, тис. грн. – в % до власного капіталу	1425	-	-	-	-
		-	-	-	X
8. Вилучений капітал, тис. грн. – в % до власного капіталу	1430	-	-	-	-
		-	-	-	X

З таблиці 2.10 видно, що власний капітал підприємства в звітному році, порівняно з попереднім збільшився на 6814 тис.грн., або на 141,81%. Це відбулось за рахунок збільшення зареєстрованого капіталу на 6700 тис.грн., або на 95,71%, та зменшення непокритого збитку на 114 тис.грн., на 1,77%. В структурі власного капіталу підприємства в попередньому році найбільшу питому вагу займає зареєстрований капітал та складає 145,68%, додатковий капітал складає 88,70%, та частка непокритого збитку складає 134,38%. В звітному році найбільшу питому вагу займає зареєстрований капітал та складає 117,91%, питома вага додаткового капіталу складає 36,68%, та частка непокритого збитку складає 54,59%.

Аналіз динаміки рентабельності капіталу підприємства здійснюється за даними форм № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форм № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за два роки за допомогою таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз рентабельності капіталу підприємства

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення
1. Чистий прибуток (збиток) підприємства, тис. грн.	Ф № 2 р. 2350 (2355)	7	113	106
2. Середня річна сума капіталу підприємства, тис. грн.*, в тому числі:	Ф № 1 р. 1300	27855,5	25612	-2243,5
– основного капіталу*	Ф № 1, р. 1095	15301	14558	-743
– оборотного капіталу*	Ф № 1 р.1195	12554,5	11054	-1500,5
в тому числі – власного оборотного капіталу*	Ф № 1 р.1495-р.1095	-10499,5	-6346	4153,5
3. Рентабельність капіталу, %		0,03	0,44	0,41
4. Рентабельність основного капіталу, %		0,05	0,78	0,73
5. Рентабельність оборотного капіталу, %		0,06	1,02	0,96
6. Рентабельність власного оборотного капіталу, %		-	-	-

* Розраховується за допомогою середньої арифметичної за період, що аналізується.

Розрахунки наведені в таблиці 2.11 показують, що показники рентабельності підприємства в звітному році порівняно з попереднім роком збільшились на 0,41%, що позитивно характеризує діяльність підприємства. Показники рентабельності підприємства в звітному році порівняно з попереднім роком збільшились:

- 1) Всього капіталу на 0,41%п., за рахунок збільшення чистого прибутку на 106 тис.грн., та зменшення середньорічної суми капіталу на 2243,5 тис.грн.
- 2) Основного капіталу на 0,73%п., за рахунок збільшення чистого прибутку на 106 тис.грн., та зменшення основного капіталу на 743 тис.грн.
- 3) Оборотного капіталу на 0,96%п., за рахунок збільшення чистого прибутку на 106 тис.грн., та зменшення оборотного капіталу на 1500,5 тис.грн.

Впродовж двох років підприємство не мало власного оборотного капіталу, нестача якого зменшується у звітному році на 4153,5 тис.грн.

Аналіз складу, структури та динаміки кредиторської заборгованості підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Аналіз складу, структури та динаміки кредиторської заборгованості

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітного року	на кінець звітного року	на початок звітного року	на кінець звітного року	абсолютне	питомої ваги	в % до величини на початок звітного року	в % до величини зміни кредиторської заборгованості
Кредиторська заборгованість всього, в тому числі:	1605÷1645, 1690	19571	15229	100	100	-4342	x	-22,19	100
1.1. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги*	1605 1615	8900	7263	45,48	47,69	-1637	2,21	-18,39	37,70

1.2. Кредиторська заборгованість за розрахунками**:	1600 1610 1620÷ 1645	3507	404	17,92	2,65	-3103	-15,27	-88,48	71,46
Короткострокові кредити банків	1600	3352	-	17,13	-	-3352	-17,13	-100	77,20
– за довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-	-	-	-	-	-	-
– з бюджетом,	1620	9	71	0,05	0,47	62	0,42	688,89	-1,43
– у т.ч. з податку на прибуток	1621	-	-	-	-	-	-	-	-
– зі страхування	1625	22	58	0,11	0,38	36	0,27	163,64	-0,83
– з оплати праці	1630	124	275	0,63	1,81	151	1,18	121,77	-3,48
– за одержаними авансами	1635	-	-	-	-	-	-	-	-
– за розрахунками з учасниками	1640	-	-	-	-	-	-	-	-
– із внутрішніх розрахунків	1645	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Інші поточні зобов'язання	1690	7164	7562	36,61	49,66	398	13,05	5,56	-9,16

* якщо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» міститься додаткова стаття «Векселі видані», її необхідно додати у п.1.1 табл. 16.

** якщо у формі №1 «Баланс» інформація про вартість кредиторської заборгованості за розрахунками наводиться ще й у додаткових статтях, їх необхідно додати у п.1.2 таблиці 16.

З таблиці 2.12 видно, що кредиторська заборгованість на кінець звітного року порівняно з початком зменшилась на 4342 тис.грн., або на 22,19%. Це відбулось за рахунок зменшення кредиторської заборгованості за розрахунками на 3103 тис.грн., або на 88,48%, кредиторська заборгованість за товари роботи послуги на 1637 тис.грн., або на 18,39%, також відбулось збільшення інших поточних зобов'язань на 398 тис.грн., або на 5,56%. В структурі кредиторської заборгованості на початок звітного року найбільшу питому вагу займала кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги та складає 45,48%, частка питомої ваги інших поточних зобов'язань складає 36,61%, частка кредиторської заборгованості за розрахунками склала 19,92%. На кінець звітного року відбулось збільшення питомої ваги інших поточних зобов'язань 13,05%п., кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 2,21%п., та відповідно зменшилась кредиторська заборгованість за розрахунками на 15,27%п.

Порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства можна виконати за на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства

Показники	Дебіторська заборгованість, тис. грн.	Кредиторська заборгованість, тис. грн.	Перевищення заборгованості	
			дебіторської	кредиторської
1. Заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн.	360	7263	-	6903
2. За розрахунками*:	1318	404	-	-
- за довгостроковими зобов'язаннями	-	-	-	-
– з бюджетом,	1318	71	1247	-
– у т.ч. з податку на прибуток	-	-	-	-
– за виданими (одержаними) авансами	-	-	-	-
- за розрахунками з нарахованих доходів	-	-	-	-
- із внутрішніх розрахунків	-	-	-	-
– зі страхування	-	58	-	58
– з оплати праці	-	275	-	275
– за розрахунками з учасниками	-	-	-	-
– із внутрішніх розрахунків	-	-	-	-
3. Інші види заборгованості	4265	7562	-	3297
Всього	5943	15229	1247	10533

* якщо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» інформація про вартість дебіторської та кредиторської заборгованості за розрахунками наводиться ще й у додаткових статтях, їх необхідно додати у п. 2 табл. 17.

З таблиці 2.13 видно, що на кінець звітного року сталося перевищення кредиторської заборгованості на 10533 тис.грн. Це відбулось за рахунок перевищення дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на 1247 тис.грн., та перевищення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги на 6903 тис.грн., заборгованості за розрахунками на 333 тис.грн., на інші види заборгованості на 3297 тис.грн.

Аналіз фінансової стійкості підприємства

Аналіз фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності підприємства здійснюють за допомогою даних форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Аналіз фінансової стійкості підприємства за узагальнюючими показниками здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Аналіз фінансової стійкості підприємства за узагальнюючими показниками

Показники	Сума, тис.грн.		
	на початок попереднього року	на кінець попереднього року	на кінець звітного року
1. Власний капітал (1495)	4798	4805	11619
2. Необоротні активи (1095)	17005	13597	15519
3. Наявність власних оборотних коштів (1495-1095)	-12207	-8792	-3900
4. Короткострокові кредити банків (1600)	3630	3352	-
5. Загальна величина джерел формування запасів (ряд. 3 + ряд. 4)	-8577	-5440	-3900
6. Запаси (1100)	2888	2580	528
7. Надлишок (+) або нестача (–) власних оборотних коштів (ряд. 3 – ряд. 6)	-15095	-11372	-4428
8. Надлишок (+) або нестача (–) загальної величини джерел формування запасів (ряд. 5 – ряд. 6)	-11465	-8020	-4428
9. Джерела, що послаблюють фінансову напругу (р. 1615)	10091	8900	7263
10. Тип фінансової ситуації на підприємстві	кризова	не стійка	не стійка

З таблиці 2.14 видно, що впродовж двох років підприємство не мало власного оборотного капіталу та було вимушено використовувати джерела які послаблюють фінансову напругу, тому на початок попереднього року фінансовий стан є кризовим; на кінець попереднього року ситуація покращилась, вона стала не стійкою; на кінець звітного року ситуація залишилась не стійкою. Розрахунки дозволяють зробити висновок про фінансову не стійкість підприємства на ринку.

Відповідно до забезпеченості запасів, згаданими варіантами фінансування, розрізняють чотири типи фінансової стійкості:

1. *Абсолютна стійкість* – цей тип фінансової ситуації зустрічається не часто та вказує, що для забезпечення запасів достатньо власного оборотного капіталу, платоспроможність підприємства гарантовано:

$$\text{Запаси} < \text{(Власний оборотний капітал)} + \text{Короткострокові кредити банків}$$

2. *Нормальна стійкість* – для забезпечення запасів залучають власний (постійний) капітал та короткострокові кредити та позики, платоспроможність гарантована:

$$\text{Запаси} = \text{(Власний оборотний капітал)} + \text{Короткострокові кредити банків}$$

3. *Нестійкий, передкризовий (критичний) фінансовий стан* – для забезпечення запасів крім власного оборотного капіталу та короткострокових кредитів і позик залучають джерела, які послабляють фінансову напругу (наприклад, кредиторську заборгованість), платоспроможність порушено, але є можливість її відновити за рахунок скорочення дебіторської заборгованості, прискорення оборотності запасів:

$$\text{Запаси} \leq \text{(Власний оборотний капітал)} + \text{Короткострокові кредити банків} + \text{Джерела, які послаблюють фінансову напругу: кредиторська заборгованість}$$

4. *Кризовий фінансовий стан* – для забезпечення запасів, не вистачає зазначених джерел їх фінансування, підприємству загрожує банкрутство, поновлення запасів відбувається за рахунок коштів, які сформувалися за рахунок уповільнення оборотності кредиторської заборгованості.

$$\text{Запаси} > \text{(Власний оборотний капітал)} + \text{Короткострокові кредити банків} + \text{Джерела, які послаблюють фінансову напругу: кредиторська заборгованість}$$

Аналіз фінансовій стійкості підприємства за частковими показниками здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Аналіз фінансової стійкості підприємства за частковими показниками

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	На початок попереднього року	На кінець попереднього року	На кінець звітного року	Нормативне значення
1. Коефіцієнт автономії (К _{авт})	1495	0,153	0,197	0,433	більше 0,5
	1900				
2. Коефіцієнт співвідношення залучених та власних коштів (К _ф)	1595+1695+ +1700	5,531	4,073	1,311	менше 1,0
	1495				
3. Наявність власних оборотних коштів (ОК _{вл})	1495 – 1095 або 1495 + 1595 – 1095	-12207	-8792	-3900	збільшення
4. Коефіцієнт маневрності власного капіталу (К _{ман})	1495 – 1095	-2,544	-1,830	-0,366	0,4...0,6
	1495				
5. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами (К _з)	1495 – 1095	-0,852	-0,816	-0,344	0,1
	1195+1200				

Як видно з таблиці 19 значення часткових показників фінансової стійкості не відповідає нормі. Так, значення коефіцієнту автономії в попередньому році був нижче норми, на кінець звітного року ближче до норми, це обумовлено відсутністю власного капіталу підприємства, що свідчить про не стабільність та його фінансову залежність від зовнішніх кредиторів. Коефіцієнт співвідношення залучених коштів та власних коштів знаходяться не в межах норми та показує, що підприємство на початок попереднього року на 1 грн. власного капіталу залучало 5,53грн. залучених коштів; а в звітному році коефіцієнт знаходиться ближче до норми та показує, що підприємство на кінець звітного року на 1грн. власного капіталу залучало 1,31грн. залучених коштів. Підприємство не має власних оборотних коштів впродовж двох років, від'ємна величина яких зменшується на кінець

звітнього року. Коефіцієнт маневреності власного капіталу знаходиться не в межах норми, та свідчить про ускладнення маневреності власного капіталу. Значення коефіцієнту забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами не відповідає нормативному значенню, що обумовлено відсутністю власного оборотного капіталу. Таким чином, аналіз показників фінансової стійкості підприємства дозволяє зробити висновок про неефективне вкладення грошових коштів в діяльність підприємства та фінансову нестабільність функціонування підприємства на ринку.

Аналіз ліквідності та платоспроможності підприємства.

Аналіз ліквідності балансу здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» допомогою таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 – Розрахунок абсолютних показників для аналізу ліквідності балансу звітнього року

Показники активу балансу	Сума, тис.грн.		Показники пасиву балансу	Сума, тис.грн.		Платіжний результат, тис.грн.	
	На початок року	На кінець року		На початок року	На кінець року	На початок року	На кінець року
A_1 – Найбільш ліквідні активи (1160+1165)	10	4858	P_1 – Найбільш термінові зобов. (1605+1615÷1660+1690+1700)	16219	15229	-16209	-10371
A_2 – Активи, які можна реалізувати швидко (1120÷1155+1190)	8189	5943	P_2 – Короткострокові пасиви (1600+1610)	3352	-	4837	5943
A_3 – Активи, які можна реалізувати повільно (1100+1110+1170)	2580	528	P_3 – Довгострокові пасиви (1500÷1520)	-	-	2580	528
A_4 – Активи, реалізація яких пов'язана з труднощами (1095)	13597	15519	P_4 – Постійні пасиви (1495+1665+1525+1526)	4805	11619	8792	3900
<i>Баланс</i>	24376	26848	<i>Баланс</i>	24376	26848	x	x

З таблиці 2.16 видно, що впродовж звітнього року баланс підприємства не є абсолютно ліквідним тому що виконуються не всі нерівності. Як на початок так і на кінець звітнього року виконуються наступні нерівності між групами активів та пасивів підприємства:

$A1 < П1,$

$A2 > П2,$

$A3 > П3,$

$A4 < П4.$

Аналіз ліквідності підприємства за відносними показниками здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (або таблиці) за допомогою таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 – Аналіз ліквідності підприємства за відносними показниками

Коефіцієнти ліквідності підприємства	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Норма	Розрахункові значення			Відхилення
			На початок попереднього року	На кінець попереднього року	На кінець звітного року	
а	б	в	1	2	3	3-2
1. Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	1195+1200	= 2,0	0,540	0,551	0,744	0,193
	1695					
2. Коефіцієнт швидкої (критичної) ліквідності	1195+1200-1100-1110	1,0	0,431	0,419	0,709	0,290
	1695					
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1160+1165	> 0,2 [0,25..0,35]	0,075	0,001	0,319	0,318
	1695					

З таблиці 2.17 видно, що всі коефіцієнти ліквідності підприємства не знаходяться в межах нормативних значень, що свідчать про не спроможність підприємства погасити свої поточні зобов'язання, підприємству необхідно застосувати заходи до підвищення його ліквідності і платоспроможності інакше це призведе до його банкрутству.

Аналіз грошових потоків підприємства

Аналіз грошових потоків підприємства здійснюють за допомогою даних форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів» за допомогою таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 – Аналіз динаміки грошових потоків підприємства

Показники	На початок попереднього року		На кінець попереднього року		Відхилення	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абс.	%
1. Залишок коштів на початок року (3405)	2422	х	500	х	-1922	-79,36
2. Чистий рух грошових коштів від усіх видів діяльності (р. 3400), в тому числі:	-1922	100,0	6015	100,0	4093	Х
2.1. Від операційної діяльності (3195)	-1922	100,0	2070	34,41	148	-7,70
2.2. Від фінансової діяльності (3295)	-	-	-	-	-	-
2.3. Від інвестиційної діяльності (3395)	-	-	3945	65,59	3945	-
* Вплив зміни валютних курсів (3410)	-	х	-	х	-	-
3. Залишок коштів на кінець року (1+-2)	500	х	6515	х	6015	1203

За даними таблиці 2.18 необхідно проаналізувати грошові потоки підприємства за видами діяльності в звітному році порівняно з попереднім, а також вплив зміни складових факторів на суму чистого руху грошових коштів від усіх видів діяльності.

З таблиці 2.18 видно що на кінець попереднього року порівняно з початком попереднього року чистий рух грошових коштів збільшився на 4093 тис.грн., що позитивно характеризує діяльність підприємства. Чистий рух грошових коштів від усіх видів діяльності як на початок попереднього року був сформований за рахунок витрат від оперативної діяльності, на кінець попереднього року був сформований за рахунок надходжень від операційної діяльності та інвестиційної діяльності.

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства здійснюють за допомогою даних форм № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Аналіз складу, динаміки та структури фінансових результатів діяльності підприємства проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.19.

Таблиця 2.19 – Аналіз складу, динаміки та структури фінансових результатів діяльності підприємства

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Попередній рік		Звітний рік		Відхилення	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1. Фінансовий результат від реалізації продукції	2000-2050-2130-2150	-	-	2602	1885,51	2602	-
2. . Фінансовий результат від іншої операційної діяльності	2120-2180	-	-	-781	-565,94	-781	-
3. Фінансовий результат від операційної діяльності	2190 (2195)	-	X	-	X	-	-
4. Фінансовий результат від інвестиційної та фінансової діяльності	2200 + 2220 – 2250 – 2255	-	-	-	-	-	-
5. Фінансовий результат іншої діяльності	2240 – 2270	8	100,00	-1683	-1219,57	-1691	В -211,4 разів
6. Фінансовий результат до оподаткування	2290 (2295)	8	100,00	138	100,0	130	В 16,25 разів

З таблиці 2.19 видно, що фінансовий результат до оподаткування як в звітному так і в попередньому був прибутком, який збільшився на 130 тис.грн., або в 16,25 разів, це відбулось за рахунок збільшення фінансового результату від реалізації продукції на 2602 тис.грн. Негативний вплив здійснило зменшення фінансового результату від іншої операційної діяльності на 781 тис.грн., та фінансового результату іншої діяльності на 1691 тис.грн., або в 211,4 разів. В структурі фінансовий результат до оподаткування в попередньому році формувався за рахунок фінансового результату іншої діяльності, в звітному році формувався за розрахунок прибутку від фінансового результату від реалізації продукції та збитку від фінансового результату іншої діяльності та фінансового результату від іншої операційної діяльності.

Аналіз формування та динаміки фінансового результату від основної операційної діяльності (реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)) проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.20.

Таблиця 2.20 – Аналіз формування та динаміки фінансових результатів підприємства від основної операційної діяльності

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Попередній рік, тис. грн.	Звітний рік, тис. грн.	Відхилення	
				тис. грн.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	4510	29942	25432	В 5,64 р
2. Собівартість реалізованої продукції	2050	4510	27340	22830	В 5,06 р
3. Адміністративні витрати	2130	-	-	-	-
4. Витрати на збут	2150	-	-	-	-
5. Фінансовий результат від основної операційної діяльності	2000-2050-2130-2150	-	2602	2602	-

З таблиці 2.20 видно, що фінансовий результат від основної операційної діяльності в звітному році порівняно з попереднім роком збільшився на 2602 тис.грн. Це відбулось за рахунок чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робі, послуг) більшими темпами (в 5,64 разів) ніж збільшення витрат що пов'язані з основної операційної діяльністю (собівартість реалізованої продукції в 5,06 разів).

Аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної діяльності проводиться даними форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою таблиці 2.21.

Таблиця 2.21 – Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної діяльності

Показники	Попередній рік				Звітний рік				Відхилення	
	доходи	витрати	Фінансовий результат		доходи	витрати	Фінансовий результат		абс.	%
			тис. грн.	%			тис. грн.	%		
1. Операційна оренда активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2. Операційна курсова різниця	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Реалізація інших необоротних активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4. Штрафи, пені, неустойки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5. Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5. Інші операційні доходи і витрати, в тому числі:	-	6261	-6261	100	-	781	-781	100	5480	-87,53
– відрахування до резерву сумнівних боргів	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-
– непродуктивні витрати і втрати	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-
Всього фінансовий результат від іншої операційної діяльності	-	6261	-6261	100	-	781	-781	100	5480	-87,53

З таблиці 2.21 видно що, фінансовий результат від іншої операційної діяльності як в попередньому так і в звітному був збитком, який зменшився на 5480 тис.грн., або на 87,53%, що позитивно характеризує діяльність підприємства. Це відбулось за рахунок зменшення збитку від інших операційних доходів і витрат. Фінансовий результат від іншої операційної діяльності як в попередньому так і в звітному формувався за рахунок збитку від інших операційних доходів і витрат.

Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від інвестиційної, фінансової та іншої діяльності проводиться даними форми

№2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності»

В зв'язку з тим, що підприємство не здійснювало інвестиційну діяльність аналіз не проводиться.

Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від фінансової діяльності розраховується за допомогою таблиці 2.22.

Таблиця 2.22 – Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від фінансової діяльності

Показники	Попередній рік				Звітний рік				Відхилення	
	доходи	витрати	Фінансовий результат		доходи	витрати	Фінансовий результат		абс.	%
			тис. грн.	%			тис. грн.	%		
1. Дивіденди	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2. Проценти	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Фінансова оренда активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4. Інші фінансові доходи і витрати	9436	-9428	8	100	-	1683	-1683	100	-1691	В -211,4 разів
Всього фінансовий результат від фінансової діяльності	9436	-9428	8	100	-	1683	-1683	100	-1691	В -211,4 разів

З таблиці 26 видно, що фінансовий результат від фінансової діяльності в звітному році порівняно з попереднім зменшився на 1691 тис.грн., або в 211,4 разів, що негативно характеризує діяльність підприємства. Це відбулось за рахунок збитку від інших фінансових доходів і витрат. Фінансовий результат від фінансової діяльності як в попередньому так і в звітному формувався за рахунок інших фінансових доходів і витрат.

В зв'язку з тим, що підприємство не здійснювало іншу діяльність аналіз не проводиться.

Аналіз формування чистого прибутку підприємства проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.23.

Таблиця 2.23 - Аналіз формування чистого прибутку

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
1. Фінансовий результат до оподаткування, тис.грн.	2290 (2295)	8	138	130	В 16,25 разів
2. Витрати (дохід) з податку на прибуток, тис.грн.	2300	1	25	24	В 24 рази
3. Чистий прибуток, тис.грн.	2290 (2295) -2300	7	113	106	В 15,14 разів

З таблиці 2.23 видно, що як в попередньому році так і в звітному році мало прибуток, величина якого збільшилась на 106 тис.грн., або в 15,14 разів. Це відбулось за рахунок прибутку до оподаткування на 130 тис.грн., або в 16,25 разів, та витрат з податку на прибуток на 24 тис.грн., або в 24 рази.

Аналіз рентабельності виробництва здійснюють за даними форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та № 2«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.24.

Таблиця 2.24 - Аналіз рентабельності виробництва

Показники	Алгоритм розрахунку	Попередній рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення
1. Фінансовий результат до оподаткування, тис.грн.	форма№2 р.2290 (2295)	8	138	130
2. Середня річна вартість основних засобів, тис.грн.	форма№1 р.1011*	42627	42548,5	-78,5
3. Середня річна вартість оборотних коштів, тис.грн.	форма№1 р.1195*	12554,5	11054	-1500,5
4. Загальна величина виробничих фондів підприємства, тис. грн..	р. 2 + р. 3	55181,5	53602,5	-1579
5. Рентабельність виробництва, %	р.1: р.4·100%	0,014	0,257	0,243

* Розраховується за допомогою середньої арифметичної за період, що аналізується.

За даними таблиці 2.24 необхідно визначити рівень рентабельності виробництва та оцінити його зміну в звітному році порівняно з попереднім.

За допомогою прийому ланцюгових підстановок виявити вплив на зміну рентабельності виробництва в звітному році порівняно з попереднім таких факторів, як:

- зміна прибутку від звичайної діяльності до оподаткування;

- зміна середньої річної вартості основних засобів за основним видом діяльності;

- зміна середньої річної вартості оборотних коштів.

$$R_{\text{попер}} = \text{ФР попер} / \text{ОЗ попер} + \text{ОбК попер} * 100 = 8 / (42627 + 12554,5) * 100 = 0,014\% \text{п.}$$

1. Вплив фінансового результату до оподаткування

$$\begin{aligned} \Delta R(\text{ФР}) &= (\text{ФРзвіт} / (\text{ОЗпопер} + \text{ОбКпопер}) * 100) - \\ &(\text{ФРпопер} / (\text{ОЗпопер} + \text{ОбКпопер}) * 100) = (138 / (42627 + 12554,5) * 100) - 0,014 = 0,25 - \\ &0,014 = 0,236\% \text{п.} \end{aligned}$$

2. Вплив середньої річної вартості основних засобів

$$\begin{aligned} \Delta R(\text{ОЗ}) &= (\text{ФРзвіт} / (\text{ОЗзвіт} + \text{ОбКпопер}) * 100) - (\text{ФРзвіт} / (\text{ОЗпопер} + \text{ОбКпопер}) \\ &* 100) = (138 / (42548,5 + 12554,5) * 100) - (138 / (42627 + 12554,5) * 100) = \\ &0,25 - 0,25 = 0\% \text{п.} \end{aligned}$$

3. Вплив середньої річної вартості оборотних коштів

$$\begin{aligned} \Delta R(\text{ОбК}) &= (\text{ФРзвіт} / (\text{ОЗзвіт} + \text{ОбКзвіт}) * 100) - (\text{ФРзвіт} / (\text{ОЗзвіт} + \text{ОбКпопер}) * \\ &100) = (138 / (42548,5 + 11054) * 100) - (138 / (42548,5 - 12554,5) * 100) = \\ &0,257 - 0,25 = 0,007\% \text{п.} \end{aligned}$$

$$\text{Перевірка } \Delta R = \Delta R_{(\text{ФР})} + \Delta R_{(\text{ОЗ})} + \Delta R_{(\text{ОбК})} = 0,236 + 0 + 0,007 = 0,243\% \text{п.}$$

З таблиці 2.24 видно, що рентабельність виробництва в звітному році порівняно з попереднім збільшилась на 0,243%п., це відбулось під впливом наступних чинників:

1) Збільшення прибутку до оподаткування на 130 тис.грн., яке здійснило позитивний вплив та збільшило рентабельність на 0,236%п.;

2) Зменшення середньорічної вартості основних засобів на 78,5 тис.грн., яке здійснило негативний вплив але не вплинуло на рентабельність виробництва;

3) Зменшення середньорічної вартості оборотних коштів на 1500,5 тис.грн., яке здійснило негативний вплив на рентабельність виробництва на 0,007%п. Ці зміни позитивно характеризують діяльність підприємства.

Аналіз ділової активності підприємства

Аналіз ділової активності підприємства здійснюють за допомогою даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», № 2«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Аналіз показників ділової активності підприємства здійснюють за даними форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та № 2«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиць 2.25 та 2.26.

Таблиця 2.26 – Аналіз показників ділової активності підприємства

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) , тис. грн.	Ф № 2 р. 2000	4510	29942	25432	В 5,6 разів
2. Прибуток (збиток) до оподаткування, тис. грн.	Ф № 2р. 2290 (2295)	8	138	130	В 16,25 разів
3. Середній розмір капіталу*, тис. грн.	Ф № 1 р. 1300	27855,5	25612	-2244	-8,05

* Розраховується за допомогою середньої арифметичної за період, що аналізується

З таблиці 2.25 видно, що у звітному році порівняно з попереднім чистий рух грошових коштів збільшився на 25432 тис.грн., або в 5,6 разів, прибуток до оподаткування збільшився на 130тис.грн., або в 16,2рази, при цьому відбулось зменшення середнього розміру авансового капіталу на 8,05%. Таким чином "золоте правило" економіки підприємства виглядає так:

$1625 < 563,9 > -8,05 < 100\%$,

тобто можна зробити висновок про його невиконання.

Таблиця 2.26 – Аналіз розрахункових показників ділової активності підприємства

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абс.	%
Вихідні показники				
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) , тис. грн.	4510	29942	25432	В 5,64 разів
2. Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	4510	27340	22830	В 5,06 разів
3.Середня річна вартість всього вкладеного капіталу, тис.грн.	27855,5	25612	-2243,5	-8,05
4. Середня річна вартість власного капіталу, тис.грн.	4801,5	8212	3410,5	71,03

5. Середня річна вартість основного капіталу, тис.грн.	15301	14558	-743	-4,86
6. Середня річна вартість оборотного капіталу, тис.грн.	12554,5	11054	-1500,5	-11,95
7. Середня річна вартість власного оборотного капіталу, тис.грн.	-10499,5	-6346	4153,5	-39,56
8. Середня річна вартість запасів, тис.грн.	2734	1554	-1180	-43,16
9. Середня річна вартість дебіторської заборгованості, тис. грн.	8818	7066	-1752	-19,87
10. Середня річна вартість готової продукції, тис.грн.	-	-	-	-
11. Середня річна вартість кредиторської заборгованості, тис.грн.	19563	15724	-3839	-19,62
12. Середня річна вартість основних засобів, тис.грн	42627	42548,5	-78,5	-0,18
13. Середня кількість працівників	50	34	-16	X
14. Валовий прибуток, тис.грн.	-	2602	2602	-
15. Чистий прибуток, тис.грн.	7	113	106	В 15,14 разів
<i>Розрахункові показники</i>				
Показники	Попередній рік	Звітний рік	Абсолютне відхилення	Результат: (+) позитивний – негативний
1. Коефіцієнт оборотності всього вкладеного капіталу	0,16	1,17	1,01	+
2. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,94	3,65	2,71	+
3. Коефіцієнт оборотності оборотного капіталу	0,36	2,71	2,35	+
4. Середній термін обороту оборотного капіталу, днів	1002,13	132,9	-869,23	+
5. Коефіцієнт оборотності власного оборотного капіталу	-0,43	-4,72	-4,29	-
6. Коефіцієнт оборотності запасів	1,65	19,27	17,62	-
7. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	0,51	4,24	3,73	-
8. Середній термін обороту дебіторської заборгованості, днів	703,88	84,96	-618,92	+
9. Коефіцієнт оборотності готової продукції	-	-	-	x
10. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	0,23	1,9	1,67	-
11. Середній термін обороту кредиторської заборгованості, днів	1561,57	189,05	-1372,52	+
12. Рентабельність всього вкладеного капіталу, %	0,03	0,44	0,41	+
13. Рентабельність власного капіталу, %	0,15	0,97	0,82	+
14. Рентабельність основного капіталу, %	0,05	0,78	0,73	+
15. Рентабельність оборотного капі-	0,06	1,02	0,96	+

талу, %				
16. Рентабельність власного оборотного капіталу, %	-	-	-	X
17. Рентабельність продаж, %	0,16	0,38	0,22	+
18. Фондовіддача грн/грн	0,11	0,70	0,59	+
19. Продуктивність праці, грн./прац.	90200,00	880647,06	790447,06	+
20. Коефіцієнт сталості економічного росту	0	0,01	0,01	+

З таблиці 2.26 видно, що більша частина показників, що характеризують ділову активність підприємства, мають позитивну динаміку а також з урахуванням результатів аналізу стійкості та платоспроможності можна зробити висновок про наявність тенденції до покращення ділової активності підприємства на ринку.

Аналіз кредитоспроможності підприємства

Визначення класу позичальника на прикладі досліджуваного підприємства здійснюється за даними форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.27.

Таблиця 2.27 – Методика визначення класу позичальника (досліджуваного підприємства)

Найменування	Розрахунок	Значення	Бали
1. Показники фінансового стану			
<i>1.1. Показники ліквідності</i>			
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$K_{ал} = \frac{А_{вл}}{З_{п}}$	0,319	75
А _{вл} – високоліквідні активи, до яких належать грошові кошти, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції; З _п – поточні зобов'язання, що складаються з короткострокових кредитів та розрахунків з кредиторами			
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	$K_{пл} = \frac{А_{л}}{З_{п}}$	0,709	75
А _л – ліквідні активи, які складаються з високоліквідних активів, дебіторської заборгованості та векселів одержаних			
3. Коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття)	$K_{зл} = \frac{А_{о}}{З_{п}}$	0,744	0
А _о – оборотні активи			
<i>1.2. Показники фінансової стійкості</i>			
У підприємства не було власного капіталу, та оборотного власного капіталу, тому показники фінансової стійкості не розраховується			
1. Коефіцієнт автономії	$K_{авт} = \frac{В_{к}}{А}$	-	0
В _к — власний капітал; А — активи. При умові, якщо В _к < 0, коефіцієнт не розраховується			

2. Коефіцієнт незалежності	$K_H = Z_k / B_k$	-	0	
Зк — залучені кошти, які складаються з довгострокових та поточних зобов'язань. При умові, якщо $B_k < 0$, не розраховується.				При
3. Коефіцієнт забезпеченості власними коштами	$K_z = OK_{вл} / A_o$	-	0	
ОК вл – власний оборотний капітал, який розраховується як різниця між власним капіталом та необоротними активами ($OK_{вл} > 0$). При умові, якщо $OK_{вл} < 0$, коефіцієнт не розраховується				
4. Коефіцієнт маневреності власних коштів	$K_{ман} = (B_k - A_n) / B_k$	-	0	
Ан – необоротні активи. При умові, якщо $B_k < 0$ або $(B_k - A_n) < 0$, коефіцієнт не розраховується				
<i>1.3. Показники фінансово-економічної діяльності, які розглядаються в динаміці</i>				
Найменування	Розрахунок	Значення		Бали
		Попередній рік	Звітний рік	
1. Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	$K_{дзо} = D_{з0} / (B_{к0} + D_{з0})$	-	-	0
Дз – довгострокові зобов'язання				
2. Показники рентабельності та оборотності (при наявності у підприємства збитків показники рентабельності не розраховуються)				
2.1. Рентабельність активів	$R_a = Чп : A_{сер}$	0,03	0,44	25
Чп – чистий прибуток; Асер – середньорічна вартість активів				
2.2. Рентабельність продаж	$R_p = Чп : Чд$	0,16	0,38	25
Чд – чистий дохід				
3. Коефіцієнт оборотності активів	$K_{oa} = Чд : A_{сер}$	0,16	1,17	25
4. Коефіцієнт оборотності запасів	$K_{oz} = Чд : ТМЗ_{сер}$	1,65	19,27	25
ТМЗсер> – середньорічна вартість товарно-матеріальних запасів				
5. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$K_{од} = Чд : D_{сер}$	0,51	4,24	25
Дсер – середньорічна сума дебіторської заборгованості				
6. Коефіцієнт валового прибутку	$K_{vp} = Вп : Чд$	0	0,09	25
Вп – валовий прибуток; Чд – чистий дохід				
7. Коефіцієнт якості дебіторської заборгованості	$K_{Дтo} = Дч0 : Дз0$	1	1	25
Дч – дебіторська заборгованість за товари та послуги (чиста реалізаційна вартість); Дз – дебіторська заборгованість за товари та послуги (первісна вартість)				
8. Коефіцієнт кредиторської заборгованості	$K_{Ктo} = Ктд0 : Ктз0$	0,23	1,9	25
Ктд – кредиторська заборгованість (довгострокові зобов'язання); загальна кредиторська заборгованість (довгострокові та поточні зобов'язання)				Ктз –
9. Коефіцієнт собівартості	$K_{Cвo} = C_{в0} : B_0$	1	0,91	25

Св – собівартість реалізованої продукції; В – дохід (виручка) від реалізації продукції			
1.4. Обороти за рахунками			
Найменування	Розрахунок	Значення	Бали
1. Достатність оборотів по рахунках до зобов'язань	$K = H_{cm} / C_k$	-	-
H _{cm} – середньомісячні надходження на рахунки позичальника протягом трьох останніх місяців. У разі, якщо середньомісячні надходження більші, ніж середньомісячна виручка від реалізації за аналогічний період коефіцієнт розраховується як: $K_d = B_c : C_k$; B _c – середньомісячний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) C _k – сума кредиту			
2. Оборот по всіх рахунках клієнта (в тис. грн.)	Розраховується як середньомісячні надходження на рахунки позичальника протягом трьох останніх місяців	-	-
3. Динаміка середньомісячних оборотів по рахунках	-	-	-
При розрахунках використовуються середньомісячні обороти по рахунках за звітний квартал порівняно з попереднім кварталом. Для підприємств з сезонним характером виробництва дані за звітний квартал порівнюються з даними за аналогічний період минулого року			
4. Наявність рахунків в інших банках щодо частки їх середньомісячних оборотів в оборотах за всіма рахунками клієнта	-	-	-
3. Кредитна історія			
Найменування	Значення	Бали	
1. Наявність погашених кредитів у банку розглядається за останні 3 роки, а в разі наявності декількох кредитів показник оцінюється за найгіршим	Кредит і відсотки буди погашені своєчасно	50	
2. Наявність діючих кредитів	Немає	0	
4. Об'єктивні фактори діяльності підприємства			
1. Місцезнаходження клієнта (фактичне)	Інші області України	10	
2. Термін існування підприємства	більше 5 років	50	
3. Наявність контролю за поточною діяльністю клієнта:			
а) частка банку в статутному капіталі, %	0	0	
б) керівник клієнта (директор, фінансовий директор, заступник директора - з правом підпису платіжних документів) є співробітником банку	Ні	0	
4. Кількість місяців, що залишились до погашення кредиту (від звітної на яку проводиться оцінка).	-	-	
5. Специфіка діяльності клієнта			
5.1 Сезонність діяльності	Так	-20	
5.2 Наявність власної нерухомості, торгівельної мережі, зареєстрованої торгової марки	Так	30	
5.3 Контрагенти за кредитною угодою	Постійні	25	
5.4 Наявність постійної валютної виручки	Ні	0	
6. Рівень менеджменту	Достатній	0	
5. Додаткові фактори			
1. Причетність (уточнення) позичальника в судові розгляди (наявність судових позовів до клієнта, можливість застосування до нього штрафних санкцій, арешт поточного рахунку тощо)	Ні	0	
2. Участь клієнта в спільних проектах, програмах з ба-	Ні	0	

нком		
3. Наявність державної підтримки клієнта	Ні	0
Всього балів		520

З таблиці 2.27 видно, що кількість балів підприємства за результатами проведеної оцінки склала 520 балів. Такий показник відноситься до класу "Б" – мінімальний ризик. Фінансова діяльність позичальника цієї категорії подібна до класу «А», але ймовірність її збереження на цьому рівні тривалий час низька. Позичальники/контрагенти банків, що належать до цього класу, потребують підвищеної уваги через можливі недоліки, які загрожують достатності надходжень коштів для обслуговування боргу та стабільності отримання позитивного фінансового результату їх діяльності. Аналіз показників фінансового стану позичальника може свідчити про негативні тенденції в діяльності позичальника. Недоліки в роботі позичальників класу «Б», мають бути лише потенційними. У разі реальних недоліків клас позичальника повинен бути знижений.

Аналіз ймовірності банкрутства підприємства

Аналіз ймовірності банкрутства підприємства здійснюють за допомогою даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та № 2«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Оцінка ймовірності банкрутства підприємства за двох факторною моделлю Альтмана здійснюється за допомогою формули 1.

$$Z = -0.3877 - 1.0736 \cdot K_{\text{пл}} + 0579 \cdot \frac{\text{ПК}}{\text{П}} \quad (1)$$

де Z – показник ймовірності банкрутства

$K_{\text{пл}}$ – коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)

ПК – позиковий капітал (ф. №1, 1595+1695+1700)

П – сума пасивів (ф. №1, р. 1900)

Якщо $Z > 0$, констатується високий рівень банкрутства, при $Z < 0$ – низький.

$$Z_{\text{попер.рік}} = -0,3877 - (1,0736 * 0,551) + 0,579(19871/24376) = -0,3877 - 0,5916 + 0,472 = -0,5073$$

$$Z_{\text{звіт.рік}} = -0,3877 - (1,0736 * 0,744) + 0,579(15229/26848) = -0,3877 - 0,799 + 0,328 = -0,8587$$

Оцінка ймовірності банкрутства за двох факторною моделлю Альтмана як в попередньому так звітному році показник $Z < 0$, що свідчить про низький рівень банкрутства підприємства, в звітному році значення показника зменшується, що свідчить про зменшення ймовірності банкрутства підприємства та позитивно характеризує його діяльність.

За допомогою формули (1) необхідно визначити рівень Z -показника в звітному та попередньому роках та оцінити тенденцію його зміни в звітному році порівняно з попереднім.

Оцінка ймовірності банкрутства підприємства за моделлю Спінрейта здійснюється за допомогою формули 2., та таблиці 2.28.

$$Z = 1,03A + 3,07B + 0,66C + 0,4D, \quad (2)$$

де

Цільові показники	Порядок розрахунку	Алгоритм розрахунку
A	$\frac{\text{Робочий капітал}}{\text{Загальна вартість активів}} ;$	р. 1195+1200 ф.№1
		р. 1300 ф.№1
B	$\frac{\text{Прибуток до сплати податків та відсотків}}{\text{Загальна вартість активів}} ;$	р.2290 (2295) ф.№2
		р. 1300 ф.№1
C	$\frac{\text{Прибуток до сплати податків}}{\text{Короткострокова заборгованість}} ;$	р.2290 (2295) ф.№2
		р. 1695 ф.№1
D	$\frac{\text{Обсяг продажу}}{\text{Загальна вартість активів}} .$	р.2000 ф.№2
		р. 1300 ф.№1

За допомогою формули (2) необхідно визначити рівень Z -показника в звітному та попередньому роках, порівняти його зі значенням єдиної критичної точки (значення єдиної критичної точки відповідає значенню Z -показника у 0,862: отже, підприємство із достовірністю 92 % може бути віднесено до категорії поте-

нційних банкрутів, якщо розрахункове значення Z -показника для нього менше за 0,862)та оцінити тенденцію її зміни в звітному році порівняно з попереднім.

Таблиця 2.28 - Аналіз оцінки ймовірності банкрутства за моделлю Спінгейта.

Цільові показники	Алгоритм розрахунку	Попередній рік	Звітний рік
A	р. 1195ф.№1	0,442	0,422
	р. 1300 ф.№1		
B	р.2290 (2295) ф.№2	0,0003	0,005
	р. 1300 ф.№1		
C	р.2290 (2295) ф.№2	0,0004	0,009
	р. 1695 ф.№1		
D	р.2000 ф.№2	0,185	1,115
	р. 1300 ф.№1		
Z		0,53	0,9

За результатами оцінки ймовірності банкрутства підприємства за моделлю Спінгейта, наведеної в таблиці 32, видно, що в попередньому році показник $Z < 0,862$, що свідчить про високу ймовірність банкрутства, а в звітному році показник $Z > 0,862$, що свідчить про низьку ймовірність банкрутства підприємства.

Оцінка ймовірності банкрутства підприємства за системою показників Бівера здійснюється за даними форм №1 «Баланс» та № 2«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою таблиці 2.29.

Таблиця 2.29 – Система показників Бівера

Показники	Алгоритм розрахунку	Попередній рік	Звітний рік	Рекомендовані значення показників		
				Група I – стійкий фінансовий стан	Група II – за 5 років до банкрутства	Група III – за рік до банкрутства
1.Коефіцієнт Бівера	$\frac{p.(2350+2515) \text{ ф. №2}}{p. (1595+1695+1700) \text{ ф.№1}}$	0,0004	0,007	0,4 – 0,45	0,17	-0,15
2. Коефіцієнт поточної ліквідності	см. табл.. 2.17	0,551	0,744	$\leq 3,2$	$\leq 2,0$	$\leq 1,0$
3. Рентабельність капіталу за чистим прибутком	см. табл.. 2.11	0,025	0,441	6-8	4	-22
4. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$\frac{p. (1595+1695+1700) \text{ ф. №1}}{p. 1900 \text{ ф.№1}}$	0,803	0,567	$\leq 0,37$	$\leq 0,50$	$\leq 0,80$

5.Коефіцієнт покриття активів власним оборотним капіталом	$\frac{p.(1495 - 1095) \text{ ф.№1}}{p. 1300 \text{ ф.№1}}$	-0,361	-0,145	0,4	$\leq 0,30$	0,06
---	---	--------	--------	-----	-------------	------

З таблиці 2.29 видно, що оцінка банкрутства підприємства за системою показників Бівера свідчить, що як в попередньому так і в звітному році по всім показникам відноситься до III групи - за рік до банкрутства, що є негативним значенням діяльності підприємства.

Висновки до другого розділу

Аналіз показників фінансової стійкості підприємства дозволив зробити висновки про недостатньо ефективне вкладення грошових коштів в діяльність підприємства та нестійке та нестабільне функціонування підприємства на ринку: коефіцієнт фінансової стійкості впродовж двох років знаходяться не в межах норми, що свідчить про нестабільність та фінансову залежність підприємства від зовнішніх кредиторів; підприємство не має власних оборотних коштів впродовж досліджуваного періоду. Відбулось покращення ефективності використання оборотних коштів, про що свідчить збільшення коефіцієнту оборотності оборотних коштів

Коефіцієнти поточної і швидкої ліквідності впродовж двох років. знаходяться не в межах норми, що негативно характеризує діяльність підприємства та свідчить про не змогу покриття його термінових зобов'язань. Спостерігається збільшення показників рентабельності капіталу та рентабельності виробництва, що позитивно характеризує основну операційну діяльність підприємства.

Підприємство на кінець звітного року мало чистий прибуток.

Оцінка банкрутства підприємства свідчить про низький рівень ймовірності банкрутства підприємства.

Таким чином, фінансова діяльність підприємства задовільна і потребує більш детального контролю.

3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

3.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Ведення бухгалтерського обліку на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» здійснюється бухгалтерією: 5 бухгалтерів під керівництвом головного бухгалтера. Форма організації бухгалтерського обліку – централізована з лінійною формою організаційної структури бухгалтерії (рис. 3.1).



Рис. 3.1 – Структура бухгалтерської служби на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

Розподіл обов’язків між працівниками бухгалтерії є таким:

Головний бухгалтер:

- забезпечує організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, контроль за раціональним, економним використанням усіх видів ресурсів, збереженням власності, впливає на підвищення ефективності господарської діяльності підприємства;
- безпосередньо контролює усі фінансові операції, які здійснює ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»;

- забезпечує раціональну систему документообігу, застосування прогресивних форм та методів ведення бухгалтерського обліку на основі сучасної обчислювальної техніки;
- забезпечує повний облік грошових засобів, товарно-матеріальних цінностей та основних засобів, що надходять на підприємство, а також своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з їх рухом;
- забезпечує достовірний облік витрат виробництва та обороту, складання кошторисів витрат;
- забезпечує правильний облік результатів господарсько-фінансової діяльності підприємства у відповідності з встановленими правилами;
- забезпечує правильне нарахування та своєчасний перерахунок внесків на державне соціальне страхування, погашення у встановлені строки заборгованості банкам по позиках тощо;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку організації бухгалтерського обліку та звітності в структурних одиницях підприємства, інструктує працівників з питань бухгалтерського обліку, контролю та звітності;
- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності і подання її у встановлені строки;
- здійснює аналіз господарсько-фінансової діяльності підприємства по даним бухгалтерського обліку та звітності;
- забезпечує збереження бухгалтерських документів, оформлює їх для передачі в архів;
- контролює дотримання встановлених правил оформлення прийняття та відпуску товарно-матеріальних цінностей;

- забезпечує суворе дотримання штатної, фінансової та касової дисципліни;
- контролює дотримання встановлених правил проведення інвентаризацій грошових засобів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, розрахунків та платіжних зобов'язань;
- контролює стягнення у становленні строки дебіторської та погашення кредиторської заборгованості, дотримання платіжної дисципліни.
- контролює законність списання з бухгалтерських балансів нестач, дебіторської заборгованості та інших втрат;
- у випадку вияву незаконних дій посадових осіб (приписів, використання засобів не за призначенням та інших порушень та зловживань) повідомляє про це директора підприємства;
- контролює дотримання посадовими особами правил оформлення первинних документів, які використовуються в бухгалтерському обліку;
- приймає до виконання та оформлення документи по фінансово-господарських операціях, які суперечать діючому законодавству та порушують фінансово-договірну дисципліну.

Заступник головного бухгалтера:

- щомісячно складає Звіт про фінансові результати, дебіторську й кредиторську заборгованості;
- щоквартально виводить Баланс фінансової діяльності підприємства (Форма № 1);
- один раз у квартал складає звіт за Формою № 1П-підприємство;
- складає річну фінансову звітність по підприємству з наступним поданням у державні органи.

Бухгалтер з виробництва:

- приймає та обробляє рахунки підрозділів. Здійснює облік витрат по рахунках 23, 91, 92, 93, 94;

- складає періодичну та бухгалтерську звітність з виробництва;
- виконує поточні роботи по окремих видах бухгалтерського обліку;

- здійснює облік запасів;
- здійснює облік втрат і відходів при виробництві продукції;
- складає виробничі звіти.

Бухгалтер-касир:

- здійснює облік по рахунках 30, 31;
- здійснює операції з приймання, обліку й зберігання коштів і цінних паперів в касі з обов'язковим дотриманням правил, що забезпечують їхнє збереження;

- одержує по оформленим по відповідних документах кошти й цінні папери в установах банків;

- здійснює виплату робітникам та службовцям заробітної плати, премій відрядних й інших витрат, складає реєстри депонованих сум;

- веде касову книгу, звіряє наявність грошових сум і цінних паперів із книжним залишком;

- підготовляє й веде касову звітність (щомісяця);

- підготовляє й веде звітність по роботі з банками;

- проводить операції з підзвітними особами: авансові й інші звіти.

Бухгалтер з оплати праці:

- нараховує у встановленому порядку всі види заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності, премії, доплати, надбавки, оплату за змушені простої, пенсії, допомоги на дітей малозабезпеченим родинам й інші виплати, веде облік резерву на оплату (щомісяця);

- нараховує й контролює перерахування в бюджет податків і зборів із зарплати робітників, фахівців і службовців (щомісяця);

- підготовляє довідки працівникам підприємства з питань нараху-

вання заробітної плати, інших виплат й утримань із них (по необхідності);

- здійснює розподіл зарплати по елементах витрат;
- розподіляє зарплату по елементах витрат відповідно до звітів допоміжних та обслуговуючих цехів (щомісячно);

- веде прибутково-видаткову книгу підприємства;
- складає звіти.

Також бухгалтерією здійснюється:

- облік основних засобів, нематеріальних активів, нарахування амортизації в бухгалтерському й податковому обліках;

- облік розрахунків з підрядниками по капвкладенням, придбанню основних засобів;

- облік робіт з поліпшення основних засобів (поточні ремонти, техобслуговування);

- здійснюється інвентаризація активів та зобов'язань заводу;
- складається „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)”;

- податковий облік по підприємству;
- контролюється нарахування всіх видів податків і їхню сплату;
- облік приходу запасів і розрахунки з постачальниками;
- облік матеріальних витрат;
- контролюється розробка щомісячних звітів складів;
- облік доручень й інших бланків суворої звітності;
- здійснюється інвентаризація по всіх складах підприємства;
- щотижня складається довідки про дебіторську та кредиторську заборгованість по виробничих запасах;

- облік малоцінного інвентарю й одягу;
- облік відвантаженої продукції на внутрішній і зовнішній ринки;
- облік реалізованої продукції, складає звіти по реалізації (щодня,

щомісяця);

- облік розрахунків з покупцями;
- облік і контроль нарахування податку за використання в оформленні продукції одеської символіки, складає необхідну звітність;
- облік малоцінного інвентарю й спецодягу;
- книгу обліку продажів;
- аналітичний облік по рахунках №№ 373, 374, 375;
- складається зведеною відомість про виробництво, реалізацію продукції;
- облік транспортних послуг;
- розрахунки з іншими організаціями по наданню послуг;
- видача доручень;
- щомісяця складається зведена інформація про виробництво продукції.

Головний бухгалтер має право:

- встановлювати обов'язки для підлеглих, щоб кожний працівник бухгалтерії чітко знав коло своїх обов'язків і ніс відповідальність за їх виконання;
- вимагати від усіх підрозділів підприємства правильно оформляти первинні документи, вести первинний облік;
- узгоджувати призначення, звільнення та переміщення матеріально відповідальних осіб;
- ознайомлюватися з договорами та угодами, які укладає підприємство, на отримання або відпуск товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт та послуг;
- вимагати перегляду завищених та застарілих норм витрат сировини, матеріалів, витрат праці тощо;
- вимагати поліпшення складського господарства, належної організації приймання та зберігання сировини, матеріалів та інших цінностей;

- контролювати в структурних підрозділах підприємства додержання встановленого порядку приймання, оприбуткування, зберігання та витрачання грошових засобів, товарно-матеріальних та інших цінностей.

Головний бухгалтер несе відповідальність за:

- порушення правил та пропозицій, які регламентують фінансово-господарську діяльність;
- порушення строків подання фінансової звітності;
- неправильне ведення бухгалтерського обліку, яке призводить до викривлення бухгалтерських даних;
- прийняття до виконання та оформлення документів, які суперечать законодавству або встановленому порядку;
- відсутність контролю за належною організацією бухгалтерського обліку;
- складання недостовірної бухгалтерської звітності з вини бухгалтерії;
- збереження комерційної таємниці.

Інші працівники бухгалтерії:

- мають право доповідати головному бухгалтерові про всі виявлені недоліки в межах своєї компетенції;
- мають право вносити пропозиції із вдосконалення роботи, пов'язаної з передбаченими посадовими обов'язками;
- відповідають за якість і своєчасність виконуваної роботи;
- відповідають за збереження комерційної таємниці відповідно до наказу по підприємству.

Функції облікового персоналу:

- облік, аналіз та контроль за необоротними активами, оборотними активами, власним капіталом та довгостроковими і короткостроковими зобов'язаннями, формуванням доходів та результатів діяльності;

- забезпечення наявності первинної документації та своєчасної обробки первинних документів;
- забезпечення повного відображення всіх витрат та доходів підприємства, постійне співставлення доходів з витратами, виявлення загальних фінансових результатів діяльності підприємства;
- оформлення матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням збитку від нестачі, крадіжки та псування активів підприємства.

Організація бухгалтерського обліку на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» регулюється такою нормативною базою:

- Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.06.96 р. № 996-XIV;
- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його застосування” от 30.11.99 р. №291;
- Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.95 р. № 352;
- інші законодавчі та нормативні документи, які регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Методологія відображення в обліку окремих операцій, використання визначених у межах чинного законодавства принципів, способів, прийомів та процедур ведення бухгалтерського обліку фіксуються у Наказі «Про облікову політику підприємства» відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. та Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку. Зміни положень облікової політики та їхні причини викладаються окремо у пояснювальній записці до річної фінансової звітності заводу.

Основними положеннями Наказу підприємства „Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику у 2012 році” є:

- форма бухгалтерського обліку на підприємстві – автоматизована;
- облік основних засобів здійснюється у відповідності до П(С)БО 7; амортизація основних засобів нараховується податковим методом;
- поточна дебіторська заборгованість обліковується у відповідності до П(С)БО 10; резерв сумнівних боргів не створюється;
- облік запасів здійснюється у відповідності до П(С)БО 9; при вибутті запаси оцінюються за методом FIFO;
- організація податкового обліку на підприємстві здійснюється у відповідності до діючого законодавства – Податкового кодексу України за допомогою окремих реєстрів податкового обліку.

Методологічно й організаційно бухгалтерський облік на підприємстві поділяється на фінансовий та управлінський. Кожний із зазначених видів бухгалтерського обліку має свої мету, призначення, користувачів облікової інформації і відіграє свою роль в управлінні заводом.

Система обліку на підприємстві забезпечується наступними взаємопов'язаними видами обліку: *оперативно-технічним, статистичним, бухгалтерським, фінансовим та управлінським.*

Оперативно-технічний облік здійснюється безпосередньо на місцях та забезпечує спостереження та реєстрацію відповідних виробничих операцій та інших факторів господарської діяльності підприємства. Метою оперативного обліку є швидке отримання інформації про хід виробництва, реалізацію продукції (робіт, послуг).

Фінансовий облік охоплює сукупність правил та процедур, що забезпечують підготування та оприлюднення інформації про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації відповідно до вимог чинного законодавства. Іншими словами, фінансовий облік забезпечує відображення усіх господарських операцій за звітний період, а також складання встановленої бухгалтерської (фінансової) звітності, призначеної для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

За даними фінансового обліку визначаються результати господарської діяльності звітного періоду (прибуток або збиток), складається фінансова звітність, яка використовується внутрішніми та зовнішніми користувачами. Фінансова звітність не є комерційною таємницею, регулюється державою і стандартами різних рівнів.

Управлінський облік розробляється підприємством самостійно з урахуванням внутрішніх інформаційних потреб та вимог керівництва для планування, аналізу, контролю і прийняття відповідних рішень. Головним є своєчасне одержання достовірної інформації про доходи і витрати як в цілому по заводу, так і по окремих його структурних підрозділах, а також про фінансові результати, що вже попередньо відображені у фінансовому обліку. Однак в управлінському обліку витрати перегруповуються за їхнім цільовим призначенням, тобто за видами продукції (послуг). Аналогічно групують доходи і фінансові результати підприємства. У межах управлінського обліку здійснюється детальний облік витрат та калькулювання собівартості виробленої продукції. Підприємство самостійно розробляє структуру і зміст внутрішньої звітності, а також визначає періодичність її складання та подання на різні рівні управління.

Інформація про форму і систему управлінського обліку є конфіденційною.

Статистичний облік - це планомірний збір і вивчення масових, кількісних та якісних явищ та закономірностей загального розвитку при конкретних умовах місця та часу.

Бухгалтерський облік - це спосіб документального спостереження, відображення і контролю за господарською та фінансовою діяльністю виробників, а також система збору, вимірювання обробки та передачі інформації про господарську діяльність підприємства, установи, організації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень.

Основні принципи бухгалтерського обліку полягають у наступному: обачність, послідовність, повне висвітлення, автономність, безперервність,

нарахування та відповідність доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошове вираження, періодичність.

Організація бухгалтерського обліку та фінансової звітності у ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» ґрунтується на принципах автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою та єдиного грошового вимірника, що має забезпечити одержання достовірної, якісної, своєчасної інформації з метою прийняття її користувачами відповідних рішень.

Господарські операції підприємства, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів, відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах здійснюються на підставі первинних документів.

Первинні документи складаються на обчислювальних машинах у момент проведення кожної господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, надання їх для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність наведених у документах даних несуть особи, які склали, надрукували і підписали ці документи.

Бухгалтерські документи для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати обов'язкові реквізити, перелік яких, залежно від виду документів, визначається Законами України та іншими нормативними документами міністерств та відомств, а також самим підприємством.

З метою упорядкування руху та своєчасного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» встановлено *графіки документообороту*, які встановлюють чітко визначений рух (переміщення) документів по підрозділах підприємства та виконавців, через які проходить кожен первинний до-

кумент, визначають максимальний термін його перебування в підрозділі, терміни для відображення в обліку.

Річна фінансова звітність подається до відповідних органів у складі шести форм, наведених в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Форми фінансової звітності та їх характеристика

Форми звітності	Характеристика
№ 1 “Баланс”	Фінансовий стан підприємства, склад активів, зобов’язань і власного капіталу
№ 2 “Звіт про фінансові результати”	Доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства
№ 3 “Звіт про рух грошових коштів”	Надходження та витрати грошових коштів
№ 4 “Звіт про власний капітал”	Зміни власного капіталу підприємства
№ 5 “Примітки до фінансової звітності”	Доповнюють інформацію наведену в фінансових звітах
№ 6 “Додаток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами”	Інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов’язання звітних сегментів

Перед складанням річної фінансової звітності на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» обов’язково проводять інвентаризацію активів та зобов’язань підприємства.

3.2. Організація на підприємстві обліку операцій з нематеріальними активами

3.2.1 Облік надходження нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

Для обліку НМА, відповідно до Інструкції №291, на підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» призначено рахунок синтетичного обліку 12 «Нематеріальні активи», який має шість субрахунків, призначених для організації обліку НМА за відповідними групами, передбаченими п. 5 П(С)БО 8. За дебетом рахунка 12 відображаються придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом — вибуття нематеріальних активів. Увесь пе-

речень субрахунків, які використовуються на підприємстві, наведені у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2. Види нематеріальних активів та групи їх обліку

Субрахунок синтетичного обліку	Вид (група обліку) НМА	Нематеріальні активи, що обліковуються на субрахунку
121	Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
122	Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123	Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо
124	Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо
125	Авторське право та суміжні з ним права	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
127	Інші НМА	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо

Для організації обліку витрат підприємства на придбання НМА або їх створення власними силами призначено субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунка синтетичного обліку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом цього субрахунка відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення нематеріальних активів, за кредитом — їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо).

Облік надходження нематеріальних активів за 2020-2021 рр. на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. Надходження НМА на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Відображено придбання програмного забезпечення за сумою договору	154	631	20 000
На суму ПДВ	641	631	4000
Оприбутковано програмне забезпечення	125	154	20 000
З поточного рахунку оплачено за програмне забезпечення постачальнику	631	311	24 000
Введено в експлуатацію програмне забезпечення	125	154	20000

3.2.2. Облік амортизації нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

На підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ», згідно із наказом про облікову політику, амортизація НМА здійснюється за прямолінійним методом.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строків, що наведених у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4. Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи НМА	Строк дії права користування
Права користування природними ресурсами	Відповідно до правовстановлюючого документа
Права користування майном	Відповідно до правовстановлюючого документа
Права на комерційні позначення	Відповідно до правовстановлюючого документа
Права на об'єкти промислової власності	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Авторське право та суміжні з ним права	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
Інші НМА	Відповідно до правовстановлюючого документа

Синтетичний облік нарахування амортизації НМА ведеться за кредитом субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Облік операцій з нарахування амортизації нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» наведений у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5. Облік операцій з нарахування амортизації нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Нарахована амортизація на програмне забезпечення за січень 2020 року	92	133	333,33
Операція по нарахуванню амортизації на програмне забезпечення протягом 2020-2021 років повторювалася ще 23 рази			
Нарахована амортизація на права користування будівлею за січень 2020 року	91	133	483,33
Операція по нарахуванню амортизації на права користування будівлею протягом 2020-2021 років повторювалася ще 23 рази			
Нарахована амортизація на права на комерційні позначення за січень 2020 року	93	133	200,00
Операція по нарахуванню амортизації на права на комерційні позначення протягом 2020-2021 років повторювалася ще 23 рази			
Нарахована амортизація на права на об'єкти промислового значення за січень 2020 року	91	133	666,66
Операція по нарахуванню амортизації на об'єкти промислового значення протягом 2020-2021 років повторювалася ще 23 рази			

Оскільки амортизація на нематеріальні активи нараховується за прямо-лінійним методом, щомісячні амортизаційні відрахування на нематеріальні активи складають:

1) Програмне забезпечення

$$A = \frac{20000}{5 * 12} = 333,33 \text{ грн}$$

2) Права на користування будівлею

$$A = \frac{58000}{10 * 12} = 483,33 \text{ грн}$$

3) Права на комерційні позначення

$$A = \frac{12000}{5 * 12} = 200,00 \text{ грн}$$

4) Права на об'єкти промислового значення

$$A = \frac{80000}{10 * 12} = 666,66 \text{ грн}$$

3.2.3. Облік операцій, пов'язаних з вибуттям нематеріальних активів на підприємстві

У разі вибуття нематеріального активу:

- його балансова вартість виключається з активу балансу;
- фінансовий результат визначається як різниця між сумою чистих надходжень від продажу (чи іншого вибуття) нематеріального активу. Вибуття нематеріальних активів на підприємстві може виникати внаслідок їх:

- реалізації або ліквідації;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- обміну на інші активи

Усі можливі шляхи вибуття нематеріальних активів наведені у рис. 3.2.

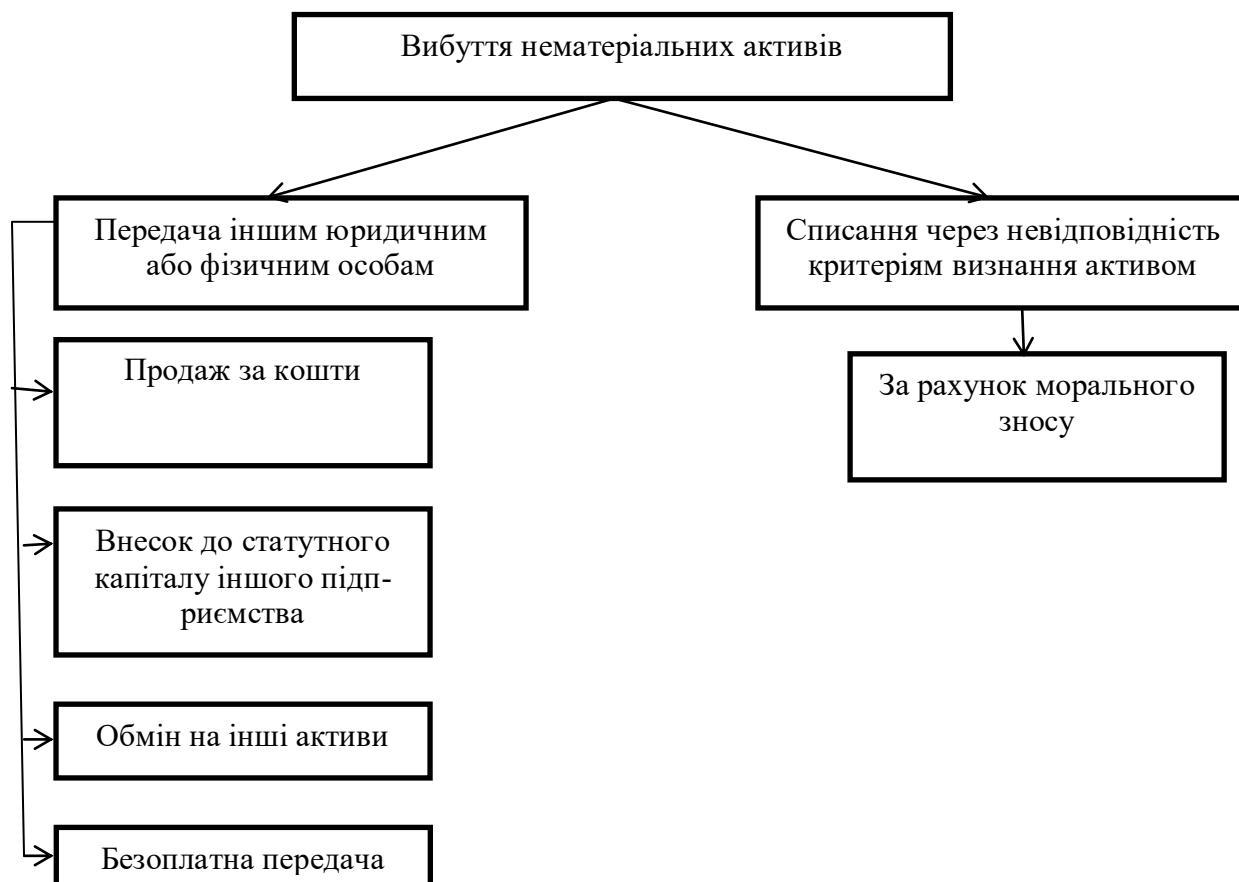


Рис. 3.2. Шляхи вибуття нематеріальних активів

Облік вибуття нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» відображено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6. Облік операцій з вибуття нематеріальних активів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Реалізовано права на користування земельною ділянкою та будівлею	37	742	36000
На суму ПДВ	742	641	6000
На суму нарахованого зносу за час користування нематеріального активу	133	122	3500
Списана залишкова вартість нематеріального активу	972	122	32500
Ліквідовано право на комерційні позначення цукерок на суму нарахованого зносу	133	122	2400
На суму залишкової вартості об'єкту нематеріальних активів	976	122	1600

3.2.4. Оформлення первинних документів

У листі від 11.04.2006 р. №31-34000-10-10/7377 (див. «ДК» №20/2006) Мінфін вказав, що визнання об'єкта НМА здійснюється на підставі оформленого первинного документа, що містить його найменування, характеристику (опис), порядок і строк його корисного використання, первісну вартість, дату придбання, підписи осіб, що прийняли об'єкт НМА, які повинні перевірити обґрунтованість оприбуткування НМА, тобто наявність документів (довідок), що описують сам об'єкт НМА або порядок його використання (письмовий опис з формулами, кресленнями, схемами, зразками тощо). Аналогічні положення відображені у пунктах 1.4, 1.5 Методрекомендацій №1327.

Наказом №732 затверджено низку типових форм для первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА та порядок їх застосування. Зокрема, це:

1) НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

2) НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

3) НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;

4) НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Ці форми первинного обліку, згідно з п. 1.4 Методрекомендацій №1327, можуть застосовуватися і для інших видів НМА «із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів».

Пункт 35 П(С)БО 8 установлює, що реєстри аналітичного обліку НМА, які вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів. Це означає, що всі документи первинного обліку списаних з балансу об'єктів, якими було оформлено їх оприбуткування та перебування в експлуатації, мають зберігатися з документами, якими оформлено списання таких об'єктів.

Нормативною базою для здійснення операцій щодо обліку нематеріальних активів на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» є:

- Інструкція №291 — Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну від 30.11.99 р. №291.
- П(С)БО 7 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. №92.
- П(С)БО 8 — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 18.10.99 р. №242.
- МСБО 38 — Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи».
- Методрекомендації №1327 — Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Мінфіну від 16.11.2009 р. №1327.

- Наказ №732 — Наказ Мініну від 22.11.2004 р. №732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Висновки до третього розділу

Облік діяльності на підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» ведеться згідно чинного законодавства, інструкціям, нормативно-правовим актам органів державної влади і місцевого самоврядування, керівним матеріалам фінансових, контрольно-ревізійних та податкових органів з організації бухгалтерського обліку та складання звітності, а також інших документів, які регулюють господарсько-фінансову діяльність товариства. А отже, бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Ведення бухгалтерського обліку на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» здійснюється бухгалтерією у складі 5 бухгалтерів під керівництвом головного бухгалтера. Форма організації бухгалтерського обліку – централізована з лінійною формою організаційної структури бухгалтерії

Головний бухгалтер підприємства забезпечує організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, контроль за раціональним, економним використанням усіх видів ресурсів, збереженням власності, впливає на підвищення ефективності господарської діяльності підприємства та безпосередньо контролює усі фінансові операції, які здійснює ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ».

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється за допомогою програми «1С:Підприємство» та деяких допоміжних програм з пакету MS Office. Статистична звітність ведеться згідно положенням чинного законодавства.

З метою упорядкування руху та своєчасного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку на ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ

КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» встановлено *графіки документообороту*, які встановлюють чітко визначений рух (переміщення) документів по підрозділах підприємства та виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначають максимальний термін його перебування в підрозділі, терміни для відображення в обліку.

Для обліку НМА, відповідно до Інструкції №291, на підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» призначено рахунок синтетичного обліку 12 «Нематеріальні активи», який має шість субрахунків, призначених для організації обліку НМА за відповідними групами, передбаченими п. 5 П(С)БО 8. За дебетом рахунка 12 відображаються придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом — вибуття нематеріальних активів.

На підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ», як зазначено у наказі про облікову політику, амортизація НМА здійснюється з використанням прямолінійного методу.

Синтетичний облік нарахування амортизації НМА ведеться за кредитом субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

4. АУДИТ ДОСТОВІРНОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»

4.1. Основні положення щодо проведення аудиту нематеріальних активів

Запорукою ефективного здійснення господарської діяльності є наявність відповідних засобів праці. У період «інтелектуалізації» економіки особливої уваги набувають нематеріальні складові активів підприємства. На сьогодні перед вітчизняними підприємствами виникає нове завдання, що потребує нагального вирішення: використання можливостей підприємства для досягнення конкурентних переваг. В свою чергу, сучасні тенденції виділяють панівну роль саме нематеріальних активів, тому з'являється необхідність в удосконаленні методики проведення їх аудиту, адже питання методології проведення аудиту нематеріальних активів чітко не розкривається в офіційно затверджених нормативних правових документах та у наукових дослідженнях у сфері аудиту.

Оскільки дані бухгалтерського обліку є базовою інформацією для проведення аудиту, слід звернутися до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які визначають основні методологічні засади щодо ведення бухгалтерського обліку в Україні. Відповідно до П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», визначається методика їх ідентифікації, визнання, класифікації, оцінки при взятті на баланс та вибутті, шляхи їх надходження та вибуття, особливості переоцінки, амортизації, зменшення корисності. Отже, згідно з П(с)БО 8, нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифікованими. Нематеріальний актив може бути ідентифікованим, якщо він:

- може бути відокремленим, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це. Прикладом такого не-

матеріального активу можуть виступати комп'ютерна програма або формула (рецепт), що можуть бути передані іншому підприємству в той чи інший спосіб;

- виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань. Наприклад, ліцензія, яка не може бути передана від підприємства, однак є нематеріальним активом, оскільки виникає з певних юридичних прав [1].

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має деякі особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які у певній мірі можуть виконувати функції національних стандартів з обліку та аудиту [47]. Метою аудиту нематеріальних активів є формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності прав підприємства на користування природними надрами, майном, землею, авторським правом у сфері науки, літератури, мистецтва, об'єктами промислової власності та інших видів нематеріальних активів [48].

Відповідно до зазначеної мети, впливає ряд завдань, що необхідно здійснити при процесі проведення аудиту:

- перевірити факт наявності нематеріальних активів і підтвердження прав власності на усі нематеріальні активи, які включені до балансу підприємства;
- перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів (насамперед, їх первісної вартості);
- перевірити дотримання норм чинного законодавства по операціям, пов'язаних з нематеріальними активами;

- перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного видів обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі, балансі;
- перевірити достовірність обліку зарахування та списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства;
- перевірити правильність розрахунку зносу нематеріальних активів [1].

Аудит нематеріальних активів ґрунтується на загальному плані проведення аудиту, у якому необхідно приділити увагу важливим та нетиповим операціям з обліку нематеріальних активів. Задля цього аудитор користується МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Планування повинно сприяти виявленню потенційних проблем та якісному кінцевому результату аудиту (МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітність»). Аудитор виконує даний план за допомогою програми, яка визначає характер, часові обмеження та об'єм запланованих аудиторських процедур та складається з урахуванням оцінки системи внутрішнього контролю.

З метою забезпечення можливості зниження рівня аудиторського ризику (МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики») та підвищення якості роботи аудитора, необхідним є дотримання етапів аудиту нематеріальних активів з детальним розкриттям особливостей проведених аудиторських процедур (МСА 500-599 «Аудиторські докази») [7].

Основні етапи проведення аудиторської перевірки:

1. Перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів. Облікову політику розглядають як спосіб регулювання фінансово економічних і господарських особливостей функціонування підприємства в ринкових умовах. Облікова політика в частині нематеріальних активів формується на основі сукупності основоположних принципів і правил, вибір яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: перевірка висвітлення критеріїв визнання та оцінки нематеріальних активів в обліковій політиці підприємства; перевірка визначення термінів корисного використання нематеріальних активів в обліковій

політиці та відповідність їх чинному законодавству; перевірка висвітлення способів нарахування амортизації відрахувань за окремими групами нематеріальних активів; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку нематеріальних активів.

2. Перевірка наявності нематеріальних активів: перевірка періодичності проведення інвентаризації нематеріальних активів та їх відповідності законодавчим актам. На цьому етапі також доцільно перевірити правильність заповнення первинних документів щодо руху нематеріальних активів. На цьому етапі також доцільно перевірити правильність документів щодо руху нематеріальних активів (табл. 4.1.);

Таблиця 4.1. Документація та терміни використання нематеріальних активів

Об'єкти нематеріальних активів	Документація, що підтверджує природу нематеріальних активів
Авторські права	Авторський договір з продавцем авторських прав, рукопису, малюнка, ескізу, відеокадру, нотного запису тощо
Права на програму для ЕОМ, бази даних	Договір купівлі-продажу (при придбанні одиничного примірника програми), авторський договір(при передаванні майнових прав на програму ЕОМ), дискета з програмою, опис, технічна документація
Права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки	Ліцензійний договір, зареєстрований у патентному відділі, патент на винаходи, свідоцтво на товарний знак, свідоцтво про право користування найменуванням
Права на засоби індивідуалізації юридичної особи (товарний знак, знак обслуговування, фірмове найменування)	Договір про відчуження, зареєстрований у патентному відділі, ліцензійний договір, свідоцтво на товарний знак, свідоцтво про право користування найменуванням
Права на ноу-хау	Договір про передавання ноу-хау, відображення чи опис ноу-хау
Право на користування земельними ділянками й природними ресурсами	Документ про право власності, ліцензія на користування ділянкою надр

3. Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів: перевірка організації синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів в бухгалтерії підприємства та за центрами відповідальності; перевірка відображення у звітності нематеріальних активів за їх видами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку; перевірка відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань нематеріальних активів та їх відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку [17].

4. Аудит операцій по надходженню нематеріальних активів: перевірка джерел надходження нематеріальних активів; перевірка правильності оформлення придбаних нематеріальних активів; перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні нематеріальних активів; перевірка правильності використання форм первинних документів. В першу чергу, на цьому етапі аудитор перевіряє реєстрацію в бухгалтерському обліку об'єктів, які належать до нематеріальних активів, а також відповідність ознак, що характеризують їх природу та відповідність класифікаційним групам.

Нематеріальним активам характерні такі ознаки:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання впродовж тривалого терміну;
- невизначеність в отриманні прибутку в майбутній період;
- здатність приносити вигоду підприємству.

Отже, при перевірці відповідності об'єкта до ознак нематеріального активу, аудитор повинен перевірити правильність його оцінки. Оцінка нематеріального активу залежить від способу їх надходження на підприємство на регулюється П(с)БО 8 «Нематеріальні активи». Однак, в окремих випадках (наприклад, внесок нематеріального активу до статутного капіталу підприємства) стає необхідним визначення справедливої вартості нематеріальних активів, для чого розроблено Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». У цьому стандарті передбачено три підходи до оцінки прав інтелектуальної власності: дохідний (визначають суми доходів, що утворюються об'єктом власності в результаті використан-

ня об'єкта нематеріальних активів), витратний (розраховують витрати у поточних цінах на створення об'єкта нематеріальних активів), ринковий (грунтується на реалізації методу, зокрема порівняльного аналізу продажу). Правильна оцінка нематеріальних активів дасть змогу обґрунтовано формувати собівартість продукції (робіт, послуг) через процес амортизації, визначити фінансові результати підприємства [10].

5. Аудит амортизації нематеріальних активів: перевірка правильності нарахування і відображення в обліку амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності методів амортизації нематеріальних активів, які використовують (табл. 4.2).

Таблиця 4.2. Перевірка правильності нарахування амортизації по нематеріальних активах

Напрямок аудиту	Аудиторські процедури
Повнота нарахування амортизації по нематеріальних активах	Перевірка: - Наявності первинних документів на надходження нематеріальних активів і відображення терміну їх корисного використання - Правильності розрахунку початку та закінчення амортизації - Правильності застосування порядку нарахування амортизації протягом періоду корисного використання
Відображення результатів нарахування на рахунках бухгалтерського обліку і в балансі	Перевірка: - Правильності розрахунків щодо нарахування амортизації в бухгалтерських довідках - Правильності відображення нарахованої сум амортизації на рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» і на рахунках витрат виробництва та обігу - Правильності відображення сум по об'єктах нематеріальних активів, які використовують у невиробничій сфері

6. Аудит операцій із вибуття нематеріальних активів: перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти нематеріальних активів положенням нормативних актів; перевірка обліку операцій по передачі невияткових прав на нематеріальні ак-

тиви; по безоплатній передачі нематеріальних активів; по передачі нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу; по списанню нематеріальних активів положенням нормативних актів.

7. Аудит операцій, пов'язаних із наданням прав на використання нематеріальних активів: перевірка наявності та правильності оформлення договорів на використання нематеріальних активів; перевірка відповідності бухгалтерського обліку прав на використання нематеріальних активів положенням нормативних актів [22].

Якість аудиту нематеріальних активів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту. Аудитор повинен дотримуватись методики проведення аудиту нематеріальних активів, яка впливає на якість аудиту і надання аудиторських послуг. Чим вище якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, тим вище якість проведеного аудиту, а також вище впевненість користувача професійної думки аудитора в правильності прийняття та здійснення економічних рішень в майбутньому [47].

Особливої уваги під час проведення аудиту нематеріальних активів заслуговує оцінка системи внутрішнього контролю, що має безпосередній вплив як на якість облікової інформації, так і на результат проведеної аудиторської перевірки. Згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», внутрішній контроль – процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншим працівникам, для забезпечення обґрунтованої впевненості досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірної фінансової звітності, ефективності і результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів [22]. Тобто, метою системи внутрішнього контролю є здійснення контрольної діяльності з метою завчасного виявлення та виправлення помилок у процесі здійснення господарських операцій з нематеріальними активами. Система внутрішнього контролю направлена здійснювати оцінку ефективності функціонування систе-

ми бухгалтерського обліку, порядку відображення результатів у звітності, дотримання законодавства щодо складання фінансової звітності тощо.

Однак, за відсутності системи внутрішнього контролю, при проведенні аудиту, на підприємстві зростає аудиторський ризик, тобто ризик невиявлення помилки. Тому на великих підприємствах необхідно розрахувати рентабельність системи внутрішнього контролю, адже витрати на її утримання є досить значними, та створити оптимальну систему внутрішнього контролю, що знижуватиме можливі ризики помилок при здійсненні поточного контролю господарської діяльності.

Стратегія проведення аудиту нематеріальних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 "Планування". На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

З метою оцінки ефективності внутрішнього контролю нематеріальних активів аудитор проводить тестування, під час якого з'ясовують ряд питань, що подано в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3. - Тест внутрішнього контролю нематеріальних активів

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.1	Чи зберігаються у бухгалтерії підприємства первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів нематеріальних активів	+			
1.2	Чи ведеться аналітичний облік нематеріальних активів за: • Картками; • Книгами; • Відомостями.	+			
1.3	Чи укладені договори повної матеріальної відповідальності за нематеріальними активами			+	
1.4	Чи розподілені нематеріальні активи за групами	+			
1.5	Чи проводилася інвентаризація нематеріальних активів	+			

Продовження таблиці 4.3

1	2	3	4	5	6
2.1	Чи проводилася в поточному періоді переоцінка нематеріальних активів		+		
2.2	Чи проводилася переоцінка нематеріальних активів у минулому звітному періоді		+		
2.3	У випадку проведення переоцінки одного об'єкту нематеріальних активів, чи проводиться переоцінка інших нематеріальних активів		+		
2.4	Чи переглядаються на дату балансу строк експлуатації та метод амортизації на відповідність новим умовам використання активу	+			
2.5	Чи були витрати на дослідження та розробку		+		
3.1	Чи було вибуття нематеріальних активів з причин: - Непридатності; - Продажу; - Безкоштовної передачі; - Внесених до статутного капіталу інших підприємств		+		
3.2	Чи є нематеріальні активи, по яких існують обмеження прав власності		+		
3.3	Чи є нематеріальні активи, які передані під заставу		+		
3.4	Чи укладено угоди на придбання в майбутньому нематеріальних активів			+	
3.5	Чи є нематеріальні активи, які придбані за рахунок коштів цільового фінансування			+	

Одержавши в процесі попереднього планування дані про підприємство, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту (табл. 4.4). План аудиту є документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт на основних етапах аудиту і строків їх виконання із зазначенням джерел інформації. Аудит нематеріальних активів підприємства рекомендується проводити в кілька етапів. Після складання плану аудиторської перевірки складається програма аудиту нематеріальних активів. Аудиторська програма розробляється з моменту конкретизації загального плану аудиту відповідно до національного нормативу аудиту «Договір на проведення аудиту № 1». Програма аудиту містить перелік питань за окремими темами, видами і напрямками очікуваних робіт, що підлягають перевірці, час проведення, види аудиторських процедур (за який період часу

слід перевіряти, спосіб контролю). В аудиторську програму також вносять перелік об'єктів аудиту за його напрямками, терміни проведення. Наявність програми, крім того, забезпечує контроль за своєчасним і якісним використанням аудиторських процедур.

На кожному етапі проведення аудиту нематеріальних активів розглянуті якісні критерії аудиторської перевірки: наявність - А; правдивість - Б; права та зобов'язання - В; повнота - Г; вимірювання - Д; оцінка вартості - Е; подання і розкриття - Є.

4.2. Укладання аудиторського висновку про достовірність облікової інформації на підприємстві

По закінченню аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки.

Головним результатом копії роботи аудитора по виконанню договору на аудит фінансової звітності є аудиторський висновок.

Стаття 7 Закону України "Про аудиторську діяльність" дає таке визначення аудиторського висновку.

Аудиторський висновок - це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Вимоги до структури, змісту та порядку вибору форми аудиторського висновку щодо фінансових звітів загального призначення викладено у таких документах:

- МСА 700 (переглянутий) "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення",
- МСА 701 "Модифікація висновку незалежного аудитора",

- МСА 800 "Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення",
- МСЗО 2400 "Завдання з огляду фінансових звітів",
- МСЗО 2410 "Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання",
- МСЗНВ 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації",
- МСЗНВ 3400 "Перевірка прогнозованої фінансової інформації".

Кожен стандарт має свою мету і свої особливості, але загальними вимогами є те, що аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів. Ця вимога випливає з мети проведення аудиторської перевірки, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку.

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а перелічені стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу формування аудиторської думки.

Цей процес включає оцінку, розгляд та вивчення обставин, які надають аудиторіві достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Аудиторський висновок є єдиним комунікаційним каналом між аудитором, зовнішніми користувачами та власниками підприємства, фінансова звітність якого була перевірена аудитором. Аудиторський висновок, по суті, є тим містком, завдяки якому аудитор, що володіє значним обсягом інформації, передає її користувачам в стислому виді.

У відповідності з метою складання аудиторський висновок має наступні призначення:

- стислий, змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про фінансову звітність підприємства-клієнта;
- правовий акт, тому, що в визначених законом випадках лише наданий аудитором висновок є доказом про результати роботи підприємства-клієнта, якому можуть довіряти збори акціонерів, засновники, податкова адміністрація та інші користувачі фінансової звітності;
- імплікована (логічна) заява аудитора про те, що він професійно, належним чином виконав свої обов'язки і представив об'єктивний висновок про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта.

Через необхідність подання інформації в стислій формі аудиторський висновок перетворився в надзвичайно офіційний набір висловлювань-фраз, кожна із яких має особливе значення. Ці висловлювання схожі на юридичні фрази і називаються "професійною мовою". Будь-яке відхилення від стандартних професійних висловлювань розглядається як значне і може нести в собі важливу додаткову інформацію.

Тому при складанні аудиторського висновку важливо знати наступне:

- форму аудиторського висновку без застережень (безумовно позитивного аудиторського висновку) і значення фраз, які при цьому використовуються;
- випадки, коли видається аудиторський висновок з застереженнями (умовно-позитивний, негативний, відмова від надання висновку) і фрази, які використовуються при їх складанні;
- випадки, коли при наявності висновку без застережень, може бути доцільним включення додаткової інформації - пояснювального абзацу, що підкреслює певний аспект фінансової звітності.

На нашу думку підприємству можна надати позитивний висновок, так як виконано такі умови:

- аудитор отримав усю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;

- є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;
- фінансова документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, яка відповідає вимогам українського законодавства;
- фінансова звітність складена за дійсними обліковими даними й не містить суттєвих протиріч;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Висновки до четвертого розділу

Аудит нематеріальних активів, як і інших об'єктів обліку, має здійснюватися відповідно до аудиторських стандартів, де сформульовані єдині базові вимоги до якості аудиту, що забезпечують при їх дотриманні рівень гарантії результатів аудиторської перевірки. Аудитору слід пам'ятати, що перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів.

Важливим етапом на шляху успішного проведення аудиторської перевірки стану нематеріальних активів та підготовки достовірного висновку про стан його господарства та фінансів є перевірка наявності та аналіз формування облікової політики підприємства, а саме моменти, що стосуються обліку нематеріальних активів.

Аудитор має перевірити факт наявності об'єктів нематеріальних активів документації, в якій цей об'єкт описаний, зображений або іншим способом зафіксований на матеріальних носіях інформації. Головним критерієм на даному етапі аудиту є можливість ідентифікації об'єкта і встановлення факту його наявності в документації підприємства. Необхідно перевірити наявність документів, що підтверджують права на їх використання, а також правильність і своєчасність відображення нематеріальних активів на балансі підприємства.

Аудитор встановлює правильність переліку нематеріальних активів, на які підприємство нараховує амортизацію, визначення норми амортизацію

за строком їх корисного використання, перевіряє правильність нарахування накопиченої амортизації і достовірність відображення у бухгалтерському обліку.

По всіх нематеріальних активах необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку їх використання. На підприємстві має бути встановлена наявність документів з докладним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

Завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Об'єктом аудиторської перевірки є правильність списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням накопиченої амортизації. Особливо ретельно перевіряють відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів. У разі виявлення недочетів необхідно встановити розмір збитку від крадіжок, знищення, псування нематеріальних активів, а також винних у цьому осіб та з'ясувати правильність нарахування сум для утримання й відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. За кожним напрямом перевірки нематеріальних активів і гудвілу аудитор має встановити правильність бухгалтерських записів.

Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнту.

Записи і висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки і обґрунтуванні аудиторського звіту керівництву клієнта.

Таким чином, аудит повинен бути організований так, щоб адекватно відображати всі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється, настільки, наскільки вони відповідають перевірній фінансовій інформації. Для того щоб аудитор висловив незалежну думку, він повинен одержати гарантію то-

го, що інформація у бухгалтерській документації та інших джерелах інформації достовірна і законна.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Нематеріальні активи є досі важливою економічною категорією, роль якої у майновому стані підприємств поступово зростає. Це обумовлено хвилею поглинання одних підприємств іншими, швидкістю та масштабами технологічних змін, поширенням інформаційних технологій, ускладненням й інтеграцією вітчизняного фінансового ринку.

Важливим є розуміння, що нематеріальні активи як економічна і облікова категорія характеризується такими основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, як: - відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури; - корисність в реалізації цілей по виробництву продукції (наданню послуг, виконанню робіт і в управлінні самою фірмою (підприємством); - перспективність отримання прибутку не тільки в даний момент часу, але і в майбутніх періодах господарської діяльності.

Невизначеність отримання економічної вигоди за рахунок використання нематеріальних активів і особливість їх моральної амортизації диктує необхідність перегляду вітчизняної методології нарахування амортизації для забезпечення об'єктивності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності і правильності прийняття рішень щодо використання нематеріальних активів. Напрямами такого перегляду можуть бути: - розширення переліку методів амортизації, які можуть використовуватись підприємствами, зокрема шляхом включення у бухгалтерський облік загальнозовживаних у світовій обліковій практиці методів.

Проаналізувавши фінансово-економічні показники діяльності підприємства ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ», можна прийти декількох висновків. Діяльність підприємства має тенденцію до погіршення. Перш за все, на це вказує зменшення чистого доходу від реалізації продукції у звітному році в порівнянні з попереднім. Разом з цим істотно зменшилася і собівартість реалізованої продукції.

Зменшення прибутковості підприємства призвело до погіршення фінансового результату від звичайної діяльності та основної операційної діяльності.

Про погіршення використання оборотних коштів підприємством свідчить істотне зростання тривалості одного обороту, а також зменшення коефіцієнта оборотності оборотних коштів.

Облік діяльності на підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» ведеться згідно чинного законодавства, інструкціям, нормативно-правовим актам органів державної влади і місцевого самоврядування, керівним матеріалам фінансових, контрольно-ревізійних та податкових органів з організації бухгалтерського обліку та складання звітності, а також інших документів, які регулюють господарсько-фінансову діяльність товариства.

Для обліку НМА, відповідно до Інструкції №291, на підприємстві ПРАТ «ВЕСЕЛО-КУТСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» призначено рахунок синтетичного обліку 12 «Нематеріальні активи», який має шість субрахунків, призначених для організації обліку НМА за відповідними групами, передбаченими п. 5 П(С)БО 8. За дебетом рахунка 12 відображаються придбання або отримання внаслідок розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) НМА, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів. За кредитом — вибуття нематеріальних активів.

Синтетичний облік нарахування амортизації НМА ведеться за кредитом субрахунка 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Аудит нематеріальних активів, як і інших об'єктів обліку, має здійснюватися відповідно до аудиторських стандартів, де сформульовані єдині базові вимоги до якості аудиту, що забезпечують при їх дотриманні рівень гарантії результатів аудиторської перевірки. Аудитору слід пам'ятати, що перевірка нематеріальних активів здійснюється тільки в грошовому (вартісному) вираженні на підставі первинних документів.

По всіх нематеріальних активах необхідно перевірити наявність розпорядчого документа підприємства про затвердження корисного строку їх використання. На підприємстві має бути встановлена наявність документів з докладним описом кожного нематеріального активу та порядку його використання.

Завдання аудитора полягає у встановленні правильності визначення підприємством нематеріальних активів, на які не нараховується амортизація, а також їх списання та віднесення на рахунки бухгалтерського обліку.

Об'єктом аудиторської перевірки є правильність списання нематеріальних активів з неповним нарахуванням накопиченої амортизації. Особливо ретельно перевіряють відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації нематеріальних активів. У разі виявлення недочетів необхідно встановити розмір збитку від крадіжок, знищення, псування нематеріальних активів, а також винних у цьому осіб та з'ясувати правильність нарахування сум для утримання й відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. За кожним напрямом перевірки нематеріальних активів і гудвілу аудитор має встановити правильність бухгалтерських записів.

Таким чином, аудит повинен бути організований так, щоб адекватно відображати всі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється, настільки, наскільки вони відповідають перевірній фінансовій інформації. Для того щоб аудитор висловив незалежну думку, він повинен одержати гарантію того, що інформація у бухгалтерській документації та інших джерелах інформації достовірна і законна.

Невизначеність отримання економічної вигоди за рахунок використання нематеріальних активів і особливості їх моральної амортизації диктує необхідність перегляду вітчизняної методології нарахування амортизації для забезпечення об'єктивності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності і правильності прийняття рішень щодо використання нематеріальних активів. Напрямками такого перегляду можуть бути: - розширення переліку методів амортизації, які можуть використовуватись підприємствами, зо-

крема шляхом включення у П(С)БО загальноновживаних у світовій обліковій практиці методів.

Для покращення обліку та ефективності використання нематеріальних активів пропоную відображати нематеріальні активи, як особливий вид об'єкта бухгалтерського обліку. Повинно бути забезпечено документацією, яка б враховувала специфічні ознаки кожного з таких об'єктів. Вдосконалення первинного обліку нематеріальних активів повинно відбуватись у напрямках посилення змістового навантаження під час розроблення конкретної форми з метою забезпечити відображення всіх особливостей кожного об'єкта права інтелектуальної власності. Використання раціональних форм первинних документів сприятиме оперативності прийняття управлінських рішень, отриманню необхідних даних для управлінського та економічного аналізу, впливатиме на достовірність оцінки об'єктів нематеріальних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. N 436-IV / [Електронний ресурс]: за даними Верховної Ради України № 436-15. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. (дата звернення 08.10.2023)
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із змінами та доповненнями / [Електронний ресурс]: за даними Верховної Ради України № 2755-17. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.10.2023)
3. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV / [Електронний ресурс]: за даними Верховної Ради України № 435-15. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення 16.10.2023)
4. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. із змінами, внесеними згідно із Законами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 05.11.2023)
5. Закон України «Про визначення збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей» № 218/95-ВР від 06.06.1995р. із змінами, внесеними згідно із Законом. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>. (дата звернення 11.11.2023)
6. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» №402/97-ВР від 26.06.1997р. із змінами, внесеними згідно із Законами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 15.11.2023)
7. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджену Наказом Міністерства Фінансів України № 291 від

30.11.1999р. із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 17.10.2023)

8. Наказ Міністерства статистики України № 352 "Про затвердження типових форм первинного обліку" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>. (дата звернення 27.10.2023)

9. Наказ Мінфіну України № 1580 "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" від 14 грудня 2004 року із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 22.10.2023)

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 18.10.99 р. №242 із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/>. (дата звернення 28.10.2023)

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Мінфіну від 31.03.99 р. №87 із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 15.11.2023)

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 27.04.2000 р. №92 із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>. (дата звернення 05.09.2023)

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Мінфіну від 07.07.99 р. №163 із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 05.10.2023)

14. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95 із змінами і доповненнями, внесеними Наказом Міністрства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>. (дата звернення 05.11.2023)

15. Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>. (дата звернення 23.10.2023)

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення 28.09.2023)

17. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) [Текст] : підручник / Нац. центр обліку та аудиту Нац. Академії статистики, обліку та аудиту, Одеська нац. академія харчових технологій, Одеський держ. економ. ун-т; ред. : В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : ЦУЛ, 2012. – 540 с.

18. Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів: дис. ... канд. екон. наук / І.А. Бігдан. – Х. : ХДУХТ, 2003. – 287 с.

19. Бланк, І.А. Фінансовий менеджмент [Текст] / І.А. Бланк. – К. : Ніка-Центр. – 2004. – 656 с. – ISBN 5-901620-61-5.

20. Боді, З., Фінанси [Текст] : навч. посіб. / З. Боді, Р. Мертон. – М. : Вільямс. – 2000. – 592 с.

21. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручн. [для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. Ф. Ф. Бутинець. – 6-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута». 2005. – 756 с.

22. Бутинець Ф.Ф. Аудит [Текст] : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, 2-е вид. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 672 с.

23. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних

закладів; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП "Рута", 2009. - 912 с.

24. Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

25. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета – студентам. Фінансовий облік. Просто та доступно (поради для студентів). – К.: «Все про бухгалтерський облік», 2005.

26. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах, 2012. - 80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pidruchniki.ws/>.

27. Груздова Т.В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т.В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3. – С. 99 – 111.

28. Губачова О.М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 432 с.

29. Голов, С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами [Текст]: практ. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра. – 2004. – 880 с. – ISBN 966-7035-68-9.

30. Касич А.О. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних / А.О. Касич, І.Г. Химич // Вісник НТУ «ХПІ». Серія: «Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства». – Харків: НТУ «ХПІ». – 2013. – № 49 (1022). – С. 61 – 67.

31. Кірейцев, Г. Г. Фінансовий менеджмент [Текст] : навч. посіб. / Г. Г. Кірейцев. – К. : ЦУЛ. – 2002. – 469 с. – ISBN 966-7570-91-6.

32. Крайник, О. П. Фінансовий менеджмент [Текст] : навч. посіб. / О. П. Крайник, З. В. Клепікова. – К. – Львів : ІНТЕЛЕКТ, Дакор. – 2001. – 260 с. – ISBN 966-553-111-5.

33. Кузик Н.П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Н.П. Кузик, О.А. Боярова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.afj.org.ua>.
34. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. - К. Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2005.
35. Ловінська, Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : Монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ. – 2006. – 253 с. – ISBN 966-574-928-5.
36. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) [Текст] : підручник; пер. з англ. / ред. С. Ф. Голов. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – в 2 ч. – 1223 с. – ISBN 966-651-255-6.
37. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2005.
38. Польова Т.В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Польова; [Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі]. – Х., 2006. – 19 с. – укр.
39. Проскуріна Н.М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів / Н.М. Проскуріна, В.В. Сьомченко, О.М. Бондаренко // Вісник Запорізького національного університету.– 2008. – № 1. – С. 115 – 119.
40. Посібник з бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами України / Зубілевич С.Я., Кравченко І.Ю., Прокопенко О.О., Школьніков Д.Г., Юркевич Н.С. – 3- е вид., перероб. і доп. – К.: «Укрпапір», 2003.
41. Райзберг, Б.А. Сучасний економічний словник [Текст] : словник / Райзберг, Б. А., Лозовский, Л. Ш., Стародубцева, Е.Б. – М. : ИНФРА9М. – 2008. – 512 с. – ISBN 978-5-16-003390-7.
42. Стоун, Д. Бухгалтерський облік та фінансовий аналіз [Текст] / Стоун Д., Хітчінг К. – М. : Сирин, – 1998. – 302 с.

43. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності. К.: «А.С.К.», 1998 р.
44. Фінансовий облік: Підручник / Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. / . – К., 2005.
45. Чебанова Н.В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К: ВЦ «Академія», 2007.
46. Усач Б.Ф. Аудит [Текст] : навчальний посібник / Б.Ф. Усач, 4-е вид. – К.: Знання, 2007. – 231 с.
47. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту [Текст] : підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, М.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.
48. Утенкова К.О. Аудит [Текст]: навч. посібник / К.О. Утенкова. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
49. Шелест В.С. Нематеріальні активи як економічна категорія у вітчизняній і міжнародній практиці / В.С. Шелест [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uipv.org/ua/shelest_300513.
50. Шквір В.Д., Загородній А.Г., Височан О.С. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб. – 3 – те вид., перероб. І доп. – К.: Знання, 2007.
51. Ясишена В.В. Економічний зміст та класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку / В.В. Ясишена [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. – 2013. – № 8.