

5.12 Внутрішній контроль капіталу у дооцінках

Суспільний розвиток спонукає всі інституції до відповідності умовам сьогодення шляхом удосконалення існуючих механізмів. Осторонь сучасних тенденцій розвитку суспільних відносин не повинні залишатись і підприємства, установи, організації та інші суб'єкти господарювання, адже саме вони є первинним осередком економіки, рушійною силою прогресу та соціально-економічного розвитку.

У роботі¹ проведено ґрунтоване дослідження поняття «емерджентність» та визначено, що вона є властивістю всієї системи в цілому, а не будь-яких її частин. Так, кілька нестійких підсистем об'єднуються в систему, яка може виявитися цілком стійкою. І навпаки, стійка робота підсистем зовсім не є гарантією стійкості всієї системи, тому що можливості системи неадитивні можливостям підсистем. Це стосується також і добре налагодженої, ефективної та дієвої системи контролю в цілому, і внутрішнього зокрема, про що наголошується в авторській роботі².

Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного. Одним із етапів внутрішнього контролю є визначення і відображення в обліку та звітності реальної оцінки об'єктів.

Переоцінка об'єктів передбачає дві різні процедури: дооцінку та уцінку. Дооцінка – це збільшення вартості активів, а уцінка – зменшення. Надзвичайно важливим етапом внутрішнього контролю власного капіталу є перевірка правильності формування капіталу у дооцінках, для обліку якого призначено однойменний рахунок 41.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо. До цього рахунку відкриваються відповідні субрахунки³ (табл. 1).

Внутрішній контроль порядку проведення переоцінки основних засобів необхідно проводити з урахування п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби»⁴ та п. 34

¹ Геселева Н.В. Емерджентні властивості системи / Н.В. Геселева, Н.М. Заріцька // Бізнес-Інформ. 2013. № 7. С. 93-97

² Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством: [Монографія] / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко; за редакцією Г.М. Давидов.– Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. С. 13, 46-52

³ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

⁴ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів¹. Так, відповідно вимог зазначених нормативних документів підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість такого об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Таблиця 1 – Об'єкти внутрішнього контролю капіталу у дооцінках

Субрахунок		Призначення
Номер	Назва	
411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку
412	Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	Узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку
413	Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	Узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат)
414	Інший капітал у дооцінках	Узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках

Поріг суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів визначається у розмірі 1% чистого прибутку (збитку) підприємства або 10% відхилення залишкової вартості таких об'єктів від їх справедливої вартості.

Слід пам'ятати, що у разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату, здійснюється переоцінка всіх об'єктів відповідної групи. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Внутрішній контроль порядку проведення переоцінки основних засобів слід проводити за такими етапами:

- оцінка організаційних аспектів проведення переоцінок. На даному етапі внутрішній контролер звертає увагу на дотримання вимог законодавства у частині проведення переоцінок. Так, відповідно до статті 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» проведення оцінки майна є обов'язковим у випадку

¹ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/law/561/>

переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку¹. Отже, справедливу вартість для цілей переоцінки основних засобів визначають суб'єкти оціночної діяльності, а тому внутрішній контролер повинен звернути увагу на статус суб'єкта оціночної діяльності та договір укладений з ним;

- перевірка правильності визначення індексу переоцінки (шляхом ділення справедливої вартості об'єкта основних засобів на його залишкову вартість);

- арифметичний перерахунок переоціненої (первісної) вартості та суми зносу об'єкта основних засобів, що підлягає переоцінці (первісну вартість і суму зносу об'єкта основних засобів необхідно помножимо на отриманий індекс переоцінки). Тут варто враховувати той факт, що коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, його переоцінена залишкова вартість визначається шляхом додавання справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта;

- оцінка правильності відображення дооцінки та уцінки основних засобів при загальних випадках. Тут внутрішній контролер враховує те, що сума дооцінки вартості і зносу основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості та накопиченого зносу відповідного об'єкта, а сума уцінки вартості і зносу – зменшенням первісної (переоціненої) вартості та накопиченого зносу. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу витрат. У разі наявності останньої уцінки об'єкта основних засобів, перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності, сума останньої уцінки (в межах зазначеного перевищення) спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума останньої уцінки більше такого перевищення) включається до витрат звітного періоду. При вибутті раніше переоцінених об'єктів основних засобів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Зазначене перевищення може відобразитися щомісяця (або щокварталу, раз на рік) у сумі пропорційній нарахуванню амортизації. При цьому, до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу в дооцінках. Якщо переоцінці підлягає вартість незавершених капітальних інвестицій, то сума дооцінки та уцінки відображається в такому самому

¹ Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page2>

порядку, тільки без відображення показників зносу^{1, 2}.

- перевірка документального оформлення переоцінок основних засобів. Внутрішній контролер звертає увагу на наявність на підприємстві рішення керівника про переоцінку, яке повинно бути оформлено наказом або іншим розпорядчим документом та обов'язково містити перелік об'єктів основних засобів, які підлягають переоцінці та необхідність залучення незалежного оцінювача. Результати переоцінки оформлюються згідно з отриманими від оцінювача даними, які можуть бути у вигляді довідки, акта або іншого документа, передбаченого правилами роботи оцінювачів. Після цього необхідно сформувати первинний документ, на підставі якого операцію з переоцінки відображають у бухгалтерському обліку. Спеціальних форм первинних документів для цього не затверджено. Таким документом може бути відомість переоцінки вартості основних засобів;

- перевірка правильності відображення результатів переоцінок основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку. На даному етапі внутрішній контролер повинен враховувати вимоги Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Зокрема, нею зазначено, що залишок за субрахунком 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» збільшується у разі дооцінки об'єктів основних засобів та зменшується у разі їх уцінки та вибуття, а також зменшення їх корисності тощо. У разі, якщо йдеться винятково про уцінку, то використовується субрахунок 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» рахунку 97 «Інші витрати». На ньому відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів, у т.ч. об'єктів основних засобів і фінансових інвестицій. Для накопичення сум втрат від зменшення корисності активів використовується субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності активів». На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності» доходи від відновлення корисності активів. Так, п. 18 цього П(С)БО передбачено, що коли ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому П(С)БО, з одночасним збільшенням його балансової вартості³. На субрахунку 746 «Інші доходи» узагальнюється інформація про інші доходи, серед яких сума дооцінки об'єктів необоротних активів, у т.ч. дооцінки основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби»;

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

² Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/law/561/>

³ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

- перевірка правильності відображення результатів переоцінок для цілей формування об'єкту оподаткування податком на прибуток. Внутрішній контролер повинен звернути увагу на те, що коригування фінансового результату до оподаткування здійснюється на результат переоцінки основних засобів і нематеріальних активів. Так, Податковим кодексом України передбачено, що фінансовий результат до оподаткування збільшується ... на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та зменшується на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або МСФЗ та на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або МСФЗ¹.

Алгоритм дій внутрішнього контролера при перевірці переоцінки нематеріальних активів є подібним до внутрішнього контролю правильності проведення та відображення в обліку переоцінки основних засобів. Проте, ключовою відмінністю є те, що для переоцінки нематеріальних активів справедлива вартість має визначитися на підставі інформації активного ринку. Активний ринок – це ринок, де операції з активами або зобов'язаннями відбуваються з достатньою частотою та в обсягах, які забезпечують інформацію про ціни на безперервній основі². Поряд з цим, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» зазначає, що наявність активного ринку для нематеріальних активів є рідкісним явищем, хоча інколи і має місце. Саме тому для переважної більшості нематеріальних активів застосування моделі переоцінки є неможливим з огляду на відсутність активного ринку для таких об'єктів.

Суттєвими моментами, на які слід звернути увагу внутрішньому контролеру у випадку перевірки правильності проведення та відображення в обліку переоцінки нематеріальних активів є:

- переоцінка нематеріальних активів здійснюється за методикою переоцінки основних засобів;

- 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

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>

² Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 01.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068/page

наскільки суттєво відрізняється залишкова вартість активу від його справедливої вартості;

– підприємство може обрати модель обліку нематеріальних активів або за собівартістю, або за переоціненою вартістю. Модель обліку за собівартістю передбачає, що нематеріальний актив після визнання обліковується за первісною вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. У разі вибору моделі обліку за переоціненою вартістю нематеріальний актив після визнання обліковується за переоціненою вартістю, що є справедливою вартістю на дату переоцінки, за мінусом подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Облік нематеріальних активів за переоціненою вартістю майже повністю ідентичний до обліку основних засобів за переоціненою вартістю.

Під час перевірки правильності відображення у фінансовій звітності результатів дооцінки (уцінки) фінансових інструментів внутрішній контролер повинен враховувати вимоги П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» у частині їх класифікації, визнання та оцінки. Так, відповідно до нього, фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу і похідні фінансові інструменти. У залежності від групи фінансових інструментів підходи до їх переоцінки різняться. Тому, внутрішній контролер повинен чітко розмежовувати види фінансових інструментів (табл. 2).

Балансова вартість фінансових активів, до яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на основі аналізу очікуваних грошових потоків.

Сума втрат від зменшення корисності фінансового активу визначається як різниця між його балансовою вартістю та теперішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою відсотка на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду¹.

На даному етапі внутрішній контролер повинен з'ясувати:

– чи вірно підприємство ідентифікувало актив і зобов'язання щодо віднесення їх до фінансових інструментів;

– до якої групи фінансових інструментів відноситься певний актив чи зобов'язання;

– правильність визначення дати постановки на облік фінансового інструменту (згідно П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» може бути дві дати за якими підприємство може відобразити фінансовий актив або фінансове зобов'язання: або дата укладення контракту (договору, угоди), або дата розрахунків);

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 (зі змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>

Таблиця 2 – Класифікація фінансових інструментів у бухгалтерському обліку¹

		Фінансові інструменти	
Групи	Склад	Сутність	
Фінансові активи	Грошові кошти, не обмежені для використання та їх еквіваленти	Готівка в касі, а також на поточних, валютних та спеціальних рахунках	
	Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу	Дебіторська заборгованість, що виникає у результаті надання грошових коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржнику і що не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу. Якщо в оплату за відвантажені товари покупець здійснює зустрічне постачання товарами або іншими фінансовими активами (наприклад, при бартерному обміні), то така дебіторська заборгованість до фінансових інструментів відноситися не може	
	Фінансові інвестиції, що утримуються до погашення	Фінансові інструменти з платежами, що фіксуються або визначені іншим способом, і з точно визначеним строком погашення, якими суб'єкт господарювання здатний і має намір володіти до встановленого строку погашення	
	Фінансові активи, призначені для перепродажу	Фінансові активи визнаються утримуваними для продажу, якщо здійснення його продажу має високу вірогідність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлений відповідний план або укладений твердий контракт про продаж	
	Контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства		
	Контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах		
	Інструмент власного капіталу іншого підприємства	Контракт, що підтверджує право на частину в активах іншого підприємства, яка залишається після віднімання сум за усіма його зобов'язаннями	
	Інші фінансові активи	Векселі одержані	
Фінансові зобов'язання	Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу	Фінансове зобов'язання, що виникає у результаті випуску фінансового інструменту з метою подальшого продажу для отримання прибутку від короткострокових коливань його ціни та/або винагороди посередника	
	Інші фінансові зобов'язання	Кредиторська заборгованість, обумовлена контрактним правом за товарними операціями	
		Векселі, облігації та інші боргові цінні папери, що підлягають оплаті фінансовими активами	
		Кредиторська заборгованість за авансами, одержаними за продукцію, товари, роботи та послуги	

¹ Класифікація фінансових інструментів і порядок їх визнання в обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://cons.pauis.ua/_d.asp?r=08R1Cbaee989eace267123e32360f470bf6e3

Закінчення табл. 2.

Фінансові інструменти		
Групи	Склад	Сутність
		Кредиторська заборгованість, обумовлена контрактним правом по позиції та фінансовій оренді
		Доходи майбутніх періодів і гарантійні зобов'язання по продукції (товарам), послугам
		Кредиторська заборгованість за випущеними та переданими покупцями акціями підприємства
		Кредиторська заборгованість за облігаціями і векселями, що підлягає викупу у встановлений строк або впродовж встановленого строку
		Привілейовані акції, що підлягають обов'язковому викупу
Інструменти власного капіталу	Прості акції	Прості акції надають право їх власникам на отримання частини прибутку акціонерного товариства у вигляді дивідендів, на участь в управлінні акціонерним товариством, на отримання частини майна акціонерного товариства у разі його ліквідації та інші права, передбачені законом, що регулює питання створення, діяльності та припинення акціонерних товариств
	Ф'ючерсні контракти	Ф'ючерсний контракт (ф'ючерс) – стандартизований терміновий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому у встановлений строк (дата виконання зобов'язань за ф'ючерсним контрактом) передати базовий актив у власність покупця на визначених специфікацією умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення
	Форвардні контракти	Форвардний контракт – цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому у встановлений строк передати базовий актив у власність покупця на певних умовах, а покупець зобов'язується прийняти у встановлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором
	Інші похідні фінансові інструменти	Опціони – контракти, що надають його утримувачу право, а не зобов'язання, придбати (опціон «call») або продати (опціон «put») на певну кількість одиниць за встановленою ціною впродовж певного періоду. Контрактні зобов'язання з придбанням опціону не виникають (ні на балансі, а ні за балансом), оскільки у володаря опціону вони не можуть виникнути за визначенням. Опціон для того і отримується, щоб позбавитися від зобов'язань Своп – контракт на обмін одного набору грошових надходжень на інший, наприклад, обмін довгостроковими кредитними зобов'язаннями в одній валюті на еквівалентні зобов'язання в іншій валюті (враховуються проценти і основна сума, ставки фіксовані)

- чи закріплено у Наказі про облікову політику підприємства метод визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- чи ведеться підприємством забалансовий рахунок 03 «Контрактні зобов'язання»;
- відповідність законодавчим вимогам порядку ведення первинного, аналітичного та синтетичного обліку фінансових інструментів;

– правильність визначення фактичної собівартості фінансових інструментів (згідно п. 29 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» вона складається із справедливої вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу, наданих або одержаних в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням або вибуттям фінансового інструменту (комісійні, обов'язкові збори та платежі при передачі цінних паперів тощо));

– точність визначення амортизованої собівартості фінансових зобов'язань. Згідно з п. 3, 31 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» на кожну наступну після визнання дату, фінансові зобов'язання оцінюються за амортизованою собівартістю, окрім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами. Амортизована собівартість фінансової інвестиції – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання в результаті зменшення корисності, збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії). Типовим прикладом фінансових зобов'язань, які оцінюються за амортизованою вартістю, є зобов'язання за випущеними облігаціями;

– правильність оцінки фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу та похідних фінансових інструментів. Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами (окрім зобов'язання за похідним фінансовим інструментом, яке має бути погашено передачею пов'язаного з ним інструменту власного капіталу) на кожну наступну після визнання дату оцінюються за справедливою вартістю. Зобов'язання по похідному фінансовому інструменту, яке має бути погашене передачею пов'язаного з ним інструменту власного капіталу, справедливу вартість якого на кожну наступну після визнання дату не можна достовірно визначити, оцінюється за собівартістю. Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування і оцінюються за справедливою вартістю, визнаються іншими доходами або іншими витратами (п. 32 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»). Балансова вартість фінансових активів, до яких не застосовується оцінка за справедливою вартістю, переглядається щодо можливого зменшення корисності на кожну дату балансу на підставі аналізу очікуваних грошових потоків (п. 33 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти») 1;

– правильність визначення сум втрат від зменшення корисності фінансового активу (визначається як різниця між його балансовою вартістю і нинішньою вартістю очікуваних грошових потоків, дисконтованих за поточною ринковою ставкою проценту на подібний фінансовий актив, з визнанням цієї різниці іншими витратами звітного періоду);

– відповідність законодавчим вимогам порядку відображення у звітності інформації про фінансовий актив і фінансове зобов'язання

¹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559 (зі змінами та доповненнями). – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>

(фінансовий актив і фінансове зобов'язання згортаються з відображенням у звітності згорнутого сальдо, якщо підприємство має юридичне право на залік визнаних сум, можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно (п. 34 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»). Зортання визнаного фінансового активу і визнаного фінансового зобов'язання та подання «чистої» суми відрізняються від припинення визнання фінансового активу і фінансового зобов'язання.

На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках. Контрольні процедури при перевірці даного напрямку будуть подібними для визначених вище видів дооцінок (уцінок).

На завершальному етапі дослідження операцій із капіталом у дооцінках внутрішній контролер повинен перевірити правильність відображення інформації про дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та співставність даних між формами фінансової звітності, зокрема у: рядку 1405 «Капітал у дооцінка» Балансу (Звіту про фінансовий стан); відповідних рядках Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід); стовпчику 4 «Капітал у дооцінках» Звіту про власний капітал.

Наразі в Україні відсутній єдиний підхід до вирішення організаційних та процедурних проблем здійснення внутрішнього контролю в частині окремих його об'єктів, у т.ч. і тих, що впливають на величину власного капіталу. У зв'язку з цим виникла потреба в удосконаленні методики внутрішнього контролю конкретних об'єктів. Пошук оптимальних рішень для визначення чітких етапів, контрольних процедур та безпосередніх дій при перевірці операцій з дооцінки, які формують розмір власного капіталу, може стати поштовхом до подальшого розвитку теорії та практики внутрішнього контролю. Актуалізуються дані питання в контексті підвищення ефективності управління підприємством, удосконалення моделей функціонування окремих галузей національної економіки, стимулювання зростання макроекономічних показників, що у кінцевому результаті сприятиме емерджентості суспільного розвитку України в цілому.