

Камінська Т. Г., Краєвський В. М., Шатковська Л. С., Ткаченко Я. С.,  
Ганяйло О. М., Салюмон-Міхеєва К. Д., Ільчак О. В., Потійко С. В.

# КОНТРОЛЬ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Підручник

*Рекомендовано до друку Вченою  
радою Академії праці, соціальних  
відносин і туризму  
(протокол № 3 від 27.10.2022 р.)*

Київ Інтерсервіс 2022

УДК 657:330.631.1

К64

**Рецензенти:**

**Бондар М. І.**, доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана";

**Назаренко І. М.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування Сумського національного аграрного університету;

**Чижевська Л. В.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

**Авторський колектив:**

**Камінська Т. Г.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів Академії праці, соціальних відносин і туризму

**Краєвський В. М.**, доктор економічних наук, професор, декан факультету податкової справи, обліку та аудиту Державного податкового університету

**Шатковська Л. С.**, кандидат економічних наук, професор, професор кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України

**Ткаченко Я. С.**, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів Академії праці, соціальних відносин і туризму

**Ганяйло О. М.**, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України

**Салямон-Міхеєва К. Д.**, кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу Державного податкового університету

**Ільчак О. В.**, кандидат економічних наук, асистент кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України

**Потійко С. В.**, доктор філософії за спеціальністю «Облік та оподаткування», практикуючий бухгалтер та аудитор.

Камінська Т. Г., Краєвський В. М., Шатковська Л. С., Ткаченко Я. С., Ганяйло О. М., Салямон-Міхеєва К. Д., Ільчак О. В., Потійко С. В. Контроль економічної діяльності сільськогосподарських підприємств: підручник. Київ: Інтерсервіс, 2022. 214 с.

У підручнику розкривається методичний аспект проведення економічного контролю на сільськогосподарських підприємствах. Розглядаються загальні засади і особливості економічного контролю на сільськогосподарських підприємствах, наводиться методика контролю за окремими видами активів і зобов'язань, складанням фінансової звітності.

Видання рекомендується здобувачам I та II освітньо-професійних рівнів «Бакалавр» та «Магістр», освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування», слухачам необлікових програм, які вивчають дисципліни, пов'язані з економічним контролем, а також усім спеціалістам економічного профілю, які займаються питаннями економічного контролю, зокрема, на сільськогосподарських підприємствах.

**ISBN 978-966-999-295-6**

© Камінська Т. Г., Краєвський В. М., Шатковська Л. С., Ткаченко Я. С., Ганяйло О. М., Салямон-Міхеєва К. Д., Ільчак О. В., Потійко С. В., 2022

# ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	5
ТЕМА 1 ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ....	6
1.1. Об'єкти та завдання контролю діяльності сільськогосподарських підприємств.....	6
1.2. Контроль оформлення відносин власності, оцінки майна та орендованих земель в сільськогосподарському підприємстві.....	8
1.3. Контроль оподаткування сільськогосподарських підприємств .....	10
1.4. Контроль розрахунків за сільськогосподарським страхуванням .....	12
Запитання для самоконтролю.....	17
ТЕМА 2 КОНТРОЛЬ НАДХОДЖЕННЯ ТА РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	23
2.1. Контроль за правильністю визнання, класифікації, оцінки і переоцінки основних засобів .....	23
2.2. Контроль за правильністю надходження і вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.....	27
2.3. Контроль за правильністю нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів .....	35
2.4. Контроль ремонту, поліпшення основних засобів та основних засобів в оренді .....	39
2.5. Контроль довгострокових біологічних активів .....	42
2.6. Контроль капітальних інвестицій.....	47
Запитання для самоконтролю.....	52
ТЕМА 3 КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ .....	60
3.1. Мета, джерела та напрями контролю запасів .....	60
3.2. Контроль дотримання умов збереження запасів та складського обліку.....	61
3.3. Контроль виробничих запасів.....	63
3.4. Контроль продукції сільськогосподарського призначення.....	66
3.5. Контроль малоцінних та швидкозношуваних предметів .....	69
Запитання для самоконтролю.....	70
ТЕМА 4 КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ ТА РУХУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....	76
4.1. Завдання та джерела контролю власного капіталу .....	76
4.2. Контроль власного капіталу.....	79
4.3. Контроль нерозподіленого прибутку .....	83
4.4. Контроль забезпечення майбутніх витрат і платежів .....	87
4.5. Контроль цільового фінансування і цільових надходжень.....	91
Запитання для самоконтролю.....	96
ТЕМА 5 КОНТРОЛЬ ДЕБІТОРСЬКОЇ І КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	102
5.1. Мета, джерела та порядок контролю розрахунків .....	102
5.2. Контроль розрахунків з покупцями та замовниками, розрахунків за виданими авансами .....	104

5.3. Контроль розрахунків з підзвітними особами.....	107
5.4. Контроль розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків .....	109
5.5. Контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками .....	111
5.6. Контроль розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.....	113
Запитання для самоконтролю.....	114
<b>ТЕМА 6 КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ЗА ОПЛАТОЮ ПРАЦІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>	<b>120</b>
6.1. Контроль розрахунків з оплати праці .....	120
6.2. Контроль розрахунків за іншими виплатами працівникам .....	123
6.3. Контроль утримань із оплати праці працівників підприємств і організацій .....	126
6.4. Контроль утримання податку з доходів фізичних осіб .....	127
6.5. Контроль нарахування і сплати єдиного соціального внеску (ЄСВ).....	129
Запитання для самоконтролю.....	132
<b>ТЕМА 7 КОНТРОЛЬ ЗДІЙСНЕННЯ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>	<b>138</b>
7.1. Завдання, джерела та порядок контролю витрат операційної діяльності.....	138
7.2. Контроль витрат іншої операційної діяльності.....	145
7.3. Контроль витрат фінансово-інвестиційної діяльності.....	147
7.4. Контроль витрат іншої діяльності підприємства .....	149
Запитання для самоконтролю.....	151
<b>ТЕМА 8 КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ .....</b>	<b>158</b>
8.1. Завдання та джерела контролю доходів і фінансових результатів .....	158
8.2. Контроль доходів іншої звичайної діяльності .....	166
8.3. Контроль формування фінансових результатів і використання прибутку .....	169
Запитання для самоконтролю.....	172
<b>ТЕМА 9 КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....</b>	<b>179</b>
9.1. Мета, завдання та перевірка дотримання загальних вимог до фінансової звітності .....	179
9.2. Перевірка балансу підприємства .....	181
9.3. Методика перевірки звіту про фінансові результати .....	184
9.4. Методика перевірки звіту про рух грошових коштів.....	188
9.5. Методика перевірки звіту про власний капітал.....	197
9.6. Методика перевірки приміток до фінансової звітності.....	201
9.7. Особливості контролю форми фінансової звітності «Інформація за сегментами» .....	203
Запитання для самоконтролю.....	205
Список використаних джерел.....	212

## ПЕРЕДМОВА

Сільське господарство особливо важлива галузь економіки України. По-перше, вона забезпечує продовольчу безпеку країни, постачає для населення життєво необхідні продукти харчування. По-друге, галузь є одним з найбільших джерел експорту, формує значну частку доходів бюджету, займає значну частку у валовому внутрішньому продукті, забезпечує громадян робочими місцями, залучає інвестиції. Неодмінною умовою зростання ефективності сільськогосподарського виробництва є його контроль. Основним завданням контролю є пошук резервів для зниження витрат та підвищення доходів сільськогосподарських підприємств, що забезпечує зниження собівартості продукції та зростання фінансових результатів підприємств.

Представлений підручник розроблений для допомоги студентам, слухачам курсів та іншим зацікавленим в опануванні дисциплін з контролю діяльності сільськогосподарських підприємств. У підручнику розкривається методичний аспект проведення контролю на сільськогосподарських підприємствах, розглянуті галузеві вимоги до обліку та контролю. У темі 1 вивчається сільськогосподарське підприємство як об'єкт контролю, визначаються основні складові його діяльності, які формують завдання для контролю. У темах 2 – 6 розглядається методика контролю за окремими об'єктами обліку з врахуванням особливостей їх використання у сільськогосподарському виробництві. У темі 7 розкривається методика контролю фінансової звітності за формами та окремими статтями, таким чином проводиться узагальнення матеріалу, викладеного у попередніх темах.

Підручник написаний колективом авторів, окремі частини підручника підготували:

тему 1 – д. е. н., проф. Краєвський В. М., д-р ф-ії Потійко С. В.;

тему 2 – к. е. н., проф. Шатковська Л. С., к. е. н. Ільчак О. В.;

тему 3 – к. е. н., доц. Ганяйло О. М., д. е. н., проф. Камінська Т.Г.;

тему 4 – д. е. н., проф. Камінська Т.Г., к. е. н., проф. Шатковська Л. С.;

тему 5 – к. е. н., доц. Ганяйло О. М., к. е. н. Ільчак О. В.;

тему 6 – д. е. н., проф. Краєвський В. М., к. е. н., доц. Салямон-Міхеєва К. Д.;

тему 7 – д. е. н., проф. Камінська Т.Г., к. е. н., доц. Ткаченко Я. С.;

тему 8 – к. е. н., доц. Ткаченко Я. С., к. е. н., доц. Салямон-Міхеєва К. Д.;

тему 9 – к. е. н., проф. Шатковська Л. С., к. е. н. Ільчак О. В.

*Автори висловлюють сподівання, що представлений підручник буде корисним у вивченні дисциплін з контролю та бажають успіхів у навчанні і праці!*

# ТЕМА 1

## ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### 1.1. Об'єкти та завдання контролю діяльності сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарське підприємство – це суб'єкт господарювання, який займається виробництвом сільськогосподарської продукції. У Податковому кодексі України встановлено критерій, згідно якого підприємство вважається сільськогосподарським, якщо питома вага вартості реалізованих сільськогосподарських товарів або послуг власного виробництва протягом звітного періоду становить не менше 75%. Саме на критерії віднесення підприємства до сільськогосподарського варто звернути увагу контролерам насамперед.

Сільськогосподарське виробництво пов'язане із використанням сільськогосподарських угідь. Не використовують їх лише господарства, які займаються бджільництвом, розведенням птиці, дрібних тварин у закритих приміщеннях. Вони використовують лише земельні ділянки під виробничими об'єктами. Контроль земельних відносин займає важливу частину контрольної роботи суб'єктів контролю.

Сільськогосподарські підприємства можуть набувати різноманітних організаційно-правових форм: акціонерні товариства, агрохолдинги, товариства з обмеженою відповідальністю, державні підприємства, фермерські господарства, кооперативи, підприємства – платники єдиного податку III групи, фізичні особи-підприємці платники єдиного податку II групи, домашні селянські господарства. Засновниками сільськогосподарського підприємства можуть бути громадяни України, іноземці, особи без громадянства, юридичні особи-резиденти та нерезиденти.

Діяльність сільськогосподарських підприємств регулюється Господарським кодексом України, Податковим кодексом України, Цивільним кодексом України, Земельним кодексом України, Законами України «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про господарські товариства», «Про фермерське господарство», «Про державну підтримку сільського господарства України» тощо. Бухгалтерський облік і контроль на сільськогосподарських підприємствах регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Національними положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями, Наказами профільних державних органів тощо.

Загалом контроль покликаний забезпечити відповідність діяльності підприємства вимогам, закріпленим в нормативно-законодавчих актах, виявити резерви підвищення продуктивності та ефективності роботи, виявити зловживання посадових осіб.

Основними об'єктами контролю в сільськогосподарських підприємствах є:

- ✓ організаційно-правові регламенти діяльності та їх дотримання;
- ✓ документальне оформлення відносин власності;
- ✓ дотримання трудового законодавства;
- ✓ наявність і використання матеріальних ресурсів;
- ✓ землеволодіння та використання землі за призначенням;
- ✓ виробничі процеси;
- ✓ доходи і фінансові результати;
- ✓ дотримання законності з надання державної підтримки;
- ✓ система обліку і звітності;
- ✓ розрахунки з бюджетом та державними фондами;
- ✓ охорона навколишнього середовища;
- ✓ ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства та виявлення резервів її підвищення.

Основними завданнями контролю є встановлення:

- ✓ дотримання норм законодавчих актів щодо правового статусу сільськогосподарського підприємства;
- ✓ відповідності системи організаційних регламентів чинним нормативним актам і статуту сільськогосподарського підприємства;
- ✓ наявності і правильності оформлення засновницьких документів (установчий договір, статут, витяг, виписка із державних реєстрів, свідоцтво платника ПДВ тощо);
- ✓ наявності правовстановлюючих документів на користування земельними ділянками (державні акти на право власності, договори оренди, дозволи тощо);
- ✓ наявності і використання майна, продукції та інших активів, проведення інших активів, проведення інвентаризації активів;
- ✓ дотримання порядку володіння, користування і розпорядження майном підприємства згідно статуту;
- ✓ законності надання державної підтримки сільськогосподарському підприємству;

- ✓ дотримання норм передачі сільськогосподарському підприємству земель лісового і водного фондів, порядку приватизації земельних ділянок, купівлі-продажу земельних ділянок;
- ✓ правильності і своєчасності нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів;
- ✓ обґрунтованості укладання трудових договорів із залученими фахівцями, спеціалістами та робітниками і їх дотримання;
- ✓ дотримання трудового законодавства, правильності розрахунків з оплати праці;
- ✓ правильності укладання і виконання господарських договорів;
- ✓ правильності та достовірності ведення бухгалтерського обліку і складання звітності згідно чинними нормативними вимогами.

Наведені завдання стосуються, у першу чергу, зовнішніх перевірок відповідними суб'єктами контролю. Щодо внутрішнього контролю господарство встановлює завдання контролю за процесами, активами, пасивами, доходами і витратами відповідно до своїх потреб, залежно від розміру та спеціалізації, визначає відповідальних фахівців, посадових осіб, визначає їх зони відповідальності. Внутрішній контроль має бути спрямований на пошук оптимального поєднання ресурсів і виробництва, оцінку ефективності технологій, моніторинг виконання намічених програм розвитку виробництва, їх ефективність, а також на виконання договірних зобов'язань і платежів до бюджету.

## **1.2. Контроль оформлення відносин власності, оцінки майна та орендованих земель в сільськогосподарському підприємстві**

Сільськогосподарські підприємства можуть набувати майно у різні способи:

- ✓ як внесок до статутного капіталу;
- ✓ за договорами купівлі-продажу;
- ✓ за операціями обміну;
- ✓ за програмами підтримки від державного бюджету та цільових фондів;
- ✓ на безоплатній основі;
- ✓ на умовах оренди.

У власності сільськогосподарського підприємства можуть бути будівлі, споруди, устаткування, транспортні засоби, сільськогосподарська техніка, тварини, багаторічні насадження, сільськогосподарські культури, матеріальні



цінності, цінні папери, готова продукція, грошові кошти, інше майно, набуте на підставах, що не заборонені законом, права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, а також інші майнові права, зокрема, на інтелектуальну власність.

Суб'єкти контролю перевіряють правильність оцінки майна згідно Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», стандартів бухгалтерського обліку, методичних рекомендацій.

У разі внесення до статутного капіталу майна, його вартість погоджується засновниками і майнові об'єкти відображаються в обліку за погодженою вартістю.

У разі, коли до статутного капіталу вносять грошові кошти або їх еквіваленти, вони зараховуються на баланс за номінальною вартістю.

Основні засоби відображають за методикою оцінки, передбаченою в НП(С)БО 7 «Основні засоби», а також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності. На підставі даних про введення об'єктів в експлуатацію та норм амортизації розраховують знос об'єкта або проводять оцінку, виходячи з його технічного стану.

Оцінку виробничих запасів, сільськогосподарської продукції проводять згідно вимог, закріплених в НП(С)БО 9 «Запаси».

Довгострокові та поточні біологічні активи, до яких належать багаторічні насадження, однорічні рослини, які вирощуються на полях, сільськогосподарські тварини, птиця оцінюють за вимогами, викладеними в НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

У разі, коли до статутного капіталу вносять грошові кошти або їх еквіваленти, вони зараховуються на баланс за номінальною вартістю.

У разі набуття активів за операціями обміну на подібні активи, одержані активи зараховуються на баланс за вартістю переданого активу із врахуванням суми доплати. У разі проведення операції обміну на неподібні активи, одержаний актив зараховується на баланс за справедливою вартістю.

Активи, отримані на безоплатній основі зараховуються на баланс за справедливою вартістю.

Отримана державна підтримка чи цільове фінансування відображається в обліку за фактом отримання допомоги за фактичною вартістю.

Орендовані активи відображають за вартістю, встановленою в договорах оренди. При цьому, варто мати на увазі, що активи, отримані в оперативну оренду, відображаються на позабалансових рахунках, а в балансі – лише зобов'язання, які виникають за договором оренди. Регулюється облік орендованих активів вимогами, викладеними в НП(С)БО 14 «Оренда».

### 1.3. Контроль оподаткування сільськогосподарських підприємств

Важливою складовою контролю діяльності сільськогосподарських підприємств є недопущення порушень у сфері оподаткування, перевірка правильності нарахування та сплати податків і обов'язкових платежів.

Залежно від розмірів та особливостей діяльності сільськогосподарські підприємства можуть оподатковуватися за різними системами:

- ✓ загальною системою оподаткування;
- ✓ сплачувати єдиний податок II групи;
- ✓ сплачувати єдиний податок III групи;
- ✓ сплачувати єдиний податок IV

Загальна система оподаткування передбачає, що сільськогосподарське підприємство сплачує податок на прибуток, плату за землю, рентну плату за спеціальне використання води, податок на додану вартість.

Об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, отриманий платником податків у звітному році і визначений у фінансовій звітності за правилами бухгалтерського обліку і скорегований відповідно до вимог Податкового кодексу України. Основна ставка податку на прибуток складає 18%.

Плата за землю справляється із землекористувачів виходячи із нормативної грошової оцінки земель або із площі земельних ділянок, для яких нормативну грошову оцінку не проведено. Ставки податку встановлюються органами місцевого самоврядування у межах, визначених Податковим кодексом України. Для сільськогосподарських угідь ставка може коливатися у межах 0,3 – 1% нормативної грошової оцінки земель.

Рентна плата за спеціальне використання води справляється із господарюючих суб'єктів, які проводять забір води із водних об'єктів. Сільськогосподарські підприємства можуть використовувати воду із водних об'єктів для зрошення земель під сільськогосподарськими культурами, напування тварин, інших господарських потреб. Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який споживають водокористувачі. Ставки податку визначені у Податковому кодексі України. Вони встановлені як сума, яку має сплатити водокористувач за кожні 100 м<sup>3</sup> спожитої води. Ставки податку диверсифіковані для поверхневих залежно від району басейну річки, з якої забирається вода та за областями – для підземних вод.

Для сплати податку на додану вартість сільськогосподарське підприємство може добровільно зареєструватися якщо його дохід за останні 12 місяців менше

1 млн. грн. Якщо дохід більше – реєстрація платником ПДВ є обов'язковою. Основна ставка податку становить 20%. Законодавством встановлено перелік операцій, за якими ставка податку становить 0% і 7%. Окремо визначено, що постачання пшениці, ячменю, кукурудзи, сої, ріпаку, соняшнику оподатковується за ставкою 14%. Сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду. Податкове зобов'язання виникає за операціями реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, на що складається податкова накладна. Податковий кредит виникає за операціями закупівлі активів для використання в господарській діяльності, які супроводжуються податковою накладною постачальника.

Підприємство чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо відповідає вимогам, встановленим у Податковому кодексі України.

До II групи належать фізичні особи - підприємці, які виробляють сільськогосподарську продукцію, надають послуги населенню або платникам єдиного податку господарську, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

1. не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

2. обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року.

До III групи належать фізичні особи – підприємці та юридичні особи, обсяг доходу яких не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року.

До IV групи належать сільськогосподарські підприємства незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній звітний рік дорівнює або перевищує 75 %, а також фізичні особи-підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, за умови, що займаються виключно виробництвом сільськогосподарської продукції та переробкою виробленої ними продукції за місцем податкової адреси, не використовують працю найманих осіб, членами фермерського господарства є лише члени сім'ї, а площа земель становить від 0,5 до 20 га.

Ставки єдиного податку II групи встановлюються органами місцевого самоврядування у розмірі не більше 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;

Для платників податку III групи ставка податку становить 3% доходу, якщо підприємство окремо ще сплачує ПДВ або 5%, якщо ПДВ включається до єдиного податку.

Для платників податку IV групи об'єктом оподаткування є площа використовуваних сільськогосподарських угідь за такими ставками:

1. для ріллі, сіножатей і пасовищ – 0,95 % нормативної грошової оцінки земель з урахуванням коефіцієнта індексації,
2. для багаторічних насаджень – 0,57%.

Для перевірки податків необхідно розробляти детальні програми (типові, робочі для окремого платника). В них передбачаються показники для перевірки, показники, які повинні бути згідно чинного законодавства, виконавці, терміни виконання, дані ідентифікації платника податків, пов'язані нормативно-законодавчі акти тощо. Типові показники програми перевірки, які характерні для кожної системи оподаткування і потребують контролю такі:

- ✓ платник податку,
- ✓ база оподаткування,
- ✓ ставка оподаткування,
- ✓ податковий період,
- ✓ дата та форма декларації,
- ✓ дата сплати податку,
- ✓ джерело покриття податку (витрати виробництва чи звітного періоду, дохід, прибуток),
- ✓ нормативні документи-регламенти,
- ✓ виконавці.

Використання робочих програм перевірки поліпшують організацію контрольної роботи, забезпечують зрозумілість інформації в актах та довідках перевірок.

#### **1.4. Контроль розрахунків за сільськогосподарським страхуванням**

Страховання є одним з найпотужніших фінансових важелів, сприяє прискоренню економічного зростання через ефективне управління ризиками. Для сільського господарства страхування є необхідністю, адже збитки виникають від непередбачуваних людських сил – у першу чергу, природних умов. У такому разі не має можливості стягувати понесені збитки з винної особи і тому багато сільськогосподарських підприємств отримують великі збитки. Надійний страховий фонд зможе розв'язати дану проблему і виступити в ролі

відшкодовувача понесених збитків. Головна мета страхування сільськогосподарської продукції та ризиків сільського господарства полягає в компенсації майнової шкоди, що виникла через вплив природно-кліматичних чи інших явищ.

*Сільськогосподарське страхування* – це вид майнового страхування, фінансовий інструмент перерозподілу особливих ризиківпритаманних для майна сільськогосподарського підприємства, які виникають у циклі його операційної діяльності, шляхом формування резервного капіталу у страховика за рахунок внесків страхувальника для відшкодування збитків у разі настання ризикової події.

У сільському господарстві можна виділити такі види страхування:

- ✓ страхування посівів – страховим ризиком для врожаю сільськогосподарських культур є загибель в результаті посухи, повені, заморозків, граду, зливи, бурі, урагану;
- ✓ страхування багаторічних насаджень;
- ✓ страхування тварин – страхові ризики для тварин: падіж, змушений забій, інфекційні хвороби, пожежа, нещасний випадок, загибель від стихійного лиха;
- ✓ страхування сільськогосподарських будівель, обладнання і техніки.

У зв'язку із високим рівнем ризиковості сільськогосподарського виробництва контролювати сільськогосподарські ризики та їх страхування необхідно особливо ретельно.

Метою контролю розрахунків за сільськогосподарським страхуванням є підтвердження достовірності, повноти, реальності та законності розрахунків за сільськогосподарським страхуванням, настання страхових подій, визначення розмірів збитків, обсягів страхового відшкодування та правильності відображення їх в обліку і звітності.

Джерелами інформації для контролю є:

- ✓ первинні документи з обліку страхових операцій (договір страхування, рахунки-фактури, банківські виписки, страхові акти, акти огляду пошкоджених посівів, майна, тощо);
- ✓ реєстри синтетичного обліку, призначені для відображення господарських операцій щодо розрахунків за сільськогосподарським страхуванням;
- ✓ матеріали попередніх перевірок;
- ✓ оборотні відомості, головна книга, звітність.

Завданнями контролю розрахунків за сільськогосподарським страхуванням є наступні:

- ✓ перевірка законності та реальності укладеного договору страхування;

- ✓ перевірка правильності розрахунку страхового платежу;
- ✓ встановлення фактів настання страхових випадків;
- ✓ визначення достовірності і правильності розрахунку сум збитків та страхового відшкодування або правомірності відмови страхової компанії у відшкодуванні збитків.

Основним документом, який є підставою для визнання страхових операцій в обліку є договір страхування. *Договір страхування* – це цивільно–правова угода між страхувальником і страховиком, що регулює їх взаємні обов’язки відповідно до умов визначеного виду страхування, тобто це договір про прийняття – передачу ризику. Страхувальника до укладання договору спонукає страховий інтерес, а страховика – економічні інтереси, які спрямовані на поповнення ресурсів страхового фонду та отримання прибутку від укладеної угоди. У договорі страхування контролерам слід перевірити і взяти до уваги приписані ризики страхування, перелік страхових випадків, розмір страхової суми, страхового платежу та термінів його плати. Також слід враховувати, що укладання фіктивних договорів страхування може бути одним із методів ухиляння від сплати податків.

Після укладання договору страхування, страхувальник зобов’язується сплатити страховику *страховий платіж* – плату за страхування. Страхові премії обліковуються на бухгалтерському рахунку шостого класу «Поточні зобов’язання» – 655 «Розрахунки за страхування майна». Даний рахунок дозволяє вести аналітичний облік у розрізі страхових компаній та у розрізі договорів страхування.

При перевірці визнання витрат за страховими платежами на сільськогосподарському підприємстві слід враховувати вимоги щодо визнання витрат в бухгалтерському обліку. Договори страхування укладаються в основному на один рік, що може включати різні податкові (звітні) періоди. Крім того, оплата страхового платежу може відбуватися як одноразово, так і помісячно. У цьому випадку слід проконтролювати дотримання вимог НП(С)БО 16 «Витрати», згідно якого витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Тобто визнання витрат відбувається за період, коли буде отримано дохід від застрахованої продукції, а не за датою оплати платежу. Якщо договір страхування діє в межах одного звітного періоду, то страхові платежі повинні бути включені до складу витрат в період їх нарахування згідно договору.

Якщо договір страхування діє в межах різних звітних періодів або страховий платіж сплачено одноразово (на весь термін страхування), то перераховану авансову страхову премію повинні відображати за дебетом бухгалтерського рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та списувати відповідно на витрати того періоду, до якого вони відносяться.

Визнані страхові витрати у бухгалтерському обліку у страхувальників повинні бути відображені на рахунках дев'ятого класу: 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», а також 23 «Виробництво» залежно від функціонального використання застрахованого майна.

При перевірці відображення витрат для цілей оподаткування, слід згадати Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)», за яким розділ III «Податок на прибуток» Податкового кодексу України викладений в редакції, в якій передбачено, що об'єкт оподаткування податком на прибуток підлягає визначенню на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, відповідно до положень такого розділу, а саме: амортизації необоротних активів; резервів (забезпечень); обмежень окремих видів витрат та преференцій тощо.

Згідно статті 196 Податкового Кодексу України не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість «надання послуг зі страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів». Сільськогосподарські підприємства не отримують від страховиків податкових накладних в разі заключення договору страхування та сплати платежів, а в декларації по ПДВ не відбудеться збільшення податкового кредиту, що не зменшить суму ПДВ до сплати.

Разом із тим, відповідно до норм податкового законодавства, витрати, понесені на вирощування посівів, які загинули, не беруть участі в оподатковуваних операціях та в господарській діяльності суб'єкта господарювання. Тому представники сільськогосподарського підприємства має компенсувати раніше нарахований податковий кредит щодо товарів, використаних на вирощування загиблого урожаю відповідно до п. 198.5 ПКУ (лист ДФСУ від 26.05.16 р. № 11491/6/99-95-42-01-15 та категорія 101.21 ЗІР ДФСУ), що слід ретельно перевірити.

Одним із основних та суперечливих компонентів ведення бухгалтерського обліку при страхуванні майна є облік страхових виплат. На цій ділянці обліку часто допускаються помилки або зловживання, що вимагає особливої уважності від контролерів. Виплата страхового відшкодування за договором страхування здійснюється страховиком на підставі повідомлення страхувальника і Страхового акта, що складається страховиком або уповноваженою ним особою. При цьому розмір матеріального збитку для здійснення страхових виплат встановлюється:

1) при страхуванні врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень – як різниця між страховою вартістю врожаю, зазначеної в договорі страхування, і вартістю фактично отриманого після настання страхового випадку врожаю. При цьому обсяг отриманого врожаю визначається або на підставі фактичних даних, або шляхом залучення до оцінки третіх сторін (експертів). Оплата послуг експерта відбувається за рахунок особи, який замовив експертизу;

2) при страхуванні сільськогосподарських тварин – виходячи зі страхової вартості тварин, зменшеної на вартість придатної до використання або реалізації продукції (м'ясо, шкура, шерсть, субпродукти і т. п.).

Відображення операцій зі страхування майна сільськогосподарського підприємства - страхувальника наведено в табл.1.1.

*Таблиця 1.1. Облік операцій страхування на сільськогосподарському підприємстві за діючою методикою*

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
1.	Перераховано страхову премію за договором страхування майна страховику	655	311
2.	Заключення договору страхування, віднесення страхових платежів на витрати майбутніх періодів	39	655
3.	Віднесення суми страхових премій в склад виробничої собівартості	23	39
4.	У випадку отримання з державного бюджету часткової компенсації страхового платежу	311	48
5.	Визнання доходу в сумі отриманої бюджетної компенсації	48	718
6.	Списання витрат на вирощування врожаю, знищеного внаслідок стихійного лиха (без ПДВ)	97	231
7.	Нараховано компенсуючі податкові зобов'язання на розмір повторювальних витрат (сума x 20 %)	949	641
8.	Відшкодування суми збитку на основі страхового акту	377	746
9.	Отримано страхову виплату	311	377
10.	Визнання страхових витрат	92	39
11	Визначення фінансового результату	793	92, 97
		746	793

Страхові виплати повинні відображатися у складі доходів. Дохід від суми страхового відшкодування у бухгалтерському обліку повинен бути визнаний за



датою складання акту по страховому випадку. Витрати, пов'язані зі страхуванням, у сільгосп підприємства визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації застрахованої сільськогосподарської продукції.

Страхування аграрних товаровиробників є необхідною умовою зниження ризиків у виробництві сільськогосподарської продукції. Разом із тим, сільськогосподарське страхування є одним із найбільш складних і найбільш ризикових видів страхування. Тому ця ділянка контролю є вкрай важливою і вимагає особливої ретельності від суб'єктів контролю.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Яке підприємство вважається сільськогосподарським?
2. Назвіть нормативно-правову базу регулювання діяльності сільськогосподарських підприємств.
3. Назвіть основні об'єкти контролю сільськогосподарських підприємств.
4. Охарактеризуйте мету і завдання контролю сільськогосподарських підприємств.
5. Які об'єкти можуть бути у власності сільськогосподарських підприємств?
6. Особливості контролю відносин власності, оцінки майна та орендованих земель в сільськогосподарському підприємстві.
7. Як контролюється відображення орендованих активів в сільськогосподарських підприємств?
8. За якими системами можуть оподатковуватись сільськогосподарські підприємства?
9. Які податки сплачують сільськогосподарські підприємства за загальною системою оподаткування?
10. За яких умов сільськогосподарські підприємства може обрати спрощену систему оподаткування?

### **Тестові завдання**

1. Яких організаційно-правових форм можуть набувати сільськогосподарські підприємства?  
А) акціонерні товариства, агрохолдинги;  
Б) товариства з обмеженою відповідальністю, державні підприємства;  
В) фермерські господарства, домашні селянські господарі;  
Г) усі відповіді вірні.
2. Чим регулюється бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах?

- А) Податковим кодексом України;
- Б) Господарським кодексом України;
- В) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- Г) Законами України «Про сільськогосподарську кооперацію».

3. З ким має погоджуватися вартість майна, у разі внесення його до статутного капіталу?

- А) головним бухгалтером;
- Б) засновниками;
- В) державними органами;
- Г) постачальниками.

4. Згідно яких вимог проводять оцінку виробничих запасів, сільськогосподарської продукції?

- А) НП(С)БО 7;
- Б) НП(С)БО 1;
- В) НП(С)БО 9 ;
- Г) НП(С)БО 10.

5. За якою вартістю зараховуються на баланс активи, які були отримані на безоплатній основі?

- А) справедливою;
- Б) фактичною;
- В) технічною;
- Г) ринковою.

6. Якою ставкою оподатковується постачання пшениці та сої?

- А) 20%;
- Б) 16%;
- В) 12%;
- Г) 14%.

7. Коли виникає податковий кредит?

- А) за операціями реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;
- Б) за операціями закупівлі активів для використання в господарській діяльності;
- В) за операціями транспортування продукції або товарів;
- Г) вірна відповідь відсутня.

8. Які фізичні особи належать до 2 групи?

- А) підприємства незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній звітний рік дорівнює або перевищує 75 %, а також фізичні особи-підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства;

Б) підприємці та юридичні особи, обсяг доходу яких не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року.

В) підприємці, які виробляють сільськогосподарську продукцію, надають послуги населенню або платникам єдиного податку господарську, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

Г) інша відповідь;

9. Ставка податку для платників 4 групи(для багаторічних насаджень)?

А) 0,95 %;

Б) 0,57%;

В) 2%;

Г) 1,23%.

10. Що є об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання водних ресурсів?

А) фактичний обсяг води;

Б) плановий обсяг води;

В) обсяг води не є об'єктом оподаткування;

Г) вживаний обсяг води тваринами.

11. У яких межах може коливатися ставка для сільськогосподарських угідь?

А) 0,5– 1,5% нормативної грошової оцінки земель;

Б) 0,3 – 1,5% нормативної грошової оцінки земель;

В) 0,3 – 1% нормативної грошової оцінки земель;

Г) 0,5 – 1% нормативної грошової оцінки земель.

12. Які основні завдання контролю?

А) наявності і використання майна, продукції та інших активів, проведення інших активів, проведення інвентаризації активів;

Б) правильності укладання і виконання господарських договорів;

В) обґрунтованості укладання трудових договорів із залученими фахівцями, спеціалістами та робітниками і їх дотримання;

Г) усі відповіді вірні.

13. За якою вартістю зараховуються на баланс грошові кошти, коли вони вносяться до статутного капіталу?

А) справедливою;

Б) фактичною;

В) номінальною;

Г) технічно.

14. За якою вартістю відображають орендовані активи?

А) за встановленою в договорах оренд;

Б) номінальною;

В) фактичною;

Г) технічною.

15. Де визначені ставки податку сільськогосподарських підприємств?

А) у Податковому кодексі;

Б) у Земельному кодексі;

В) у Господарському кодексі;

Г) у Цивільному кодексі.

16. Яка ставка податку для платників 3 групи (якщо ПДВ включається до єдиного податку)?

А) 3%;

Б) 5%;

В) 12%;

Г) 4%.

17. Який критерій має бути протягом календарного року, щоб фізичні особи належали до 2 групи?

А) обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року;

Б) обсяг доходу яких не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року.

В) обсяг доходу яких не перевищує 987 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року.

Г) немає вірної відповіді.

18. За яких умов, сільськогосподарське підприємство може добровільно зареєструватися для сплати податку на додану вартість?

А) дохід за останні 6 місяців менше 1.5 млн. грн.;

Б) дохід за останні 12 місяців менше 1.5 млн. грн.;

В) дохід за останні 12 місяців менше 1 млн. грн.;

Г) дохід за останні 6 місяців менше 1 млн. грн.

19. Згідно яких вимог проводять оцінку довгострокових та поточних біологічних активів, до яких належать багаторічні насадження, однорічні рослини?

А) НП(С)БО 1;

Б) НП(С)БО 28;

В) НП(С)БО 9;

Г) НП(С)БО 30.

20. За якою вартістю зараховуються на баланс актив одержаний, у разі проведення операції обміну на неподібні активи?

- А) переданою;
- Б) справедливою;
- В) фактичною;
- Г) номінальною.

### Практичні завдання

#### **Завдання 1.1** *Вихідні дані:*

1. Бізнес-план.
2. Векселі, придбані підприємством.
3. Витрати виробництва.
4. Витрати майбутніх періодів.
5. Грошові кошти на рахунку.
6. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги.
7. Довгострокові зобов'язання.
8. Ефективність використання матеріальних і трудових ресурсів.
9. Заплановане впровадження системи ERP.
10. Звітність.
11. Контроль.
12. Незавершене капітальне будівництво.
13. Облігації, випущені підприємством.
14. Обсяг виробництва.
15. Обсяг реалізації продукції.
16. Організаційна структура виробництва.
17. Планування.
18. Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками.
19. Продуктивність праці.
20. Резервний капітал.
21. Рентабельність активів.
22. Сировина та матеріали.
23. Система мотивації персоналу.
24. Служба внутрішнього аудиту.
25. Собівартість виробленої продукції.
26. Статутний капітал.
27. Структура апарату управління.

*Зміст завдання:* Виконайте розподіл об'єктів контролю за видами у форматі табл. 1.2:

*Таблиця 1.2.* Розподіл об'єктів контролю

Методи управління	Функції управління	Господарські процеси	Результати діяльності	Організаційна форма	Активи	Пасиви

### **Завдання 1.2**

Здійснити систематизацію нормативно-правових актів, визначити джерела інформації та навести процедури контролю установчих документів підприємства.

## ТЕМА 2

### КОНТРОЛЬ НАДХОДЖЕННЯ ТА РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1. Контроль за правильністю визнання, класифікації, оцінки і переоцінки основних засобів

Контроль за правильністю класифікації основних засобів обумовлений вимогами п. 5 НП(С)БО 7 «Основні засоби» щодо ведення обліку основних засобів у розрізі класифікаційних груп, наведених в табл. 2.1.

*Таблиця 2.1. Класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів*

Субрахунки, шифр	Назва
<i>До рахунку 10</i>	
101	Інвестиційна нерухомість
102	Капітальні витрати на поліпшення земель
103	Будинки та споруди
104	Машини та обладнання
105	Транспортні засоби
106	Інструменти, прилади та інвентар
107	Тварини
108	Багаторічні насадження
109	Інші основні засоби
<i>До рахунку 11</i>	
111	Бібліотечні фонди
112	Малоцінні необоротні матеріальні активи
113	Тимчасові (нетитульні) споруди
114	Природні ресурси
115	Інвентарна тара
116	Предмети прокату
117	Інші необоротні матеріальні активи
<i>До рахунку 16</i>	
16	Довгострокові біологічні активи

Класифікація основних засобів для цілей оподаткування здійснюється за 16 групами відповідно до п. 138.3.3 розділу III Податкового кодексу України для нарахування амортизації в податковому обліку (табл. 2.2), що забезпечує зближення податкової і бухгалтерської класифікації. По кожній групі визначені мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів для цілей нарахування податкової амортизації.

Таблиця 2.2. Групи основних засобів для нарахування амортизації в цілях оподаткування

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	-
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 - машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	2
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 – тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Контроль за дотриманням наведеної класифікації має важливе значення для правильного визначення бази оподаткування прибутку підприємств і нарахування податку на прибуток, а також для моніторингу за економічно обґрунтованим формуванням та оптимальним співвідношенням груп основних засобів.

При цьому враховують критерії визнання основних засобів в бухгалтерському обліку за НП(С)БО 7 (п.п. 5, 6) і податковому законодавстві (п. 14.1.138 та ст.138 ПКУ), а саме: строк корисного використання (більше одного року з дати введення в експлуатацію або операційного циклу, якщо він більше



року) та вартість (20000 грн. за одиницю). Крім того, в податковому законодавстві об'єктами основних засобів є лише ті, які призначені для використання в господарській діяльності платника податку (виробничі основні засоби) (п.п.14.1.138 ПКУ).

Перевірку правильності віднесення об'єктів до відповідних класифікаційних груп здійснюють, порівнюючи віднесені об'єкти до класифікаційних груп в інвентарних списках, інвентаризаційних відомостях, картках обліку руху основних засобів.

Потребує постійного контролю оцінку і переоцінка основних засобів оскільки від оцінки залежить розмір амортизації та багато інших показників. НП(С)БО 7 передбачає такі методи оцінки основних засобів при зарахуванні на баланс (табл. 2.3).

Таблиця 2.3. Методи оцінки основних засобів

Канали надходження основних засобів	Методи оцінки
1. Придбані підприємством за грошові кошти	Витрати на придбання – кошти, що сплачуються постачальникам, підрядникам без врахування непрямих податків, реєстраційних зборів, державного мита, вартості ввізного мита, витрат на транспортування, установлення, монтаж, витрат на страхування ризиків, тощо.
2. Придбані за рахунок кредитів банків	Витрати на придбання без врахування відсотків за кредити
3. Отримані підприємством безоплатно	Справедлива вартість на дату отримання
4. Виготовлені підприємством самостійно	За сумою прямих і загальновиробничих витрат, пов'язаних з виготовленням активу
5. Придбані в результаті обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта більша від його справедливої вартості, то первісною вартістю такого об'єкта визнається справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду
6. Придбані у результаті обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта з поправкою на будь-яку суму грошей або їх еквівалентів, що були передані (отримані) під час обміну
7. Внесення до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства

Перевірку дотримання встановленої НП(С)БО 7 методики оцінки здійснюють на підставі актів на оприбуткування основних засобів, а також рахунків-фактур постачальників, транспортних документів, калькуляцій тощо.

Згідно п. 16 НП(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкти основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Відповідно до п. 34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів затверджених Міністерством фінансів України встановлено поріг суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів, що дорівнює 1% чистого прибутку (збитку) підприємства або 10% відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Підприємствам надано право самостійно вирішувати питання щодо переоцінки основних засобів.

Проте п. 16 НП(С)БО 7 містить вимоги обов'язкової переоцінки основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже переоцінювались. Вартість таких об'єктів має переоцінюватися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялась від справедливої.

Важливо одночасно перевірити правильність кореспонденції рахунків з обліку дооцінки чи уцінки основних засобів, оскільки це впливає на формування інформації про доходи, втрати на капітальні інвестиції; капітал у дооцінках (рахунок 41) та вартість основних засобів і суму зносу (Дт 10, 11 Кт 411).

Однак для цілей оподаткування не слід збільшувати вартість основних засобів і донараховувати амортизацію. Для розрахунку амортизації відповідно до положень цього пункту визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку (п. 138.3.1 ПКУ). Амортизація не нараховується за період невикористання (експлуатації) основних засобів у господарській діяльності у зв'язку з їх консервацією.

Крім того, для високодохідних підприємств необхідно обчислювати податкові різниці у зв'язку із переоцінкою основних засобів. Фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму уцінки та втрат основних засобів, які було включено до витрат звітного періоду (п. 138.1 ПКУ). Фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму дооцінки основних засобів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки (п. 138.2 ПКУ).

Контролери повинні враховувати при перевірці законності оцінки і переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку дотримання норм Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III, зокрема ст. 7, згідно якої підприємства мають звертатися до послуг професійних оцінювачів при переоцінці основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

Проведення оцінки майна є обов'язковим у випадках:

- ✓ створення підприємств на базі державного або комунального майна;
- ✓ реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств з державною часткою;
- ✓ визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна або комунальна частка;
- ✓ визначення вартості внесків учасників та засновників господарського товариства, якщо вноситься майно господарських товариств з державною чи комунальною часткою, а також у разі виходу учасника;
- ✓ приватизації, оренди, обміну, страхування державного та комунального майна, а також повернення майна на підставі рішення суду;
- ✓ переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку;
- ✓ оподаткування майна, крім визначення розміру податку при спадкуванні власності, що оподатковується за нульовою ставкою;
- ✓ визначення збитків або розміру відшкодування;
- ✓ в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів.

Проведення незалежної оцінки майна є обов'язковим у випадках застави державного та комунального майна, внесення державними науковими та освітніми установами майнових прав інтелектуальної власності як внеску до статутного капіталу господарських товариств, відчуження державного та комунального майна способами, що не передбачають конкуренцію покупців у процесі продажу, або у разі продажу одному покупцю, визначення збитків або розміру відшкодування, під час вирішення спорів та в інших випадках, визначених законодавством або за згодою сторін.

## **2.2. Контроль за правильністю надходження і вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів**

Контроль надходження і вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів спрямовують на встановлення законності, достовірності, своєчасності їх оприбуткування і списання з балансу.

Контроль надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів здійснюють за такими процедурами:

- ✓ вивчення облікової політики щодо порядку визначення строків експлуатації основних засобів, норм і методів амортизації;
- ✓ перевірка наявності і обґрунтованості проектно-кошторисної документації;

- ✓ установлення наявності і обґрунтованості договорів з постачальниками і підрядниками;
- ✓ оцінка правильності оформлення первинних документів за затвердженими типовими і спеціалізованими формами;
- ✓ перевірка дотримання правил оприбуткування основних засобів (візуальний огляд об'єктів, які надійшли у господарство, співставлення з товарознавчими характеристиками, зазначеними в документах, комплектність машин і обладнання, дотримання будівельних норм і правил тощо);
- ✓ перевірка дотримання НП(С)БО 7 «Основні засоби» стосовно визнання необоротних активів;
- ✓ установлення правильності визначення первісної вартості основних засобів, формування витрат в процесі будівництва, придбання, доставки від постачальників;
- ✓ перевірка правильності ведення інвентарного, аналітичного і синтетичного обліку;
- ✓ підтвердження достовірності і повноти інформації з оприбуткування основних засобів;
- ✓ з'ясування питання про закріплення основних засобів за матеріально-відповідальними особами.

Контролери повинні з'ясувати, чи застосовуються на підприємстві первинні документи типових форм, затверджених Наказом Державної служби статистики України, та спеціалізовані для сільськогосподарських підприємств, затверджених Міністерством аграрної політики і продовольства України. При виявленні використання довільної документації, застарілих форм документів з'ясовують, чи не викривляється в них інформація, чи не прикриваються ними незаконні операції. У разі, якщо підприємство використовує електронні документи слід перевірити, чи відповідають вони законодавству про електронні документи та електронний документообіг.

Особливо важливо забезпечити внутрішньогосподарський контроль операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами, який здійснюють керівники виробничих підрозділів, обліково-економічна служба, матеріально-відповідальні особи, використовуючи прийоми візуального і документального контролю в тісному їх поєднанні.

Основні засоби надходять з різних джерел, що потребує врахування специфічних особливостей їх документального відображення та професійної оцінки достовірності операцій в процесі документування (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. Документування операцій надходження основних засобів

№ з/п	Канали надходження основних засобів	Документи, які підтверджують наміри та факт здійснення операцій з надходження основних засобів
1	Капітальне будівництво підрядним способом	Титульні списки, проектно-кошторисна документація, договори підряду, Довідка про вартість виконаних підрядних робіт (ф. КБ-3), розрахунково-платіжні документи, Акт приймання-передачі (внутрішньогосподарського переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1), Інвентарна картка (ф. ОЗ-6)
2	Капітальне будівництво господарським способом	Титульні списки, проектно-кошторисна документація, наряди на відрядну роботу, лімітно-забірні картки, накладні, дорожні листи, ф. ОЗ-1, ф. ОЗ-6
3	Модернізація, реконструкція	Формуються ті самі документи, що і при капітальному будівництві підрядним або господарським способом, але замість ф. ОЗ-1 складається Акт приймання –здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2)
4	Придбання обладнання, машин і механізмів у постачальника	Договір, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, технічні паспорти, гарантійні талони, платіжні документи, вантажні митні декларації на імпортовані об'єкти
5	Виготовлення в майстернях підприємства	Наряди на відрядну роботу, лімітно-забірні картки, накладні, дорожні листи, ф. ОЗ-1, ф. ОЗ-6
6	Безоплатне одержання	Акт приймання-передачі (внутрішньогосподарського переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1), транспортні документи на доставку об'єкта, документи на монтаж тощо, ф. ОЗ-6
7	Внесок до статутного капіталу	Установчий договір, Акт оцінки майна, яке вносять до статутного капіталу, ф. ОЗ-1 або ОЗСГ-1, ф. ОЗ-6
8	Закладання багаторічних насаджень	Облікові листи тракториста-машиніста, лімітно-забірні картки ф. ВЗСГ-3, Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин ф. ВЗСГ-4, Акт витрати насіння і садивного матеріалу ф. ДБА-1, Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачу їх в експлуатацію
9	Формування основного стада	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин)(ф. ДБА-2), Звіт про рух тварин і птиці (ф. НІН -17)
10	Виявлення надлишків основних засобів у процесі інвентаризації	Звіряльна відомість результатів інвентаризації основних засобів (ф. Інв-17с.г.), ф. ОЗ-1 або ф. ОЗСГ-1

Приймання будівельних об'єктів в експлуатацію здійснюють робочі і державні приймальні комісії згідно із проектно-кошторисною документацією та будівельними нормами і правилами, про що складають акт. Перед прийманням об'єктів в експлуатацію їх уважно оглядають на предмет дотримання будівельних норм і правил та відповідності проектно-кошторисній документації і договору. При виявленні дефектів, недоробок в акті про них вказують із зазначенням терміну усунення. Відомчі контролери з'ясовують чи були створені комісії для приймання об'єктів, чи прийняті основні засоби в експлуатацію з усіма необхідними комунікаціями і обладнаннями, чи усунуті зазначені в акті недоліки. Для цього об'єкти оглядають в натурі, опитують працівників. Інвентарні картки, акти приймання в експлуатацію, розрахунково-платіжні документи, договори та проектно-кошторисну документацію зіставляють між собою. Встановлюють таким чином своєчасність і повноту їх оприбуткування. При необхідності проводять контрольні обміри будівель і споруд, експертизу проектно-кошторисної документації.

Контроль придбання техніки та обладнання здійснюють відповідно до інструкцій про порядок приймання товарів за кількістю і якістю. При прийманні майна від постачальників установлюють відповідність його якості стандартам, технічним умовам, особливим умовам, специфікаціям, технічним паспортам, проводять зовнішній огляд. Кожен випадок пошкодження тари, невідповідності кількості та якості обладнання інформації в супровідних документах повинен бути оформлений актом про приймання майна, в якому вказують причину відхилень і пред'являють претензії постачальнику. Акт складають також при прийманні основних засобів, які надійшли без документів. Акт оформлюється в двох примірниках комісією з обов'язковою участю завідуючого складом і представника постачальника, а при відсутності останнього – із залученням представника незацікавленої організації. Контролери відомчого контролю проводять тести на предмет відповідності вказаним правилам оприбуткування майна.

Уважно перевіряють журнал видачі довіреностей. Особа, яка одержала довіреність, зобов'язана наступного дня або одразу після одержання майна подати в бухгалтерію документи про виконання доручення і здачу на склад матеріальних цінностей. Невикористані довіреності потрібно повернути в бухгалтерію наступного дня після закінчення строку їх дії, про що робиться відмітка в журналі видачі довіреностей.

При контрольних вибіркових обстеженнях об'єктів основних засобів виявляють відповідність їх фактичного стану характеристикам у розрахунково-платіжній і технічній документації. Первинні документи на оприбуткування

обладнання, техніки, транспортних засобів (товарно-транспортні накладні, прибуткові накладні, рахунки фактури, акти) зіставляють з даними складського обліку, бухгалтерськими реєстрами (інвентарні книги або картки), з журналом реєстрації довіреностей і платіжними документами, які підтверджуються випискою банку.

Особливо уважно перевіряють операції придбання майна, яке було в експлуатації, з точки зору економічної доцільності і достовірності таких операцій. У цьому випадку доцільно провести зустрічну звірку придбання таких предметів з постачальником. Те ж саме стосується безоплатної передачі майна, хоч такі операції проводяться рідше.

Одночасно перевіряють правильність формування первісної вартості основних засобів. З цією метою вивчають записи за рахунком 15 «Капітальні інвестиції» відповідно до первинних документів на їх оприбуткування, доставку, монтаж обладнання, машин та на будівельно-монтажні роботи. Основні засоби оприбутковуються за фактичною вартістю їх придбання, фактичними витратами будівництва господарським способом, договірними цінами (кошторисною вартістю) будівництва об'єктів підрядним способом без врахування непрямих податків, сума яких відшкодовується підприємству. До первісної вартості основних засобів включаються такі витрати: суми ввізного мита, реєстраційних зборів, державного мита, витрати зі страхування ризиків доставки, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів, якщо вони не відшкодовуються підприємству, інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на попередньо оцінену суму витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зокрема на суму оцінених витрат на рекультивацію порушених земельних ділянок шляхом створення забезпечення. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати").

Безоплатно отримані необоротні активи мають бути оцінені за ринковою, а не залишковою вартістю. Специфіка їх відображення в обліку полягає в тому, що на вартість безоплатно отриманих основних засобів збільшують додатковий капітал в розмірі справедливої вартості. Інші витрати, пов'язані з їх доставкою та доведенням об'єкта до стану, придатного для експлуатації, відносять до первісної вартості об'єкта. На суму нарахованої амортизації безоплатно

отриманих основних засобів потрібно відображати дохід з одночасним зменшенням додаткового капіталу (дебет рахунку 424 кредит рахунку 745).

Потрібно звернути увагу на правильність кореспонденції рахунків при відображенні оприбуткування основних засобів, ведення аналітичного обліку.

Важливо перевірити відповідність статей балансу підприємства щодо основних засобів даним Головної книги, записи якої, в свою чергу, звіряють з аналітичним обліком на предмет правильності записів на балансових кореспондуючих рахунках.

Нарешті суб'єкти контролю дають економічну оцінку доцільності придбання тих чи інших основних засобів, розробляють рекомендації щодо вибору найвигідніших напрямів інвестицій і формування оптимального складу матеріально-технічної бази.

Основні засоби вибувають у разі продажу об'єктів або їх невідповідності критеріям визнання. Невідповідність критеріям визнання виникає з причин фізичного і морального зносу, низької продуктивності тварин основного стада, зрідження і старіння садів, виноградників, передавання майна у фінансову оренду, стихійного лиха, техногенних аварій, а також у разі виявлених нестач майна у матеріально-відповідальних осіб.

Перевірку достовірності операцій вибуття, правильність відображення їх в обліку та звітності здійснюють за такими напрямками:

- ✓ склад комісії зі списання основних засобів та її легітимність;
- ✓ об'єктивність висновку комісії про необхідність списання майна;
- ✓ законність і доцільність операцій реалізації, передачі майна в оренду, безоплатної передачі у власність інших юридичних або фізичних осіб;
- ✓ правильність визначення залишкової вартості;
- ✓ повнота оприбуткування металолому, придатних до використання запасних частин, вузлів і агрегатів, будівельних матеріалів тощо;
- ✓ достовірність відображення в обліку витрат на ліквідацію об'єктів (демонтаж, рекультивація земель під ліквідовуваними об'єктами);
- ✓ повнота і правильність оподаткування виручки від реалізації основних засобів;
- ✓ визначення фінансових результатів при вибутті основних засобів;
- ✓ відшкодування матеріального збитку, спричиненого нестачами, навмисним пошкодженням та недбалим використанням майна.

Списання основних засобів регулюється відповідними законодавчими і нормативними актами: Податковим кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Положенням про



інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, статутом підприємства, Наказом про облікову політику на підприємстві.

Із балансів сільськогосподарських підприємств можуть бути списані будівлі, споруди, машини та інші основні засоби, якщо вони застаріли або у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням об'єктів. Основні засоби підлягають списанню лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно недоцільно і вони не можуть бути реалізовані. При списанні основних засобів внаслідок фізичного зносу потрібно простежити за дотриманням амортизаційних строків служби. Передчасне їх списання свідчить про порушення правил експлуатації машин та обладнання, безгосподарне ставлення до використання майна.

Для визначення невідповідності основних засобів критеріям визнання, неможливості або неефективності проведення ремонту для відновлення їхнього технічного стану за наказом керівника підприємства створюється постійно діюча комісія. До її складу входять керівник або його заступник, головні спеціалісти (інженери, агрономи, зоотехніки та ін.), керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер або його заступник, особи, на яких покладена відповідальність за збереження відповідних основних засобів.

Постійно діюча комісія проводить огляд і перевірку технічного стану об'єкта, використовуючи при цьому необхідну документацію: технічні паспорти, поверхові плани, відомості бонітування худоби, акти про аварії машин, а також дані бухгалтерського обліку, зокрема, інвентарні картки, і установлює непридатність об'єктів для відновлення і подальшого використання; з'ясовує конкретні причини невідповідності об'єктів критеріям визнання: знос, порушення умов експлуатації, реконструкція та ін.; виявляє осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції про притягнення цих осіб до відповідальності; визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей і матеріалів, контролює їх кількість і вартість; складає акти на списання основних засобів. В актах детально висвітлюють причини вибуття об'єктів, стан основних вузлів і деталей та доцільність або неможливість їх використання. Таким чином забезпечують контроль за списанням основних засобів з балансу. Відомчі ревізори перевіряють правомірність даних операцій в установленому порядку.

При перевірці обґрунтованості списання основних засобів уважно вивчають акти на списання, зіставляють їх з інвентарними картками, щоб переконатись у достовірності строку служби, вказаному в акті, звертають увагу

на дату останнього ремонту, обсяг виконаних робіт за період експлуатації, суму нарахованого зносу та ін. Повноту оприбуткування матеріальних цінностей та правильність їх оцінки установлюють, зіставляючи акти на списання основних засобів з накладними і книгами (картками) складського обліку, регістрами синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 10, 11, 20.

Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів, перевіряють на основі нарядів і облікових листів на виконання робіт, дорожніх листів та ін. В цих документах вибірково установлюють правильність обсягу робіт, норм затрат часу, розцінок, тарифів та списання цих витрат в дебет рахунку 976 «Списання необоротних активів».

За усіма операціями, пов'язаними з вибуттям основних засобів, перевіряють повноту і правильність визначення фінансових результатів за даними рахунку 79 «Фінансові результати», співставляючи витрати за операціями з вибуття основних засобів (Дт 79) з доходами (Кт 79) в кореспонденції з рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

При перевірці операцій з реалізації основних засобів визначають економічну доцільність цих дій, з'ясовують, за якою ціною реалізовані основні засоби, установлюють правильність визначення фінансового результату, нарахування податку на додану вартість, уважно вивчають оформлення документації на реалізацію, кому продані основні засоби. За необхідності проводять зустрічну перевірку з покупцями.

Вибуття основних засобів внаслідок аварії і стихійного лиха повинно бути підтверджено відповідними актами і висновками комісій, на яких покладено контроль за цими фактами, відповідних інспекцій та органів, на що звертають увагу при перевірці, а також на повноту відшкодування збитків винними особами.

Потребує відповідного контролю така господарська операція як консервація основних засобів, оскільки вона може впливати на достовірність нарахування амортизації, визначення показників ефективності використання основних засобів тощо. Консервацію трактують як *комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше трьох років) зберігання основних засобів підприємств з можливістю подальшого відновлення їх функціонування.*

Контроль здійснюють відповідно до Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств (Постанова КМУ від 28.10.1997 р. №1183). Воно встановлює єдиний порядок підготовки, проведення і розконсервації основних засобів і обов'язкове для підприємств усіх форм власності, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, а також для державних підприємств.

Причинами консервації також можуть бути: тимчасова недоцільність використання окремих об'єктів та скорочення виробництва продукції, де вони використовуються.

Для проведення консервації основних засобів повинна бути створена робоча комісія на чолі з керівником підприємства, яка приймає рішення про консервацію об'єктів і готує техніко-економічне обґрунтування її доцільності. В рішенні потрібно зазначити: назву об'єктів та їх коротку характеристику, вплив консервації на показники діяльності підприємства, технічний стан основних засобів на момент консервації, перелік робіт і матеріальних та трудових затрат, пов'язаних з консервацією, порядок і графік виведення основних засобів з виробничого процесу, тривалість консервації, план-графік розконсервації. Після закінчення робіт з консервації необхідно скласти акт про прийняття основних засобів на консервацію. Таким чином, комісія виконує важливі контрольні функції з консервації об'єктів. В подальшому суб'єкти контролю з'ясовують дотримання наведених процедур і їх достовірність. Крім того, потрібно перевіряти правильність відображення операцій з консервації в бухгалтерському обліку. Переведені на консервацію об'єкти доцільно обліковувати на окремому субрахунку в складі рахунків 10 і 11, а затрати на її проведення – на рахунку 97 «Інші витрати».

### **2.3. Контроль за правильністю нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів**

Від правильності нарахування амортизації необоротних активів залежить рівень визначення багатьох показників і, в першу чергу, собівартості продукції та фінансових результатів, які виступають базою оподаткування прибутку підприємств. Тому ретельна перевірка обґрунтованого нарахування амортизації має важливе значення, сприяє уникненню фінансових ризиків і достовірному формуванню інформації.

Повноту і достовірність інформації про амортизацію потрібно також підтвердити у ф.№2 «Звіт про фінансові результати» (розділ III), у ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ I, II, XIII, XIV).

Контроль нарахування амортизації здійснюють відповідно до нормативних актів НП(С)БО 7, НП(С)БО 8, Податкового кодексу України, Положення про облікову політику на підприємстві на основі відомостей нарахування і розподілу

амортизації та бухгалтерських реєстрів в частині рахунку 13 «Знос необоротних активів (амортизація)».

Об'єктом амортизації є первісна або переоцінена вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), зменшена на їх ліквідаційну вартість. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється при визнанні даного об'єкта активом спеціально створеною на підприємстві комісією з операцій із основними засобами. При цьому слід мати на увазі, що Податковим кодексом України встановлені мінімально припустимі строки корисного використання за групами основних засобів, які використовуються для нарахування амортизації з метою оподаткування прибутку підприємств. Підприємство самостійно встановлює строки корисного використання об'єктів основних засобів. У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку. У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше, ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації в цілях оподаткування використовуються строки, встановлені Податковим кодексом України. При цьому у підприємства виникають податкові різниці, облік яких зобов'язані вести високодохідні підприємства.

Обґрунтованість строків корисного використання об'єктів та норм амортизації орієнтовно можна перевірити шляхом вивчення технічної документації на об'єкт основних засобів; порівняння з Єдиними нормами амортизаційних відрахувань, затвердженими постановою Ради Міністрів СРСР від 22.10.1990 р. № 1072; досвіду підприємств зі встановлення строків експлуатації об'єктів; застосування, за необхідності, експертної оцінки.

Стандартами бухгалтерського обліку встановлено застосування п'яти методів нарахування амортизації основних засобів. Підприємствам надано право самостійного вибору цих методів. Тому спершу потрібно ознайомитись з обліковою політикою підприємства щодо порядку нарахування амортизації та перевірити його дотримання.

Важливо перевірити повноту нарахування амортизації. Для цього дані інвентарних карток (книг) обліку, інвентарних описів основних засобів співставляють з відомостями нарахування амортизації та затвердженими на підприємстві нормами амортизації не враховуючи об'єкти, на які амортизація не

нараховується відповідно до стандартів. При цьому встановлюють можливі факти завищення суми нарахованої амортизації шляхом включення у відомості розрахунку амортизації малоцінних і швидкозношуваних предметів, іншого майна, завищення норм амортизаційних відрахувань та ін.

Комісія має право продовжувати строки корисного використання об'єктів основних засобів. Якщо на об'єкт основних засобів нараховано 100% зносу, а він придатний для використання, комісія визначає справедливую (ринкову) вартість такого об'єкта і можливий строк його подальшої експлуатації та відповідну норму амортизації. Рішення комісії повинне бути підтверджене документально. Однак, слід мати на увазі, що відповідно до вимог Податкового кодексу України нарахування амортизації на суму дооцінки основних засобів з метою визначення бази оподаткування проводиться лише в межах попередньо проведеної уцінки. На суму перевищення дооцінки над уцінкою амортизація для цілей оподаткування не нараховується. Контролери з'ясовують, чи враховувався рух основних засобів при нарахуванні амортизації, оскільки амортизація повинна нараховуватися в наступному місяці після оприбуткування основних засобів та припинятися після їх вибуття.

Вибірково перевіряють дотримання установлених норм амортизації та їх обґрунтованість, порівнюючи затверджені норми з фактично використовуваними у відомостях розрахунку амортизації, здійснюють арифметичні розрахунки з метою виявлення помилок у визначенні окремих сум та підсумків.

Установлюють правильність віднесення амортизації на витрати в дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94; обґрунтованість розподілу амортизації по машинно-тракторному парку та інших об'єктах загального використання і списання на об'єкти калькуляції собівартості продукції.

Ретельно слід контролювати нарахування амортизації за податковим законодавством. Хоч відповідно до Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток, отриманий за правилами бухгалтерського обліку, однак у частині нарахування амортизації є деякі різниці, які регулюються статтею 138 Податкового кодексу. Зокрема фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- ✓ на суму нарахованої амортизації основних засобів за правилами бухгалтерського обліку;
- ✓ на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів, включених до витрат звітного періоду;
- ✓ на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів за даними бухгалтерського обліку, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта.

- ✓ на суму залишкової вартості окремого об'єкта невикористаних основних засобів, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- ✓ на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів чи невикористаних нематеріальних активів, віднесених до витрат.

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- ✓ на суму розрахованої амортизації основних засобів відповідно до вимог Податкового кодексу України;
- ✓ на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів, визначеної з урахуванням положень Податкового кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;
- ✓ на суму дооцінки основних засобів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки в бухгалтерському обліку;
- ✓ на суму вигід від відновлення корисності основних засобів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів;
- ✓ на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невикористаних основних засобів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат, у разі продажу такого об'єкта невикористаних основних засобів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу.

Для розрахунку амортизації для цілей оподаткування визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку.

Амортизація не нараховується за період невикористання основних засобів у зв'язку з їх консервацією.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- ✓ вартість гудвілу;
- ✓ витрати на придбання або самостійне виготовлення невикористаних основних засобів, невикористаних нематеріальних активів;
- ✓ витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів.

Платник податків зобов'язаний вести окремий облік процентів, що були капіталізовані, тобто підлягали включенню до собівартості необоротного активу.

Для нарахування амортизації з метою оподаткування основні засоби поділені на 16 груп, для кожної з яких встановлені мінімально допустимі строки корисного використання. Строки корисного використання в бухгалтерському

обліку можуть визначатися підприємством самостійно і відрізнятися від встановлених Податковим кодексом. У разі коли строки корисного використання в бухгалтерському обліку менше, то для розрахунку амортизації з метою оподаткування використовуються строки, встановлені Податковим кодексом. У разі коли строки корисного використання в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання, встановлені в бухгалтерському обліку. Не нараховується амортизація на земельні ділянки (група 1) та природні ресурси (група 13).

Строк корисного використання нематеріальних активів встановлюється відповідно до правовстановлюючих документів, однак для прав на об'єкт промислової власності він не може бути менше 5 років, для авторських прав – 2 роки. У разі, коли правовстановлюючий документ не визначає термін корисного використання, підприємство може визначити його самостійно, але не менше двох і не більше десяти років.

Більш детально порядок нарахування податкової амортизації викладено в інших дисциплінах, пов'язаних з податковим законодавством.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватись у першому місяці експлуатації об'єкта в розмірі 50% вартості, яка амортизується, а решта 50% - у місяці списання їх з балансу або 100% їх вартості в першому місяці експлуатації об'єкта. Використання того чи іншого способу має передбачатись в обліковій політиці підприємства.

#### **2.4. Контроль ремонту, поліпшення основних засобів та основних засобів в оренді**

Методика контролю ремонту і поліпшення основних засобів залежить від виду таких робіт та способів їх виконання. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів установлений порядок формування інформації про дані процеси, дотримання якого потрібно перевірити.

Зокрема, в Методичних рекомендаціях зазначено: якщо вартість робіт призводить до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів після ремонту та його поліпшення, то вона включається до капітальних інвестицій. При цьому збільшується очікуваний термін корисного використання об'єкта, кількість або якість продукції (робіт). Витрати на виконання робіт, що

здійснюється для підтримання об'єкта в робочому стані, включаються згідно НП(С)БО 7 до витрат звітного періоду (рис. 2.1).

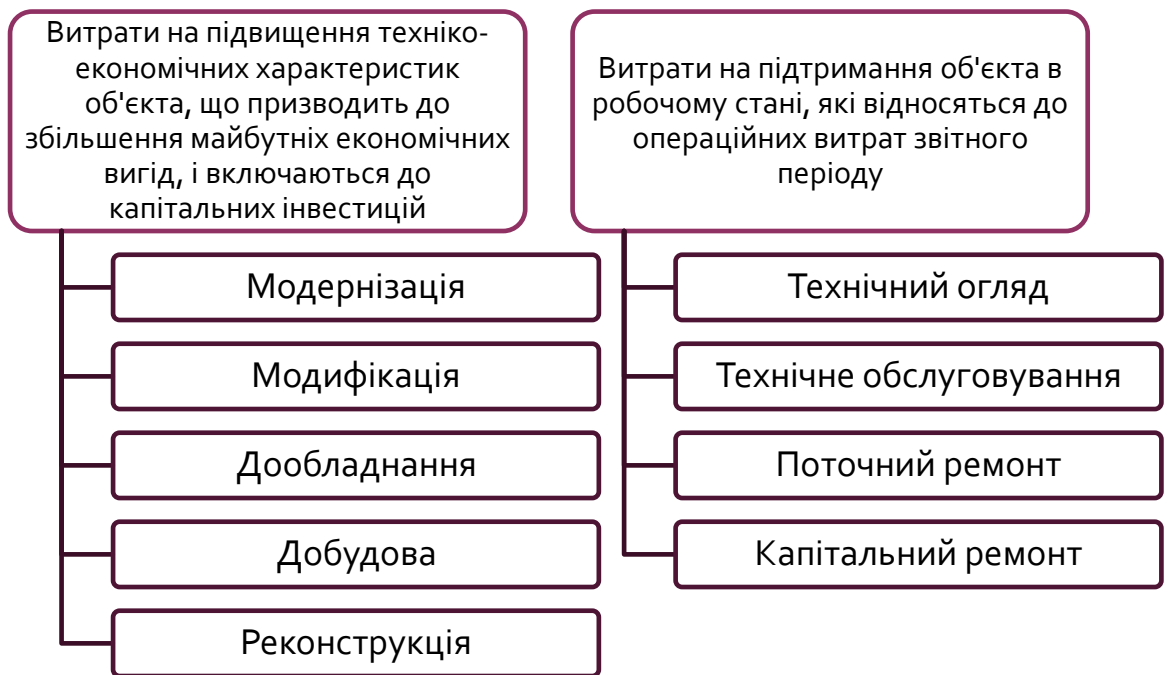


Рис. 2.1. Класифікація та розподіл витрат на ремонт

Поліпшення і ремонт основних засобів можуть виконуватись господарським або підрядним способом. На виконання комплексу робіт складають кошториси, в яких розраховують витрати за нормами, тарифами, розцінками, діючими цінами, обґрунтованість яких потрібно контролювати. Надалі перевіряють дотримання кошторисів, виконання планів-графіків ремонтних робіт, їх якість.

Достовірність даних про обсяги ремонтно-будівельних робіт та витрат на їх виконання господарським способом установлюють вивченням відомостей дефектів, нарядів на відрядні роботи, лімітно-забірних карток, накладних на використанні запасні частини і ремонтні матеріали, дорожніх листів тощо. В регістрах синтетичного і аналітичного обліку перевіряють правильність ведення обліку на бухгалтерських рахунках та за статтями і елементами витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати». При цьому доцільно співставляти наряди на ремонтні роботи з лімітно-забірними картами, відомостями дефектів, транспортними документами. Для виявлення недостовірної інформації про ремонтні роботи порівнюють акти на приймання-здачу відремонтованих об'єктів з обліковими листами трактористів-машиністів, дорожніми листами автомобілів, нарядами на відрядні роботи, таблицями обліку робочого часу. В результаті такого співставлення можуть бути виявлені факти оформлення документів на одночасне використання машин на сільськогосподарських, транспортних



роботах і перебування в ремонті. Про недоброякісне виконання ремонтних робіт можуть свідчити факти недотримання ремонтних строків, часті простої і повторні ремонти техніки. Інженерно-технічна служба контролює дотримання технології ремонтних робіт.

При підрядному способі ремонтних робіт перевіряють наявність і обґрунтованість договорів з підрядниками, до яких додається кошторис витрат і графік робіт, а на виконання будівельно-монтажних робіт, пов'язаних з поліпшенням і реконструкцією – проектно-кошторисна документація.

В договорах потрібно передбачити режим контролю якості робіт і матеріалів замовником. Підприємство має право, не втручаючись у господарську діяльність підрядника, здійснювати контроль і технічний нагляд за відповідністю обсягу, вартості і якості робіт проектам і кошторисам, а також якості матеріалів, що використовуються для ремонтних робіт.

Правильність розрахунків за виконані будівельні ремонтні роботи контролюють на основі рахунків-фактур підрядника та Акту приймання виконаних підрядних робіт (типова форма №КБ-2в), довідки про вартість виконаних підрядних робіт (типова форма №КБ-3), Акту приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих модернізованих об'єктів (ф.№ОЗСТ-2), гарантійних талонів, виписок банку.

В підприємстві може виникати потреба в оренді техніки, приміщень та іншого майна або передачі основних засобів в оренду з метою отримання доходу, тобто підприємство може виступати як орендарем, так і орендодавцем.

Законодавство класифікує оренду на фінансову і операційну та фінансовий лізинг. Порядок обліку орендних операцій визначено в НП(С)БО 14 «Оренда», дотримання якого потрібно контролювати. Фінансова оренда передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Тому в бухгалтерському обліку орендаря основні засоби відображаються і як актив, і як зобов'язання (Дт 10 Кт 531). В бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду актив відображають у складі основних засобів (на рахунках 10 або 11) за однією із наступних оцінок: справедливою вартістю або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

На оренду основних засобів укладається договір, у якому потрібно перевірити законність і правильність закладених положень і норм законодавчих актів та стандартів обліку. Після цього перевіряють дотримання умов договору (терміну оренди, розміру орендної плати, порядку розрахунків, зобов'язань з ремонту і модернізації об'єктів та ін.).

Слід мати на увазі, що затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди визнані як капітальні інвестиції, облічують на рахунку 15 «Капітальні

інвестиції» із наступним збільшенням первісної вартості основних засобів. Нараховану амортизацію на ці об'єкти відносять на статті витрат залежно від участі об'єкта у виробничому процесі.

Облік об'єктів операційної оренди ведеться на позабалансових рахунках. Об'єкт оренди відображається за вартістю, указаною в угоді про оренду. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, відображаються орендарем як капітальні інвестиції на інші необоротні матеріальні активи. Оренди плата за операційною орендою визнається витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди.

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (від реалізації необоротних активів). Залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця і відноситься до інших витрат як собівартість реалізованих необоротних активів. Розподіл фінансового доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди. Витрати орендодавця з укладення угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Зведена облікова інформація про оренду основних засобів наводиться у Примітках до фінансової звітності.

## **2.5. Контроль довгострокових біологічних активів**

Об'єктами контролю довгострокових біологічних активів є фактична тварин та рослин, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію; правильність їх визнання та оцінки в обліку; достовірність первинного, синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку оприбуткування, використання та списання довгострокових біологічних активів.

Завданнями контролю довгострокових біологічних активів є:

- ✓ встановлення фактичної наявності довгострокових біологічних активів (ДБА);
- ✓ визначення правильності визнання та класифікації (табл 7.5. 7.2) ДБА в бухгалтерському обліку;
- ✓ перевірка повноти та правильності оприбуткування закуплених та вирощених у власному господарстві ДБА;
- ✓ перевірка правильності облікового відображення експлуатації ДБА та повноти оприбуткування одержаної продукції;
- ✓ визначення економічної доцільності достовірності списання з балансу ДБА;
- ✓ встановлення правильності оцінки ДБА, вибору методу оцінки та точності його застосування;
- ✓ визначення адекватності ведення первинного, синтетичного та аналітичного обліку;
- ✓ перевірка повноти відображення і розкриття інформації в звітності.

Таблиця 2.5. Класифікація довгострокових біологічних активів

<i>Довгострокові біологічні активи</i>	<i>Рахунки для обліку ДБА</i>
ДБА рослинництва (плодово-ягідні насадження, виноградники)	Рах. 161 «ДБА рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»
	Рах. 162 «ДБА рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»
ДБА тваринництва (продуктивна худоба – корови і бики-виробники; свиноматки і хряки, барани і вівцематки тощо)	Рах. 163 «ДБА тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»
	Рах. 164 «ДБА тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»
Незрілі ДБА (сади, виноградники, ягідники, які не досягли стадії плодоношення)	Рах. 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за
	Рах. 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінюються за первісною вартістю»

Основними джерелами документального контролю є: Наказ про облікову політику в частині ДБА; Наказ про постійнодіючі комісії з питань оцінки біологічних активів, акти на приймання і списання ДБА (спеціалізовані форми ДБА СГ-1, ДБА СГ-2, ДБА СГ-3), облікові листи, наряди, накладні, лімітно-забірні картки, акти на списання добрив, отрутохімікатів, саджанців, інвентарні списки, картки руху основних засобів, Головна книга тощо.

В наказі про облікову політику мають бути передбачені робочий план рахунків, методи оцінки ДБА, структура аналітичного обліку витрат (об'єкти, номенклатура статей витрат), порядок нарахування амортизації, документування. Контролери перевіряють обґрунтованість зазначених питань в наказі та дотримання наказу обліковою службою.

При перевірці складу ДБА слід мати на увазі, що в бухгалтерському обліку по-різному відображаються сільськогосподарські біологічні активи та інші біологічні активи, не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. До останніх відносяться декоративні рослини, тварини цирків і зоопарків.

Такі ДБА повинні обліковуватися на рахунках 107 «Тварини», 108 «Багаторічні насадження».

Критерії визнання біологічних активів визначені в НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Однією із суттєвих ознак визнання біологічних активів є те, що процес якісних і кількісних змін біологічних активів контролюється і управляється підприємством.

Контроль оприбуткування ДБА здійснюють залежно від джерел їх надходження, якими є: закладання (вирощування) багаторічних насаджень, переведення молодняка тварин до основного стада продуктивної худоби, придбання за плату у постачальників, безоплатна передача.

Витрати на придбання ДБА відображаються в обліку в складі капітальних інвестицій на рахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів», до якого відкривають аналітичні рахунки за видами ДБА та їх окремими об'єктами. Важливо перевірити достовірність операцій, фактична кількість придбаних ДБА та витрати на них.

Обсяг виконаних робіт та витрати на закладання багаторічних насаджень обліковують на підставі таких самих документів, які передбачені для вирощування сільськогосподарських культур (облікові листи тракториста-машиніста, накладні, акти на списання насіння і садивного матеріалу, акти на внесення добрив, пестицидів, дорожні листи та ін.). Внутрішньогосподарський контроль повинен забезпечити дотримання агротехніки закладання і вирощування багаторічних насаджень, якості робіт та своєчасності їх виконання. Спеціалісти, бригадири, бухгалтерська служба контролюють трудові і матеріальні витрати за нормами, тарифами і розцінками.

Після завершення закладання багаторічних насаджень комісія складає акт ф. №ДБА СГ-1, в якому наводяться дані про породу, вид, сорт, насаджень, площу, рік насадження, вартість. Акт є підставою для зарахування багаторічних насаджень на рахунок 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю» або 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю». На цих рахунках молоді насадження обліковуються до початку плодоношення. Щороку до вартості закладених багаторічних насаджень приєднують понесені витрати на їх вирощування і відображають в обліку за дебетом рахунків 165 або 166 і за кредитом рахунку 155.

При досягненні плодоносного віку складають акт введення в експлуатацію багаторічних насаджень за тією ж формою ДБА СГ-1, на основі якого незрілі ДБА переводять в ДБА рослинництва і списують з рахунків 165 або 166 на рахунки 161 або 162.

Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватись за сумою витрат, понесених на їх закладання і вирощування.

Аналітичний облік ДБА рослинництва ведуть в інвентарних картках, інвентарних списках, картках обліку руху основних засобів, в журналі-ордері №4-а с.-г. або відомостях комп'ютерного обліку. Контролери аналізують рух ДБА в названих реєстрах бухгалтерського обліку, виявляють відхилення та з'ясовують їх причини.

Формування основного стада тварин оформлюють Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин), Ф.№ДБА СГ-2. Контролери перевіряють правильність оформлення акту, повноту підписів членів комісії. Він є підставою для обліку тварин в Книзі обліку тварин і птиці на фермі (ф. №ПБАСГ-12) і складання Звіту про рух тварин і птиці на фермі (ф.№ПБАСГ-13). Записи в названих реєстрах є свідченням повноти і своєчасності оприбуткування ДБА тваринництва. Далі контролери прослідковують відображення оприбуткованих тварин в складі основного стада в інвентарній картці, картці обліку руху основних засобів, в журналі-ордері ф.№4а с.-г., головній книзі за рахунками 163, 164 або у відомостях комп'ютерного обліку. Одночасно перевіряють дотримання встановленого прядку оцінки ДБА тваринництва відповідно до НП(С)БО 30, виходячи з живої маси і справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу, визначеної на дату переводу тварин в основне стадо.

Особливу увагу слід звернути на перевірку дотримання зоотехнічних строків переведення тварин в основне стадо, які забезпечують ефективність використання ДБА тваринництва в майбутньому, високу продуктивність тварин (економічні вигоди). Перетримка тварин в групах вирощування призводить до перевитрат матеріальних і трудових ресурсів.

Основне стадо тварин формують не лише за рахунок вирощування власного молодняка, але й шляхом закупівлі племінних тварин або тварин поліпшених порід.

Контролери повинні перевірити правильність оформлення документів, достовірність цих операцій. З цією метою співставляють товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, племінні і ветеринарні свідоцтва, розрахунково-

платіжні документи, виписки банку, а також відображення придбаних племінних тварин в інвентарних картках, інвентарних списках тощо.

Важливе значення має систематичний внутрішній і внутрішньогосподарський контроль вибуття ДБА. Він повинен забезпечувати достовірність та економічну доцільність списання їх з балансу. Відповідні контрольні функції покладаються на комісії підприємств, створення яких оформлюється наказом керівника підприємства. Склад комісії та її повноваження відомчі контролери аналізують з погляду їх правомірності.

Комісія зі списання ДБА рослинництва – багаторічних насаджень, визначає непридатність їх для подальшої експлуатації або неефективність використання, установлює конкретні причини списання (фізичний знос, реконструкція тощо). Для цього комісія проводить огляд та інвентаризацію багаторічних насаджень і на основі цих процедур приймає відповідне рішення та складає Акт на списання ДБА рослинництва (багаторічних насаджень), ф. №ДБА СГ-3. Акт на списання багаторічних насаджень, протокол засідання комісії, акт інвентаризації, повинні бути затверджені керівником підприємства. В процесі ревізії, крім перевірки правильності оформлення первинних документів, установлюють достовірність господарських операцій, пов'язаних із вибуттям ДБА рослинництва. З цією метою Акт ф. «ДБА СГ-3» співставляють з інвентарною карткою, з бухгалтерськими реєстрами, в яких відображають операції зі списання ДБА рослинництва.

Причинами вибуття тварин з основного стада (вибракування) можуть бути: суттєве зниження продуктивності, втрата племінних або робочих функцій, інфекційні хвороби, травма окремих органів, стихійне лихо тощо.

Постійнодіюча комісія проводить візуальний огляд тварин, установлює причини непридатності тварин до використання і складає Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибракування тварин) ф. №ДБА СГ-4. В Акті зазначають кличку, інвентарний номер тварини, причини вибуття, можливе використання тварин (реалізація, забій та ін.).

В процесі наступного контролю контролери співставляють дані Акту із відомостями інвентарного обліку, картками племінних тварин і птиці, зоотехнічним обліком, накладними на оприбуткування продукції від забою тварин та іншими пов'язаними документами з метою підтвердження достовірності операцій з вибуття тварин та їх економічної доцільності.

У разі виявлення винних осіб у загибелі, травмуванні тварин контролери порушують питання про відшкодування матеріального збитку.

## 2.6. Контроль капітальних інвестицій

Об'єктами контролю капітальних інвестицій є: капітальне будівництво, придбання (виготовлення) основних засобів, придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів, придбання (створення) нематеріальних активів, формування основного стада, облік яких ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за субрахунками в розрізі названих об'єктів.

Інформація цього рахунку є основним джерелом документального контролю капітальних інвестицій.

Основними завданнями контролю капітальних інвестицій є:

- ✓ перевірка обґрунтованості планів;
- ✓ установлення наявності і якості проектно-кошторисної документації, договорів;
- ✓ контроль за виконанням планів;
- ✓ підтвердження реальності обсягів будівельно-монтажних робіт;
- ✓ перевірка достовірності даних про формування витрат на капітальні інвестиції та їх видами і окремими об'єктами;
- ✓ контроль за дотриманням кошторисної і розрахункової дисципліни;
- ✓ перевірка правильності обліку обладнання та достовірності операцій з його монтажу;
- ✓ контроль за правильністю визначення первісної вартості об'єктів;
- ✓ дотримання діючого порядку приймання в експлуатацію закінчених об'єктів.

Контролери повинні встановити наявність проектно-кошторисної документації, титульних списків, планів капітального будівництва та його фінансування, договорів із підрядниками і постачальниками, а також своєчасність складання зазначених документів й затвердження їх.

З'ясовують також, наскільки обґрунтовано включено в плани будівництва і капітального ремонту відповідні об'єкти з урахуванням потреб підприємства та перспективної спеціалізації. З цією метою детально вивчають технічний стан будівель і споруд, їх використання, забезпеченість фінансовими ресурсами й робочою силою, ув'язку з матеріально-технічним постачанням під заплановане будівництво. Слід перевірити, чи передбачено в плані на поточний рік продовження та закінчення розпочатого будівництва в минулі роки із тим, щоб не допускали розпорошення коштів.

Насамперед звертають увагу на найефективніші напрями капітальних вкладень. Так, кошти, вкладені у реконструкцію і технічне переобладнання діючих об'єктів, окупляються в кілька разів швидше, ніж у нове будівництво.

Із залученням спеціалістів контролюють не лише наявність проектно-кошторисної документації, а й її якість.

За даними аналітичного обліку до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» перевіряють, чи не списувались на окремі об'єкти витрати після здачі їх в експлуатацію, що свідчить про прийняття будівель чи споруд завчасно зі значними недоробками. Об'єкти в експлуатацію приймають відповідно до проектно-кошторисної документації, керуючись при цьому основними положеннями про приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів. Виявлені факти відхилення від неї записують в акт.

Важливо перевірити виконання плану будівництва за загальним обсягом робіт, освоєнням визначених на звітний період коштів, обсяг незавершеного будівництва, що є прерогативою внутрішньогосподарського контролю. З цією метою за участю спеціалістів застосовують контрольні обміри будівельних робіт, які оформлюють актом.

Важливим завданням є перевірка якості будівельно-монтажних робіт, від чого залежать тривалість експлуатації об'єктів, поліпшення експлуатаційних якостей, здешевлення будівництва. Якість будівництва залежить від якості проектно-кошторисної документації, використовуваних будівельних матеріалів і конструкцій, дотримання вимог щодо організації й технології робіт на всіх стадіях будівництва.

Крім того, ревізійна комісія із залученням інженерів-будівельників перевіряє відповідність будівельно-монтажних робіт проектам, нормативним документам і стандартам.

При будівництві господарським способом з'ясовують правильність віднесення витрат на будівництво за кожною статтею. Порівнюючи фактичні витрати з кошторисом за конкретними об'єктами, виявляють відхилення та їх причини.

Найбільшу питому вагу у витратах на будівництво становлять матеріали і оплата праці. Тому ці статті витрат підлягають особливо ретельному контролю. Витрачання матеріалів перевіряють за кількістю та вартістю.

Кількість списаних будівельних матеріалів на окремі об'єкти і види робіт порівнюють із нормами на фактичний обсяг робіт. Необхідно з'ясувати, чи не використовували будівельні матеріали на поточний або капітальний ремонт інших об'єктів, чи не є наслідком перевитрат використання матеріалів низької якості або дорожчих, ніж передбачалося проектом.

Низька якість будівельно-монтажних робіт може призвести до дефектів, на усунення яких знадобляться додаткові матеріали та витрати праці, що тягне за собою додаткові витрати. Це слід мати на увазі при перевірці нарядів, актів, складених комісією на неякісно виконані роботи. Доцільно перевірити, чи не



було випадків списання у звітному році матеріалів, своєчасно не списаних на будівництво у минулих роках.

Усі ці факти виявляють детальним вивченням лімітно-забірних карток, накладних, актів, встановлюють відповідність записів у звітах про рух товарно-матеріальних цінностей даним первинних документів. Під час перевірки з участю галузевих фахівців доцільно застосовувати контрольні обміри та проводити інвентаризації будівельних матеріалів.

Оскільки витрати на перевезення матеріалів можуть сягати 25-30% їх вартості, перевіряють, чи немає приписок у дорожніх листах вантажного автотранспорту.

При виявленні економії матеріалів потрібно з'ясувати, чи не є вона наслідком невиконання окремих робіт або погіршення їх якості, неповним списанням матеріалів (щебінь, пісок, камінь, залізобетонні вироби).

Для встановлення правильності віднесення витрат на статтю «Оплата праці» насамперед виявляють достовірність обсягу робіт, факти завищення їх у нарядах. Для цього проводять контрольні обміри, зустрічні перевірки нарядів із документами на списання будівельних матеріалів на певні види робіт, транспортними документами, а також проектно-кошторисною документацією. З'ясовують також, чи не віднесена на цю статтю оплата праці за поточний ремонт основних засобів, упорядкування будівельних майданчиків, спорудження нетитульних тимчасових споруд та інші суми, які стосуються накладних витрат чи інших об'єктів.

Важливим етапом перевірки витрат на оплату праці є вибіркова перевірка використання єдиних норм і розцінок за нарядами. Для незаконного збільшення оплати праці відповідальні працівники іноді штучно ускладнюють характер робіт та способи їх виконання, дописують у наряди допоміжні чи суміжні роботи, завищують відстань перенесення матеріалів тощо.

Перевитрати за статтею «Оплата праці» можуть виникнути внаслідок переробок неякісно виконаних робіт, прихованого утримання зайвого адміністративно-господарського персоналу за рахунок оплати праці основних працівників. Ретельно перевіряють оплату праці залучених осіб. Особливому контролю підлягають операції з нарахування премій відповідно до Положення про оплату праці. Для перевірки нарядів та виявлення переплат доцільно використовувати спеціальні контрольні-аналітичні таблиці (табл. 2.6.)

Таблиця 2.6. Контрольно-аналітична таблиця перевірки будівельних робіт

Вид робіт	Об'єкт	Наряд		Одиниця виміру	Сплачено за нарядами				Належало сплатити				Сума переоплати				
		Дата	номер		параграф єдиних норм і розцінок	розцінка, грн.	обсяг робіт	сума, грн.	параграф єдиних норм і розцінок	розцінка, грн.	обсяг робіт	сума, грн.	усього	у тому числі за рахунок завищення		Розцінок	
														обсягу робіт	Кількість	сума, грн.	на одиницю робіт, грн.

Одночасно перевіряють, чи правильно оформлені наряди: якою даною відкриті і закриті, чи наявні необхідні підписи, вказані назви об'єктів, на яких виконувалися роботи. Відсутність необхідних записів у нарядах або їх неточність не дають змоги проконтролювати достовірність даних про обсяг виконаних робіт та витрати на них.

Витрати по експлуатації будівельних машин і механізмів перевіряють з погляду правильності списання пального та мастильних матеріалів і електроенергії, табельного обліку робочого часу та нарахування оплати праці, амортизації, розподілу та віднесення даних витрат на окремі об'єкти будівництва чи капітального ремонту.

Накладні витрати потрібно зіставляти за кожною статтею із кошторисом. Важливо перевірити, чи не утримують зайвий управлінський персонал, чи не допускають непродуктивних витрат – нестачі матеріалів за рахунок господарства, штрафів, тощо, обґрунтованість видачі та списання спецодягу, а також розподілу і списання накладних витрат на об'єкти будівництва та капітального ремонту.

Фактичні витрати на будівництво, яке здійснюють підрядним способом, перевіряють на основі актів приймання робіт і об'єктів. До обсягу робіт, вказаного в акті, додають фактичні витрати на оплату проектно-кошторисної документації й утримання апарату технічного нагляду. Для перевірки виконаних

робіт та відповідності їх обсягів, вказаних в актах, довідках і рахунках-фактурах, пред'явлених до оплати, періодично проводять контрольні обміри.

До завищення розміру будівельних робіт належать: включення у розрахункові документи, подані в банк, робіт і витрат, фактично не виконаних або оплачених раніше; неправильне застосування розцінок, норм і цін; необґрунтоване збільшення вартості монтажних робіт за рахунок завищення кількості елементів витрат як прямих, так і накладних, уже включених до складу комплексних норм і розцінок; включення вартості обладнання, фактично не встановленого; нерівноцінна заміна матеріалів і конструкцій на дешевші, наприклад, паркетної підлоги на дощану, облицювання стін плиткою на покриття фарбою тощо; перевитрата основних будівельних матеріалів; роботи, виконані з браком або без окремих операцій, передбачених будівельними нормами і правилами тощо.

Для виявлення завищеного обсягу робіт та їх вартості результати обміру зіставляють із довідками, актами, робочими кресленнями та специфікаціями до них, кошторисами, прейскурантами цін, нарядами і т. д.

Оскільки взаємовідносини між підрядником і підприємством-замовником регулює договір, то слід систематично контролювати виконання договірних зобов'язань із виконання будівельно-монтажних робіт. У договорі особливе значення має розробка умов, пов'язаних із забезпеченням будівництва матеріалами, необхідними для виконання будівельно-монтажних робіт. Це зобов'язання зазвичай покладається на підрядника. Забезпечення будівництва обладнанням, апаратурою і спеціальними матеріалами – традиційно є обов'язком замовника. Останній передає їх підряднику за актами у строки, передбачені графіком за погодженістю сторін. За порушення договірних зобов'язань сторони підлягають штрафним санкціям.

Замовники можуть надавати підрядникам послуги автотранспортом, водопостачанням, електроенергією та іншими матеріальними засобами, а також робочою силою. У процесі ревізії з'ясовують повноту і правильність розрахунків за надані послуги.

При перевірці витрат на придбання та виготовлення власними силами техніки, обладнання, устаткування слід розрізняти машини і обладнання, що не потребують монтажу (трактори, комбайни, автомобілі та ін.) і ті, що потребують монтажу. Якщо обладнання потребує монтажу, то воно спочатку повинно бути оприбутковане на рахунок 205 «Будівельні матеріали» за фактичною собівартістю придбання з врахуванням витрат на заготівлю і доставку. Після передачі такого обладнання на монтаж і установлення на місці майбутньої експлуатації його списують на рахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних

засобів». Контролери установлюють достовірність даних про таку операцію шляхом співставлення акту на монтаж обладнання з нарядами на виконання монтажних робіт. Доцільно також проводити інвентаризацію обладнання до установлення, візуальні огляди та контрольні обміри монтажних робіт.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвати групи основних засобів сільськогосподарських підприємств для нарахування амортизації в цілях оподаткування
2. Які є методи оцінки основних засобів сільськогосподарських підприємств при зарахуванні на баланс?
3. В яких випадках є обов'язковим проведення оцінки майна сільськогосподарських підприємств?
4. Які процедури використовує контролер при перевірці надходження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів сільськогосподарських підприємств?
5. Розкрийте особливості контролю за правильністю надходження і вибуття основних засобів та інших необоротних матеріальних активів сільськогосподарських підприємств.
6. Назвіть основні напрями перевірки достовірності операцій вибуття основних засобів сільськогосподарських підприємств.
7. Вкажіть особливості контролю правильності нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів.
8. Розкрийте методику контролю ремонту і поліпшення основних засобів сільськогосподарських підприємств.
9. Що є об'єктом контролю довгострокових біологічних активів сільськогосподарських підприємств?
10. Які завданнями контролю довгострокових біологічних активів та капітальних інвестицій сільськогосподарських підприємств?

### **Тестові завдання**

1. Підприємство може переоцінювати об'єкти основних засобів, якщо:  
А) залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу;  
Б) залишкова вартість цього об'єкта не відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу;  
В) залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його первинної вартості на дату балансу;  
Г) вірна відповідь відсутня.

2. До методів оцінки основних засобів належать:

- А) витрати на придбання без врахування відсотків за кредити, справедлива вартість на дату отримання;
- Б) за сумою прямих і загальнозаводничих витрат, пов'язаних з виготовленням активу, справедлива вартість, яка не погоджена із засновниками підприємства;
- В) метод капіталізації доходу; метод порівняння аналогів продажу та метод доходу;
- Г) вірна відповідь відсутня.

3. Перевірку достовірності операцій вибуття основних засобів, правильність відображення їх в обліку та звітності здійснюють за такими напрямками:

- А) об'єктивність висновку комісії про необхідність списання майна;
- Б) законність і доцільність операцій реалізації, передачі майна в оренду, безоплатної передачі у власність інших юридичних або фізичних осіб;
- В) правильність визначення залишкової вартості;
- Г) всі відповіді вірні.

4. Контроль здійснюють відповідно до Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств

- А) Постанова КМУ від 12.11.1997 р. №2356;
- Б) Постанова КМУ від 01.12.1991 р. №7461;
- В) Постанова КМУ від 31.10.1999 р. №8273;
- Г) Постанова КМУ від 28.10.1997 р. №1183.

5. Безоплатно отримані необоротні активи мають бути оцінені за:

- А) ринковою вартістю;
- Б) залишковою вартістю;
- В) ринковою і залишковою вартістю;
- Г) оцінює стороння організація.

6. Нарахування амортизації здійснюється протягом ?

- В) одного місяці;
- Б) строку експлуатації об'єкта;
- В) перших 10 місяців від дати введення в експлуатацію;
- Г) після року експлуатації.

7. Фінансовий результат до оподаткування збільшується на:

- А) на суму нарахованої амортизації основних засобів за правилами бухгалтерського обліку;
- Б) на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів,

віднесених до витрат. на суму розрахованої амортизації основних засобів відповідно до вимог Податкового кодексу України;

В) на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів, визначеної з урахуванням положень Податкового кодексу, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

Г) на довільну суму.

8. Фінансовий результат до оподаткування зменшується на:

А) на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів, включених до витрат звітного періоду;

Б) на суму дооцінки основних засобів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки в бухгалтерському обліку;

В) на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат;

Г) на суму нарахованої амортизації основних засобів за правилами бухгалтерського обліку.

9. Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

А) вартість гудвілу;

Б) витрати на придбання або самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;

В) витрати на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів;

Г) всі відповіді вірні.

10. Якщо вартість робіт призводить до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів після ремонту та його поліпшення, то вона включається до:

А) капітальних інвестицій;

Б) довгострокові фінансові інвестиції;

В) виробництво;

Г) основні засоби.

11. Витрати на підвищення техніко-економічних характеристик об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, і включаються до капітальних інвестицій:

А) модернізація, модифікація;

Б) дообладнання, реконструкція, добудова;

В) вірна відповідь А і Б;

Г) технічний огляд, поточний ремонт.

12. Витрати на підтримання об'єкта в робочому стані, які відносяться до операційних витрат звітного періоду:

- А) дообладнання, реконструкція, добудова;
- Б) технічне обслуговування, технічний огляд;
- В) поточний ремонт капітальний ремонт;
- Г) вірна відповідь А і В.

13. Облік об'єктів операційної оренди ведеться на ?

- А) балансових рахунках;
- Б) поточних рахунках;
- В) позабалансових рахунках;
- Г) кінцевих рахунках.

14. Завданнями контролю довгострокових біологічних активів (ДБА) є:

- А) встановлення фактичної наявності довгострокових біологічних активів; визначення правильності визнання та класифікації ДБА в бухгалтерському обліку;
- Б) перевірка повноти та правильності оприбуткування закуплених та вирощених у власному господарстві ДБА;
- В) перевірка правильності облікового відображення експлуатації ДБА та повноти оприбуткування одержаної продукції; визначення економічної доцільності достовірності списання з балансу ДБА;
- Г) усі відповіді вірні.

15. До довгострокових біологічних активів належать:

- А) рослинництво (плодово-ягідні насадження, виноградники);
- Б) тваринництво (продуктивна худоба – корови і бики-виробники; свиноматки і хряки, барани і вівцематки тощо);
- В) незрілі ДБА (сади, виноградники, ягідники, які не досягли стадії плодоношення);
- Г) усі відповіді вірні.

16. Основними джерелами документального контролю довгострокових біологічних активів є:

- А) акти на приймання і списання ДБА (спеціалізовані форми ДБА СГ-1, ДБА СГ2, ДБА СГ-3);
- Б) облікові листи, наряди, накладні, лімітно-забірні картки, акти на списання добрив, отрутохімікатів, саджанців;
- В) інвентарні списки, картки руху основних засобів, Головна книга
- Г) всі відповіді вірні.

17. Комісія зі списання ДБА рослинництва – багаторічних насаджень, визначає

- А) непридатність їх для подальшої експлуатації;
- Б) неефективність використання, установлює конкретні причини списання;
- В) вірна відповідь А і Б;
- Г) придатність та ефективність використання, установлює способи використання.

18. Основними завданнями контролю капітальних інвестицій є:

- А) підтвердження не реальності обсягів будівельно-монтажних робіт; перевірка достовірності даних про формування витрат на капітальні інвестиції та їх видами і окремими об'єктами;
- Б) контроль за не дотриманням кошторисної і розрахункової дисципліни; перевірка правильності обліку обладнання та достовірності операцій з його монтажу;
- В) перевірка обґрунтованості планів; установлення наявності і якості проектно-кошторисної документації, договорів; контроль за виконанням планів;
- Г) контроль за правильністю визначення первісної вартості об'єктів; не дотримання діючого порядку приймання в експлуатацію закінчених об'єктів.

19. За даними аналітичного обліку до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» перевіряють:

- А) чи не списувались на окремі об'єкти доходи після здачі їх в експлуатацію;
- Б) чи не списувались на окремі об'єкти витрати після здачі їх в експлуатацію;
- В) чи не списувались на окремі об'єкти доходи до здачі їх в експлуатацію;
- Г) чи не списувались на окремі об'єкти витрати до здачі їх в експлуатацію.

20. Найбільшу питому вагу у витратах на будівництво становлять:

- А) оплата праці;
- Б) податки;
- В) матеріали і оплата праці;
- Г) матеріали.

## Практичні завдання

### Завдання 2.1.

*Вихідні данні.* Внаслідок несправності електромережі в будівлі магазину в звітному періоді сталася пожежа. За висновком відповідних органів подальша експлуатація будівлі неможлива. Будівля підлягає зносу. Винна особа не встановлена і судом у позові відмовлено. На момент ліквідації первісна вартість будівлі становила 100 000 грн, знос 1 700 грн, балансова вартість 98 300 грн. Бухгалтерські записи, оформлені підприємством, представлені в табл. 2.7.



Таблиця 2.7. Бухгалтерське проведення господарських операцій за звітний період

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано знос, нарахований за час експлуатації будівлі	131	101	1 700
2	Відображено втрати, пов'язані із пожежею	947	101	98 300
3	Зарахована сума нестачі на позабалансовий рахунок	072	–	98 300
4	Корегування податкового кредиту з ПДВ (метод червоного сторно)	641	644	19 600
5	Списання суми ПДВ	947	644	19 660
6	Списано на фінансові результати	791	947	98 300
7	Списана сума нестачі із позабалансового рахунку	–	072	98 300

Зміст завдання:

1. Скласти програму проведення контролю основних засобів (табл. 2.8).
2. Встановити характер допущених помилок та порушень в бухгалтерському обліку.
3. Зробити нормативно-правове обґрунтування встановлених порушень.
4. Скласти робочі документи контролера (табл. 2.9 та 2.10).
5. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень у бухгалтерському обліку підприємства.

Таблиця 2.8. Програма проведення контролю основних засобів

№	Мета і завдання контролю	Методи і процедури контролю	Підтверджуючі документи	Терміни виконання	Виконавці	Примітки

Таблиця 2.9. Перевірка правильності відображення в обліку операцій з основними засобами

№	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано контрольною службою			Примітки
		Дебет	Кредит	Сума, грн коп.	Дебет	Кредит	Сума, грн коп.	

**Таблиця 2.10.** Перелік виявлених помилок і порушень під час контролю основних засобів

№	Первинний документ, обліковий регістр			Характер порушення
	Найменування	№ з/п	дата, період	

**Завдання 2.2.**

*Вихідні данні:*

У процесі проведення контролю основних засобів підприємства були опрацьовані такі операції. Підприємство придбало об'єкт основних засобів за грошові кошти купівельною вартістю 25200 грн (зокрема ПДВ). Витрати на доставку склали 78 грн із ПДВ. Витрати на монтаж та запуск – 210 грн із ПДВ. Витрати на відрядження директора, пов'язані з придбанням основних засобів – 320 грн. Витрати на оплату відсотків за кредит, за рахунок якого придбані основні засоби – 340 грн. В обліку підприємства господарські операції відображені так (див. табл. 2.11).

*Таблиця 2.11.* Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
152	631	25200
641	631	4200
631	311	25200
97	685	78
641	685	13
97	685	210
641	685	35
685	311	288
23	372	320
152	601	340
10	152	

*Зміст завдання:*

1. визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;
2. скласти робочі документи контролера за результатами перевірки;
3. узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

### Завдання 2.3.

*Вихідні данні:* у процесі проведення контролю основних засобів підприємства були опрацьовані такі операції. Підприємство в звітному періоді здійснило заміну деталей на вантажному автомобілі, що використовується для транспортування готової продукції. Частина знятих деталей оприбутковано на суму 120 грн і продано в цьому самому звітному періоді за ціною реалізації 180 грн (разом із ПДВ). Вартість заміненних запчастин становила – 450 грн (без ПДВ). В обліку підприємства господарські операції відображені так (див. табл. 2.12).

Таблиця 2.12. Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
151	207	450
207	719	180
361	712	120
943	207	180
712	791	120
719	791	180
791	93	450

*Зміст завдання:*

1. визначити помилки та порушення в бухгалтерському обліку;
2. скласти робочі документи контролера за результатами перевірки;
3. узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки і розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

## ТЕМА 3

### КОНТРОЛЬ ЗАПАСІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Мета, джерела та напрями контролю запасів

Запаси становлять значну частину активів будь-якого суб'єкта господарювання і є невід'ємною складовою його діяльності. Їм належить особливе місце у складі майна та структурі витрат при визначенні результатів діяльності суб'єкта господарювання і розкриті інформації про його фінансовий стан. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», запаси - активи, які:

- ✓ утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- ✓ перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- ✓ утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою.

Метою контролю запасів є підтвердження законності, повноти, реальності та економічної доцільності їх придбання, оприбуткування, збереження, витрачання і використання у процесі виконання виробничої програми.

Джерелами інформації для контролю є:

- ✓ первинні документи з обліку запасів (табл. 3.1) ;
- ✓ планова, кошторисна документація, госпрозрахункові завдання, технологічні карти, калькуляції;
- ✓ наказ про облікову політику;
- ✓ облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій із запасами;
- ✓ акти та довідки попередніх перевірок, акти ревізії та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- ✓ Головна книга і звітність.

Контроль запасів здійснюється за такими напрямками: своєчасність оформлення первинних документів по операціях, що пов'язані з надходженням, збереженням і витрачанням запасів; точне, повне та своєчасне оприбуткування, збереження і економічне витрачання матеріальних цінностей у процесі виробництва, дотримання встановлених норм витрат матеріалів; можливість одержання на будь-яку дату точних даних про кількість виробничих запасів, які є в коморах, на складах, виробничих підрозділах та інших місцях збереження і використання; систематичний контроль за рівнем транспортно-заготівельних

витрат під час придбання запасів на стороні; вживання своєчасних заходів щодо виявлення запасів, які не використовуються в господарстві та які можна реалізувати для мобілізації внутрішніх резервів.

*Таблиця 3. 1. Первинні документи для контролю запасів*

Наявність та рух запасів	Документи
Надходження	товарно-транспортна накладна, прибуткова накладна, прибутковий ордер, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт про приймання матеріалів, комерційний акт, закупівельний акт, квитанція і товарний ярлик
Внутрішнє переміщення	накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
Вибуття	товарно-транспортна накладна, видаткова накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, акт про витрачання давальницьких матеріалів, товарний звіт, акт про реалізацію готових виробів, акт уцінки

При проведенні перевірок рекомендують дотримуватись такої послідовності: обстеження (огляд) місць збереження запасів та їх стану; проведення контрольних інвентаризацій запасів; документальна перевірка руху запасів (оприбуткування, використання та списання за цільовим призначенням); оцінка стану обліку і розробка заходів щодо збереження запасів та ефективного їх використання.

### **3.2 Контроль дотримання умов збереження запасів та складського обліку**

Запаси повинні зберігатись у спеціалізованих місцях (склади, комори тощо). Складські приміщення можуть бути загального чи спеціалізованого призначення (центральні, експедиторські, проміжні та інші). Організація складського господарства передбачає збереження матеріальних цінностей від псування, крадіжок, а також належне їх оприбуткування та відпуск. При цьому зберігання запасів здійснюється залежно від їх виду, технології виробництва, умов постачання, умов збуту тощо. Приймання, зберігання, відпуск та облік запасів на місцях здійснюється матеріально відповідальними особами. При проведенні контролю запасів приділяють увагу організації складського господарства та контрольно-пропускній системі.

Поширеним прийомом контролю є проведення вибірових інвентаризацій запасів. Функції контролера при такій перевірці наступні:

- ✓ присутність під час інвентаризації, якщо запаси матеріальних цінностей дуже великі та якщо існує недовіра до очікуваних результатів;

- ✓ спостереження за виконанням процедур та ідентифікація з метою визначення ступеня відповідності їх законодавчим актам;
- ✓ перевірка правильності підрахунку на основі випадкової вибірки;
- ✓ вивчення обґрунтованості віднесення операцій до певного звітного періоду;
- ✓ отримання пояснень з приводу значних невідповідностей матеріальних цінностей даним бухгалтерських записів;
- ✓ перевірка правильності оцінки фактичного обсягу запасів.

Перевірити потрібно також порядок відображення та обліку інвентаризаційних різниць (лишків, нестач, пересортиць). Визначають природні втрати запасів у межах встановлених норм, які застосовують лише при виявленні нестач (табл. 3.2).

*Таблиця 3.2. Методика контролю інвентаризаційних різниць*

<b>Інвентаризаційні різниці</b>	<b>Методика перевірки</b>
Пересортиця	- пересортування можливо лише по запасам, одного найменування, одної групи, які тотожні за кількістю, та інвентаризація проводиться в один і той же період, у однієї і тієї ж матеріально-відповідальної особи; - даний факт має бути документально зафіксовано та відображені в аналітичному обліку
Лишки	- лишки коригують на величину пересортиці; - даний факт має бути документально зафіксовано, активи оприбутковано в обліку, а доходи збільшено на вартість лишків
Недостачі в межах норм природного убутку	- виявлені втрати і недостачі підпадають під визначення природного убутку; - норми природного убутку розраховані відповідно визначеного порядку; - виявлені втрати та недостачі в межах норм природного убутку належним чином списані з матеріально-відповідальної особи; - даний факт має бути документально зафіксовано та відображено в обліку; - розроблені заходи спрямовані на зниження розмірів природного убутку і втрат у майбутньому;
Недостачі зверх норм природного убутку з встановленням винної особи	- встановлення причин недостач (крадіжка, знищення, псування) та винних осіб; - перевірка договору про повну матеріальну відповідальність та отримання пояснень від матеріально-відповідальної особи; - віднесення розміру заподіяної шкоди на позабалансовий рахунок з подальшим списанням на субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»; - правильність розрахунку розміру, що підлягає відшкодуванню винною особою
Недостачі зверх норм природного убутку без встановлення винної особи	- встановлення причин виявлення недостачі (крадіжка, знищення, псування); - втрати та недостачі зверх норм природного убутку без встановленням винної особи має бути відображено в обліку належним чином. - розмір заподіяної шкоди віднесено на позабалансовий рахунок; - із позабалансового обліку невідшкодовані нестачі і втрати належним чином списані після закінчення 3-річного строку позовної давності; - мають місце факти, коли на позабалансовому рахунку рахуються невідшкодовані нестачі і втрати з перевищенням строку позовної давності;

Перевірка стану і організації складського господарства передбачає вивчення наступних питань: забезпеченість приміщеннями, їх технічний стан, наявність вагових приладів, тари та іншого обладнання; дотримання правил складування і збереження запасів (температурний режим, вологість, правильність закладання овочів та фруктів на тривале зберігання, тощо); забезпечення засобами протипожежної безпеки, організація сторожової охорони, наявність і стан транспорту, дотримання правил збереження і консервації техніки; закріплення майна за матеріально-відповідальними особами та ін. Також перевіряють наявність інструкцій про порядок приймання, збереження та відпуску матеріальних цінностей у комірників, завідуючих складами; співставляють зразки підписів посадових осіб, уповноважених підписувати документи на видачу запасів із складів.

Перевіряючи складський облік вивчають повноту та своєчасність оформлення первинних документів щодо оприбуткування та відпуску запасів, а також перевірка записів у книгах (картках) складського обліку. Залишки на початок місяця, надходження, вибуття і залишки на кінець місяця на складах за кожною групою запасів відстежують порівнянням інформації первинних документів і матеріального звіту.

### 3.3. Контроль виробничих запасів

При проведенні контролю виробничих запасів вивчаються наступні питання:

- ✓ правильність визнання запасів, визначення первісної вартості та методів оцінки при вибутті та на дату складання балансу;
- ✓ повнота та своєчасність документування надходження та вибуття виробничих запасів;
- ✓ правильність ведення обліку виробничих запасів на рахунках та відображення їх у звітності.

Виробничі запаси поділяються на наступні класифікаційні групи (рис. 3.1).

Важливим питанням при проведенні контролю виробничих запасів є правильність їх оцінки при надходженні, вибутті та на дату складання балансу.

Методика оцінки запасів визначена НП(С)БО 9 "Запаси". Первісна вартість оприбуткованих запасів, перевіряється залежно від джерела їх надходження (табл. 3.3).

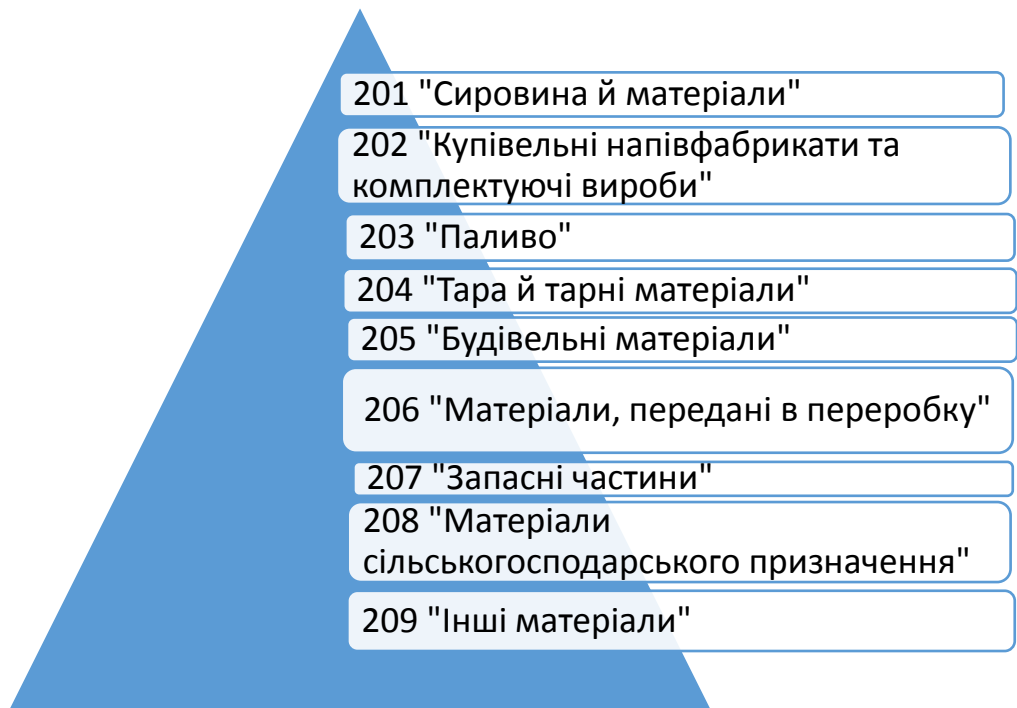


Рис. 3.1. Субрахунки рахунку 20 "Виробничі запаси"

Таблиця 3.3. Формування первісної вартості запасів, в залежності від джерела їх надходження

Джерела надходження запасів	Формування первісної вартості запасів
Придбано за плату	собівартість, яка складається з фактичних витрат, пов'язаних з придбанням виробничих запасів та доведенням до того стану, придатному для використання
Виготовлено власними силами підприємства	собівартість їх виробництва, згідно НП(С)БО 16 «Витрати»
Внесено до статутного капіталу підприємства	справедлива вартість погодженням засновниками (учасниками) підприємства
Одержано безоплатно	їх справедливою вартістю
Придбано в результаті: ✓ обміну на подібні запаси ✓ обміну або частковому обміну на неподібні запаси	дорівнює балансовій вартості переданих запасів або справедливій вартості справедлива вартість отриманих запасів

При перевірці правильності формування первісної вартості запасів вивчають реальність понесення витрат, (фактично понесені витрати мають бути відображені належним чином); відсутність у складі первісної вартості витрат, які згідно стандартів не повинні включатись до неї (непрямі податки, які відшкодовуються підприємству; наднормові втрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрат на збут; загальногосподарські та інші подібні витрат, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у



запланованих цілях); правильність розподілу транспортно-заготівельних витрат; раціональність і доцільність витрат, що включені до складу первісної вартості запасів.

Перевіряючи правильність оцінки запасів при вибутті, необхідно з'ясувати, який метод (рис.3.2) застосовує суб'єкт господарювання.

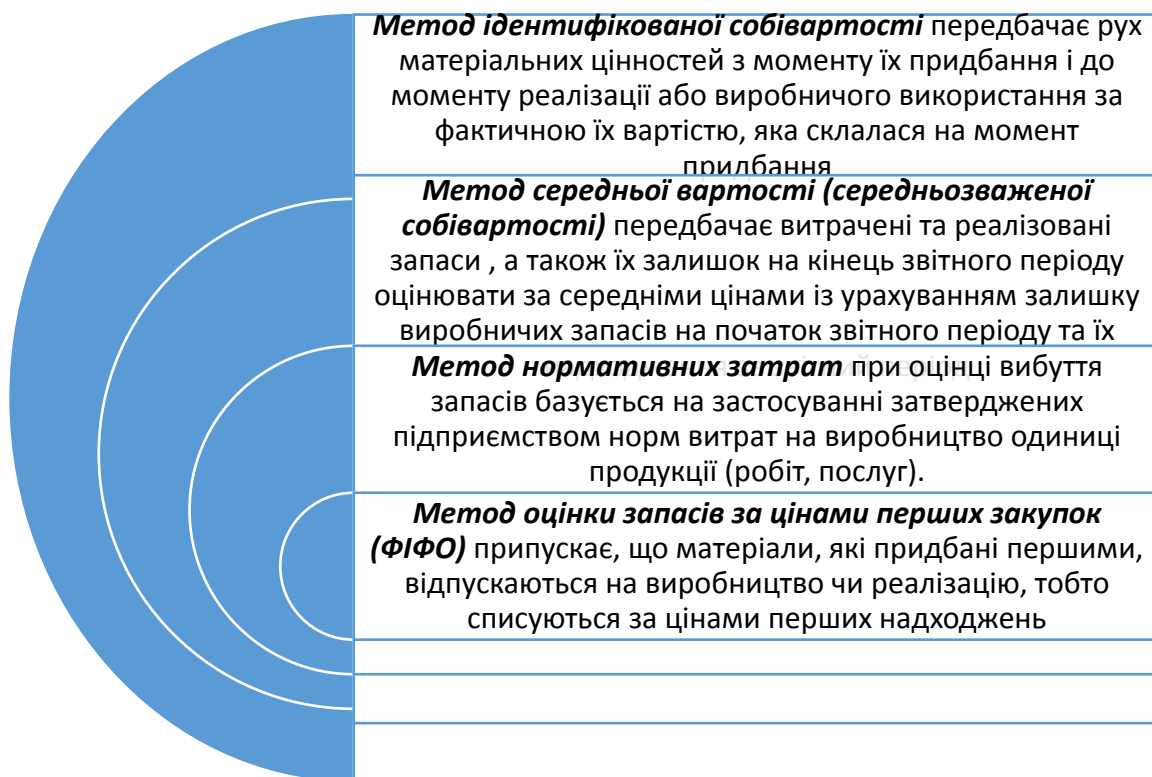


Рис. 3.2. Методи оціни вибуття запасів

Вивчити потрібно наступні питання: відповідність застосовуваних методів оцінки вибуття зазначеним у Наказі про облікову політику; раціональність та доцільність використання обраного методу оцінки; причини змін в методах оцінки порівняно з попередніми обліковими періодами. З метою збереження об'єктивності оцінки запасів в умовах цінової нестабільності запаси на дату балансу відображають за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю їх реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста реалізаційна вартість визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Наступним етапом є перевірка правильності відображення операцій із запасами в обліку, яка передбачає вивчення залишків по рахункам обліку запасів. Зокрема, якщо залишки на початок кінця періоду однакові, то це може свідчити про відсутність будь-яких господарських операцій із запасами, або ж

господарські операції, які фактично мали місце, не знайшли свого відображення в обліку.

Перевіряють наявності усіх необхідних документів щодо оприбуткування запасів (окрім зовнішніх документів (видаткові документи контрагентів) обов'язково вивчаються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт знаходження запасів (прибуткові документи)).

Контролюють повноту, точність, узгодженість відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено надходження всіх запасів, а не їх частини). Вивчають чи не оприбутковуються запаси за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, оприбуткування за рахунками, договорами, податковими накладними), та чи оформлені вони належним чином (без ксерокопій, факсимільних копій).

Важливим, питанням є перевірка списання виробничих запасів, правильності розподілу відхилень від планово-облікових цін та віднесення цих сум на витрати виробництва. Такий контроль дозволить виявляти резерви економії та раціонального витрачання матеріальних ресурсів, визначати окупність матеріальних витрат виходом продукції, порівнювати їх із витрачанням виробничих запасів за передової технології виробництва продукції.

### **3.4 Контроль продукції сільськогосподарського призначення**

Основними питаннями контролю продукції сільськогосподарського призначення є:

- ✓ встановлення правильності визнання сільськогосподарської продукції і достовірності її оцінки;
- ✓ з'ясування правильності визначення виробничої собівартості продукції, до якої входять: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загально-виробничі витрати;
- ✓ правильність відображення у обліку і звітності фактичних витрат на виробництво і реалізацію продукції.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо продукції сільськогосподарського призначення визначені НП(С)БО 30 "Біологічні активи". Відповідно якого сільськогосподарська продукція це актив, одержаний в результаті збирання врожаю, призначений для продажу, безоплатної передачі, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо підприємство контролює їх в результаті минулих подій, існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Оцінка сільськогосподарської продукції здійснюється на дату первісного визнання (набуття права власності на сільськогосподарську продукцію) та подальшого її використання (табл. 3.4)

Таблиця 3.4. Оцінка сільськогосподарської продукції за НП(С)БО 30 "Біологічні активи"

Визнання	Оцінка
первісне визнання	справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на продаж
	або виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО16 "Витрати"
після первісного визнання	відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси"

Під час проведення контролю з'ясовують правильність первісного визнання та поділ сільськогосподарської продукції залежно від цільового призначення (на основну, супутню та побічну). Необхідно враховувати, що від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи, первісне визнання яких необхідно відображати в обліку у тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу (рис. 3.3).

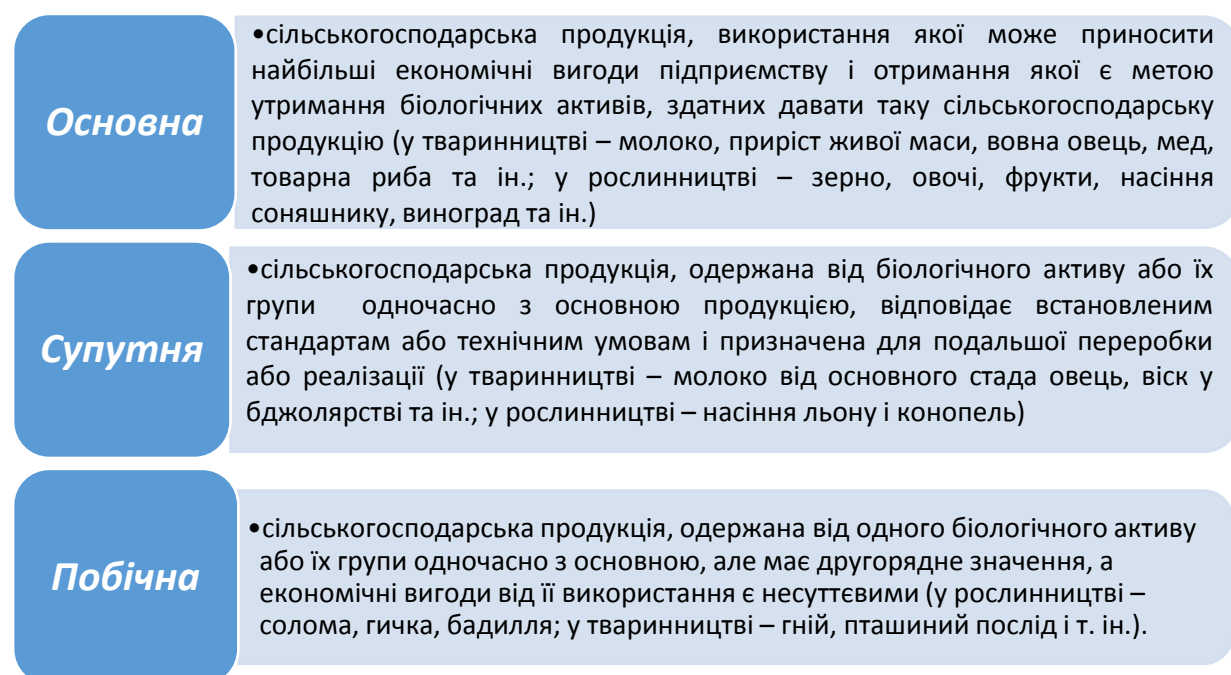


Рис.3.3. Види сільськогосподарської продукції

Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які не можливо використати у виробничому процесі або реалізувати, активом не визнаються. Витрати на утилізацію такої продукції та відходи необхідно включати до складу інших операційних витрат.

Оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному їх визнанні за справедливою вартістю має ґрунтуватися на цінах активного ринку (на якому суб'єкт господарювання передбачає продавати свою продукцію). За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів необхідно здійснювати за:

- ✓ останньою ринковою ціною операцій з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному середовищі);
- ✓ ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- ✓ додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Сільськогосподарська продукція після її первісного визнання та біологічні активи, які не використовуються у сільськогосподарській діяльності, слід відображати у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Контроль на правильність і своєчасність оформлення документів, достовірність відображеної в них інформації передбачає проведення зустрічних перевірок документів, контрольних інвентаризацій, лабораторних аналізів, тощо.

Повноту оприбуткування продукції урожаю контролюють шляхом постійного спостереження за збереженням і транспортуванням її керівниками та спеціалістами підприємства, проведення контрольних обмотів, інвентаризацій і документального контролю. При цьому широко використовують прийоми зустрічної перевірки документів, а саме: зіставляють різні примірники документів на оприбуткування із дорожніми листами автомобілів, тракторів, обліковими листами трактористів-машиністів, іншими документами по обліку праці та її оплати, із записами в книгах складського обліку, а також у регістрах бухгалтерського обліку по рахунках 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Для забезпечення контролю за якістю продукції, проводять лабораторні аналізи, органолептичне обстеження продукції, у результаті чого виявляють втрати, псування та вживають заходи по недопущенню їх.

Аналогічно контролюють оприбуткування продукції тваринництва. Для контролю якості молока проводять лабораторні аналізи. Широко використовують зустрічну перевірку даних про кількість одержаної продукції з кількістю дійних корів, обстрижених овець, курей-несучок, а також із розрахунками про нарахування оплати праці за продукцію, з даними зоотехнічного, оперативно-технічного, статистичного обліку. Ефективним може виявитися складання балансів руху продукції, в результаті чого виявляють факти штучного збільшення продукції шляхом завищеного її списання на видаток (випоювання молока молодняку тварин).

При виявленні неоприбуткованої продукції з'ясовують його причини, встановлюють винних осіб і ставлять вимогу перед адміністрацією підприємства про притягнення їх до матеріальної відповідальності.

### **3.5 Контроль малоцінних та швидкозношуваних предметів**

Відповідно до П(с)БО 9 «Запаси» до складу запасів належать малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Під час проведення контролю з'ясовують наступні питання:

- ✓ правильність визначення первісної вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів в залежності від джерела їх надходження.
- ✓ ведення обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів в місцях збереження і експлуатації за матеріально-відповідальними особами;
- ✓ наявність маркування спецодягу, виробничого і господарського інвентарю, кухонного посуду і т. ін.;
- ✓ порядок передачі малоцінних та швидкозношуваних предметів від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої;
- ✓ правильність оформлення первинних документів і відображення на рахунках операцій щодо надходження та вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- ✓ порядок передачі в експлуатацію з одночасним списанням у обліку предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами на протязі терміну їх фактичного використання.

Контроль малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачає вивчення питання віднесення придбаних предметів та засобів до складу МШП за критеріями, установленими законодавчими актами.

Придбані (отримані) або виготовлені малоцінних та швидкозношуваних предметів зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, придбаних за плату, — це їх собівартість згідно з П(С)БО 9 "Запаси". , а якщо вони виготовлені власними силами підприємства – це собівартість їх виробництва, яка визначається П(С)БО 16 "Витрати".

Контроль малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачає оцінку правильності організації обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів; своєчасність складання первинних документів, дотримання правил під час приймання їх на склад і відпуску в експлуатацію.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвати умови визнання активів запасами.
2. Які є методи оцінки запасів при вибутті та на дату балансу?
3. Які джерела інформації використовує контролер при перевірці запасів?
4. Назвіть основні напрями перевірки запасів.
5. Розкрийте особливості контролю дотримання умов збереження запасів та складського обліку.
6. Розкрийте особливості контролю інвентаризаційних різниць.
7. Вкажіть особливості контролю продукції сільськогосподарського призначення.
8. Як здійснюється оцінка сільськогосподарської продукції на дату первісного визнання?
9. Як здійснюється перевірка повноти оприбуткування сільськогосподарської продукції?
10. Розкрийте методику контролю малоцінних та швидкозношувальних предметів.

### **Тестові завдання**

1. Контроль запасів здійснюють:
  - А) суцільним способом;
  - Б) вибіркоvim способом
  - В) вибіркоvim, а при потребі суцільним;
  - Г) застосовують інші способи.
2. Списання матеріалів для загальновиробничих потреб ввідображається проводкою:
  - А) Дт 91 Кт 20.

Б) Дт 90 Кт 20.

В) Дт 93 Кт 20.

3. Перевищення фактичної наявності матеріальних цінностей порівняно з даними бухгалтерського обліку називають:

А) перевитрачанням;

Б) нестачею;

В) лишком;

Г) пересортицею;

Д) економією.

4. Пересортиця може застосовуватися до ТМЦ:

А) одного виду але різних сортів;

Б) одного виду, що знаходяться в одному і тому ж складському приміщенні та на зберіганні в однієї матеріально-відповідальної особи

В) що знаходяться на зберіганні в однієї матеріально-відповідальної особи в одному і тому або різних складських приміщеннях

5. Перевірка витрачання малоцінних та швидкозношуваних предметів відповідно до норм здійснюються на підставі:

А) накладної (внутрішньогосподарського призначення);

Б) лімітно-забірної картки;

В) акту на придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів;

Г) відомості списання.

6. Передача паливно-мастильних матеріалів від однієї матеріально відповідальної особи до іншої здійснюється на підставі запису:

А) Дт 203 Кт 203;

Б) Дт 372 Кт 203;

В) Дт 203 Кт 601;

Г) Дт 92 Кт 203.

7. Недостача товарно-матеріальних цінностей в межах природних втрат списується на:

А) винну особу;

Б) фінансові результати;

В) загальновиробничі витрати;

Г) адміністративні витрати.

8. Перед початком інвентаризації на складі потрібно, насамперед:

А) провести огляд складських приміщень;

Б) перевірити справність ваг і вимірювальних приладів;

В) скласти порівняльну відомість;

Г) взяти розписку з матеріально відповідальної особи.

9. Придбання матеріалів у постачальника відображається проводкою:

- А) Дт 201 Кт 631;
- Б) Дт 201 Кт 651;
- В) Дт 641 Кт 631;
- Г) всі відповіді правильні;
- Д) правильні відповіді А,В.

10. Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбутковується проводкою:

- А) Дт 26 Кт 34;
- Б) Дт 23 Кт 261;
- В) Дт 20 Кт 26;
- Г) Дт 26 Кт 63.

11. Виявлення лишків готової продукції при інвентаризації відображається проводкою:

- А) Дт 26 Кт 25;
- Б) Дт 23 Кт 23;
- В) Дт 26 Кт 719;
- Г) Дт 947 Кт 26.

12. Списання собівартості реалізованої продукції відображається проводкою:

- А) Дт 901 Кт 26;
- Б) Дт 84 Кт 26;
- В) Дт 26 Кт 22.

13. Методологічні засади обліку запасів визначені:

- А) НП(С)БО 9;
- Б) НП(С)БО 8;
- В) НП(С)БО 10;
- Г) НП(С)БО 7.

14. Запаси, згідно Положень (стандартів)бухгалтерського обліку:

- А) матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва та поставки товарів надання послуг, здавання в оренду іншим особам, очікуваний термін корисного використання яких більше року;
- Б) немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом більше 1 року;
- В) активи, які приносять економічну вигоду та оцінка яких може бути достовірно визначена;



Г) власні джерела фінансування підприємства, які без зазначення строку повернення внесені його засновниками.

15. Вартість запасів розкривається в балансі:

- А) розділ 1 активу;
- Б) розділ 2 активу;
- В) розділ 4 пасиву;
- Г) розділ 3 активу.

16. Оприбуткування запасів залежить від:

- А) джерел надходження запасів;
- Б) оцінки аудиторського ризику;
- В) наявності договорів, їх обґрунтованості і своєчасності;
- Г) змісту наказу про облікову політику.

17. Безоплатно одержані запаси оцінюються за:

- А) справедливою вартістю
- Б) собівартістю
- В) ціною продажу
- Г) ідентифікованою собівартістю.

18. Джерелами інформації при проведенні контролю запасів є:

- А) рахунок - фактура;
- Б) прибуткові та видаткові накладні;
- В) товарно-транспортна накладна;
- Г) книга складського обліку;
- Д) всі відповіді правильні;
- Е) правильні відповіді А,Б,В.

19. У виробничу собівартість продукції включають:

- А) витрати на розрахунково-касове обслуговування
- Б) загальновиробничі витрати
- В) витрати на збут
- Г) витрати на оплату праці працівників виробництва
- Д) прямі матеріальні витрати

20. Методологічні засади обліку сільськогосподарської продукції визначені:

- А) НП(С)БО 7;
- Б) НП(С)БО 8;
- В) НП(С)БО 10;
- Г) НП(С)БО 30.

## Практичні завдання

### Завдання 3.1.

*Вихідні данні.* Підприємство “Атра” у магазині роздрібної торгівлі придбало запчастини для службового легкового автомобіля, який знаходиться на балансі. До звіту про використання підзвітних коштів № 19 від 25.10.202\_ р. механіка доданий товарний чек магазину з найменуванням запчастин на суму 1340 грн. Бухгалтерські записи, оформлені підприємством, представлені в табл. 3.5.

*Таблиця 3.5.* Бухгалтерське проведення операцій за звітний період

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано запасні частини	207	301	1117
2	Відображено податковий кредит	644	301	223
3	Оприбутковано запчастини через підзвітну особу	207	372	1117
4	Корегування податкового кредиту	641	644	223

*Зміст завдання:*

1. Скласти програму проведення контролю запасів (табл. 3.6).
2. Встановити характер допущених помилок та порушень в бухгалтерському обліку.
3. Зробити нормативно-правове обґрунтування встановлених порушень.
4. Скласти робочі документи контролера (табл. 3.7 та 3.8).
5. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень у бухгалтерському обліку підприємства.

*Таблиця 3.6.* Програма проведення контролю запасів

№	Мета і завдання аудиту	Методи процедури аудиту	Аудиторські докази	Терміни виконання	Виконавці	Примітки

*Таблиця 3.7.* Перевірка відображення в обліку операцій із запасами

№	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано аудитором			Примітки
		Дебет	Кредит	Сума, грн коп.	Дебет	Кредит	Сума, грн коп.	

*Таблиця 3.8.* Перелік виявлених помилок і порушень під час контролю запасів

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№ з/п	дата, період	сума	

### **Завдання 3.2.**

*Вихідні данні:* На підприємстві замінено матеріально відповідальну особу (комірника), у зв'язку з цим було проведено інвентаризацію ТМЦ. За результатами інвентаризації встановлено: недостачу ТМЦ на 750 грн. (за обліковими цінами), з якої 113 грн. становити природний убуток, розрахований за відповідними нормами. Після затвердження результатів інвентаризації були зроблені такі записи: Дт 375 Кт 20 – 750 грн., Дт 947 Кт 375 113 грн.

*Зміст завдання:*

1. Визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;
2. Скласти робочі документи контролера за результатами перевірки;
3. Узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

### **Завдання 3.3.**

*Вихідні данні:* У січні ТОВ “Мрія” підписало контракт на поставку борошна від підприємства “Колос”. У цьому ж місяці кошти були перераховані в сумі 6000 грн. в обліку відображено Дт 631 Кт 311. В кінці року бухгалтер дану суму списала за рахунок фінансових результатів, мотивуючи, що підприємство “Колос” відмовилось повертати кошти у зв'язку з відвантаженням продукції. Дт791 Кт 631. Документи не були надані.

*Зміст завдання:*

1. Визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;
2. Скласти робочі документи контролера за результатами перевірки;
3. Узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

## ТЕМА 4

### КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ ТА РУХУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

#### 4.1. Завдання та джерела контролю власного капіталу

В стратегії розвитку підприємницької діяльності важливе місце займають питання формування і використання власного капіталу та вдосконалення управління цими процесами, зокрема, однієї з основних його функцій – контролю. В НПС(Б)О 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності визначено, що власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Власний капітал підприємства включає вкладений та накопичений в процесі господарської діяльності капітал (табл. 4.1).

*Таблиця 4.1. Склад власного капіталу і відображення його елементів на рахунках бухгалтерського обліку*

Елементи власного капіталу	Шифр та назва рахунку
<b>1. Вкладений капітал</b>	
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»
1.2. Додатковий капітал	
<i>а) емісійний дохід</i>	421 «Емісійний дохід»
<i>б) інші внески</i>	422 «Інший вкладений капітал»
<b>2. Накопичений капітал</b>	
2.1. Капітал у дооцінках	
2.2. Інший додатковий капітал	
<i>а) накопичені курсові різниці</i>	423 «Накопичені курсові різниці»
<i>б) дооцінка необоротних активів</i>	41 «Капітал у дооцінках»
<i>в) безоплатно отримані активи</i>	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»
<i>г) інший додатковий капітал</i>	425 «Інший додатковий капітал»
2.3. Резервний капітал	43 «Резервний капітал»
2.4. Нерозподілений прибуток	441 «Прибуток нерозподілений»
2.5. Забезпечення майбутніх витрат і платежів	47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»
2.6. Цільове фінансування і цільові надходження	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
<b>3. Зменшення капіталу</b>	
3.1. Неоплачений капітал	46 «Неоплачений капітал»
3.2. Вилучений капітал	45 «Вилучений капітал»
3.3. Непокритий збиток	442 «Непокриті збитки»

Основними завданнями контролю власного капіталу можна визначити:

- ✓ законність і достовірність операцій з формування власного капіталу;

- ✓ наявність і правильність оформлення установчих документів;
- ✓ дотримання засновниками терміну внесків до зареєстрованого (пайового) капіталу;
- ✓ правильність оцінки майна, внесеного засновниками до статутного капіталу;
- ✓ повнота і своєчасність внесення коштів та майна до статутного (пайового) капіталу;
- ✓ підтвердження достовірності даних про кількість, номінальну вартість акцій, склад засновників та розмірів їх володіння акціями, відповідність цієї інформації статуту акціонерного товариства;
- ✓ обґрунтованість операцій з формування і використання резервного капіталу;
- ✓ достовірність і законність операцій з вилучення статутного капіталу, порядку викупу акцій власної емісії та їх подальше використання;
- ✓ законність отримання коштів, спрямованих на державну підтримку розвитку сільського господарства та достовірність і правильність їх використання;
- ✓ правильність ведення бухгалтерського обліку власного капіталу;
- ✓ повнота, достовірність і розкриття інформації у фінансовій звітності про власний капітал.

Для перевірки зазначених питань використовують різноманітну інформацію та нормативно-законодавчі акти.

Основними джерелами документального контролю є:

- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ засновницькі документи (статут, засновницький договір, витяги із державних реєстрів та ін.)
- ✓ реєстр акціонерів для акціонерних товариств;
- ✓ витяги із протоколів зборів засновників, акціонерів;
- ✓ накази і розпорядження адміністрації;
- ✓ ліцензії, патенти;
- ✓ первинні документи про внесення коштів, майна, цінних паперів тощо засновниками до статутного капіталу (виписки банку, касові ордери, накладні, рахунки-фактури, акти приймання-передачі, акти оцінки майна тощо);
- ✓ дані реєстрів синтетичного і аналітичного обліку за рахунками четвертого класу;
- ✓ акти та довідки ревізій, перевірок за попередній період, аудиторські висновки,

- ✓ накази і розпорядження щодо реалізації матеріалів ревізій і перевірок.

Перевірку інформації про власний капітал контролери здійснюють відповідно до таких основних нормативно-законодавчих актів:

- ✓ Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV;
- ✓ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р №2768-III;
- ✓ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV;
- ✓ Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. №1576-XII;
- ✓ Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III.

Також контролери досліджують дотримання стандартів бухгалтерського обліку і звітності, виконання наказів і дотримання рекомендацій Міністерства аграрної політики та продовольства з питань формування і використання власного капіталу. Насамперед, перевіряють засновницькі документи (статут, протоколи зборів засновників, установчий договір), де зазначено загальний розмір статутного капіталу, та окремо вклади кожного учасника і форми внесків (грошові, майнові, нематеріальними активами) з врахуванням особливостей форм суб'єктів господарювання.

Контролери уважно вивчають наявність зберігання і зміст установчих документів. Особливо ретельно перевіряють статут підприємства, який має бути підписаний всіма засновниками. В статуті обов'язково повинна бути зазначена:

- ✓ мета і види діяльності товариства,
- ✓ розмір статутного капіталу з визначенням частки кожного засновника,
- ✓ порядок формування резервного капіталу,
- ✓ органи управління та їх повноваження,
- ✓ порядок розподілу прибутків,
- ✓ порядок реорганізації та ліквідації товариства.

Надалі перевіряють дотримання положень установчих документів, виявляють види діяльності, не передбачені статутом ( у такому випадку, доходи від нестатутної діяльності підлягають вилученню до бюджету); діяльність без ліцензії; незаконні рішення щодо використання майна, землі, прийняті керівництвом підприємства, як такі, що перевищують їхні службові повноваження; неправомірне внесення змін до статуту, змін до складу, структури та розміру статутного капіталу.

## 4.2. Контроль власного капіталу

Основною складовою власного капіталу є статутний капітал. Тому особливу увагу потрібно приділити перевірці дотримання порядку його формування, внесення змін та використання згідно чинного законодавства та установчих документів. При перевірці розміру статутного капіталу слід звернути увагу на те, що законодавством установлені граничні суми внесків засновників. Зокрема, розмір статутного капіталу акціонерного товариства не може бути меншим 1250 мінімальних заробітних плат, встановлених нормативно-правовими актами.

Суму статутного капіталу вказують в статуті, вона повинна відповідати сумі на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та у формах фінансової звітності (ф. №1 «Баланс», ф. №4 «Звіт про власний капітал»). Достовірність даних та законність операцій з формування статутного капіталу установлюють на підставі перевірки первинних документів, якими мають бути підтверджені відповідні внески засновників (табл. 4.2).

Таблиця 4.2. Документи, які підтверджують внески до статутного капіталу

Види внесків	Підтверджуючі документи
1. Грошові внески:	
<i>Готівкою</i>	Прибутковий касовий ордер
<i>на поточний рахунок в банку</i>	Виписка банку, платіжне доручення
2. Основні засоби:	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Акт приймання довгострокових біологічних активів, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні
<i>будівлі, споруди, інше нерухоме майно</i>	Документи про державну реєстрацію об'єктів нерухомості (технічний паспорт, свідоцтво про право власності на нерухомість, характеристика з БТІ тощо)
<i>транспортні засоби</i>	Документи про державну реєстрацію транспортних засобів (технічний паспорт)
3. Нематеріальні активи	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів, патенти, свідоцтва, документи, що підтверджують право користування нематеріальним активом та інші права, установчі документи.
4. Запаси	Акт приймання-передачі, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні
5. Цінні папери: <i>на пред'явника іменні</i>	Акт приймання-передачі із зазначенням виду цінних паперів, їх кількості, серії та номеру сертифікату, номінальної і погодженої вартості, передавальне розпорядження від власника та сертифікат цінних паперів (документарна форма випуску); письмове розпорядження від власника та виписка з рахунку у цінних паперах (бездокументарна форма випуску)

Максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати 100 осіб. Учасники товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників. Учасники зобов'язані внести свої вклади не пізніше одного року з моменту реєстрації товариства. Якщо після закінчення цього терміну частка не була внесена, загальні збори учасників можуть прийняти рішення про виключення учасника із числа засновників, зменшення статутного капіталу або ліквідацію підприємства. У разі зменшення розміру статутного капіталу про це необхідно повідомляти кредиторів, які, у такому випадку, можуть вимагати повного дострокового погашення заборгованості.

У ході контролю статутного капіталу важливо перевірити повноту оприбуткування коштів і майна. Для цього первинні документи з надходження коштів співставляють із записами в касовій книзі, облікових регістрах за рахунками 30, 31, а майна – з даними складського обліку та записами в регістрах за рахунками 10, 11, 12, 20, 22, 28.

Доцільно проводити інвентаризації, огляд матеріальних цінностей, які внесені до статутного капіталу. Особливу увагу при цьому слід звернути на якість майна, відповідність погодженій вартості.

Грошова оцінка майнового вкладу здійснюється за *справедливою вартістю* та згодою сторін, що оформлюється актом оцінки майна. Слід мати на увазі, що внески до статутного капіталу можуть здійснюватися лише власним майном та коштами. Для формування статутного капіталу забороняється використовувати бюджетні кошти, кошти отримані в кредит чи від заставу.

Крім того, перевіряючи оцінку вкладів учасників, потрібно пам'ятати, що оцінка вкладу проводиться на час його внесення. Після цього переоцінка внеску може змінюватись, але на вартість вкладу така зміна вартості майна не впливає. Зміни вартості майна, внесеного як вклад та додаткові внески учасників, не впливають на розміри їх часток у статутному капіталі, вказаних в установчих документах товариства. Зміни розміру статутного капіталу проводять відповідно до порядку, встановленого статутом, і реєструються в такому ж порядку, як і сам статут. Збільшувати суму статутного капіталу товариства можна лише після повної сплати засновниками своїх внесків.

Особливістю статутного капіталу акціонерного товариства є те, що статутний акціонерний капітал складається із кількості акцій однакової номінальної вартості, які купуються учасниками. Акціонерне товариство несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери



несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, в межах вартості належних їм акцій.

У статуті акціонерного товариства, крім загальних відомостей, повинні бути зазначені види акцій, що випускаються, їх номінальна вартість, кількість акцій, які купуються засновниками, наслідки невиконання зобов'язань з викупу акцій, строк та порядок виплати акціонерам дивідендів. Дивіденди виплачуються один раз на рік за підсумками календарного року.

У сільському господарстві можуть створюватися сільськогосподарські кооперативи. Правові, організаційні, економічні та соціальні умови діяльності кооперативів та їх об'єднань визначаються Законом України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 21.07.2020 № 819-ІХ зі змінами та доповненнями.

Сільськогосподарський кооператив створюється із вкладів та додаткових вкладів членів кооперативу та асоційованих членів кооперативу, які передають своє майно, кошти, майнові права, земельні ділянки у розмірах, передбачених статутом. Розміри внесків до кооперативу встановлюються відповідно до рішення зборів його членів і закріплюються в статуті. При вступі в сільськогосподарський кооператив члени сплачують вступний внесок у визначеному статутом розмірі, які складають неподільний фонд, при виході з кооперативу вступні внески не повертаються. Основним установчим документом, який регулює діяльність сільськогосподарського кооперативу є статут.

Для забезпечення статутної діяльності сільськогосподарський кооператив у порядку, передбаченому статутом, формує статутний капітал, а також фонд розвитку та резервний фонд.

Статутний капітал сільськогосподарського кооперативу формується з вкладів і додаткових вкладів членів сільськогосподарського кооперативу, а для сільськогосподарського кооперативу, що діє з метою одержання прибутку, - також із вкладів і додаткових вкладів асоційованих членів такого кооперативу.

Фонд розвитку створюється для розвитку відповідного сільськогосподарського кооперативу та сільськогосподарської кооперації, зокрема для розвитку виробництва, переробки, зберігання сільськогосподарської продукції, здійснення проведення навчання та підвищення кваліфікації членів кооперативу, виховної та просвітницької роботи у громадах, інших заходів, що сприяють розвитку сільськогосподарського кооперативу та сільськогосподарської кооперації.

Фонд розвитку формується за рахунок вступних, членських (за наявності) внесків та відрахувань від фінансового результату (прибутку)

сільськогосподарського кооперативу, що залишається після сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, передбачених законом, а також за рахунок інших не заборонених законом надходжень.

Важливо контролювати розмір щорічних відрахувань від прибутку до фонду розвитку, які не можуть становити менше частки прибутку пропорційно до частки залишкової вартості матеріальних і нематеріальних активів фонду розвитку у загальній залишковій вартості матеріальних і нематеріальних активів сільськогосподарського кооперативу, але не менше 5% прибутку.

Облік часток членів кооперативу ведеться у грошовій формі щодо кожного члена сільськогосподарського кооперативу окремо (персоніфіковано). У разі внесення вкладу у формі майна або майнового права грошова оцінка такого внеску здійснюється правлінням сільськогосподарського кооперативу в порядку, визначеному статутом такого кооперативу. Контролери установлюють дотримання положень нормативно-законодавчих актів і статуту кооперативу, виявляють порушення та розробляють заходи щодо їх усунення.

Діяльність фермерських господарств регулюється Законом України «Про фермерські господарства», Господарським кодексом України, іншими нормативно-правовими актами, статутом фермерського господарства. Основною умовою створення фермерського господарства є наявність земельної ділянки для ведення сільськогосподарської діяльності. Саме на це положення потрібно звернути увагу контролерам відомчого контролю, оскільки є непоодинокі випадки, коли підприємці лише надають послуги сільськогосподарською технікою, здійснюють іншу несільськогосподарську діяльність, а користуються пільгами, наданими фермерським господарствам.

Установчим документом фермерського господарства є статут, дотримання положень якого слід перевіряти. Створення статутного капіталу для фермерського господарства не є обов'язковим. Засновники самостійно вирішують питання про створення та розмір статутного капіталу.

**Додатковий капітал** включає:

- ✓ емісійний дохід,
- ✓ інші внески,
- ✓ капітал у дооцінках,
- ✓ накопичені курсові різниці,
- ✓ дооцінку необоротних активів,
- ✓ безоплатно отримані активи,
- ✓ інший додатковий капітал.

Контролери перевіряють правильність розрахунку емісійного доходу, який установлюють співставленням продажної вартості акцій з номінальною вартістю;

правильність визначення суми дооцінки (уцінки) майна та відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку і у звітності; повноту і своєчасність оприбуткування безоплатно отриманих необоротних активів.

Джерелом перевірки зазначених операцій є дані облікових реєстрів за рахунками 41 «Капітал у дооцінках» та 42 «Додатковий капітал» за відповідними субрахунками.

**Резервний капітал** підприємства створюють за рахунок нерозподіленого прибутку. Господарським кодексом передбачено створення у господарських товариствах резервного фонду у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного капіталу. Розмір щомісячних відрахувань до резервного фонду визначається в установчих документах, але не може бути меншим 5% суми прибутку товариства. Створення резервного фонду та його використання закріплюють в статуті товариства. Резервний капітал призначається для покриття збитків, нарахування дивідендів (першочергово за привілейованими акціями), збільшення статутного капіталу.

Основними завданнями перевірки резервного капіталу є підтвердження правильності і достовірності інформації щодо створення резервного капіталу та його використання.

Джерелом контролю є дані бухгалтерських реєстрів за рахунком 43 «Резервний капітал» та первинні документи, які були підставою для записів у даних реєстрах.

### 4.3. Контроль нерозподіленого прибутку

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) потрібно контролювати за двома напрямками: формування прибутку (збитку), використання прибутку.

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» прибуток визначається в сумі перевищення доходами пов'язаних з ними витрат. Формування фінансових результатів відображають на рахунках 79 «Фінансові результати» в розрізі субрахунків

791 «Результат операційної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої діяльності».

Тобто інформацію про формування фінансових результатів відображають за видами діяльності.

Це дає можливість оцінювати ефективність кожного виду діяльності, приймати адекватні рішення щодо розвитку певних видів діяльності на основі

виявлення можливих резервів або призупинення збиткової діяльності. Цим зумовлена необхідність контролю за достовірним відображенням в обліку операцій, пов'язаних з формуванням фінансових результатів і визначенням чистого прибутку (збитку).

Це ж стосується і звіту про фінансових результатів та про визначення чистого прибутку (збитку). Підтвердження достовірності і повноти інформації у ф. 2 «Звіт про фінансові результати» є відповідальним завданням служб контролю, оскільки інформація цього звіту використовується не лише внутрішніми, але й багатьма зацікавленими зовнішніми користувачами для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Формування фінансових результатів та визначення чистого прибутку відображено на рис. 4.1.

Контролери перевіряють правильність відображення в обліку і звітності доходів і витрат по кожній статті на підставі відповідних документів, податкових декларацій, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку.

Нерозподілений прибуток – це частина отриманого у звітному періоді прибутку, яка залишилась після нарахування і сплати податку на прибуток. Непокриті збитки є наслідком перевищення у звітному періоді витрат над доходами підприємства. Непокриті збитки зменшують величину власного капіталу.

Основними процедурами контролю нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) є перевірка:

- ✓ достовірності відображення і розрахунку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих звітних періодів (років), звітного року; правильного відображення в обліку і звітності виправлення помилок, допущених у минулих роках;
- ✓ законність і обґрунтованість операцій з використання прибутку; з'ясування причин допущених збитків та розроблення заходів підвищення прибутковості підприємства.

Розподіл і використання нерозподіленого прибутку здійснюють відповідно до положень статуту підприємства і підтверджується протоколами зборів засновників, наказами, розпорядженнями. Основні напрями розподілу і використання прибутку відображені на рис. 4.2 і 4.3.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) корегується на суму виправлення помилок, допущених в минулі звітні роки, які стосуються заниження або завищення витрат і доходів, а також у зв'язку із зміною облікової політики.

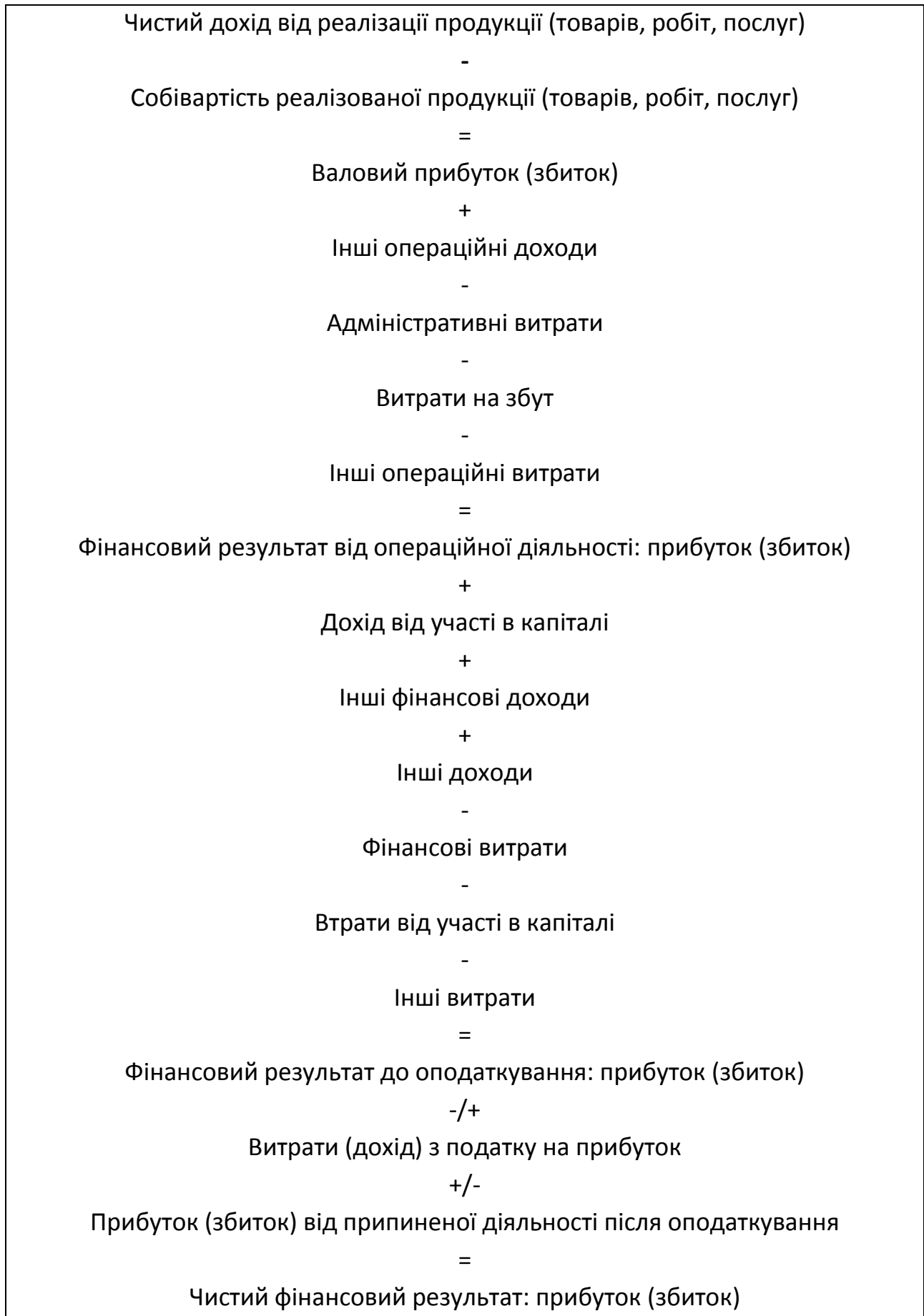


Рис. 4.1. Формування чистого фінансового результату

Нерозподілений прибуток за попередній звітний період	-
Прибуток використаний у звітному році	+
Чистий прибуток за звітний період	=
Нерозподілений прибуток на звітну дату	

*Рис. 4.2. Порядок визначення нерозподіленого прибутку*

Нерозподілений прибуток на звітну дату	-
Покриття збитків минулих років	-
Поповнення резервного капіталу	-
Збільшення статутного капіталу	-
Виплати дивідендів засновникам	-
Утворення фондів розвитку підприємства та фондів на соціальні потреби працівників	

*Рис. 4.3. Напрями використання прибутку*

Порядок виправлення помилок визначено в НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», дотримання якого потрібно контролювати.

Зокрема, на суму завищення витрат на оплату праці, на виплату підзвітних сум, нарахованої амортизації, необґрунтованого списання сировини і матеріалів здійснюють записи за дебетом рахунків, з яких списані витрати (дебет рахунків 661, 372, 13, 20 тощо) і кредитують рахунок 441.

На суму заниження витрат дебетують рахунок 441 і кредитують зазначені рахунки, тобто досписують відповідні витрати за рахунок зменшення прибутку.

Недооприбутковані доходи, занижені доходи відображають за дебетом рахунків дебіторів і кредитом рахунку 441. Завищені доходи списують на зменшення прибутку. Відповідно корегують суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість, з податку на прибуток.

Виключно важливе значення має використання прийомів аналізу формування і використання власного капіталу як з метою пошуку резервів

збільшення капіталу та підвищення ефективності його використання, так із метою раціональної організації ревізій і перевірок даного об'єкту.

Доцільно, насамперед, провести аналіз динаміки і структури власного капіталу, оцінити зміни, що відбулись в його складі, як вони вплинули на фінансовий стан підприємства, проаналізувати співвідношення між власним і залученим капіталом, визначити фінансову стійкість підприємства.

#### **4.4. Контроль забезпечення майбутніх витрат і платежів**

*Об'єктами контролю забезпечення майбутніх витрат і платежів визнані:* резерв на оплату майбутніх відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; забезпечення гарантійних зобов'язань; реструктуризація підприємства; забезпечення інших витрат і платежів.

*Джерелами перевірки майбутніх витрат і платежів є дані реєстрів бухгалтерського обліку за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», на якому обліковують названі витрати за їх видами; Наказ про облікову політику, в якому передбачається створення конкретних видів резервів з врахуванням специфіки підприємства; первинні документи (наряди на відрядну роботу, накладні, гарантійні талони, розрахунково-платіжні відомості та ін.).*

*Методологічні положення формування інформації про майбутні витрати і платежі містять НП(С)БО 11 «Зобов'язання», НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», НП(С)БО 26 «Виплати працівникам». Забезпечення створюється при виникненні в результаті минулих подій зобов'язань, погашення яких, імовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, і оцінка яких може бути розрахунково визначена.*

Створення резерву на оплату відпусток зумовлено сезонністю сільськогосподарського виробництва, багатогалузевим його характером. Витрати на відпустки виникають, головним чином, в літній період, а сільськогосподарські роботи виконуються протягом більш тривалого періоду. Суму резерву визначають щомісячно, виходячи з планового відсотку резерву і фактично нарахованої оплати праці персоналу за виконану роботу. Плановий відсоток розраховують до загального планового фонду оплати праці. Суму нарахованого резерву включають в затрати виробництва.

Одночасно в обліку відображають забезпечення обов'язкових відрахувань від забезпечення виплат відпусток на внески на обов'язкове державне соціальне страхування.

При нарахуванні суми на оплату відпусток в обліку відображають використання резерву (Дт 471 – Кт 661). Нарахування відпускних регулюється Законом України «Про відпустки». При перевірці тривалості наданої відпустки слід враховувати такі норми Закону: тривалість щорічної відпустки (основної і додаткової) не винна перевищувати 59 календарних днів (для гірників 69 календарних днів); право на щорічну відпустку тривалістю не менше, як 24 календарних дні працівник має після шести місяців безперервної роботи на підприємстві; якщо працівник іде у відпустку до закінчення шестимісячного строку безперервної роботи, її тривалість визначають пропорційно до відпрацьованого часу; святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток не враховуються і не оплачуються.

Контролери встановлюють правильність нарахування заробітної плати працівникам за час відпусток, особливу увагу звертаючи на дотримання порядку обчислення середнього заробітку, який затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 8.12.1995 р. №100 з подальшими змінами. Зокрема, по-перше, обчислення середнього заробітку для оплати щорічної та додаткової відпусток, для надання компенсації за невикористану відпустку, а також за відпустку у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва, проводиться з суми заробітку за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю надання відпустки. Якщо працівник працював на підприємстві менше року, середня заробітна плата обчислюється з суми заробітку за фактичний час роботи.

По-друге, потрібно перевірити, які виплати включають в розрахунок середнього заробітку, а які – ні. При обчисленні середньої заробітної плати враховуються всі суми нарахованої заробітної плати згідно із законодавством та умовами трудового договору.

Суми нарахованої заробітної плати враховуються у тому місяці, за який вони нараховані та у розмірах, в яких вони нараховані, без виключення сум відрахування на податки, стягнення аліментів тощо, за винятком відрахувань із заробітної плати осіб, засуджених за вироком суду до виправних робіт без позбавлення волі. Згідно з чинним законодавством, до заробітку для розрахунку середньої зарплати включається:

- ✓ основна заробітна плата;
- ✓ доплати та надбавки за роботу в нічний час, понаднормову роботу, поєднання посад і професій, розширення зон обслуговування, виконання підвищених обсягів робіт працівниками із погодинною оплатою праці,



виконання обов'язків відсутніх працівників, високі досягнення в праці, керівництво підрозділом, вислугу років, шкідливі умови праці, інтенсивність праці та ін.;

- ✓ виробничі премії, премії за економію ресурсів (палива, теплової та електроенергії) пропорційно до частини, що відповідає місяцям у розрахунковому періоді;
- ✓ винагороди за підсумками річної роботи, за вислугу років ляхом підсумовування до заробітку  $1/12$  суми винагороди, нарахованої в поточному році за попередній календарний рік;
- ✓ виплати за час, коли працівнику зберігався середній заробіток під час виконання державних і громадських доручень, службові відрядження, за час попередньої щорічної відпустки;
- ✓ допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.
- ✓ До суми заробітку для розрахунку середньої зарплати не включаються:
- ✓ виплати за виконання окремих доручень (одноразового характеру), що не входять в обов'язки працівника (за винятком доплат за суміщення професій і посад, розширення зон обслуговування або виконання додаткових обсягів робіт та виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, а також різниці в посадових окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства або його структурного підрозділу і не є штатними заступниками);
- ✓ одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо);
- ✓ компенсаційні виплати на відрядження і переведення (добові, оплата за проїзд, витрати на наймання житла, підйомні, надбавки, що виплачуються замість добових);
- ✓ премії за результатами щорічного оцінювання службової діяльності, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання брухту чорних, кольорових і дорогоцінних металів, збирання і здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, введення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком цих премій працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результати господарської діяльності);

- ✓ грошові і речові винагороди за призові місця на змаганнях, оглядах, конкурсах тощо;
- ✓ пенсії, державна допомога, соціальні та компенсаційні виплати;
- ✓ літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів, що сплачується за авторським договором;
- ✓ вартість безплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, змивних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;
- ✓ дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв і будинків відпочинку;
- ✓ виплати, пов'язані з ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу тощо;
- ✓ вартість безплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива та сума коштів на їх відшкодування;
- ✓ заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачено чинним законодавством);
- ✓ суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я;
- ✓ доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладками членів трудового колективу в майно підприємства;
- ✓ компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;
- ✓ заробітна плата, яка нарахована за час роботи у виборчих комісіях, комісіях всеукраїнського референдуму;
- ✓ винагороди державним виконавцям.

В кінці звітнього року потрібно співставити суму створеного резерву із сумою нарахованих виплат на відпустки працівників. Якщо сума нарахованого резерву більше суми виплат на відпустки, то необхідно сторнувати цю різницю, якщо менше – донарахувати резерв і списати відповідну суму на витрати виробництва. Якщо такі проведення в обліку підприємства відсутні, то контролери рекомендують їх зробити. Важливо практикувати вибіркоче застосування прийому арифметичної перевірки розрахунків.

Створення забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію підприємства можливе у разі наявності затвердженого керівником плану реструктуризації і лише після започаткування реалізації цього плану.

Резерв на додаткове пенсійне забезпечення створюється за рахунок коштів персоналу та доходів підприємства для додаткового пенсійного забезпечення.

Резерв на забезпечення гарантійних зобов'язань створюють для покриття майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданих товарів (техніки, меблів, приладів тощо). Достовірність цих операцій підтверджують на основі перевірки заяв покупців, рахунків, податкових накладних, товарно-транспортних накладних постачальників (продавців) та на підставі документів, що засвідчують списання витрат на проведення гарантійних ремонтів (наряди на відрядну роботу, накладні на відпуск запасних частин тощо). При створенні резерву на гарантійний ремонт дебетують рахунок 93 «Витрати на збут» і кредитують рахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», а при списанні затрат на проведення цього ремонту дебетують рахунок 473 і кредитують рахунки 20, 22, 66, 65 та ін.

Нарешті потрібно перевірити використання коштів на створення резервів майбутніх витрат і платежів за цільовим призначенням, тобто кошти резервів можуть використовуватись для відшкодування тих витрат, для покриття яких вони створені.

#### **4.5. Контроль цільового фінансування і цільових надходжень**

До коштів цільового фінансування і цільових надходжень належать: асигнування і субсидії з бюджету на державну підтримку сільськогосподарських товаровиробників, кошти позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, гуманітарна допомога. Такі кошти призначені для використання на розвиток галузей рослинництва, тваринництва, селекції в рослинництві і тваринництві, здешевлення кредитів сільськогосподарських товаровиробників, на підтримку фермерських господарств, природоохоронні заходи, утримання дитячих дошкільних установ, профілакторіїв, оздоровчих таборів тощо.

Найбільшу питому вагу в складі коштів цільового фінансування займають нині видатки державного бюджету на підтримку і розвиток аграрного сектору економіки України. Відповідно основним напрямом державного зовнішнього і внутрішньогосподарського контролю є установлення законності і достовірності інформації про надання коштів на зазначені цілі та ефективності їх використання.

Контролерами різних органів фінансового контролю виявлені чисельні факти порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виділених державною для фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва.

Типовими порушеннями є завищення обсягів робіт, зокрема ремонтних, необґрунтоване списання запасних частин, сировини і матеріалів,

недооприбуткування активів та завищення їх вартості, безоплатна передача майна в оренду, виплата незадекларованої заробітної плати, безпідставне отримання бюджетних коштів, неефективне їх використання тощо.

Немало випадків незаконного отримання коштів з бюджету шляхом подання недостовірних документів комісіям з призначення дотацій.

Контроль має забезпечити незалежну оцінку всіх видів діяльності та надати керівництву гарантію в розумних межах, що система управління забезпечує максимальне зниження ризиків шахрайства, марнотратства, допущення помилок.

Метою контролю є надання рекомендацій з удосконалення управління державними фінансами, забезпечення ефективного внутрішнього контролю за понесеними витратами. Акценти зміщуються на посилення превентивного і поточного контролю. Саме ці види контролю дають можливість попередити і своєчасно нейтралізувати допущення помилок і порушень.

Вирішення таких задач потребує удосконалення і використання адекватної методики контролю державної фінансової підтримки аграрного виробництва. Перш за все, для проведення контролю необхідна детальна програма контролю по кожному напрямку бюджетного фінансування, в якій передбачаються об'єкти контролю, процедури і способи перевірки інформації, склад виконавців, строки виконання, посилання на відповідні статті і норми законодавчих актів. Складання таких програм є важливим методичним і організаційним моментом, тому від їх якісного складання суттєво залежить ефективність контролю.

Наведемо приклад складання програми контролю з надання дотацій за приріст корів (табл. 4.3).

*Таблиця 4.3.* Програма перевірки використання коштів державного бюджету за приріст корів

№ з/п	Зміст процедур	Спосіб перевірки	Виконання	Примітка
1	2	3	4	5
1.	Кількість прирощених корів на 1 липня порівняно із поголів'ям станом на 1 січня	Суцільний		
2.	Достовірність та правильність оформлення пакету документів, згідно яких надається право на отримання дотації	Вибірковий		

3.	Чи вчасно подані документи	Суцільний		
4.	Чи відбувалося протягом двох років зменшення поголів'я, на яке було отримано дотацію	Суцільний		
5.	Чи була повернута у повному обсязі дотація за зменшення поголів'я, на яке була отримана дотація	Суцільний		
6.	Дотримання нормативного розміру дотації за прирощених тварин	Суцільний		
7.	Правильність визначеної суми дотації за прирощене поголів'я; виявлення фактів переплат, недоплат	Суцільний		
8.	Співставлення активів, відомостей та звітів про виробництво продукції тваринництва з метою перевірки повноти включення даних в реєстр для виплати дотації	Вибірковий		
9.	Співставлення первинних документів і звітів про виробництво продукції тваринництва з метою підтвердження даних про вирощування корів в господарстві	Вибірковий		
10.	Повнота оприбуткування бюджетних коштів	Суцільний		
11.	Правильність, своєчасність і повнота відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій по прирощуванню великої рогатої худоби, що підлягає дотуванню	Суцільний		

Отримувачі бюджетних асигнувань зобов'язані повернути у місячний строк бюджетні кошти у разі встановлення контролюючими органами фактів їх незаконного одержання або нецільового використання. У випадку

неповернення коштів у зазначений строк нараховується пеня у розмірі 120% річних облікової ставки НБУ за кожен день прострочення.

Контроль бюджетної підтримки товаровиробників аграрного сектору здійснюють у відповідності з такими законодавчими актами:

- ✓ Закон України від 24.06.2004 р. №1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України»;
- ✓ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI;
- ✓ Закон України від 19.06.2003 р. №973-IV «Про фермерське господарство».

До кожного з даних законодавчих актів розроблені і діють нормативно-правові акти (Постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства аграрної політики і продовольства України, Міністерства фінансів України про затвердження Порядку надання і використання коштів державного бюджету), в яких визначений порядок застосування положень законів щодо отримання і використання бюджетних коштів та оформлення відповідних документів.

Особливо важливо перевірити правильність і повноту необхідних документів, які повинні надавати сільськогосподарські товаровиробники для отримання дотації, наприклад, для отримання дотації за приріст корів потрібно оформити такі документи:

- ✓ заявку;
- ✓ довідку про відкриття поточного рахунка, видану банком;
- ✓ копію звіту про виробництво продукції тваринництва, кількість сільськогосподарських тварин і забезпеченість їх кормами (форма № 24 (річна) станом на 1 січня);
- ✓ копію звіту про виробництво продукції тваринництва та кількість сільськогосподарських тварин (форма 24-сг (місячна) за січень - червень поточного року);
- ✓ виданий в установленому порядку витяг з Єдиного державного реєстру тварин про загальну кількість наявних ідентифікованих та зареєстрованих в установленому порядку корів, зокрема корів, що народжені у господарстві суб'єкта господарювання, який є юридичною особою і власником корів, станом на 1 січня та 1 липня поточного року.

Детальній перевірці підлягає подальше формування інформації в бухгалтерському обліку і звітності. Для відображення бюджетного фінансування сільського господарства використовують такі основні рахунки: 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті», 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 641 «Розрахунки за податками», 719 «Інші доходи від операційної діяльності», 69 «Доходи майбутніх періодів», 745 «Дохід

від безоплатно одержаних активів». Важливо перевірити правильність кореспонденції рахунків, на яких відображають рух коштів державного фінансування. Так, дебіторська заборгованість по бюджетній дотації на вирощену і здану худобу на підставі приймальних квитанцій повинна відображатись по дебету рахунка 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та кредиту 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а її погашення по дебету рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредиту 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». Відображені на вказаних рахунках суми у відповідних реєстрах аналітичного обліку слід співставити з Головною книгою.

Найбільш відповідальним завданням контролерів є виявлення незаконного нарахування бюджетних дотацій та повернення до бюджету безпідставних виплат. З цією метою співставляють квитанції на зданих тварин з реєстром квитанцій, перевіряють дотримання нормативної живої маси тварин, за яку належить дотація, установленої ціни, правильність розрахунку скидки на шлунково-кишковий тракт, проводять арифметичну перевірку розрахунків. В результаті таких процедур виявляють суму переоплат (недоплат) дотацій з бюджету. У разі виявлення багатьох випадків правопорушень і помилок доцільно скласти робочу відомість за наведеною формою (табл. 4.4).

Таблиця 4.4. Відомість переоплат (недоплат) дотації з державного бюджету за приріст корів

Кількість корів на 1 січня, голів	Кількість корів на 1 липня, голів	Прирощена кількість корів власного відтворення, голів	Дотація на 1 голову, грн.	Сума нарахованої дотації, грн.	Переоплата / недоплата (+/-), грн.	Зменшення дотованого поголів'я у наступні два роки, голів	Попереджено незаконне використання коштів, грн.
140	162	22	30000	650000*	-10000	-	-
205	220	15	30000	450000		3**	90000

\* Арифметична помилка

\*\* Порушення п. 13 Постанови КМУ від 07.02.2018 р. №107

Перевірку повноти і своєчасності надходження бюджетних коштів здійснюють співставлення виписок банку з даними реєстрів бухгалтерського обліку по рахунку 311 «Поточний рахунок в банку в національній валюті».

Повноту оприбуткування техніки, насіння, добрив та інших виробничих запасів, придбаних за рахунок бюджету, установлюють порівнянням товарно-транспортних накладних, рахунків постачальників з даними складського обліку

та бухгалтерського обліку по рахунках 20, 22, 28, 15, а також з платіжними документами та виписками банку.

Обґрунтованість списання цих виробничих запасів на витрати перевіряють співставленням накладних, лімітно-забірних карток з актами на списання насіння, добрив, отрутохімікатів, виробничими звітами, звітами про рух товаро-матеріальних цінностей та нормативами. Важливо перевірити реальність інформації про посівні площі та інші види робіт, на які списані сировина і матеріали. Для цього облікові листи на виконання механізованих робіт, наряди співставляють з актами на списання виробничих запасів, з дорожніми листами, технологічними картами.

Важливо поєднувати документальний контроль з візуальним. Особливо ефективним є проведення інвентаризацій наявності і якості майна, розрахунків з постачальниками і покупцями, обміру виконаних робіт за рахунок бюджетних коштів, візуального огляду об'єктів.

Ефективність використання бюджетного фінансування сільськогосподарського виробництва установлюють за допомогою методів економічного аналізу. Для цього по кожній програмі доцільно розробити систему відповідних основних показників в централізованому порядку, які належить доводити одночасно з виділенням коштів з державного бюджету. Це сприятиме поліпшенню попереднього контролю за використанням ресурсів, ефективність яких досягатиметься нарощуванням темпів зростання поголів'я худоби, їх продуктивності, збільшенням валових зборів продукції рослинництва за рахунок підвищення урожайності, підвищенням рентабельності, окупності інвестованих державних коштів тощо.

Одночасно з аналізом і оцінкою показників виявлених резервів контролери повинні зосередити увагу на розробку рекомендацій щодо їх реалізації.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Розкрийте склад власного капіталу і відображення його елементів на рахунках бухгалтерського обліку.
2. Які основні завдання контролю власного капіталу?
3. Назвіть основні джерела документального контролю власного капіталу сільськогосподарських підприємств.
4. Окресліть нормативно-законодавчу базу контролю власного капіталу сільськогосподарських підприємств.
5. Які особливості контролю установчих документів?



6. Назвіть напрями контролю статутного капіталу сільськогосподарських підприємств.
7. Розкрийте склад додаткового капіталу сільськогосподарських підприємств.
8. Дайте визначення та опишіть контроль резервного капіталу.
9. Наведіть основні напрями контролю нерозподіленого прибутку сільськогосподарських підприємств.
- 10.Опишіть методологію контролю забезпечення майбутніх витрат і платежів сільськогосподарських підприємств.

### **Тестові завдання**

1.До вкладеного капіталу відноситься:

- А) емісійний дохід;
- Б) безоплатно отримані активи;
- В) вилучений капітал;
- Г) правильна відповідь відсутня.

2. До накопиченого капіталу можна віднести:

- А) накопичені курсові різниці;
- Б) дооцінка необоротних активів;
- В) безоплатно отримані активи;
- Г) всі відповіді.

3. Що є елементом власного капіталу:

- А) зареєстрований (пайовий) капітал;
- Б) накопичений капітал;
- В) зменшення капіталу;
- Г) всі відповіді.

4. Наявність і правильність оформлення установчих документів; правильність ведення бухгалтерського обліку власного капіталу; обґрунтованість операцій з формування і використання резервного капіталу. Все це можна віднести до:

- А) джерел документального контролю;
- Б) основних завдань контролю власного капіталу;
- В) ознаки документального контролю ;
- Г) методи контролю.

5. Виберіть, що не відноситься до основних джерел документального контролю:

- А) ліцензії, патенти;
- Б) витяги із протоколів зборів засновників, акціонерів;

- В) статистична звітність;
- Г) акти та довідки ревізій, перевірок за попередній період, аудиторські висновки.

6. Що не повинно бути зазначено в статуті:

- А) мета і види діяльності товариства;
- Б) порядок формування резервного капіталу;
- В) органи управління та їх повноваження;
- Г) бухгалтерські документи.

7. Що є основною складовою власного капіталу:

- А) статутний капітал;
- Б) наказ про облікову політику підприємства;
- В) засновницькі документи;
- Г) установчі документи.

8. Розмір статутного капіталу акціонерного товариства не може бути меншим:

- А) 1250 мінімальних заробітних плат;
- Б) 1400 мінімальних заробітних плат;
- В) 1230 мінімальних заробітних плат;
- Г) 1260 мінімальних заробітних плат.

9. Максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати:

- А) 110 осіб;
- Б) 100 осіб;
- В) 80 осіб;
- Г) відповідь відсутня.

10. Підтверджуючі документи при внесені до статутного капіталу — нематеріальних активів:

- А) акт приймання-передачі, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні;
- Б) акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів, патенти, свідоцтва, документи, що підтверджують право користування нематеріальним активом та інші права, установчі документи;
- В) акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Акт приймання довгострокових біологічних активів, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні;
- Г) акт приймання-передачі із зазначенням виду цінних паперів, їх кількості, серії та номеру сертифікату, номінальної і погодженої вартості, передавальне розпорядження від власника та сертифікат цінних паперів (документарна форма

випуску); письмове розпорядження від власника та виписка з рахунку у цінних паперах (бездокументарна форма випуску).

11. Які підтверджуючі документи повинні бути при грошовому внесені на поточний рахунок в банку:

- А) виписка банку, платіжне доручення;
- Б) прибутковий касовий ордер;
- В) підтверджуючих документів не потрібно;
- Г) правильна відповідь відсутня.

12. Які кошти забороняється використовувати для формування статутного капіталу:

- А) бюджетні кошти;
- Б) кошти отримані в кредит;
- В) кошти отримані від застави;
- Г) всі відповіді правильні.

13. Яким законом визначаються правові, організаційні, економічні та соціальні умови діяльності кооперативів та їх об'єднань:

- А) Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 21.07.2020 № 819-ІХ зі змінами та доповненнями;
- Б) Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. №1576-ХІІ;
- В) Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-ІV;
- Г) Податковий кодекс України.

14. Діяльність фермерських господарств регулюється:

- А) Законом України «Про фермерські господарства»;
- Б) Господарським кодексом України;
- В) статутом фермерського господарства;
- Г) всі відповіді правильні.

15. Хто вирішує питання про створення та розмір статутного капіталу:

- А) засновники;
- Б) встановлено законом;
- В) управлінці;
- Г) відповідь відсутня.

16. Додатковий капітал не включає:

- А) емісійний дохід;
- Б) капітал у дооцінках;
- В) резервний капітал;
- Г) безоплатно отримані активи.

17. Контроль бюджетної підтримки товаровиробників аграрного сектору здійснюють у відповідності з такими законодавчими актами:

- А) Закон України від 24.06.2004 р. №1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України»;
- Б) Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI;
- В) Закон України від 19.06.2003 р. №973- IV «Про фермерське господарство»;
- Г) всі відповіді правильні.

18. За якими напрямками(чи напрямом) потрібно контролювати нерозподілений прибуток (непокритий збиток):

- А) формування прибутку (збитку), використання прибутку;
- Б) використання збитку;
- В) формування збитку, формування прибутку;
- Г) непокриті збитки.

19. Що є метою контролю:

- А) забезпечення незалежної оцінки всіх видів діяльності та надати керівництву гарантію в розумних межах, що система управління забезпечує максимальне зниження ризиків шахрайства, марнотратства, допущення помилок;
- Б) надання рекомендацій з удосконалення управління державними фінансами, забезпечення ефективного внутрішнього контролю за понесеними витратами;
- В) установлення законності і достовірності інформації про надання коштів на зазначені цілі та ефективності їх використання;
- Г) надання рекомендацій по забезпеченню ефективного внутрішнього контролю за понесеними витратами.

20. Контроль має забезпечити:

- А) незалежну оцінку всіх видів діяльності та надати керівництву гарантію в розумних межах, що система управління забезпечує максимальне зниження ризиків шахрайства, марнотратства, допущення помилок;
- Б) незалежну оцінку всіх видів діяльності та надати керівництву гарантію в розумних межах, що система управління забезпечує максимальне зниження ризиків шахрайства;
- В) надання рекомендацій з удосконалення управління державними фінансами, забезпечення ефективного внутрішнього контролю за понесеними витратами;
- Г) максимальне зниження ризиків шахрайства, марнотратства, допущення помилок.

## **Практичні завдання**

### **Завдання 4.1**

Здійснити систематизацію нормативно-правових актів, визначити джерела інформації та навести процедури і методи контролю установчих документів підприємства.

#### **Завдання 4.2.**

Здійснити систематизацію нормативно-правових актів, визначити джерела інформації та навести процедури і методи контролю власного капіталу підприємства.

#### **Завдання 4.3.**

Завдання 4 Скласти програму контролю установчих документів та власного капіталу сільськогосподарського підприємства за прикладом табл. 4.5.

*Таблиця 4.5.* Програма проведення контролю установчих документів/власного капіталу

№	Мета і завдання контролю	Методи і процедури контролю	Підтверджуючі документи	Терміни виконання	Виконавці	Примітки

#### **Завдання 4.4.**

*Вихідні данні.* Аудиторська фірма «Інаудит» уклала договір із ТОВ «Агроном», предметом якого є проведення аудиту установчих документів підприємства замовника. У процесі перевірки аудиторами встановлено, що статутний капітал зареєстровано 15.03.2010 р. в розмірі 25460 грн, до того ж на момент створення ТОВ учасниками було внесено 50 % заявленого статутного капіталу. На момент перевірки (травень 2022) зафіксовано, що внески учасників у рахунок погашення уставного капіталу протягом терміну діяльності підприємства не здійснювались. У 2020 один з учасників прийняв рішення вийти з товариства. У цьому разі йому було повернуто його внесок до статутного фонду в розмірі 5400 грн.

*Зміст завдання:*

1. Вказати законодавчі акти, які регулюють порядок створення юридичної особи та вимоги до змісту установчих документів.
2. Скласти перелік документів, що містять інформацію про діяльність підприємства.
3. Скласти загальний план та програму аудиту установчих документів ТОВ «Агроном», враховуючи особливості організаційно-правової форми господарювання підприємства.

## ТЕМА 5

### КОНТРОЛЬ ДЕБІТОРСЬКОЇ І КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 5.1. Мета, джерела та порядок контролю розрахунків

Суб'єкти господарювання постійно ведуть розрахунки з різними юридичними та фізичними особами. Своєчасний контроль розрахунків має важливе значення для ефективного використання засобів.

Оскільки, термін здійснення операції, зазвичай, не збігається з терміном оплати по них, в обліку відображається виникнення дебіторської і кредиторської заборгованості. Їх порівняльна характеристику представлено в табл. 5.1.

*Таблиця 5.1. Порівняльна характеристика дебіторської і кредиторської заборгованості*

<b>Дебіторська заборгованість</b>	<b>Кредиторська заборгованість</b>
Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували суб'єкту господарювання певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів	Кредитори – юридична або фізична особа, яка має у встановленому порядку підтверджені документами вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника
Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів суб'єкту господарювання на певну дату	Кредиторська заборгованість – грошові засоби, тимчасово залучені суб'єктом господарювання, що підлягають поверненню юридичним або фізичним особам, у яких вони запозичені
Облік дебіторської заборгованості регулюється НП(С)БО 10 „ Дебіторська заборгованість ”	Облік кредиторської заборгованості регулюється НП(С)БО 11 „Зобов'язання”

Метою контролю заборгованостей є підтвердження достовірності, повноти, реальності та законності дебіторської і кредиторської заборгованості, відображення їх в обліку і звітності.

Джерелами інформації для контролю є:

- первинні документи з обліку дебіторської і кредиторської заборгованості (табл. 5.2) ;
- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- акти та довідки попередніх перевірок, акти ревізії та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- Головна книга і звітність.

Таблиця 5.2. Первинні документи для контролю розрахунків з дебіторами

Рахунок	Документи
36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"	Накладні, рахунки-фактури, акти прийнятих робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні документи, розрахунки бухгалтерії.
371 "Розрахунки за виданими авансами"	Платіжні документи, в яких міститься посилання на укладений договір.
372 "Розрахунки з підзвітними особами"	Наказ керівника про відрядження; Наказ керівника про список осіб, які мають право одержувати кошти під звіт на господарські потреби; звіти про витрачені суми та додані первинні документи.
373 "Розрахунки за нарахованими доходами"	Рахунки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку.
374 "Розрахунки за претензіями"	Претензії; акти приймання вантажу, рішення судових органів, письмові згоди постачальників на пред'явлені претензії, виписки установ банку на суми, що надійшли в порядку задоволення претензій.
375 "Розрахунки за відшкодування завданих збитків"	Протокол з засідання інвентаризаційної комісії, накази керівника.
376 "Розрахунки за позиками членам кредитних спілок"	Договір між членами кредитних спілок, прибуткові касові ордери, виписки банку, видаткові касові ордери, платіжне доручення.
377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	Авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, або первинний документ про отримання майна.
378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»	Розрахунки з нарахувань та утримань ЄСВ, ПДФО.
379 «Розрахунки з деривативами»	Контракти на деривативи
63 "Розрахунки постачальниками і підрядниками"	Накладні, рахунки-фактури, акти прийнятих робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні документи, розрахунки бухгалтерії.
681 "Розрахунки за авансами одержаними"	Банівська виписка, укладений договір.
683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	Накладні, рахунки-фактури, акти прийнятих робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні документи, розрахунки бухгалтерії.
684 "Розрахунки за нарахованими відсотками"	Бухгалтерська довідка
685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	Накладні, рахунки-фактури, акти прийнятих робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні документи, розрахунки бухгалтерії

Перевірку розрахунків з дебіторами і кредитора доцільно почати з вивчення характеру та складу заборгованості, у результаті чого можна виявити прострочену, безнадійну заборгованість. Виявлення простроченої дебіторської

чи кредиторської заборгованості вимагає встановлюють причини несвоєчасного повернення (сплати) сум таких заборгованостей.

Однією з причин виникнення незаконної і нереальної заборгованості може стати нехтування аналітичним обліком розрахунків з дебіторами і кредиторами. Тому, важливо перевірити своєчасність і правильність відображення у синтетичному і аналітичному обліку операцій за розрахунками з дебіторами і кредиторами. З'ясування потребує питання приховування дебіторської і кредиторської заборгованості на інших рахунках, зокрема, і нереальна заборгованість, щодо якої минули строки позовної давності. Для перевірки дебіторської і кредиторської заборгованості використовують записи в облікових реєстрах, які зіставляють з первинними документами. Якщо під час перевірки будуть виявлені факти зменшення сум дебіторської заборгованості слід встановити, чи не було випадків необґрунтованого списання боргів окремих дебіторів за рахунок витрат виробництва, збільшення собівартості реалізованої готової продукції або простроченої кредиторської заборгованості. За допомогою таких списань часто покривають нестачі товарно-матеріальних цінностей, незаконні витрати посадових осіб та інші зловживання.

Основними напрямками контролю розрахунків є перевірка: законності, доцільності і реальності виникнення заборгованості; своєчасності та правильності укладання договорів, їх виконання, дотримання розрахункової дисципліни (своєчасність оплати і стягнення боргу); виявлення причин та осіб, винних у простроченні дебіторської чи кредиторської заборгованості, ефективності заходів щодо порушників розрахунково-платіжної дисципліни; повноти оприбуткування товарно-матеріальних цінностей і приймання виконаних робіт від постачальників та підрядників; виявлення обрахунків, переплат по цих розрахунках; обґрунтованості розрахунків із покупцями та замовниками, виявлення недоплат, порушення строків платежів й інших договірних зобов'язань; законності списання дебіторської і кредиторської заборгованостей, по яким минули строки позовної давності; стану обліку і внутрішнього контролю розрахунків.

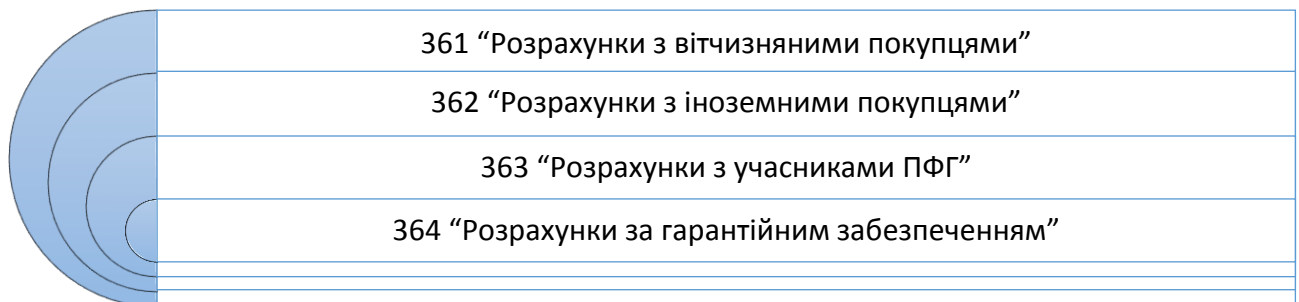
## **5.2. Контроль розрахунків з покупцями та замовниками, розрахунків за виданими авансами**

При проведенні контролю розрахунків з покупцями та замовниками вивчаються наступні питання:



- ✓ рахунки та субрахунки на яких узагальнюється інформація про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію (товари, виконані роботи чи надані послуги);
- ✓ правильність ведення аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками;
- ✓ реальність дебіторської заборгованості та простроченої заборгованості (за якою минув строк позовної давності);
- ✓ правильність списання заборгованості, строк позовної давності якої минув.

Розрахунки з покупцями та замовниками ведуть за рахунком 36, який розподіляється за субрахунками (рис.5.1)



361	“Розрахунки з вітчизняними покупцями”
362	“Розрахунки з іноземними покупцями”
363	“Розрахунки з учасниками ПФГ”
364	“Розрахунки за гарантійним забезпеченням”

*Рис. 5.1. Структура рахунку 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”*

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред’явленням до сплати рахунком. Регістром аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками є реєстр дебіторів. Побудова аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками повинна забезпечувати отримання даних про заборгованість, строк оплати по якій ще не настав, а також заборгованість не сплачену в строк.

Під час перевірки розрахунків з покупцями та замовниками необхідно встановити, чи правильно відображені за статтями балансу відповідні залишки заборгованості. Для цього порівнюють залишки за кожним видом розрахунків на одну і ту саму дату за даними аналітичного обліку із залишками за синтетичним рахунком 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", Головною книгою і балансом. За наявності розходжень слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним покупцем чи замовником. Такі розходження можуть бути наслідком занедбаності обліку розрахункових операцій або результатом зловживань.

З метою покриття неповернутих покупцями та замовниками сум заборгованості суб’єкти господарювання мають створювати резерв сумнівних боргів. Для оцінки сумнівних боргів НП(С)БО 10 передбачає два методи формування резерву сумнівних боргів (табл. 5.3)

Таблиця 5.3. Методика формування резерву сумнівних борів

Метод	Методика розрахунку
застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;	величина резерву визначається, ґрунтуючись на аналізі платоспроможності окремих дебіторів
застосування коефіцієнта сумнівності	величина резерву визначається шляхом множення суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності, який, в свою чергу, розраховується наступними способами: <ul style="list-style-type: none"> <li>• визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході.</li> <li>• на підставі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення.</li> <li>• визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років</li> </ul>

Залежно від обраного підприємством методу нарахування резерву сумнівних борів контролю потребує оцінка платоспроможність окремих дебіторів, чи групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення. Така перевірка дозволить встановити правильність включення поточної дебіторської до підсумку балансу.

У випадку, коли сумнівна дебіторська заборгованість перетворюється на безнадійну (наприклад, сплив терміну позовної давності, суб'єкт господарювання отримав інформацію щодо ліквідації боржника, суд відхилив позов компанії щодо стягнення заборгованості з боржника тощо), відбувається її списання за рахунок резерву сумнівних боргів. Перевірка здійснюється щодо достовірності та обґрунтованості записів на рахунках 36, 37, 38, 944, а також правильності ведення позабалансового обліку на рахунку 071 списаної безнадійної дебіторської заборгованості.

Поставка матеріальних цінностей або виконання робіт (надання послуг) може здійснюватись на умовах попередньої оплати тому, досить часто, при розрахунках покупцями та замовниками виплачуються аванси. Під час проведення контролю таких розрахунків вивчають:

- ✓ чи ведеться облік виданих авансів на субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- ✓ правильність оформлення платіжних документів, зокрема, зазначення договору, на підставі чого здійснені авансові перерахування коштів;
- ✓ правильність та коректність відображення господарських операцій за виданими авансами на рахунках бухгалтерського обліку, а також проведення взаємозаліку заборгованостей;
- ✓ ведення облікових реєстрів по обліку розрахунків за виданими авансами.

### 5.3. Контроль розрахунків з підзвітними особами

Необхідність оплачувати витрати пов'язані на господарськими потребами та службові відрядження потребує видачі підзвітних сум працівникам. Підзвітні кошти можна видати як у готівковій формі, так і перерахувати на корпоративну картку.

При проведенні контролю розрахунків з підзвітними особами вивчаються наступні питання:

- ✓ дотримання правил видачі підзвітних коштів та своєчасності повернення невитрачених сум;
- ✓ законність і доцільних використання підзвітних коштів з погляду витрат;
- ✓ правильність оформлення документів, що додають до звітів про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт.

Облік грошових коштів виданих у підзвітних осіб здійснюється на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Аналітичний облік ведеться в розрізі фізичних осіб, які одержали грошові кошти під звіт. Тому, контроль розрахунків з підзвітними особами передбачає аналіз динаміки заборгованості по особових рахунках підзвітних осіб на рахунку 372. В результаті такого аналізу можна виявляють прострочену, безнадійну заборгованість, а також порушення порядку видачі підзвітних сум, зокрема, переавансування підзвітних осіб, несвоєчасне звітування тощо.

Суб'єкт господарювання може видавати грошові кошти під звіт шляхом:

- ✓ видачі готівки з каси (оформляють ВКО або видаткову відомість);
- ✓ надання можливості користування корпоративними картками. Видача корпоративної картки працівнику ще не означає передачу йому самих грошових коштів. Виданими під звіт вони вважатимуться лише після їх списання з картки.

Сумового обмеження на видачу підзвітних коштів немає. А ось при розрахунках підзвітної особи з продавцями товарів (робіт, послуг) необхідно враховувати вимоги, що максимальна сума готівкових розрахунків з одним контрагентом протягом дня за одним або декількома платіжними документами становить:

- 1) між підприємствами/підприємцями — 10 тис. грн.;
- 2) фізичні особи з підприємством/підприємцем (як у той, так і в інший бік) — 150 тис. грн.

Кількість підприємств (підприємців), з якими можна взаємодіяти протягом дня, не обмежується. Отже, сума розрахунків з усіма контрагентами в сукупності

за день може перевищувати цей ліміт. Головне, щоб він не перевищувався за кожним з них

Видавати готівку під звіт можна лише за умови, що особа відзвітувала щодо отриманих раніше підзвітних сум. До звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт підзвітна особа зобов'язаний додати оригінали відповідних первинних і розрахункових, платіжних документів, які підтверджують факт придбання товарів (робіт, послуг). При перевірці таких звітів і доданих до них документів, що підтверджують витрати па господарські потреби (накладні, товарні чеки, рахунки-фактури, квитанції та ін.), звертають увагу на правильність їх оформлення, зокрема, заповнення усіх реквізитів, а також наявність підчисток, необумовлених виправлень тощо. Встановлюють, чи не видають підзвітні суми особам, які не є працівниками суб'єкта господарювання чи не порушується порядок видачі коштів при наявності заборгованості за попередній період, чи доцільні операції за готівку і чи досягнута мета, на яку видані кошти.

Перевірку розрахунків із підзвітними особами по службових відрядженнях спрямовують на дотримання норм оплати добових, проїзду, послуг готелів (витрати по винайманню квартир). При цьому керуються Інструкцією про службові відрядження та діючими нормативним актами. Витрати на відрядження понад затверджені діючим законодавством норми можуть оплачуватись з дозволу керівника, але у цьому випадку такі виплати потрібно відносити за рахунок прибутку, який залишається в розпорядженні суб'єкта господарювання та оподатковувати згідно Податкового кодексу України.

При перевірці звітів про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт порівнюють зазначені суми із підтверджуючими документами (квитками на проїзд, рахунками готелів, квитанціями). Кількість днів, взятих для розрахунку добових і документах на проживання, що зазначені у звіті, зіставляють із днями за відмітками у посвідченні на відрядження, а дати в останньому—із датами проїзних квитків. При цьому мають на увазі, що за чинним законодавством день вибуття і день прибуття вважаються двома днями у відрядженні.

Контроль достовірності операцій по придбанню цінностей та виконанню робіт через підзвітну особу передбачає перевірку оприбуткування матеріальних цінностей у складському обліку. Зокрема, проводять інвентаризацію матеріальних цінностей, а якщо вони витрачені, ретельно вивчають взаємопов'язані документи (наряди на відрядну роботу, транспортні документи, журнали вагара, книги складського обліку). Крім того, опитують осіб, обстежують робочі місця, де відповідно до документів витрачалися матеріальні цінності.

Так само детально вивчають достовірність операцій за розрахунками по

виконаних роботах, які були оплачені із підзвітних сум (навантажувально-розвантажувальних, транспортних та ін.), звертають увагу на ціни, тарифи, правильність укладених трудових угод, договорів, а також утримання податкового законодавства.

У разі виявлення порушень контролери ставлять вимогу про відшкодування сум переплат чи сплату простроченої заборгованості.

#### **5.4. Контроль розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків**

Претензії до боржників пред'являють за недовантажені товарно-матеріальні цінності, невідповідність асортименту, неправильне застосування цін, націнок, знижок, тарифів, порушення технічних умов і стандартів при постачанні цінностей, за виникнення зобов'язань по сплаті штрафів, пені, неустойок, у зв'язку з порушенням договірних умов тощо. Підприємства зобов'язані пред'являти претензії відразу ж після їх виникнення.

Контроль розрахунків по претензіях полягає у перевірці стану претензійної роботи на підприємстві. Насамперед, вивчаються наступні питання:

- ✓ обґрунтованість претензій за невиконання умов договору;
- ✓ правильність оформлення і своєчасність пред'явлення претензій;
- ✓ відображення в обліку операцій з виникнення, пред'явлення та врегулювання претензій.

Претензії (рис. 5.2) пред'являються після того, як було встановлено факт порушення майнових прав чи інтересів іншим суб'єктом господарювання.

Документально претензії оформляються як претензійні листи. Пред'явлення претензії є обов'язковою попередньою стадією перед поданням позову до суду або арбітражу і засобом урегулювання розбіжностей на добровільних засадах.

Строки подання претензії залежать від її виду. Так, претензію щодо якості та кількості товарів пред'являють постачальнику не пізніше 10 днів після складання комерційного акту. Постачальники повинні в 10-денний термін розглянути одержану претензію і повідомити покупця про згоду задовольнити претензію або про відмову із зазначенням її мотивів. Претензії до транспортних організацій про відшкодування збитків за втрати, нестачу або пошкодження вантажу подають протягом 6 місяців, а за повну втрату вантажу - після 30 діб з дня закінчення терміну за угодою постачання.

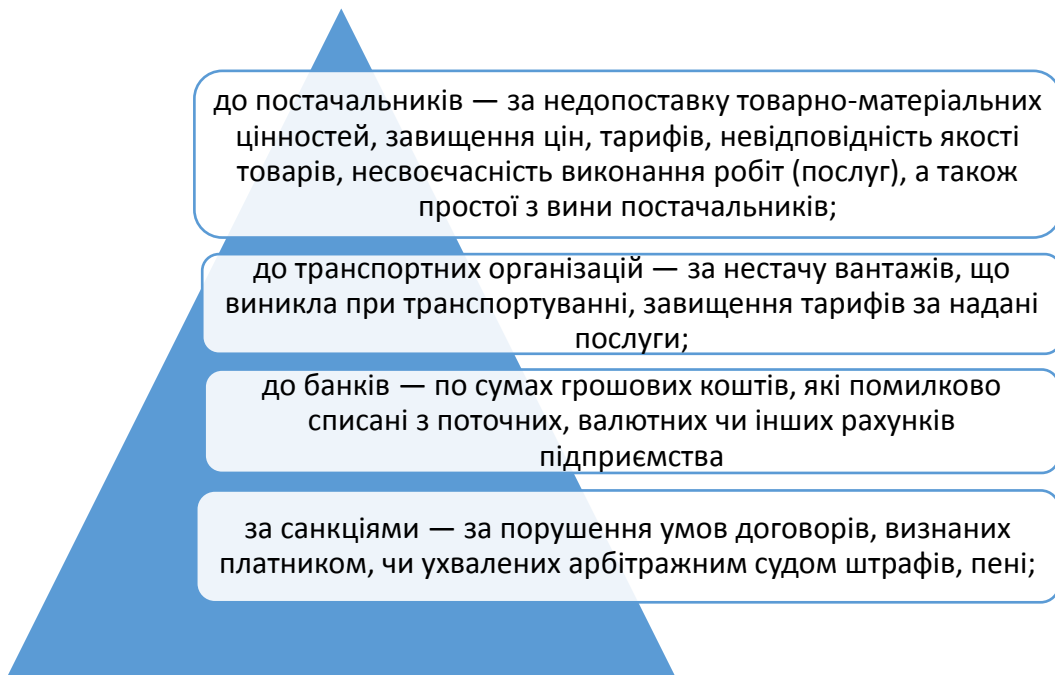


Рис. 5.2. Види претензій

Перевіряючи своєчасність та правильність врегулювання претензії встановлюють з чиєї вини вони виникли, чи не пропускалися строки пред'явлення претензій, чи відшкодовувалися винними матеріальні збитки.

Також визначають кількість незадовільнених та нерозглянутих претензій із загальної кількості пред'явлених. Усі незадоволені претензії треба згрупувати за суттю їх виникнення, причинами відмови і винними особами. Крім того, потрібно виділити спірні справи і питання, за якими не пред'являлися претензії в зв'язку з їх безнадійністю. Потрібно перевірити, які приймалися заходи до винних осіб щодо незадоволених пред'явлень і претензій, що поступили, вирішених на користь позивача. Ретельно перевіряють записи в обліку по списанню відхилених претензій, їх обґрунтованість, а також законність. Контроль розрахунків по претензіях здійснюють за даними рахунка 374 «Розрахунки за претензіями», а також інформації по взаємопов'язаних рахунках, первинних документах, Головній книзі, фінансовій звітності.

Перевірка розрахунків за відшкодуванням матеріальних збитків винними особами передбачає:

- ✓ вивчення причин виникнення матеріальної шкоди та винних осіб;
- ✓ встановлення законності, повноти і обґрунтованості віднесення на особові рахунки винних осіб нестач, розтрат, псування матеріальних цінностей, розбазарювання та привласнення коштів;
- ✓ відображення таких операцій в обліку та контролю з боку бухгалтерії за відшкодуванням збитків;

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків ведуться на субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". Перевіряючи такі

розрахунки, потрібно встановити чи дотримано строків і порядку розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їх відшкодування. По кожному особовому рахунку встановлюють своєчасність та повноту записів по нарахуванню та утриманню матеріального збитку, що має підтверджуватись первинними документами, наказами, розпорядженнями, матеріалами інвентаризації, актами перевірок, виконавчими листами та постановами правоохоронних органів, розрахунково-платіжними відомостями та ін.

Перевіряють правильність стягнення нестач при колективній матеріальній відповідальності. Встановлюють правомірність визначення щомісячного розміру утримань матеріального збитку з оплати праці, їх регулярність і повноту, правильність відображення в обліку таких операцій. Особливо ретельно вивчають факти списання нестач і втрат на витрати виробництва чи на результати діяльності підприємства.

#### 5.5. Контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками

При проведенні контролю розрахунків з постачальниками та підрядниками вивчаються наступні питання:

- ✓ рахунки та субрахунки на яких узагальнюється інформація про розрахунки з постачальниками та підрядниками за отриману продукцію (товари, виконані роботи чи надані послуги);
- ✓ правильність ведення аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- ✓ реальність кредиторської заборгованості та наявність простроченої заборгованості (за якою минув строк позовної давності);
- ✓ правильність списання заборгованості, строк позовної давності якої минув;
- ✓ дотримання порядку розрахунково-платіжної дисципліни.

Розрахунки з постачальниками та підрядниками ведуть за рахунком 63, який розподіляється за субрахунками (рис.5.3)

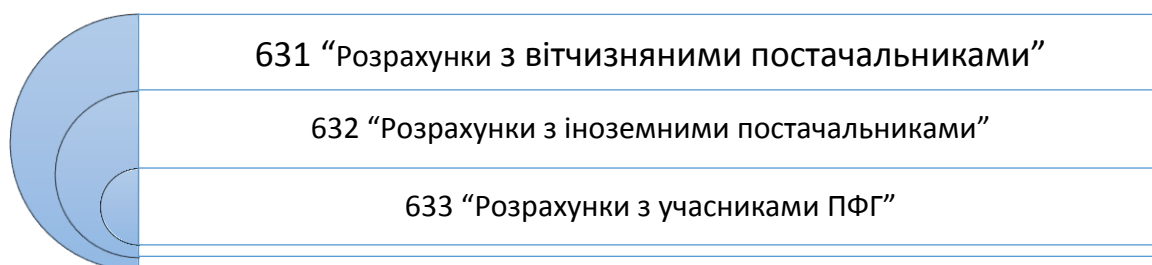


Рис. 5.3. Структура рахунку 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками ”

Аналітичний облік рекомендують вести окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунка) на оплату.

Основою виникнення розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками є укладення договору. При цьому виникає юридичне зобов'язання, проте воно не відображається в обліку і звітності. Підставою для відображення у обліку зобов'язань, є виконання суб'єктами господарювання, взятих на себе зобов'язань.

Відповідно контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками необхідно починати перевірки наявності договорів постачання продукції і товарів та їх змісту. Вивчити питання доцільності придбання, дотримання встановлених договором термінів та форм розрахунків.

Для встановлення повноти оприбуткування матеріальних цінностей, слід зіставити дані про їх кількість та вартість за платіжними документами (платіжним дорученням та вимогами-дорученням) із даними документів на їх оприбуткування (рахунків, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних) та показниками аналітичного обліку розрахунків з постачальниками, книгами, картками складського обліку, звітами руху товарів. При цьому можуть бути виявлені: не оприбуткування товарно-матеріальних цінностей; підвищення їх вартості; списання одержаних товарно-матеріальних цінностей на рахунки виробництва без попереднього їх відображення на матеріальних рахунках або віднесення нестач товарно-матеріальних цінностей на аналітичні рахунки «Відхилення від планово-облікових цін»; оприбуткування менш цінних товарно-матеріальних цінностей та привласнення дефіцитних, більш якісних. Виявлення таких фактів можливе за допомогою інвентаризації, а також зустрічною звіркою розрахунків із постачальниками й опитуванням осіб, причетних до використаних матеріальних цінностей або безпосереднього їх одержання.

Важливо перевірити правильність розрахунків за умовами попередньої оплати, оскільки можна виявити випадки недопоставок товарно-матеріальних цінностей, порушення строків поставок, що може призвести до значних втрат.

Контроль ремонтних роботах, виконуваних ремонтними підприємствами, передбачає перевірку відповідності виконаного ремонту стандартам, технічним умовам, а також дотримання строків виконання робіт. Для цього перевіряють заявки підприємств на ремонт, договори, акти на здачу-приймання машин із ремонту, накладні на видачу (встановлення) шин, гусениць, кабін, акумуляторів, інших вузлів і деталей, заміну яких проводять за окремими цінами, рахунки-фактури, гарантійні талони.



## 5.6. Контроль розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами

До розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами належать: розрахунки по виконавчих листах, комунальних послугах, з батьками за надання послуг дитячими установами, з працівниками підприємств за різні послуги та інші операції, не пов'язані з оплатою праці, разові розрахунки з різними підприємствами, установами, особами. Незважаючи на незначний обсяг цих операцій, їх також необхідно ретельно перевірити.

Під час контролю розрахунків із різними дебіторами і кредиторами використовуються розрахунково-платіжні документи, виписки банку, акти взаємозвірки та облікові реєстри за рахунком 377 "Розрахунки з іншими дебіторами". Перевірка виникнення і погашення дебіторської заборгованості здійснюється за відповідними субрахунками в розрізі аналітичного обліку. На відміну від дебіторської заборгованості джерелами інформації контролю кредиторської заборгованості є записи в облікових реєстрах субрахунків та аналітичного обліку за рахунком 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Контроль розрахункових операцій потребує проведення інвентаризації розрахунків, яка дає можливість підтвердити достовірність і реальність заборгованості. На субрахунках повинні залишитись виключно погоджені суми.

Особливо уважно вивчають законність утворення заборгованості. Так, перевіряючи розрахунки по позичках на індивідуальне житлове будівництво, оцінюють правильність оформлення документів (заяви, договори, зобов'язання про повернення позичок), наявність рішення про надання пільгових позик і т. ін.

Якщо позичку видають через підприємство, встановлюють своєчасність і повноту оприбуткування коштів по касі та видання їх одержувачам на основі касових ордерів. Утримання позичок з оплати праці перевіряють за розрахунково-платіжною відомістю відповідно до строкових зобов'язань. При цьому особливу увагу звертають на можливі випадки безпідставного віднесення суми заборгованості по позичках на рахунок 441 «Прибутки нерозподілені». Використання позички за цільовим призначенням установлюють оглядом об'єктів, що будуються, контрольним обміром виконаних робіт.

Повноту і своєчасність відшкодування заборгованості встановлюють на основі касових ордерів, платіжних доручень, квитанцій.

Правильність нарахування плати за послуги дитячих садків контролюють відповідно до Інструкції про порядок стягнення плати за утримання дітей у дошкільних закладах. Своєчасність і повноту надходження внесків від батьків виявляють зіставленням даних по журналах (табелях) відвідування дітей,

відомостях нарахування плати, квитанцій, розрахунково-платіжних відомостей, в яких відображується утримання плати, довідок про сукупний дохід тощо.

Законність утримання аліментів установлюють порівнянням записів по рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» та в розрахунково-платіжних відомостях, здійснених згідно з виконавчими листами, постановами судів та чинним законодавством. Залежно від форми відшкодування заборгованості по аліментах вибірково способом перевіряють достовірність цих операцій: співставляють підписи одержувачів аліментів у видаткових касових ордерах, якщо їх одержують у касі; при перерахуванні аліментів через відділення зв'язку, можна проводити зустрічні перевірки з одержувачами аліментів.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які є методи оцінки дебіторської заборгованості дату балансу?
2. Які джерела інформації використовують при перевірці дебіторської та кредиторської заборгованості?
3. Назвіть основні напрями перевірки дебіторської та кредиторської заборгованості.
4. Розкрийте особливості контролю розрахунків з покупцями та замовниками.
5. Як здійснюється перевірка розрахунків за виданими авансами?
6. Розкрийте особливості контролю розрахунків з підзвітними особами.
7. Вкажіть особливості контролю розрахунків по претензіях.
8. Розкрийте особливості контролю розрахунків по відшкодуванню матеріальних збитків.
9. Як здійснюється контроль розрахунків з постачальниками та підрядниками?
10. Розкрийте методику контролю розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами.

### **Тестові завдання**

1. Основним завданням під час контролю розрахунків з постачальниками і підрядниками є:

- А) перевірка повноти і правильності оцінки;
- Б) правильність оцінки, право клієнта на отримання заборгованості;
- В) реальність кредиторської заборгованості та право клієнта на її отримання;
- Г) реальність кредиторської заборгованості та повнота обліку.

2. При перевірці операцій по розрахунках з постачальниками і підрядниками джерелами інформації є:

- А) картки аналітичного обліку основних засобів;

- Б) акти зустрічної звірки розрахунків;
- В) розрахунково-платіжні відомості;
- Г) штатний розпис.

3. При перевірці операцій по розрахунках з дебіторами джерелами інформації є:

- А) картки аналітичного обліку основних засобів;
- Б) розрахунково-платіжні відомості;
- В) акти зустрічної звірки розрахунків;
- Г) штатний розпис.

4. Методологічні засади обліку по розрахунках з дебіторами визначені:

- А) НП(С)БО 9;
- Б) НП(С)БО 8;
- В) НП(С)БО 10;
- Г) НП(С)БО 11.

5. Якою бухгалтерською проводкою потрібно відобразити операцію: "Отримано суму відшкодування втрат винною особою, виявлених в результаті проведення інвентаризації":

- А) Дт 30 Кт 661;
- Б) Дт 30 Кт 375;
- В) Дт 716 Кт 375;
- Г) Дт 947 Кт 661;
- Д) Дт 26 Кт 441;
- Е) Дт 26 Кт 79.

6. Якою бухгалтерською проводкою потрібно відобразити операцію: "Повернуто підзвітною особою в касу невикористану суму авансу":

- А) Дт 377 Кт 30;
- Б) Дт 30 Кт 372;
- В) Дт 372 Кт 31;
- Г) Дт 30 Кт 63.

7. Створення резерву сумнівних боргів буде відображена проводкою:

- А) Дт 944 Кт 38;
- Б) Дт 38 Кт 36;
- В) Дт 944 Кт 37;
- Г) вірна відповідь відсутня.

8. Пред'явлена претензія постачальникам за нестачу придбаних ТМЦ буде відображена проводкою:

- А) Дт 631 Кт 20;
- Б) Дт 374 Кт 631;

- В) Дт 374 Кт 20;
- Г) вірна відповідь відсутня.

9. Облік зобов'язань регламентовано:

- А) НП(С)БО 1;
- Б) НП(С)БО 11;
- В) НП(С)БО 21;
- Г) НП(С)БО 30;
- Д) вірна відповідь відсутня.

10. Отримані аванси від покупців відображаються у складі:

- А) оборотних активів;
- Б) доходів майбутніх періодів;
- В) поточних зобов'язань;
- Г) витрат майбутніх періодів;
- Д) забезпечень;
- Е) доходів від реалізації;
- Ж) вірна відповідь відсутня.

11. Списання понад суму резерву сумнівних боргів дебіторської заборгованості відображується записом:

- А) Дт 977 Кт 36;
- Б) Дт 442 Кт 36;
- В) Дт 79 Кт 36;
- Г) Дт 92 Кт 36;
- Д) Дт 38 Кт 36;
- Е) Дт 944 Кт 36.

12. У підсумок валюти Балансу дебіторська заборгованість включається за оцінкою:

- А) за контрактною вартістю
- Б) за контрактною вартістю без ПДВ
- В) за сумою резерву сумнівних боргів
- Г) за первісною вартістю
- Д) за чистою реалізаційною вартістю
- Е) за справедливою вартістю

13. Кредиторська заборгованість підзвітній особі за добові по відрядженню відображається в Балансі по статті:

- А) кредиторська заборгованість;
- Б) інші поточні зобов'язання;
- В) дебіторська заборгованість за продукцію;
- Г) інші оборотні активи;

- Д) адміністративні витрати;
- Е) заборгованість за господарськими витратами;
- Ж) інша поточна дебіторська заборгованість.

14. До складу розрахунків з різними дебіторами включають:

- А) розрахунки за виданими авансами;
- Б) розрахунки за розрахунками з бюджетом;
- В) розрахунки за розрахунками з покупцями та замовниками;
- Г) розрахунки за розрахунками з підзвітними особами;
- Д) розрахунки за розрахунками за позиками членам кредитних спілок;
- Е) розрахунки за розрахунками з оплати праці;
- Ж) розрахунки за одержаними авансами;
- З) розрахунки з державними цільовими фондами.

15. Співставлення даних реєстрів обліку розрахунків із покупцями та замовниками з даними реєстрів обліку касових операцій, операцій на рахунках в банку здійснюється з метою перевірки:

- А) законності розрахунків;
- Б) санкціонування розрахунків;
- В) правильності визначення заборгованості окремих покупців та в цілому за рахунком 36;
- Г) повноти та своєчасності розрахунків покупців за отриману продукцію (товари, послуги).

16. Контролер визнає правомірним списання дебіторської заборгованості у бухгалтерському обліку клієнта, строк позовної якої минув і складає:

- А) 5 років;
- Б) 2 роки;
- В) 3 роки;
- Г) 1 рік.

17. В який термін, працівник, що повернувся з відрядження повинен відзвітуватися?

- А) 3 дні;
- Б) 5 днів;
- В) 6 днів;
- Г) 10 днів.

18. При перевірці було виявлено, що на підприємстві проведено взаємозалік дебіторської та кредиторської заборгованості. Чи правомірними є дії бухгалтера?:

- А) так;
- Б) ні;

В) так, якщо і дебіторська і кредиторська заборгованість не була прострочена.

19. Юридичне підтвердження зустрічної перевірки заборгованості між підприємствами здійснюється на основі:

- А) листа зобов'язання;
- Б) листа гарантії;
- В) акту взаємозвірки;
- Г) акту взаємоконтролю.

20. Методологічні засади обліку розрахунків з кредиторами визначені:

- А) НП(С)БО 9;
- Б) НП(С)БО 8;
- В) НП(С)БО 10;
- Г) НП(С)БО 11.

### Практичні завдання

#### Завдання 5.1.

*Вихідні данні.* В посвідченні про відрядження головного інженера зроблено такі відмітки:

вибув із ТОВ "Едель" 01.03. 202\_ р.

-прибув у місто Харків 01.03.202\_ р.

-вибув із міста Харків 10.03.202\_ р.

-прибув у ТОВ "Едель" 11.02.202\_ р.

В звіті про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт від 20.03.202\_ р., затвердженому керівником, зазначено:

Дата	Пор.№ док.	Кому, за що і за яким документом заплачено	Сума	Дебет	
				рахунок	конт.
01.03	1	Проїзд Київ - Харків	522,00		
10.03	2	Проїзд Харків - Київ	552,00		
01.03	3	Вартість постільних речей	50,00		
01.03 10.32	-4	Добові (10х60)	600,00		
	5	Проїзд у таксі по місту	500,00		
	6	Квартирні за 4 доби по квитанції (1-разове харчування)	3000,00		
		Всього.....	522,00		

*Підпис підзвітної особи*

Всі витрати підтверджено документально.

*Зміст завдання:*

- 4. Визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;
- 5. Скласти робочі документи контролера за результатами перевірки;

6. Узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

### **Завдання 5.2.**

*Вихідні данні.* На підприємстві станом на 01.01.2022 року на балансі числиться дебіторська заборгованість на суму 30000 грн., яка виникла 04.12.2019 р. У січні 2022 р. на суму дебіторської заборгованості здійснено запис у бухгалтерському обліку: Д-т 38 К-т 361 – 3000 грн., а при розрахунку податку на прибуток ця сума віднесена до складу витрат.

*Зміст завдання:*

1. Визначити помилки і порушення в бухгалтерському обліку;
2. Скласти робочі документи аудитора за результатами перевірки;
3. Узагальнити дані перевірки, сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

## ТЕМА 6

# КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ЗА ОПЛАТОЮ ПРАЦІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### 6.1. Контроль розрахунків з оплати праці

Праця – головний фактор суспільного виробництва, основна рушійна сила усіх його елементів, що зумовлює важливість даного об'єкта контролю. У кожному підприємстві повинна діяти чітка його система, спрямована на підвищення відповідальності всіх працівників трудових колективів і забезпечення найефективнішого використання трудових ресурсів, підвищення продуктивності праці, дотримання трудового законодавства за розрахунками з оплати праці.

Основними завданнями контролю праці та її оплати є перевірка:

- ✓ дотримання законодавства про працю та її оплату;
- ✓ обґрунтованості планування використання трудових ресурсів і фонду оплати праці;
- ✓ наявності затверджених внутрішніх нормативних документів, які регулюють використання трудових ресурсів та порядок оплати праці (Положення про оплату праці, Правила внутрішнього розпорядку, Колективний договір, Положення про внутрішньогосподарський розрахунок, норми і розцінки тощо);
- ✓ стану нормування, тарифікації робіт та оплати праці.

Заборгованість з оплати праці на початок місяця може бути співставлена із заборгованістю на кінець попереднього місяці, зазначеного в розрахунково-платіжній відомості, а також в Головній книзі чи іншому реєстрі синтетичного обліку. При цьому слід звернути увагу на суми заборгованості, строки погашення яких порушені. Згідно ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата їх не в повному обсязі тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та громадян - суб'єктів підприємницької діяльності від тридцяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Згідно ст. 175 Кримінального кодексу безпідставна невплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи іншої установленної законом виплати громадянам більш як за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності чи громадянином - суб'єктом підприємницької діяльності карається штрафом від п'ятисот до тисячі неоподатковуваних



мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Законність правильність і достовірність розрахунків з оплати праці контролюють за такими напрямками:

- ✓ заборгованість з оплати праці,
- ✓ нарахування оплати праці,
- ✓ утримання з оплати праці,
- ✓ виплата оплати праці.

Контролюють такі розрахунки головним чином на підставі розрахунково-платіжних і платіжних відомостей. В окремих підприємствах і організаціях замість розрахунково-платіжних відомостей облік ведуть в особових картках працівників. Бухгалтерія підприємства здійснює поточний контроль розрахунків одночасно з формуванням інформації, спеціальні контролюючі служби проводять ревізії і перевірки за окремими програмами.

Важливими програмними питаннями контролю повинні бути:

- ✓ дотримання трудової і штатної дисципліни;
- ✓ використання сформованого фонду оплати праці, виявлення його необґрунтованих перевитрат, фактів приписування робіт, завищення розцінок, заниження норм виробітку та зменшення зон обслуговування, порушення порядку нарахування додаткової оплати праці, преміювання;
- ✓ правильності й обґрунтованості укладання трудових договорів, контрактів та їх дотримання.

Ефективне використання трудових ресурсів та підвищення продуктивності праці значною мірою залежить від впровадження прогресивних форм організації праці, створення необхідних соціальних і побутових умов працівникам, удосконалення матеріального стимулювання, що також становить важливу частину системи контролю.

Систематичному контролю підлягає одне з найважливіших питань розширеного відтворення виробництва – оптимальне співвідношення між темпами зростання продуктивності праці і фонду споживання. Контроль за правильністю розрахунків з оплати праці, дотримання установлених строків виплат заробітку, стан обліку і звітності повинні бути в центрі уваги служб контролю.

Таким чином, програма контролю праці та її оплати включає велику кількість питань. Цей об'єкт контролю найбільш трудомісткий, тому важливе значення мають організація і методика його здійснення. Насамперед, потрібно знати, яку інформацію для перевірки слід використовувати.

Джерела контролю оплати праці:

- ✓ первинні документи,
- ✓ накопичувальні відомості, журнали обліку робіт,
- ✓ розрахунково-платіжні відомості,
- ✓ первинні документи з оприбуткування готової продукції,
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку,
- ✓ статистична звітність, фінансова звітність,
- ✓ трудові договори, контракти,
- ✓ бізнес-плани,
- ✓ накази, розпорядження адміністрації підприємства,
- ✓ внутрішні документи-регламенти (Штатний розпис, Положення про

оплату праці, Норми і розцінки, Колективний договір, Правила внутрішнього розпорядку тощо.

Розглянемо порядок контролю фонду оплати праці.

1. Перш за все, слід перевірити обґрунтованість норм, розцінок, окладів, правил преміювання, додаткової оплати праці.

2. Необхідно з'ясувати, які форми і системи оплати праці застосовуються на підприємстві, та оцінити їх з погляду раціональності використання, прогресивності впроваджених форм.

3. Важливо перевірити правильність розрахунку тарифів оплати праці в рослинництві, тваринництві, допоміжних і обслуговуючих виробництвах.

4. Особливо ретельно перевіряються встановлені та нараховані доплати: за стислі терміни виконання робіт, за урожайність, за збереження поголів'я, за стаж роботи, за присвоєну кваліфікаційну категорію, за суміщення посад чи професій, персональні надбавки тощо.

Основою для проведення перевірки є технологічні карти, кошториси витрат. Фактичне використання фонду оплати праці визначають за даними виробничих звітів, накопичувальних відомостей, даних синтетичних реєстрів обліку за дебетом рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 15 і кредитом рахунку 66.

При перевірці *використання фонду оплати праці* встановлюються перевитрати чи економія коштів, які вказуються не лише загалом по підприємству, але також групуються за галузями, виробничими підрозділами, категоріями працівників.

Для виявлення *приписок виконаних робіт* для штатних працівників на відрядних роботах слід перевірити дотримання положень НП(С)БО 16 щодо віднесення витрат на оплату праці на відповідні рахунки обліку (наприклад, чи не відносяться витрати на оплату праці в основних галузях на капітальне будівництво чи навпаки). Ретельному контролю підлягають виплати згідно

трудового законодавства (відпускні, доплати за роботу в святкові і неробочі дні, в нічний час, понаднормовий час тощо). Розглянемо окремі виплати, які є найбільш поширеними.

## 6.2. Контроль розрахунків за іншими виплатами працівникам

Ст. 45 Конституції України передбачає право кожного працюючого на відпочинок. Надання відпусток регулюється Законом України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР зі змінами і доповненнями, дотримання норм якого контролюють за такими питаннями:

- ✓ тривалість відпусток за їх видами,
- ✓ порядок нарахування і виплати відпускних,
- ✓ створення резерву на відпустки,
- ✓ оподаткування відпускних.

Дотримання тривалості відпустки установлюють згідно з *Кодексом Законів про працю України, Законом України «Про відпустки», а також внутрішніми регламентами (Коллективний договір, Правила внутрішнього розпорядку та ін.), наказом керівника підприємства та графіком надання відпусток*. При перевірці правильності нарахування відпускних керуються Законом України «Про відпустки» і Постановою Кабінету Міністрів України «Про порядок розрахунку середнього заробітку» від 8 лютого 1995 р. N 100. Найбільш типовими помилками при розрахунку середнього заробітку є включення в розрахунок сум, які згідно чинного законодавства не повинні враховуватись, зокрема:

- ✓ виплати за виконання окремих доручень одноразового характеру), що не входять в обов'язки працівника (за винятком доплат за суміщення, а також різниці в окладах, що виплачується працівникам, які виконують обов'язки тимчасово відсутнього керівника підприємства або структурного підрозділу і не є штатними заступниками);

- ✓ одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, допомога працівникам, які виходять на пенсію, вихідна допомога тощо);

- ✓ компенсаційні виплати на відрядження і переведення;

- ✓ премії за результатами щорічного оцінювання службової діяльності, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, за сприяння впровадженню винаходів і раціоналізаторських пропозицій, за впровадження нової техніки і технології, за збирання і здавання брухту чорних, кольорових і дорогоцінних

металів, збирання і здавання на відновлення відпрацьованих деталей машин, автомобільних шин, введення в дію виробничих потужностей та об'єктів будівництва (за винятком цих премій працівникам будівельних організацій, що виплачуються у складі премій за результати господарської діяльності);

- ✓ грошові і речові винагороди за призові місця на змаганнях, оглядах, конкурсах тощо;

- ✓ пенсії, державна допомога, соціальні та компенсаційні виплати;

- ✓ літературний гонорар штатним працівникам газет і журналів за авторським договором;

- ✓ вартість безплатно виданого спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мила, змивних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;

- ✓ дотації на обіди, проїзд, вартість оплачених підприємством путівок до санаторіїв і будинків відпочинку;

- ✓ виплати, пов'язані з святковими та ювілейними датами, днем народження, за довголітню і бездоганну трудову діяльність, активну громадську роботу тощо;

- ✓ вартість безплатно наданих деяким категоріям працівників комунальних послуг, житла, палива;

- ✓ заробітна плата на роботі за сумісництвом (за винятком працівників, для яких включення її до середнього заробітку передбачено чинним законодавством);

- ✓ суми відшкодування шкоди, заподіяної працівникові каліцтвом або іншим ушкодженням здоров'я;

- ✓ к) доходи (дивіденди, проценти), нараховані за акціями трудового колективу і вкладками членів трудового колективу в майно підприємства;

- ✓ компенсація працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;

- ✓ заробітна плата, яка нарахована за час роботи у виборчих комісіях, комісіях всеукраїнського референдуму;

- ✓ винагороди державним виконавцям;

- ✓ грошова винагорода за сумлінну працю та зразкове виконання службових обов'язків.

При перевірці нарахування *відпускних* потрібно враховувати те, що робітники, які працюють за сумісництвом, крім щорічної відпустки за основним місцем роботи, мають право на щорічну оплачувану відпустку за місцем

сумісництва. Порядок розрахунку відпускних таким робітникам такий же, як і робітникам за основним місцем роботи.

Робота в *святкові і неробочі дні* оплачується в подвійному розмірі (ст. 107 КЗпП).

Доплата за роботу в *понадурочний час* проводиться згідно ст. 52, 53, 61, КЗпП. При цьому слід мати на увазі, що не рахується понадурочною робота осіб, яким встановлено ненормований режим роботи, а також понадурочна робота сумісників, які виконують на даному підприємстві роботу на другій посаді після закінчення робочого дня на основній посаді.

Індексацію заробітної плати контролюють відповідно до Закону України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-XII зі змінами і доповненнями та *Порядком проведення індексації грошових доходів населення*, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 17 липня 2003 р. № 1078.

За правилами індексації заробітної плати її зобов'язані проводити всі роботодавці, незалежно від її розміру, в межах прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Доходи, які перевищують прожитковий мінімум, індексації не підлягають.

Індексація проводиться у разі перевищення індексом споживчих цін, обчисленим наростаючим підсумком, поріг індексації у розмірі 101%.

При перевірці правильності індексації важливо враховувати види доходів, які не індексуються, зокрема:

- ✓ оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності,
- ✓ допомога по вагітності та пологах;
- ✓ допомога на поховання;
- ✓ цільова разова матеріальна допомога;
- ✓ одноразова допомога при виході на пенсію; винагорода за підсумками роботи за рік;
- ✓ оплата відпусток та компенсація за її невикористання;
- ✓ вихідна допомога;
- ✓ інші виплати, що обчислюються виходячи із середньої заробітної плати працівника;
- ✓ інші виплати разового характеру.

Індексації підлягає заробітна плата сумісників, при цьому за сумісництвом індексується лише частина заробітної плати, яка, з урахуванням заробітної плати за місцем роботи, знаходиться у межах прожиткового мінімуму. Дані про розмір заробітної плати сумісників оформлюється довідкою, яку на вимогу надають працівнику за основним місцем роботи.

### 6.3. Контроль утримань із оплати праці працівників підприємств і організацій

Відповідальною ділянкою є контроль утримань із оплати праці працівників. При цьому слід розрізняти:

- ✓ обов'язкові утримання,
- ✓ утримання, які здійснюються з ініціативи роботодавця,
- ✓ утримання за заявою працівника.

Обов'язкові утримання здійснюються за тарифами утримань згідно чинного законодавства без оформлення спеціальних документів, за виключенням утримань за пільгами, наданими відповідним категоріям працівників. До обов'язкових утримань відносяться: податок з доходів фізичних осіб та військовий збір, єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, утримання за рішенням суду на користь юридичних і фізичних осіб.

Із зарплати за постановою суду на користь юридичних і фізичних осіб на підставі *виконавчого листа* здійснюються такі утримання: аліменти, відшкодування збитку, сплата вчасно не повернутих позик кредитним установам, сплата компенсацій каліцтва та інших ушкоджень здоров'ю.

До утримань із зарплати за ініціативою підприємства (власника, адміністрації) відносять: аванс, виданий в рахунок оплати праці; переплати заробітної плати внаслідок помилок, неповернута своєчасно сума невикористаного авансу, наданого підзвітним особам на службові відрядження або господарські потреби, сума отриманих відпускних у випадку звільнення працівника до закінчення терміну, в рахунок якого він отримав відпуски (утримання таких сум не проводять при направленні на навчання та в зв'язку з переходом на пенсію), відшкодування матеріальної шкоди, заподіяної з вини працівника підприємству, відшкодування втрат від браку. Такі утримання проводять, головним чином, за наказом керівника підприємства.

Утримання за заявою працівника включають сплату комунальних послуг за помешкання у відомчому житловому фонді, за послуги дитячих установ, погашення індивідуальних позичок, профспілкові внески, перерахування зарплати на банківські рахунки тощо.

Утримання із заробітної плати та інших доходів фізичних осіб контролюють на підставі розрахунково-платіжної відомості за такими складовими:

- ✓ правильність застосування твердих ставок утримань платежів і податків згідно чинного законодавства;

- ✓ обґрунтованість бази утримань;
- ✓ повнота і своєчасність утримань;
- ✓ належне оформлення первинних документів, які підтверджують право пільгового оподаткування окремих категорій працівників;
- ✓ дотримання встановленого чинним законодавством порядку утримань;
- ✓ повнота і своєчасність перерахування утриманих платежів в бюджет, єдиного соціального внеску, платежів фізичним та юридичним особам на їхні рахунки в банках.

#### **6.4. Контроль утримання податку з доходів фізичних осіб**

Контроль утримання податку з доходів фізичних осіб проводять згідно Податкового кодексу України за такими напрямками:

- ✓ законність і правильність визначення бази оподаткування, повнота включених до оподаткування доходів як в грошовій, так і в натуральній формі;
- ✓ правильність розрахунку суми податкової знижки та підтвердження її законності відповідними документами;
- ✓ правильність нарахування військового збору;
- ✓ дотримання порядку нарахування, утримання та перерахування податку до бюджету;
- ✓ правильність розрахунку податкової соціальної пільги;
- ✓ наявність документів, які є підставою для надання пільги у відповідному розмірі, встановленому для окремих категорій працівників;
- ✓ забезпечення обліку розрахунків з оподаткування доходів фізичних осіб;
- ✓ правильність і своєчасність надання державній податковій службі податкової декларації, податкового розрахунку за встановленими формами.

Важливо також слідкувати за дотриманням положень ст. 165 ПКУ «Доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу».

Слід враховувати, що в Податковому кодексі України доходи фізичних осіб виокремлюються у вигляді заробітної плати та інших виплат, які оподатковуються за спеціальними правилами та ставками.

Базою для оподаткування зарплати є нараховані або виплачені платнику податків кошти, зменшені на суму єдиного соціального внеску, страхових внесків до Накопичувального фонду, обов'язкових страхових внесків до недержавних

пенсійних фондів, передбачених законодавством; податкової соціальної пільги за її наявності (п. 164.6 ПКУ).

Ставка податку становить 18 % бази оподаткування для доходів у вигляді заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами.

Ставка 5 % встановлена для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами - платниками податку на прибуток підприємств. У половинному розмірі від основної ставки 18% встановлено для доходів у вигляді дивідендів по акціях та інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Податок сплачується до бюджету під час виплати оподаткованого доходу. Банки приймають платіжні документи на виплату зарплати лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку.

Право на соціальну пільгу мають особи, які отримують зарплату та інший прирівняний до неї дохід (лікарняні) у сумі, що не перевищує розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до 10 гривень. Підвищені пільги установлені платникам податків, які утримують двох або більше дітей у розмірі 100% в розрахунку на кожну дитину; одиноким батькам, особам, які утримують дитину інваліда, учасникам бойових дій (150%), інвалідам I і II груп, учасникам бойових дій на території інших країн (200% загальної пільги). Пільгу мають право застосовувати лише за одним місцем роботи на підставі поданої працівником заяви.

Розрахунки з утримання податку з доходів фізичних осіб відображуються в розрахунково-платіжній відомості, особових рахунках та ін., які є основними джерелами контролю реалізації положень Податкового Кодексу України.

В бухгалтерському обліку утримані податки з доходів фізичних осіб відображають за дебетом рахунку 661 і кредитом 64, а погашення заборгованості – за дебетом 64 та кредитом 31 рахунків у відповідних регістрах бухгалтерського обліку (відомостях, журналах тощо залежно від обраної форми обліку та використовуваної інформаційної облікової системи).



## 6.5. Контроль нарахування і сплати єдиного соціального внеску (ЄСВ)

Порядок нарахування і сплати єдиного соціального внеску визначається Законом України «Про збір та облік єдиного внеску не загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464-VI, Інструкцією про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 27.09.2010 р. №21-5 та іншими нормативно-законодавчими актами.

Контроль за дотриманням норм і положень цих законодавчих актів здійснюють за такими напрямками:

- ✓ правильність визначення правового статусу платника ЄСВ;
- ✓ правильність і достовірність бази нарахування і сплати ЄСВ;
- ✓ дотримання установлених тарифів;
- ✓ повнота і правильність відображення в обліку нарахування і сплати ЄСВ;
- ✓ своєчасність сплати ЄСВ;
- ✓ дотримання порядку складання звіту про ЄСВ та своєчасність його надання управлінню Пенсійного фонду;
- ✓ вжиття заходів з попередження нарахування фінансових санкцій за допущені помилки і порушення норм законодавства.

Взяття на облік роботодавців і застрахованих осіб здійснюється ПФУ внесенням відомостей до реєстру страхувальників та до реєстру застрахованих осіб. Потрібно стежити, щоб уся надана інформація була правильною і своєчасною.

В ст. 7 Закону про ЄСВ зазначено, що єдиний внесок роботодавці нараховують на суму нарахованої зарплати за видами виплат, які включають основну і додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, в т. ч. в натуральній формі, які визначаються згідно Закону України «Про оплату праці». В цій же статті передбачено, що перелік видів виплат, на які не нараховують єдиний внесок, затверджує Кабінет Міністрів України. Постановою Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. №1170 такий перелік затверджено. Наприклад, не підлягають обкладанню ЄСВ одноразові виплати працівникам, які виходять на пенсію, згідно законодавства; вихідна допомога в разі припинення трудового договору; витрати на відрядження; вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм за необхідності при виконанні виробничих завдань; вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників та ін.

Ставки ЄСВ наведені у табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Ставки нарахування ЄСВ за категоріями платників-страхувальників

Платники ЄСВ	Ставка, %
Роботодавці, ФОП, самозайняті особи, дипломатичні представництва і консульства та ін.	22
підприємства, установи і організації, ФОП, у т. ч. ті, які обрали спрощену систему оподаткування, в яких працюють особи з інвалідністю	8,41
підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій осіб з інвалідністю, зокрема товариства УТОГ та УТОС, в яких кількість осіб з інвалідністю становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці	5,3
підприємства та організації громадських організацій осіб з інвалідністю, в яких кількість осіб з інвалідністю становить не менш як 50 відсотків загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить не менш як 25 відсотків суми витрат на оплату праці	5,5
резиденти Дія Сіті, які у календарному місяці відповідали вимогам п. 2, 3 ч. I, п. 10 ч. II ст. 5 Закону України "Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні": а) на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України "Про оплату праці", б) на суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за гіг-контрактами, укладеними у порядку, передбаченому Законом України "Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні".	Мінімальний страховий внесок

Разом з тим, з виплат соціального характеру в грошовій і натуральній формі, зазначених в п. 2.3.4 Інструкції по статистиці зарплати, потрібно платити ЄСВ (оплата або дотації на харчування працівників, оплата на утримання дітей працівників у дошкільних закладах, вартість путівок працівникам і членам їх сімей на лікування і відпочинок за рахунок підприємства та ін.)

Отже, важливо забезпечити повноту нарахування і сплати ЄСВ, з одного боку, і не допустити переплат, з другого боку.

Нарахування і утримання з винагород по цивільно-правових договорах за виконані роботи і послуги стосується договорів підряду, перевезень, комісії, зберігання. Із сум договорів оренди, купівлі-продажу, дарування, позички ЄСВ не сплачують. Це теж важливо враховувати, щоб не сплачувати зайвих коштів.

Оскільки базою для нарахування і утримання ЄСВ за цивільно-правовими договорами є нарахована винагорода, то лише після того, як виконані роботи і послуги будуть підтверджені актом на суму винагороди, можна нарахувати і утримати ЄСВ.

Для осіб, які працюють у сільському господарстві, зайняті на сезонних роботах, виконують роботи за цивільно-правовими договорами, зарплата за

якими нараховується за період, що перевищує місяць, ЄСВ нараховується шляхом ділення виплаченої за результати роботи зарплати на кількість місяців, за які вона нарахована.

В процесі контрольних дій слід мати на увазі, що законодавством встановлена максимальна сума зарплати, з якої сплачують ЄСВ. Вона становить п'ятнадцять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом.

Нарахування ЄСВ здійснюють за такою черговістю виплат:

1. заробітна плата,
2. винагороди за роботи і послуги за цивільно-правовими договорами,
3. допомога з тимчасової непрацездатності (окремо за перші 5 днів за рахунок підприємства, а починаючи із шостого – за рахунок соціального фонду).

Сплата ЄСВ здійснюється платниками виключно в національній валюті на рахунки органів Пенсійного фонду, відкритих в Держказначействі України. Важливо контролювати повноту і своєчасність сплати ЄСВ. Нараховані суми ЄСВ сплачуються не пізніше 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом (календарний місяць) незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується ЄСВ.

Кошти перераховуються одночасно з отриманням (перерахуванням) коштів на оплату праці, тобто в банк потрібно додавати одночасно документи на оплату праці і на перерахування ЄСВ.

Бухгалтерська служба повинна пильно стежити за правильністю нарахування і сплати ЄСВ, оскільки помилки можуть призвести до штрафних санкцій. Попередженню помилок повинен сприяти налагоджений облік розрахунків за ЄСВ. В робочому плані рахунків доцільно передбачити субрахунок 651 «Єдиний соціальний внесок», до якого відкриваються субрахунки 6511 «ЄСВ на зарплату», 6512 «ЄСВ на винагороду за цивільно-правовими договорами», 6513 «ЄСВ на допомогу з тимчасової втрати працездатності». Така організація аналітичного обліку дозволить забезпечити належний контроль за сплатою ЄСВ.

Звіт про ЄСВ передбачено подавати щомісячно до Пенсійного фонду протягом 20 календарних днів, що настають за звітним місяцем в електронній формі. Контролюють правильність складання звіту за даними бухгалтерського обліку відповідно до Порядку, затвердженого Пенсійним фондом України від 08.10.2010р. №22-2 зі змінами і доповненнями. Контролюють дані звіту щодо технічних помилок та помилок по суті. Зокрема, помилки можуть бути допущені в прізвищах, іменах і по-батькові застрахованих осіб, зазначені громадянства, індивідуальних податкових номерах, номерах свідоцтва про

загальнообов'язкове державне соціальне страхування, паспортних даних, кодах категорій застрахованих осіб.

До суттєвих порушень відносять ухилення від нарахування ЄСВ, заниження сум ЄСВ, порушення строків сплати внесків, подання звітності, неузгодженість даних у звітах і відомостях, які подаються органам ПФУ, нарахування ЄСВ у розмірі, що менше мінімального тощо. Повноту і достовірність звітних даних із ЄСВ слід контролювати.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Розкрийте основні завдання контролю праці та її оплати у сільськогосподарських підприємствах.
2. Назвіть основні джерела інформації контролю оплати праці у сільськогосподарських підприємствах.
3. Яка мета та завдання контролю розрахунків з оплати праці?
4. Який порядок контролю фонду оплати праці?
5. Назвіть особливості контролю розрахунків за іншими виплатами працівникам.
6. Які є утримання із оплати праці працівників підприємств і організацій?
7. Розкрити особливості контролю утримання податку з доходів фізичних осіб.
8. Назвіть напрями контролю за дотриманням норм і положень нарахування і сплати єдиного соціального внеску.
9. Які ставки нарахування ЄСВ за категоріями платників-страхувальників?
10. Охарактеризуйте основні форми та системи оплати праці.

### **Тестові завдання**

1. Основними завданнями контролю праці та її оплати є перевірка:  
А) обґрунтованості планування використання трудових ресурсів і фонду оплати праці;  
Б) дотримання законодавства про працю та її оплату;  
В) стану нормування, тарифікації робіт та оплати праці;  
Г) всі три варіанти правильні.
2. Згідно ст. 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата їх не в повному обсязі тягнуть за собою накладення штрафу на посадових

осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та громадян - суб'єктів підприємницької діяльності від:

- А) тридцяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- Б) п'ятисот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- В) ста до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;
- Г) правильна відповідь відсутня.

3. Для виявлення приписок виконаних робіт для штатних працівників на відрядних роботах слід перевірити дотримання положень (...) щодо віднесення витрат на оплату праці на відповідні рахунки обліку:

- А) П(С)БО 15;
- Б) НП(С)БО 16;
- В) НП(С)БО 7;
- Г) НП(С)БО 1.

4. Індексацію заробітної плати контролюють відповідно до:

- А) внутрішніх регламентів (Колективний договір, Правила внутрішнього розпорядку та ін.);
- Б) Закону України «Про відпустки»;
- В) Закону України «Про індексацію грошових доходів населення»;
- Г) всі відповіді вірні.

5. Яка стаття Конституції України передбачає право кожного працюючого на відпочинок:

- А) Ст. 47 Конституції України;
- Б) Ст. 45 Конституції України;
- В) Ст. 43 Конституція України;
- Г) немає правильної відповіді.

6. Із зарплати за постановою суду на користь юридичних і фізичних осіб на підставі чого здійснюють такі утримання: аліменти, відшкодування збитку, сплата вчасно не повернутих позик кредитним установам, сплата компенсацій каліцтва та інших ушкоджень здоров'ю?

- А) Закону України «Про оплату праці»;
- Б) наказу про впорядкування умов оплати праці;
- В) виконавчого листа;
- Г) немає правильної відповіді.

7. Скільки становить ставка податку бази оподаткування для доходів у вигляді заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами?

- A) 20%;
- Б) 18%;
- В) 17%;
- Г) 21%.

8. Ставка встановлена для доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами - платниками податку на прибуток підприємств становить:

- A) 5%;
- Б) 18%;
- В) 22%;
- Г) 15%.

9. Ставка нарахування ЄСВ для роботодавців, ФОП, самозайнятих осіб, консульства та ін. становить:

- A) 21%;
- Б) 20%;
- В) 18%;
- Г) 22%.

10. В якому розмірі встановлюється ЄСВ для осіб з інвалідністю, які працюють у фізичних осіб - підприємців, у т. ч. тих, які обрали спрощену систему оподаткування?

- A) 8,41%;
- Б) 5,3%;
- В) 10%;
- Г) 8,51%.

11. Законодавством встановлена максимальна сума зарплати, з якої сплачують ЄСВ, скільки вона становить?

- A) п'ятнадцять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом;
- Б) двадцять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом;
- В) десять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом;
- Г) двадцять п'ять розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом.

12. В якій валюті здійснюється сплата ЄСВ платниками на рахунки органів Пенсійного фонду, відкритих в Держказначействі України?

- A) в іноземній валюті;
- Б) в національній валюті;
- В) в національній та іноземній валюті;
- Г) в немає правильної відповіді.

13. Нараховані суми ЄСВ сплачуються не пізніше:

- А) 10 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом (календарний місяць) незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується ЄСВ;
- Б) 15 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом (календарний місяць) незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується ЄСВ;
- В) 25 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом (календарний місяць) незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується ЄСВ;
- Г) 20 числа місяця, що настає за базовим звітним періодом (календарний місяць) незалежно від виплати заробітної плати та інших видів виплат, на суми яких нараховується ЄСВ.

14. У бухгалтерському обліку розрахунки з ЄСВ відображають на субрахунку:

- А) 821;
- Б) 655 ;
- В) 651;
- Г) немає правильної відповіді.

15. Звіт про ЄСВ передбачено подавати щомісячно до Пенсійного фонду протягом:

- А) 20 календарних днів, що настають за звітним місяцем в письмовій формі;
- Б) 10 календарних днів, що настають за звітним місяцем в електронній формі;
- В) 20 календарних днів, що настають за звітним місяцем в електронній формі;
- Г) 10 календарних днів, що настають за звітним місяцем в письмовій формі.

16. Ухилення від нарахування ЄСВ, заниження сум ЄСВ, порушення строків сплати внесків, подання звітності, неузгодженість даних у звітах і відомостях, які подаються органам ПФУ, нарахування ЄСВ у розмірі, що менше мінімального це:

- А) суттєві порушень;
- Б) несуттєві порушень;
- В) це не є порушенням;
- Г) правильна відповідь відсутня.

17. Ефективне використання трудових ресурсів та підвищення продуктивності праці значною мірою залежить від:

- А) впровадження прогресивних форм організації праці;
- Б) створення необхідних соціальних і побутових умов працівникам;
- В) удосконалення матеріального стимулювання;
- Г) всі три варіанти правильні.

18. При перевірці використання фонду оплати праці встановлюються перевитрати чи економія коштів, які:

- А) вказуються лише загалом по підприємству;
- Б) групуються за галузями, виробничими підрозділами, категоріями працівників;
- В) вказуються не лише загалом по підприємству, але також групуються за галузями, виробничими підрозділами, категоріями працівників;
- Г) правильна відповідь відсутня.

19. Підприємства та організації всеукраїнських громадських організацій осіб з інвалідністю, зокрема товариства УТОГ та УТОС, в яких кількість осіб з інвалідністю становить не менш як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить не менш як 25 % суми витрат на оплату праці мають ставку ЄСВ:

- А) 5,3%;
- Б) 5,5%;
- В) 5%;
- Г) 8%.

20. Не підлягає обкладанню ЄСВ:

- А) сума нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату;
- Б) заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці»;
- В) вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;
- Г) суму винагороди фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами.

### Практичні завдання

#### Завдання 6.1.

Здійснити систематизацію нормативно-правових актів, визначити джерела інформації та навести процедури і методи контролю розрахунків з оплати праці сільськогосподарських підприємств.

Скласти програму контролю розрахунків з оплати праці (табл. 6.2.)

Таблиця 6.2. Програма проведення розрахунків з оплати праці

№	Мета і завдання контролю	Методи і процедури контролю	Підтверджуючі документи	Терміни виконання	Виконавці	Примітки



## Завдання 6.2.

*Вихідні данні.* Під час здійснення перевірки розрахунків з оплати праці підприємства та її оплати було виявлено такі операції: Працівникові Іванову І. І. надається щорічна основна відпустка тривалістю 24 календарні дні. У розрахунковому періоді з квітня минулого року по березень поточного працівник отримував такі різновиди виплат: основна заробітна плата (загальна сума) – 23935 грн, одноразова матеріальна допомога – 675 грн, премія за результати роботи минулого року – 800 грн, допомога з тимчасової непрацездатності – 860 грн. Кількість робочих днів у році, що перевіряється, – 355 днів. В обліку підприємства господарські операції відображені так.

Таблиця 6.3. Журнал господарських операцій

Дебет	Кредит	Сума, грн.
471	661	1179,92
661	651	42,48
661	641	170,62
661	301	966,83

*Зміст завдання:*

1. визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;
2. скласти робочі документи контролю за результатами перевірки;
3. сформулювати висновки й розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

## ТЕМА 7

# КОНТРОЛЬ ЗДІЙСНЕННЯ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

### 7.1. Завдання, джерела та порядок контролю витрат операційної діяльності

Категорія *витрат* в бухгалтерському обліку визначається як зменшення економічних вигід або збільшення зобов'язань, яке в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення власного капіталу. Разом тим, витрати завжди здійснюються для отримання у подальшому доходів або інших економічних вигід. В бухгалтерському обліку діє принцип відповідності доходів і витрат, згідно з яким витрати визнаються в обліку у тому звітному періоді, в якому визнається пов'язаний із ним дохід. До того часу понесені, але не реалізовані витрати акумулюються на рахунках незавершеного виробництва, готової продукції, капітальних інвестицій, основних засобів тощо.

Витрати формують собівартість виробленої продукції, впливаючи на фінансовий результат підприємства, тому характеризують раціональність і правильність організації виробничого процесу і діяльності підприємства загалом.

Контроль витрат в сільськогосподарських підприємствах повинен бути спрямований на забезпечення формування достовірної інформації, яка використовується для аналізу і прийняття обґрунтованих управлінських рішень, на раціональне використання резервів підвищення ефективності виробництва.

Визнання витрат регулюється Податковим кодексом України, зокрема, для визначення і сплати податку на прибуток підприємств.

Порядок обліку витрат підприємства та основні вимоги до визнання, складу, оцінки витрат визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», дотримання якого слід перевірити. Згідно НП(С)БО 16 для визнання витрат необхідно дотримуватися наступних умов (рис. 7.1).

Витрати відображуються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань за елементами витрат. Не відносяться до витрат:

- ✓ Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
- ✓ Аванси за товари, роботи, послуги.
- ✓ Погашення позик.

- ✓ Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не можуть бути достовірно визначені, вилучення або розподіл капіталу власниками.
- ✓ Балансова вартість валюти.

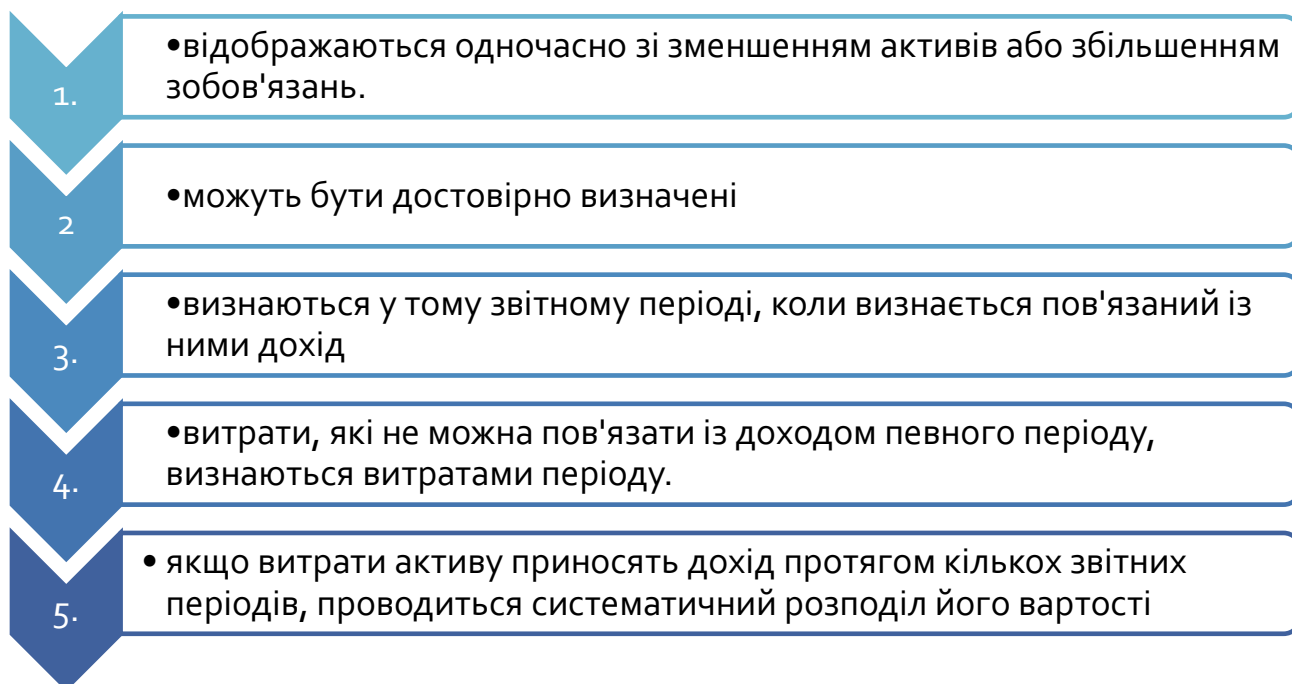


Рис. 7.1. Визнання витрат у бухгалтерському обліку

Контроль за дотриманням даних положень здійснює, в першу чергу, бухгалтерська служба. Контролюючі органи всередині підприємства, органи громадського, відомчого та державного контролю здійснюють наступний контроль за правильністю визнання витрат і віднесення їх до певних періодів та об'єктів обліку. Зважаючи на надзвичайну важливість витрат в діяльності підприємства, питанням його контролю має приділятися особлива увага.

У першу чергу, контроль має бути спрямований на виявлення резервів зниження собівартості виробництва продукції сільськогосподарських підприємств, розробленню і прийняттю управлінських рішень щодо оптимізації витрат.

Основними завданнями контролю доходів і фінансових результатів є:

- ✓ обґрунтування планування витрат, виходу готової продукції і, відповідно, її собівартості;
- ✓ перевірка дотримання планів щодо здійснення витрат і виробництва готової продукції;
- ✓ встановлення своєчасності укладання договорів з постачальниками і підрядниками, обґрунтованості встановлених в договорах цін на запаси, роботи і послуги, а також дотримання договірних зобов'язань;

- ✓ визначення обґрунтованості облікової політики в частині обліку витрат, запасів, готової продукції та її дотримання;
- ✓ перевірка дотримання законодавчих норм із бухгалтерського обліку і звітності у частині здійснення витрат, а також щодо визнання та оцінки готової продукції;
- ✓ встановлення правильності і достовірності інформації про запаси, витрати та вихід продукції за її видами;
- ✓ забезпечення моніторингу за достовірністю, законністю, економічною доцільністю операцій, пов'язаних з формуванням витрат;
- ✓ перевірка достовірності і повноти облікових даних про витрати від надзвичайної діяльності (стихійні лиха, техногенні аварії та ін.);
- ✓ підтвердження господарських операцій, пов'язаних з витратами, правильно оформленими первинними документами;
- ✓ проведення інвентаризації запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- ✓ оцінка законності, економічної доцільності імпорту запасів та основних засобів, переймання іноземних технологій, навчання персоналу закордоном, правильності відображення витрат у імпортних операціях;
- ✓ перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат згідно облікової політики підприємства;
- ✓ установа правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку запасів, витрат, готової продукції та його узгодженість;
- ✓ перевірка своєчасності і повноти відображення в обліку витрат на оренду земельних ділянок громадян, лізингові операції;
- ✓ встановлення правильності оцінки біологічних активів та первісного визнання вартості готової продукції за справедливою вартістю;
- ✓ виявлення резервів зменшення витрат та зниження собівартості продукції та розробка заходів з їх реалізації.

Перелік вищеназваних завдань може слугувати основою для складання планів і програм перевірок здійснення витрат.

Джерелами інформації для контролю витрат є:

- ✓ фінансова звітність;
- ✓ статистична звітність;
- ✓ бізнес-плани, кошториси, бюджети;
- ✓ договори, контракти на постачання запасів, виконання робіт, надання послуг;
- ✓ Положення (Наказ) про облікову політику;
- ✓ Первинні документи;
- ✓ Регістри синтетичного і аналітичного обліку витрат і виходу продукції;

- ✓ Акти та довідки ревізій, перевірок зовнішніми і внутрішніми контролюючими органами, висновки та звіти аудиторів;
- ✓ Накази про затвердження планово-облікових цін;
- ✓ Акти інвентаризації запасів, незавершеного виробництва, готової продукції, розрахунків з постачальниками, акти узгодження розходжень в документах продавця і покупця;
- ✓ Сертифікати, сортові свідоцтва, племінні картки, ветеринарні свідоцтва та інші документи, які засвідчують якість продукції;
- ✓ Акти на виконання робіт і послуг;
- ✓ Податкові накладні та інші документи.

Контроль доходів фінансових результатів здійснюють згідно вимог, закріплених у Податковому Кодексі України та інших чинних законодавчих актах, стандартах обліку і звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», а також державними стандартами і технічними умовами виробництва продукції, робіт і послуг, Положенням (наказом) про облікову політику підприємства.

Основними завданнями контролю витрат є перевірка обґрунтованості і своєчасності укладання договорів на продаж продукції, дотримання договірних зобов'язань, реальність та законність операцій по реалізації, оцінка маркетингової діяльності, виявлення можливостей розширення ринків збуту на економічно вигідних умовах, скорочення витрат на стадії збуту і винних у цьому осіб, правильності встановлення якості реалізованої продукції, застосування цін і тарифів, визначення фінансових результаті та резервів підвищення рентабельності виробництва. Доцільно також перевірити обґрунтованість планування виробництва продукції, оскільки від правильності і своєчасності планових розрахунків обсягів постачання ресурсів, визначення технологій, формування собівартості значною мірою залежить успішне управління процесом виробництва.

Ведення обліку витрат операційної діяльності у регістрах бухгалтерського обліку із використанням восьмого класу рахунків відбувається за такими елементами витрат:

- ✓ матеріальні витрати;
- ✓ витрати на оплату праці;
- ✓ відрахування на соціальні заходи;
- ✓ амортизація;
- ✓ інші операційні витрати.

До складу матеріальних витрат протягом звітного періоду належать: вартість придбаної сировини та матеріалів, добрив і засобів захисту рослин чи

тварин, запасних частин, МШП та інших матеріалів сільськогосподарського призначення, які були використані у виробничому процесі і реалізовані покупцям. Особливість обліку списання матеріальних ресурсів на витрати полягає в тому, що на деяких виробництвах списуються матеріали за плановими показниками, незалежно від їх фактичного використання. Тому матеріальні витрати в кінці року корегують на зміну залишків на початок і кінець року за формулою:

$$+-З = Зп + Зн - Зк,$$

Де З – запаси, використані у звітному періоді, Зп – запаси на початок періоду; Зн – запаси, що надійшли за звітний період, Зк – запаси на кінець періоду.

Дані про наявність запасів на початок і кінець періоду визначають шляхом інвентаризації. Фактичні витрати дорівнюватимуть величині надходження матеріальних запасів протягом року, зменшених, або збільшених на різницю їх залишків на початок і на кінець року.

Оцінку запасів проводять згідно вимог, закріплених у НП(С)БО 9 «Запаси», а також 30 «Біологічні активи».

До витрат на оплату праці слід віднести оплату праці найманих робітників, оплату відпусток робітникам підприємства, оплату іншого невідпрацьованого часу, передбаченого законодавством.

Амортизацію відносять на витрати на основі розрахунку амортизаційних відрахувань.

До інших операційних витрат належать витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу вищеназваних елементів, зокрема, вартість робіт, послуг сторонніх організацій, орендна плата, суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, крім податку на прибуток, витрати на відрядження, на послуги зв'язку, виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування.

Матеріальні ресурси власного виробництва, використані протягом року в господарстві (корми, насіння тощо) до витрат не включають, оскільки такі операції належать до внутрішньогосподарського обороту, який не впливає на кінцевий фінансовий результат, на що слід звертати увагу при перевірці.

Не відносять до витрат і капітальні витрати, зокрема на будівництво виробничих об'єктів, придбання машин та обладнання, закладання багаторічних насаджень тощо. Ці суми є капітальними інвестиціями і їх відносять на збільшення вартості основних засобів.

Важливо перевіряти, чи записи в облікових регістрах сформовані на основі правильно оформлених первинних документів:

- ✓ рахунки-фактури,
- ✓ платіжні доручення,
- ✓ касові ордери,
- ✓ товарно-транспортні накладні,
- ✓ облікові листи на виконані роботи,
- ✓ наряди тощо.

Якщо сільськогосподарське підприємство здійснює кілька видів діяльності із значним асортиментом продукції, доцільно вести аналітичний облік витрат в окремих відомостях за окремими культурами в рослинництві, видами виробництва продукції тваринництва.

Усі названі вище витрати акумулюються в облікових регістрах за рахунком 23 «Виробництво». Крім того, наприкінці звітної періоду на рахунок 23 розподіляються загальновиробничі витрати із рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». До загальновиробничих витрат належать ті витрати, які пов'язані безпосередньо із виробничим процесом, але не відносяться до визначеного об'єкта виробництва. Це оплата праці фахівців, зайнятих на різних видах виробництва, комунальні послуги виробничих приміщень, вартість виробничих послуг сторонніх організацій, які неможливо віднести до об'єкта певного обліку тощо. У ході розподілу загальновиробничих витрат важливо проконтролювати:

- ✓ правомірність віднесення сум до загальновиробничих витрат;
- ✓ правильність вибору бази розподілу загальновиробничих витрат.

Базою розподілу може слугувати сума виробничих витрат на окремі об'єкти обліку виробництва, сума оплати праці лінійних працівників, які безпосередньо задіяні на виробництві конкретної продукції, у рослинництві – площі під сільськогосподарськими культурами, у тваринництві – поголів'я худоби на окремих фермах чи у окремих групах.

Витрати, понесені підприємством на виробництво, визнаються у складі витрат у тому періоді, коли вона реалізуються і визнаються доходи від реалізації готової продукції. До того часу вироблена продукція обліковується у складі запасів.

Специфічною для сільського господарства є операція первісного визнання сільськогосподарської продукції, оціненої за справедливою вартістю. Її проведення регулюється вимогами, закріпленими в НП(С)БО 30 «Біологічні активи» Контролери мають перевірити виконання вимог цього положення, визначити, чи обґрунтованим було застосування оцінки за справедливою вартістю при оприбуткуванні готової продукції. Таку оцінку доцільно застосовувати, коли на момент збирання урожаю чи оприбуткування готової продукції у підприємства уже є укладений договір на реалізацію, у якому

визначена реалізаційна ціна; якщо підприємство брало грошові кошти в борг у закупівельної організації під майбутній урожай і видало аграрну розписку, таким чином на момент оприбуткування урожаю має визначену реалізаційну ціну; у разі, коли підприємство уклало договір хеджування для майбутнього урожаю; коли підприємство має намір реалізувати продукцію на активному ринку, за ціною, яка слалася і уже відома на момент оприбуткування готової продукції.

Використання оцінки готової продукції за справедливою вартістю дає змогу визначити фінансовий результат виробництва завчасно, в момент оприбуткування продукції, що створює додаткові можливості для прийняття управлінських рішень, контролю та планування.

Важливо також перевірити правильність облікового відображення первісного визнання готової продукції за справедливою вартістю.

1. У обліку спершу визначається справедлива вартість готової продукції шляхом множення обсягу отриманої продукції на існуючу ціну та вирахуванням витрат на місці продажу.

2. Визначається загальний обсяг витрат підприємства, понесених на виробництво отриманої готової продукції.

3. На суму перевищення справедливої вартості готової продукції над виробничими витратами дебетується рахунок 23 «Виробництво» та кредитується рахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

4. На суму перевищення витрат підприємства на виробництво над справедливою вартістю готової продукції дебетується рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та кредитується рахунок 23 «Виробництво».

Оцінку за справедливою вартістю проводить спеціально створена наказом керівника комісія, яка за результатами своєї роботи складає Акт оцінки.

Вартість виробленої готової сільськогосподарської продукції, обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». При оприбуткуванні складаються Акти на оприбуткування готової продукції, відомості, реєстри, внутрігосподарські накладні, вносяться записи в реєстри складського обліку. Контролерам необхідно уважно співставити дані первинних документів, реєстрів складського обліку, реєстрів бухгалтерського обліку та звітності, тому що на цій ділянці нерідко виявляються порушення, пов'язані із розкраданням готової продукції, завищенням витрат на виробництво, приховуванням виробничого браку тощо.

При реалізації готової продукції її вартість визнається у складі витрат шляхом списання вартості готової продукції в дебет рахунку 90 «Собівартість



реалізації». Одночасно визнаються доходи за кредитом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» у кореспонденції з рахунком 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками». За даною операцією перевіряються рахунки-фактури, видаткові накладні, записи в регістрах складського обліку, товаро-транспортні накладні, податкові накладні, записи в регістрах бухгалтерського обліку.

Фінансовий результат виробництва визначається на рахунку 791 «Результат операційної діяльності», в дебет якого списують витрати із рахунку 90, а у кредит – доходи із рахунку 701.

## 7.2. Контроль витрат іншої операційної діяльності

Крім витрат на основне виробництво, підприємства здійснюють інші операційні витрати, не пов'язані безпосередньо із виробничою діяльністю. До них належать:

- ✓ адміністративні витрати (рах. 92),
- ✓ витрати на збут (рах. 93),
- ✓ витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рах. 940),
- ✓ витрати на дослідження та розробки (рах. 941),
- ✓ витрати на купівлю-продаж іноземної валюти (рах. 942),
- ✓ собівартість реалізованих виробничих запасів (рах. 943),
- ✓ сумнівні та безнадійні борги (рах. 944),
- ✓ втрати від операційної курсової різниці (рах. 945),
- ✓ втрати від знецінення активів (рах. 946),
- ✓ нестачі і втрати від псування цінностей (рах. 947),
- ✓ визнані штрафи, пені, неустойки (рах. 948),
- ✓ інші витрати операційної діяльності (рах. 949).

Облік витрат іншої операційної діяльності, наведених вище, регулюється нормами, закріпленими в НП(С)БО 16 «Витрати», дотримання якого слід контролювати.

У першу чергу контролери повинні перевірити правильність віднесення витрат до відповідної групи. До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати, витрати на оплату праці, соціальне страхування, оплату відрядження адміністрації та загальногосподарського персоналу, витрати на утримання та амортизація

загальногосподарських основних засобів, послуги сторонніх професіоналів (оцінювачів майна, юристів, аудиторів), судові витрати, витрати на зв'язок, податки і збори, які не включаються до вартості продукції, плата за банківські послуги та розрахунково-касове обслуговування тощо).

Витрати на збут включають витрати пакувальних матеріалів, вартість неповоротної тари, ремонт поворотної тари, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, оплата відрядження, інші винагороди працівникам, зайнятим збутом продукції, товарів і послуг, витрати та рекламу та маркетинг, витрати на підготовку продукції до збуту, витрати на утримання та амортизація основних засобів, що використовуються у збуті, витрати на транспортування і страхування продукції, витрати на гарантійне обслуговування і ремонт, інші збутові витрати.

Первісне визнання продукції, яка обліковується за справедливою вартістю розглянуте у попередньому пункті 7.1.

Витрати на дослідження та розробки контролюють на дотримання вимог НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи». При цьому контролери повинні мати на увазі, що витрати, які прямо відносяться до створеного нематеріального активу, включаються до його собівартості. А до операційних витрат включаються витрати, які прямо не відносяться до собівартості нематеріальних активів або витрати на дослідження і розробки, метою яких не було створення нематеріального активу.

Перевіряючи віднесення витрат на купівлю-продаж іноземної валюти, втрати від операційної курсової різниці, необхідно керуватися вимогами, викладеними в НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», у якому викладена вимога перерахунку статей доходів, витрат та руху грошових коштів за валютним курсом на дату здійснення операцій. Курсові різниці за монетарними статтями іноземній валюті вимагається проводити на дату здійснення розрахунків та на дату балансу.

Реалізація виробничих запасів та необоротних активів не є типовою для сільськогосподарських підприємств, тому перевіряючи дану статтю контролери мають з'ясувати, якими були підстави для прийняття рішення про реалізацію запасів. Також слід мати на увазі, що собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів, яка відноситься до інших операційних витрат, включає їх облікову вартість та витрати, пов'язані з їх реалізацією.

Перевіряючи списання на витрати сумнівних та безнадійних боргів, слід визначити, чи закінчився за ними термін позовної давності, чи проводилися заходи зі стягнення боргу (передача претензійних листів, звернення до правоохоронних, судових органів, також перевіряється інформація із субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями»), чи проводилася перевірка контрагента, перш

ніж вступати із ним в господарські зв'язки (нині існують відкриті бази даних, де за назвою або ЄДРПОУ можна довідатися про дійсність державної реєстрації підприємства, закріплений в статуті вид діяльності, юридичний стан підприємства, наявні судові позови до підприємства; крім того фінансова звітність підприємств нині оприлюднюється, із неї можна встановити платоспроможність майбутнього контрагента). За даною статтею можна виявити фіктивні реалізації продукції, умисне виведення посадовими особами коштів або активів із підприємства, тому кожен факт списання боргів слід уважно перевіряти.

Важливою ділянкою контролю є перевірка списання втрат від знецінення активів, а також нестач і втрат від псування цінностей. Контролери повинні перевірити, чи була проведена якісна інвентаризація, встановити причини виникнення таких втрат, визначити, чи були вони об'єктивними, чи виникли із вини працівників. Якщо вони виникли із вини працівників, слід перевірити, чи була встановлена винна особа, чи стягувалося відшкодування, тому слід співставити дані цього субрахунку із даними субрахунків 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Особливо уважно слід перевіряти списання визнаних штрафів, пені і неустойок. Слід встановити, за фактом чого виникли такі зобов'язання підприємства, чи було правомірним їх нарахування, чи були підстави для такого нарахування. Також слід провести арифметичну перевірку правильності нарахування штрафів, пені і неустойок. Також слід встановити, з чиєї вини виникли санкції і чи зобов'язана винна особа їх відшкодувати.

Кожне списання витрат має підтверджуватися відповідними первинними документами (договорами, актами, накладними, відомостями нарахування оплати праці, розрахунками нарахування платежів на соціальне страхування, розрахунками нарахування амортизації, нарядами, платіжними дорученнями, виписками банку, судовими рішеннями, виконавчими листами, претензійними листами тощо). Наступним кроком перевіряють правильність відображення даних первинних документів в регістрах бухгалтерського обліку та звітності.

### **7.3. Контроль витрат фінансово-інвестиційної діяльності**

Підприємство, крім основної, може займатись також фінансово-інвестиційною діяльністю, на що є дві причини: 1) забезпечення підприємства фінансовими ресурсами; 2) отримання додаткового доходу. Фінансово-

інвестиційну діяльність регулюють НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти», НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», які є основними нормативними документами, якими слід керуватися при перевірці фінансово-інвестиційної діяльності.

У першу чергу, контролерам необхідно з'ясувати, які витрати були віднесені до фінансово-інвестиційних. Для цього проводиться перевірка облікових реєстрів за синтетичними рахунками 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі». До складу фінансово-інвестиційних витрат відносять:

- ✓ відсотки за кредит (рах. 951),
- ✓ інші фінансові витрати (рах. 952),
- ✓ втрати від інвестицій в асоційовані підприємства (рах. 961),
- ✓ втрати від спільної діяльності (рах. 962),
- ✓ втрати від інвестицій в дочірні підприємства (рах. 963).

Фінансові витрати відносяться до витрат періоду, у якому вони були здійснені, крім фінансових витрат, які капіталізуються. До фінансових витрат належать витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Відсотки за кредит включають витрати, пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків. На інші фінансові витрати відносять витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу, зокрема витрати, пов'язані з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо. При цьому відсотки та інші фінансові витрати мають капіталізуватися, тобто, включатися до собівартості, якщо вони виникли при створенні кваліфікаційних активів – активів, які потребують тривалого часу на їх створення. Прикладом кваліфікаційних активів у сільському господарстві можуть бути, виробництво вин, незавершене будівництво. Контролери повинні мати на увазі, що капіталізуються лише ті витрати, яких можна було б уникнути, якби не створювався кваліфікаційний актив. Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише витрати, для здійснення яких сплачуються грошові кошти, передаються інші активи або приймаються зобов'язання з нарахуванням відсотків.

Якщо кошти позичаються безпосередньо для створення кваліфікаційного активу, то до собівартості включається фактична сума фінансових витрат, визнаних у звітному періоді. Якщо запозичення не пов'язані прямо зі створенням кваліфікаційного активу, то капіталізується їх частина, яка дорівнює добутку норми капіталізації та середньозважених витрат на створення кваліфікаційного

активу. Норма капіталізації фінансових витрат визначається як частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду.

Перевіряючи витрати інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств варто враховувати, що рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» кореспондує за дебетом лише із кредитом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», а за кредитом – лише із рахунком 79 «Фінансові результати». Тому доцільно перевіряти дані рахунку 96 паралельно із даними рахунку 14. Таким чином, на рахунку 96 відображаються втрати за інвестиціями, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

Контролери перевіряють правильність віднесення витрат до витрат інвестиційної діяльності. Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства включають втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків. До втрат від спільної діяльності належать витрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків. На втрати від інвестицій в дочірні підприємства списують витрати, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

Контролери повинні перевірити доцільність, законність та обґрунтованість операцій інвестування коштів, визначити, чи не було інвестування умисним виведенням посадовими особами коштів із підприємства, чи не є власники підприємств, в які інвестують кошти пов'язаними особами посадовим особам підприємства. На кожну операцію інвестування повинні бути надані підтверджуючі документи, оформлені відповідно до правил: договір, платіжне доручення, виписка банку, відомості оцінки/переоцінки фінансових інвестицій на дату балансу, розрахунки нарахування амортизації на інвестиції за ефективною ставкою відсотка тощо).

#### **7.4. Контроль витрат іншої діяльності підприємства**

Витрати звітного періоду, які неможливо віднести до операційної або інвестиційно-фінансової діяльності відносять до витрат іншої діяльності. Зазвичай, такі операції, за яким виникають витрати іншої діяльності, не є типовими для підприємства, не належать до основної діяльності підприємства,

не є систематичними, мають разовий характер. Їх виникнення пов'язане із особливими ситуаціями, обставинами або рішеннями. Тому, у першу чергу, контролери зобов'язані з'ясувати причини і обставити виникнення таких витрат, визначити, чи правомірне віднесення кожної суми витрат до витрат іншої діяльності. До витрат іншої діяльності включаються:

- ✓ витрати від зміни вартості фінансових інструментів (рах. 970),
- ✓ собівартість реалізованих фінансових інвестицій (рах. 971),
- ✓ втрати від зменшення корисності активів (рах. 972),
- ✓ втрати від неопераційних курсових різниць (рах. 974),
- ✓ уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (рах. 975),
- ✓ списання необоротних активів (рах. 976),
- ✓ інші витрати діяльності (рах. 977).

Контроль витрат іншої діяльності здійснюють на підставі вимог, закріплених в НП(С)БО 7 «Основні засоби», 12 «Фінансові інвестиції», 13 «Фінансові інструменти», 16 «Витрати», 21 «Вплив змін валютних курсів», 28 «Зменшення корисності активів», 31 «Фінансові витрати».

Контролери повинні перевірити, які саме витрати були включені до кожної статті витрат. До витрат від зміни вартості фінансових інструментів підприємства, крім тих, які займаються торгівлею цінними паперами, відносять витрати від зміни вартості фінансових інструментів, але лише тих, які оцінюються за справедливою вартістю.

Собівартість реалізованих фінансових інвестицій включає балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій, яка відображалася в обліку на дату їх реалізації, а також інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.

Втрати від зменшення корисності активів відображають відповідно до вимог закріплених в НП(С)БО 28 "Зменшення корисності активів". Дія НП(С)БО 28 не поширюється на запаси, активи, які виникають у підрядника від будівельних контрактів, відстрочені податкові активи, активи, які виникають від виплат працівникам, фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю, біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. На кожну дату балансу підприємство зобов'язане аналізувати активи на зменшення вартості та за його результатами втрати відносити до складу інших витрат.

Втрати від неопераційних курсових різниць включають втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій визначається на основі вимог НП(С)БО 7 «Основні засоби» та 12 «Фінансові інвестиції», дотримання яких перевіряють контролери.

Списання необоротних активів відбувається за їх залишковою вартістю. Слід мати на увазі, що залишкова вартість необоротних активів, які реалізуються, відображають у складі інших операційних витрат (рах. 943). За даною статтею відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати на їх ліквідацію: розбирання, демонтаж тощо.

Інші витрати діяльності включають усі інші витрати, які не знайшли відображення у інших статтях витрат. Зокрема, до них відносяться збитки від надзвичайних подій.

Усі витрати, які списуються, повинні бути підтверджені первинними документами (накладними, виписками банку, нарядами, розрахунковими відомостями, актами тощо). Контролери співставляють інформацію первинних документів із записами в регістрах бухгалтерського обліку і звітності, визначаючи розбіжності. За кожною розбіжністю необхідно отримати пояснення відповідальних осіб. Це дозволяє виявити порушення, помилки та відхилення.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Дайте визначення терміну «витрати підприємства».
2. В яких П(С)БО визначено методологічні засади обліку витрат діяльності підприємства?
3. Як класифікуються витрати у Звіті про фінансові результати?
4. Розкрийте мету і завдання контролю доходів і фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.
5. Що є джерелами інформації для контролю витрат?
6. Які нормативно-правові акти використовуються під час контролю витрат і собівартості продукції?
7. Розкрийте склад та контроль витрат іншої операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.
8. Назвіть послідовність проведення перевірки витрат фінансово-інвестиційної діяльності.
9. Розкрийте склад фінансово-інвестиційних витрат.
10. Охарактеризуйте особливості контролю витрат іншої діяльності сільськогосподарських підприємств.

### **Тестові завдання**

1. Як визначається категорія витрат у бухгалтерському обліку?

- А. як потік грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг;
- Б. як зменшення економічних вигід або збільшення зобов'язань, яке в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення власного капіталу;
- В. перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;

Г. всі відповіді вірні.

2. Який принцип діє в бухгалтерському обліку?

- А. відповідності доходів і витрат;
- Б. відповідності доходів і збитку;
- В. відповідності витрат і збитку;
- Г. доходів.

3. Чим регулюється визнання витрат?

- А. Податковим кодексом України;
- Б. Господарським кодексом України;
- В. Цивільним кодексом України;
- Г. Митним кодексом України.

4. Що відноситься до витрат?

- А. платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- Б. аванси за товари, роботи, послуги;
- В. суми податків, зборів, пов'язаних з проведенням господарської діяльності такої фізичної особи – підприємця;
- Г. погашення позик.

5. Основними завданнями контролю доходів і фінансових результатів є:

- А. визначення обґрунтованості облікової політики в частині обліку витрат, запасів, готової продукції та її дотримання;
- Б. обґрунтування планування витрат, виходу готової продукції і, відповідно, її собівартості;
- В. перевірка дотримання планів щодо здійснення витрат і виробництва готової продукції;
- Г. всі відповіді правильні.

6. З ким відображаються одночасно витрати в бухгалтерському обліку?

- А. із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань за елементами витрат;
- Б. із збільшенням активів або зменшенням зобов'язань за елементами витрат;



- В. із зменшенням активів або зменшенням зобов'язань за елементами витрат;
- Г. із збільшенням активів або збільшенням зобов'язань за елементами витрат.

7. Хто здійснює в першу чергу контроль за дотриманням положень про визнання витрат?

- А. Державна служба статистики України;
- Б. Бухгалтерська служба;
- В. Податкова служба;
- Г. вірна відповідь відсутня.

8. Основними завданнями контролю витрат є:

- А. перевірка обґрунтованості і своєчасності укладання договорів на продаж продукції, дотримання договірних зобов'язань, реальність та законність операцій по реалізації, оцінка маркетингової діяльності;
- Б. підтвердження господарських операцій, пов'язаних з витратами, правильно оформленими первинними документами;
- В. встановлення правильності і достовірності інформації про запаси, витрати та вихід продукції за її видами;
- Г. забезпечення моніторингу за достовірністю, законністю, економічною доцільністю операцій, пов'язаних з формуванням витрат.

9. Матеріальні витрати в кінці року корегують на зміну залишків на початок і кінець року за формулою:

- А.  $+Z = Z_{п} - Z_{н} + Z_{к}$
- Б.  $+Z = Z_{п} + Z_{н} + Z_{к}$
- В.  $+Z = Z_{п} + Z_{н} - Z_{к}$
- Г.  $+Z = Z_{п} + Z_{н} - Z_{к}$

10. Куди відносять амортизацію ?

- А. на витрати на основі розрахунку амортизаційних відрахувань;
- Б. на витрати на основі доходів;
- В. нікуди не відносять;
- Г. немає правильної відповіді.

11. Що може слугувати базою розподілу загальнопромислових витрат?

- А. вартість придбання запасів, зазначена у відповідних документах;
- Б. сума виробничих витрат на окремі об'єкти обліку виробництва, сума оплати праці лінійних працівників;
- В. пропорційний розподіл;
- Г. всі відповіді вірні.

12. Собівартість реалізованих фінансових інвестицій включає:

- А. балансову вартість реалізованих фінансових інвестицій, яка відображалася в обліку на дату їх реалізації, а також інші витрати, пов'язані з їх реалізацією;
- Б. собівартість виробленої продукції, впливаючи на фінансовий результат підприємства;
- В. перевищення суми витрат над сумою доходу;
- Г. всі відповіді правильно.

13. Проводиться перевірка облікових реєстрів за синтетичними рахунками, для того щоб бачити..?

- А. всі правильні відповіді;
- Б. який залишок;
- В. які доходи були віднесені до фінансово-інвестиційних;
- Г. які витрати були віднесені до фінансово-інвестиційних.

14. Що є важливою ділянкою контролю?

- А. перевірка списання втрат від знецінення активів, а також нестач і втрат від псування цінностей;
- Б. виявлення резервів зменшення витрат та зниження собівартості продукції та розробка заходів з їх реалізації.
- В. установлення правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку запасів, витрат, готової продукції та його узгодженість;
- Г. оцінка законності, економічної доцільності імпорту запасів та основних засобів, переймання іноземних технологій, навчання персоналу закордоном, правильності відображення витрат у імпортних операціях.

15. Чим повинні бути підтверджені витрати, які списуються?

- А. первинними документами;
- Б. зведеними документи;
- В. виконавчими документи;
- Г. разовими документи.

16. Витрати, понесені підприємством на виробництво, визнаються у складі витрат у тому періоді, коли...?

- А. відображаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- Б. вони реалізуються і визнаються доходи від реалізації готової продукції;
- В. перевищення суми витрат над сумою доходу;
- Г. визнається пов'язаний із ними дохід.

17. Основними факторами, що впливають на побудову обліку та контролю в сільському господарстві є:

- А. багатогалузевий характер діяльності підприємств, сезонний характер сільського господарства та тривалість виробничого циклу;

- Б. вплив природних факторів, використання значної частини власної продукції на поновлення процесу виробництва;
- В. використання землі як основного засобу виробництва, використання біологічних активів;
- Г. всі відповіді вірні.

18. Фінансово та економічно нестабільне зовнішнє середовище, важкопрогнозований ринок, диспаритет цін негативно вплинули на:

- А. величину витрат на виробництво сільськогосподарської продукції;
- Б. величину доходів на виробництво сільськогосподарської продукції;
- В. платоспроможний попит населення;
- Г. Всі відповіді вірні.

19. Списання необоротних активів відбувається за їх:

- А. споживчою вартістю;
- Б. первісною вартістю;
- В. залишковою вартістю;
- Г. додатковою вартістю.

20. На кожну дату балансу підприємство зобов'язане:

- А. перевіряти правильність розподілу загальногосподарських витрат згідно облікової політики підприємства;
- Б. аналізувати активи на зменшення вартості та за його результатами втрати відносити до складу інших витрат;
- В. проводити інвентаризацію запасів, незавершеного виробництва, готової продукції;
- Г. всі відповіді правильні.

## Практичні завдання

### Завдання 7.1.

Здійснити систематизацію нормативно-правових актів, визначити джерела інформації та навести процедури контролю витрат і собівартості продукції.

### Завдання 7.2.

*Вихідні дані.* Під час контролю операцій з обліку витрат підприємства було встановлено наступне: У складі основних засобів на підприємстві станом на 31.12.20xx р. обліковуються засоби соціально-культурного призначення – житлові будинки. Сума нарахованого зносу за даними об'єктами основних засобів за звітний період склала 65 000 грн і була віднесена до складу адміністративних витрат. Крім того, в звітному періоді підприємство обладнало свій офіс засобами мобільного зв'язку вартістю 10 500 грн, крім того ПДВ – 2 100

грн. Витрати на його установку (оплата робіт іншого підприємства) було віднесено на загальновиробничі.

*Зміст завдання:*

1. Скласти робочу програму перевірки витрат діяльності підприємства (табл. 7.1).
2. Встановити характер допущених помилок та порушень.
3. Зробити нормативно-правове обґрунтування порушень.
4. Скласти робочі документи контролера за результатами перевірки (табл. 7.2, табл. 7.3).
5. Розробити рекомендації з виправлення помилок в бухгалтерському обліку підприємства.

*Таблиця 7.1. Програма контролю витрат діяльності підприємства*

№	Мета і завдання контролю	Методи і процедури контролю	Підтверджуючі документи	Терміни виконання	Виконавці	Примітки

*Таблиця 7.2. Перевірка правильності відображення в обліку операцій з витрат діяльності*

№	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано службою контролю			Примітки
		Дебет	Кредит	Сума, грн коп.	Дебет	Кредит	Сума, грн коп.	

*Таблиця 7.3. Перелік помилок та порушень, виявлених під час контролю витрат діяльності підприємства*

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№ з/п	дата, період	сума	

## **Завдання 7.2**

*Вихідні дані.* У договорі на постачання продукції підприємству «Омега» обумовлено, що доставка готової продукції буде здійснюватися її виробником – підприємством «Прогрес» за рахунок покупця. Надані транспортні витрати на суму 6 250 грн були відображені бухгалтером підприємства «Прогрес» такими бухгалтерськими проводками: дебет рах. 93 дебет рах. 791 кредит рах. 631 кредит рах. 93.

*Зміст завдання:*

1. Встановити характер допущених помилок та порушень.
2. Зробити нормативно-правове обґрунтування порушень.
3. Скласти робочі документи контролера (табл. 7.4).
4. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень в бухгалтерському обліку підприємства.

*Таблиця 7.4. Перевірка правильності відображення в обліку операцій з витрат діяльності*

№	Зміст операції	Відображено в обліку			Рекомендовано службою контролю			Примітки
		Дебет	Кредит	Сума, грн	Дебет	Кредит	Сума, грн	

**Завдання 7.3.**

*Вихідні дані:* Діяльність підприємства «Старт» характеризується такими даними з відвантаження та оплати продукції за 20XX р.:

I півріччя 20XX р.: Відвантажена готова продукція 5 523 000 грн  
Оплачена продукція 5 293 000 грн  
II півріччя 20XX р. Відвантажена готова продукція 4 821 000 грн  
Оплачена продукція 4 873 000 грн Залишку відвантаженої готової продукції на 1.01.20XX р. не було.

У звіті про фінансові результати діяльності підприємства за рік обсяг реалізації складає 10 115 000 грн. Необхідно зазначити порушення. Назвати порушені нормативні документи.

*Зміст завдання:*

1. Встановити характер допущених помилок та порушень.
2. Зробити нормативно-правове обґрунтування порушень.
3. Скласти робочі документи контролера (табл. 7.5).
4. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень в бухгалтерському обліку підприємства.

*Таблиця 7.5. Перелік помилок та порушень, виявлених під час контролю витрат діяльності підприємства*

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер помилок і порушень	Нормативно-законодавчі документи, які порушені
	Найменування	№ з/п	Дата	Сума, грн		

## ТЕМА 8

### КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

#### 8.1. Завдання та джерела контролю доходів і фінансових результатів

Категорія *доходу* трактується в економічній теорії як збільшення ресурсної бази підприємства, яке використовується з метою компенсації здійснених витрат і подальшого розширення та розвитку виробництва. Дохід є надходженням економічних вигід у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів, отриманих від акцій та вкладів і депозитів.

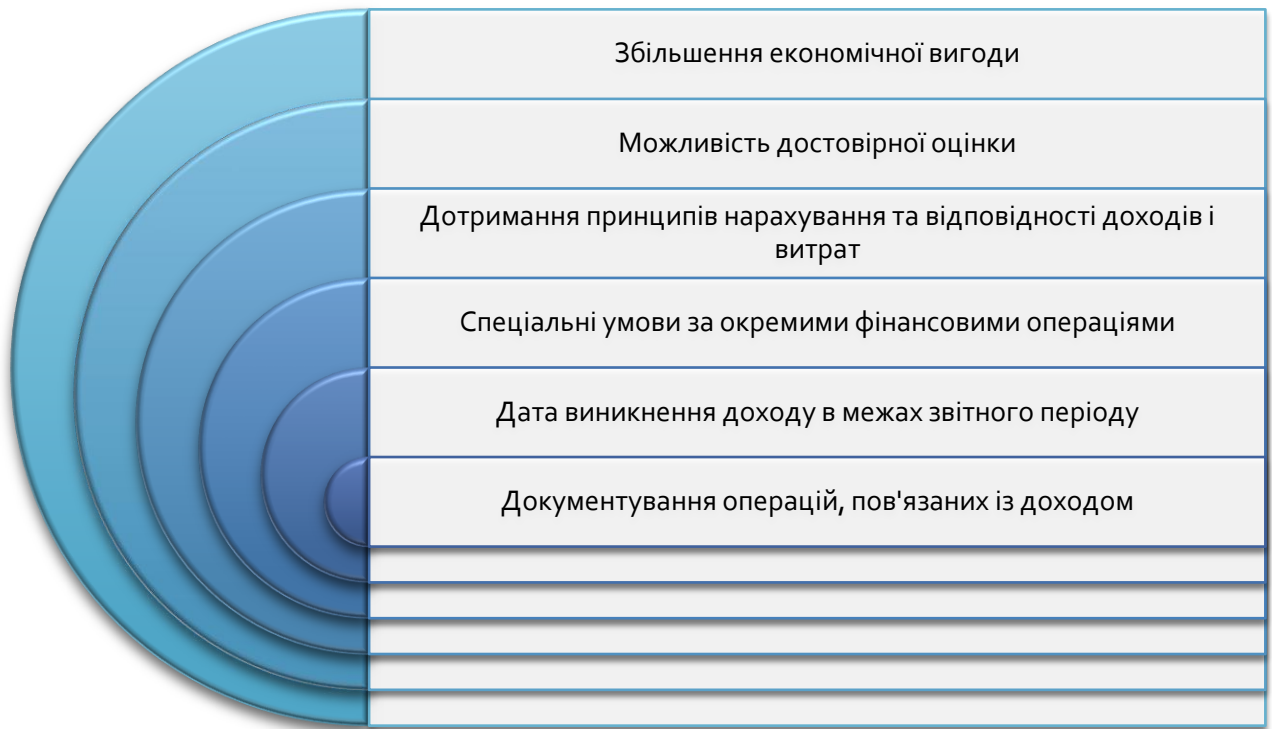
Дослідженням концепції доходу і прибутку займалися такі відомі представники економічної думки, як У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.-Б. Сей, К. Маркс, пізніше Й. Шумпетер, Ф. Найт, Дж. Клейнс, П. Самуельсон та ін. На цій класичній теорії розвивалась тематика досліджень з проблем обліку і контролю доходів і фінансових результатів, які знайшли відображення в роботах таких вчених, як І. О. Бланк, М. Д. Білик, М. Т. Білуха, Н. М. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, М. І. Бухалков, А. М. Герасимович, Л. О. Гуцайлюк, В. А. Дерій, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, О. Е. Кузмінська, Я. В. Лебедзевич, М. Ф. Огійчук, О. А. Петрик, Л. К. Сук, Д. Є. Свідерський, В. І. Тітов, Є. Ю. Шара, В. О. Шевчук та ін.

Доходи і фінансові результати характеризують ефективність виробничо-фінансової діяльності підприємства. Отримання прибутку є основною метою підприємницької діяльності, який використовується для забезпечення внутрішньогосподарських виробничих і соціальних потреб та формування бюджетних ресурсів держави. Економічна суть названих категорій є методологічною основою їх визначення і визнання як об'єктів контролю.

За НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *доходи* – це збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

*Фінансовим результатом* роботи підприємства за звітний період може бути прибуток або збиток. *Прибуток* – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані із ними витрати. *Збиток* – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Порядок визнання доходу установлюється Податковим кодексом України та НП(С)БО 15 «Дохід». Основні умови визнання доходу наведені на рис. 8.1.



*Рис. 8.1. Умови визнання доходу*

Податковим кодексом та НП(С)БО 15 конкретизуються умови визнання доходів за кожним видом надходжень (реалізація продукції, надання послуг, цільове фінансування, відсотки, дивіденди та ін.). Особливо проблематичною є оцінка біологічних активів за справедливою вартістю згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи», в результаті якої виникають доходи і витрати. Зокрема, при збільшенні вартості біологічних активів до рівня справедливої визнаються доходи, і навпаки – витрати. Така методика оцінки біологічних активів може суттєво впливати на фінансові результати, які, в даному випадку, можуть бути віртуальними. За ПКУ такі статті доходів і витрат не враховуються при визначенні бази оподаткування прибутку підприємств.

Склад доходів та їх віднесення до відповідної групи встановлено НП(С)БО 15 та ст. 134 - 135 ПКУ. У стандартах бухгалтерського обліку зазначено, які надходження коштів не відносяться до доходів, а в ст. 135 ПКУ перелічуються доходи, які не повинні враховуватися для визначення об'єкта оподаткування. Зокрема, не є доходами суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і платежів, що підлягають сплаті до бюджету і позабюджетних фондів; попередня оплата продукції (товарів, робіт, послуг); суми авансу в рахунок оплати продукції; сума завдатку під заставу або в погашення позики; надходження, які належать іншим особам та ін.

За дотриманням цих положень повинна, у першу чергу, слідкувати бухгалтерська служба підприємства. Внутрішні служби контролю та інші суб'єкти

контролю здійснюють наступний контроль за правильним формуванням доходу в обліку і звітності, а також правильністю розрахунків з оподаткування прибутку. Враховуючи винятково важливе значення цих показників, контролю за їх формуванням, достовірністю і повнотою відображення в обліку та звітності потрібно приділяти особливу увагу. Внутрішньогосподарський контроль покликаний сприяти виявленню резервів їх зростання, розробці і прийняттю ефективних управлінських рішень щодо оптимізації доходів і витрат. На рівень доходів і фінансових результатів впливають численні фактори, аналіз та оцінка яких вимагає високого професіоналізму, вивчення наукового надбання та практичного досвіду.

Важливим методичним підходом є визначення напрямів і завдань суб'єктів контролю. Основними завданнями контролю доходів і фінансових результатів є:

- ✓ обґрунтування планування доходів і фінансових результатів;
- ✓ перевірка виконання планових завдань з надходження доходів і отримання фінансових результатів;
- ✓ встановлення обґрунтованості і своєчасності укладання договорів з покупцями і замовниками, а також дотримання договірних зобов'язань;
- ✓ визначення обґрунтованості облікової політики в частині обліку доходів і формування фінансових результатів та її дотримання;
- ✓ перевірка дотримання законодавчих норм із бухгалтерського обліку і звітності у частині формування доходів і фінансових результатів, а також щодо визнання та оцінки доходів і фінансових результатів;
- ✓ встановлення правильності і достовірності інформації про доходи і фінансові результати за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна, надзвичайна);
- ✓ забезпечення моніторингу за достовірністю, законністю, економічною доцільністю операцій, пов'язаних з формуванням доходів і витрат;
- ✓ перевірка достовірності і повноти облікових даних про доходи і витрати від надзвичайної діяльності (стихійні лиха, техногенні аварії та ін.);
- ✓ підтвердження господарських операцій, пов'язаних з доходами і фінансовими результатами, правильно оформленими первинними документами;
- ✓ проведення інвентаризації розрахунків з покупцями, замовниками та установами;
- ✓ оцінка законності, економічної доцільності експорту продукції, повноти і своєчасності надходження доходів від експортних операцій;



- ✓ перевірка правильності розподілу і використання прибутку відповідно до статуту та чинного законодавства;
- ✓ установлення правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку доходів і фінансових результатів та його узгодженість;
- ✓ перевірка своєчасності і повноти відображення в облік доходів від орендних операцій;
- ✓ встановлення правильності оцінки біологічних активів та відображення її результатів в обліку і фінансовій звітності;
- ✓ виявлення резервів збільшення доходів і прибутку та розробка заходів з їх реалізації.

Перелік вищеназваних завдань може слугувати основою для складання планів і програм перевірок формування доходів.

Джерелами інформації для контролю доходів і фінансових результатів є:

- ✓ фінансова звітність;
- ✓ статистична звітність;
- ✓ бізнес-плани, кошториси, бюджети;
- ✓ договори, контракти на реалізацію продукції, виконання робіт, надання послуг;
- ✓ Положення (Наказ) про облікову політику;
- ✓ Первинні документи;
- ✓ Регістри синтетичного і аналітичного обліку доходів і фінансових результатів;
- ✓ Акти та довідки ревізій, перевірок зовнішніми і внутрішніми контролюючими органами, висновки та звіти аудиторів;
- ✓ Накази про затвердження цін, тарифів на реалізацію продукції, виконання робіт надання послуг;
- ✓ Акти інвентаризації розрахунків з покупцями, замовниками, акти узгодження розходжень в документах продавця і покупця;
- ✓ Сертифікати, сортові свідоцтва, племінні картки, ветеринарні свідоцтва та інші документи, які засвідчують якість продукції;
- ✓ Акти на виконання робіт і послуг;
- ✓ Податкові накладні та інші документи.

Контроль доходів фінансових результатів здійснюють відповідно до Податкового Кодексу України та інших чинних законодавчих актів, стандартів обліку і звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», а також державних стандартів і технічних умов реалізації продукції, робіт і послуг, Положень (наказів) про облікову політику підприємства.

Основними завданнями контролю реалізації є перевірка обґрунтованості і своєчасності укладання договорів на продаж продукції, дотримання договірних зобов'язань, реальність та законність операцій по реалізації, оцінка маркетингової діяльності, виявлення можливостей розширення ринків збуту на економічно вигідних умовах, скорочення витрат на стадії збуту і винних у цьому осіб, правильності встановлення якості реалізованої продукції, застосування цін і тарифів, визначення фінансових результаті та резервів підвищення рентабельності виробництва. Доцільно також перевірити обґрунтованість планування реалізації продукції, оскільки від правильності і своєчасності планових розрахунків обсягів товарних ресурсів, визначення ринків збуту, цін значною мірою залежить успішне управління процесом реалізації.

Розробка бізнес-плану ґрунтується на комплексному вивченні ринкових цін на товари і послуги – найбільш важливого стратегічного показника, що характеризує кон'юнктуру ринку. Вільна торгівля товарами за вільними цінами ставить високі вимоги до прогнозування маркетингової політики в цілому і цін зокрема. Велике значення мають систематичне вивчення і аналіз цін, які можна знайти у відкритих джерелах: ціни фактичних угод, біржові котирування, ціни аукціонів, торгів, пропозицій великих покупців тощо. При перевірках слід звернути увагу на заплановані показники якості продукції, за основу яких треба брати державні стандарти, технічні умови, інші характеристики.

Основним джерелом доходу підприємств є виручка від реалізації продукції, робіт і послуг, відповідно вона відноситься до основних об'єктів контролю в складі доходів підприємства, що зумовлює особливу відповідальність суб'єктів внутрішньогосподарського контролю за цим напрямом.

Дохід від реалізації продукції і товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, а від надання послуг та виконання робіт – за датою складання акту або іншого документу, який підтверджує виконання робіт або послуг. Момент набуття права власності на майно нині врегульовано Цивільним Кодексом України. Важливо звернути увагу на умови договору (контракту) на реалізацію продукції. Якщо умовами договору обумовлено, що право власності на товари переходить до покупця з моменту їх доставки на склад, то всі ризики транспортування несе продавець, а тому дохід відобразатиметься в обліку після підтвердження оприбуткування товарів на склад покупця. Якщо умовами договору передбачено, що право власності на товари (продукцію) переходить до покупця з моменту їх завантаження на транспортні засоби, то дохід в обліку має відобразатись після списання реалізованих товарів зі складу продавця.

Всі вищезазначені умови визнання доходу є визначальними в контрольному процесі. Одним із першочергових етапів контролю реалізації та важливим його напрямом є з'ясування конкурентної ситуації на ринку, платоспроможності покупців, форм реалізації продукції, робіт і послуг та адекватне оформлення операцій, пов'язаних з реалізацією, первинними документами, які є юридичним підтвердженням господарських фактів.

Існують різні форми інфраструктури аграрного ринку стосовно реалізації: переробні підприємства, магазини фірмової торгівлі, мережа підприємств, що здійснюють оптову торгівлю (оптові продовольчі ринки), постійно діючі ярмарки, аукціони живої худоби, товарні біржі, реалізація товарів через інтернет, використання служб доставки тощо.

Суб'єкти контролю повинні з'ясувати, наскільки доцільними є відповідні форми з погляду економічної вигоди, а далі перевірити повноту, своєчасність і правильність відображення операцій з реалізації в первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку з врахуванням форм і каналів реалізації товарів, дотримання принципів мультиканальності реалізації. Положенні про облікову політику (наказі) ці моменти повинні бути передбачені, що забезпечує як попередній, так і наступний контроль (табл. 8. 1).

*Таблиця 8.1. Форми реалізації продукції та документування операцій*

<i>Форми реалізації</i>	<i>Первинні документи</i>
1. Переробні підприємства (молокозаводи, елеватори, м'ясокомбінати, цукрові заводи тощо)	Договори, товарно-транспортні накладні (ТТН), квитанції, дорожні листи, платіжні доручення, виписки банку, ветеринарні свідоцтва, племінні свідоцтва, сортові посвідчення, атестати, податкова накладна, акти взаємозвірки розрахунків.
2. Заготівельні організації, обслуговуючі кооперативи	Договори, ТТН, приймальні квитанції, платіжні доручення, податкові накладні та ін.
3. Магазины фірмової торгівлі, оптові ринки, роздрібна торгівля з транспортних засобів	Дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі, торгівельний патент, ТТН, дорожні листи, чеки РРО
4. Аукціони живої худоби	Заявки на участь в аукціоні, заявки-пропозиції продавців, племінні свідоцтва, ветеринарні свідоцтва, форма угоди купівлі-продажу худоби і птиці, аукціонне свідоцтво
5. Експорт	Контракти, коносаменти, сертифікати, вантажно-митна декларація, податкова накладна, розрахунково-платіжні документи
6. Інтернет, служби доставки	Каталоги товарів, замовлення, поштові документи, електронні перекази
7. Реалізація продукції, робіт і послуг за готівку працівникам підприємства	Відомості (реєстри) на реалізацію, накладні внутрішньогосподарського призначення, журнал реєстрації накладних, прибуткові касові ордери, дорожні листи, облікові листи тракториста-машиніста, податкові накладні тощо.

Значну частину у структурі комерційних витрат можуть займати витрати на рекламу, комісійні збори на користь збутових та інших посередницьких організацій, обґрунтованість яких слід перевіряти.

Увагу слід звертати на достовірність обліку бартерних операцій. Як показує практика часто реалізовану продукцію списують на дебет рахунків 20 – 22 із кредиту рахунку 27 «Готова продукція» без відображення в обліку доходу. При цьому допускаються факти нееквівалентного обміну на шкоду підприємства.

Крім того, існує ймовірність приховування від оподаткування обороту виручки від реалізації. Податкові інспекції при виявленні таких фактів оцінюють товарообмінні операції для цілей оподаткування, виходячи із діючих на момент бартерних операцій ринкових цін при реалізації підприємством аналогічної продукції, і накладають штрафи. Потрібно простежити, щоб бартерні операції були відображені в облік таким чином: дебет рахунку 90 і кредит рахунку 27 на суму собівартості продукції та дебет рахунку 36 або 37 і кредит рахунку 70; дебет рахунків 20 – 22, 15 і кредит рахунку 64 за цінами реалізації.

Складним етапом контролю є встановлення реальності даних облік про віднесення в звітному періоді витрат на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Тут уважно вивчають правильність списання калькуляційних різниць.

Виятково важлива перевірка реальності операцій з реалізації продукції покупцям. Для цього списання продукції, тварин і матеріальних цінностей з кредиту рахунків 27, 26, 20, 21, 22 в дебет рахунку 90 зіставляють із нарахованою заборгованістю покупців (рахунки 36 і 37) і надходженням платежів на рахунки 30, 31 у відповідних регістрах бухгалтерського обліку та первинних документах (товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції, рахунки-фактури). Внутрішньогосподарський оперативний контроль спрямовують на правильність визначення обсягів реалізованої продукції, якості, цін, дотримання графіку (строків) реалізації, а також на відповідність кількості відправленої продукції прийнятій, надійність пропускнуої системи при збуті продукції. Для цього широко використовують зустрічну перевірку взаємозв'язаних документів: товарно-транспортних накладних, приймальних квитанцій, дорожніх листів автомобіля, журналу вагаря, відомостей руху зерна та іншої продукції, звітів про рух товарно-матеріальних цінностей, реєстрів на реалізацію продукції, касових ордерів (при реалізації продукції і послуг за готівку) та ін. Практикують також взаємоперевірку розрахунків із покупцями. Ціни реалізації перевіряють відповідно до договору та наказом про затвердження реалізаційних цін на реалізацію за готівку.

Ефективним прийомом контролю якості реалізованої продукції є лабораторні аналізи. Практика свідчить, що при відсутності показників якості в

документах на відправлену продукцію покупці занижують якість продукції. Особливу увагу слід звернути на встановлення та правильність застосування знижок за забрудненість, засміченість, невідповідність стандартам і надбавок за сортове зерно, за тверду пшеницю за класами, за підвищений вміст клейковини, підвищену цукристість тощо.

Відповідно до нормативно-технічної бази (стандарти, технічні умови), яка передбачає різнобічну товарознавчу характеристику, перевіряють правильність визначення якості на молочну продукцію, худобу, птицю, яйця, вовну тощо. При цьому можуть бути виявлені факти заниження якості продукції та недоплати у зв'язку з цим доходу від реалізації. В цьому випадку потрібно вживати дієві заходи щодо відшкодування матеріального збитку (оформлювати претензійні листи, претензії, позовні заяви тощо залежно від ситуації).

Достовірність даних про виручку від реалізації вивіряють на основі приймальних квитанцій і нормативних актів про порядок визначення залікової маси та якості продукції, а також внутрішніх документів (товарно-транспортні накладні, журнали обліку надоїв молока, акти контрольного доїння та ін.) і реалізаційних цін згідно договору. Після цього встановлюють правильність визначення фінансових результатів за видами продукції і по підприємству в цілому.

Реальність формування собівартості реалізованої продукції установлюють порівнянням даних по дебету рахунку 90 із документами, які є підставою для записів за даним рахунком.

Уважно перевіряють операції з реалізації продукції і послуг за готівку працівникам підприємства, а також на ринку, вивчаючи дані звітів РРО, записи у журналах реєстрації накладних, дані власне у накладних, звітах, дорожніх листах, нарядах на відрядну роботу, касовій книзі тощо. При виявленні невідповідності у документальних джерелах практикують тестування підзвітних осіб.

Нарешті дані бухгалтерського обліку за рахунками 90, 70 зіставляють із Звітом про фінансові результати.

Суб'єкти контролю широко використовують прийоми і способи економічного аналізу з метою виявлення відхилень від запланованих завдань, договірних зобов'язань, оцінки ринкової ситуації, ділової активності конкурентів. Аналізують вплив факторів на суму доходів (обсяг реалізованої продукції, ціна, структура асортименту) для пошуку резервів збільшення доходу та прибутковості підприємства.

## 8.2. Контроль доходів іншої звичайної діяльності

Крім доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства отримують доходи від інших фінансових операцій. До них належать: інші операційні доходи, доходи від фінансової та інвестиційної діяльності. Основним джерелом контролю названих видів доходів є дані рахунків 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

До інших операційних доходів відносять: дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (рах. 710); дохід від реалізації іноземної валюти (рах. 711); дохід від реалізації інших оборотних активів (рах. 712); дохід від операційної оренди активів (рах. 713); дохід від операційної курсової різниці (рах. 714); одержані штрафи, пені, неустойки (рах. 715); відшкодування раніше списаних активів (рах. 716); дохід від списання кредиторської заборгованості (рах. 717); дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (рах. 718); інші доходи від операційної діяльності (рах. 719).

Контроль доходів від реалізації іноземної валюти здійснюють відповідно до основних методологічних положень НП(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів». У ньому визначено, що статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на дату здійснення операцій, а визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення розрахунків та на дату балансу. Отже, потрібно перевірити дотримання цього стандарту та правильності відображення доходів від реалізацій іноземною валюти на рахунках 711 і 714.

Для цього досліджують дані виписок банку, які є підставою для зарахування виручки від продажу іноземної валюти на поточний рахунок (Д-т 311 К-т 711). Позитивна курсова різниця (за умови підвищення курсу валюти) між датою перерахування валюти і датою її продажу повинна бути зарахована на рахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці».

Дохід від реалізації інших оборотних активів (насіння, кормів, запасних частин, пального та ін.) контролюють перш за все з погляду доцільності таких операцій та економічної вигоди. Реальність реалізації оборотних активів установлюють порівнянням накладних, товарно-транспортних накладних, податкових накладних, даних складського обліку з рахунками-фактурами, виписками банку; аналізують ціни реалізації цих активів, канали реалізації, а також записи на рахунках 943, 712 та 20, 21, 22. Крім того, потрібно перевірити

повноту і своєчасність нарахування податкових зобов'язань від суми доходу за реалізацію інших оборотних активів.

Повноту і своєчасність нарахування і перерахування коштів з операційної оренди контролюють на основі договорів операційної оренди та документів про нарахування коштів і їх віднесення до складу доходів. Потрібно перевірити обґрунтованість орендної плати, інші умови, встановлені орендодавцем, правильність відображення цих розрахунків в бухгалтерському обліку, повноту нарахування податкових зобов'язань з ПДВ. Одночасно перевіряють документи, що засвідчують право власності на майно, яке здається в оренду. Дохід від здавання майна в операційну оренду відображають одночасно з утворенням дебіторської заборгованості (Дт 37 Кт 713).

Повноту і правильність доходів від визнаних штрафів, пені, неустойок контролюють на основі договорів та документів, що підтверджують порушення умов постачання матеріальних ресурсів та виконання робіт підрядниками (комерційні акти, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, акти на приймання-здачу робіт тощо). Важливо перевірити претензійну роботу, правильність оформлення претензійних справ, повноту задоволення претензій та відображення в обліку доходів і розрахунків по претензіях. Для цього досліджують інформацію по рахунках 374 «Розрахунки за претензіями», 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 31 «Рахунки в банках», рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей, аналізують претензійні листи, позовні заяви та ін.

При перевірці доходу від раніше списаних активів потрібно звернути увагу на визначення розміру матеріального збитку з вини матеріально відповідальних осіб, що підлягає відшкодуванню відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 № 116, в якій передбачено використання коефіцієнтів кратності до облікових чи інших цін. Повноту відшкодування матеріального збитку установлюють за матеріалами інвентаризації активів актами і висновками перевірок аудиту, де зафіксовані виявлені недостачі, втрати, пошкодження матеріальних цінностей, а також за наказами (розпорядженнями) керівника підприємства. Нарахування суми відшкодування матеріального збитку відображають по дебету рахунку 375 і кредиту рахунку 716. Потрібно переконатися за даними цих рахунків чи погашена заборгованість матеріально-відповідальним особами в повному розмірі в установлений термін. Одночасно перевіряють повноту і правильність нарахування ПДВ з доходу, облікованого на рахунку 716.

Доход від списання кредиторської заборгованості може бути визнаний у разі, якщо строк позовної давності минув або судом прийнята постанова про необґрунтованість претензії кредиторів, в інших випадках.

Дострокове списання кредиторської заборгованості може призвести до непродуктивних втрат підприємства. Тому всі випадки списання простроченої кредиторської заборгованості потрібно перевірити, звернути увагу, на які рахунки вона віднесена, з'ясувати, чи не допускались факти перекриття дебіторської заборгованості кредиторською.

Операції по безоплатному отриманні підприємством активів відображають за дебетом рахунків матеріальних цінностей і кредитом рахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів». Основне завдання контролерів – перевірити повноту і своєчасність оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих безоплатно від різних спонсорів і окремих підприємств та правильність їх оцінки.

Підприємства тимчасово вільні кошти інвестують в різні об'єкти економічної діяльності з метою отримання прибутку. Важливо забезпечити вибір ефективних форм вкладення капіталу і, відповідно, контроль за реалізацією інвестиційної політики. Доходи від фінансових інвестицій включають: доходи від участі в капіталі (від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства); доходи іншої фінансової діяльності (дивіденди одержані, відсотки одержані, інші доходи від фінансових операцій). Для обліку названих доходів передбачені рахунки : 72 «Дохід від участі в капіталі» і 73 «Інші фінансові доходи». Контролери перевіряють достовірність формування інформації про доходи від фінансових інвестицій на зазначених рахунках, документальне підтвердження здійснених фінансових операцій.

При перевірці доходів від участі в капіталі контролери з'ясовують, яку частку в капіталі асоційованого, дочірнього, спільного підприємства має підприємство-інвестор на основі договорів про спільну діяльність, протоколів зборів учасників; правильність оцінки фінансових інвестицій за методом участі в капіталі; достовірність інформації про фінансові результати об'єктів інвестування (асоціації, дочірні підприємства, спільні підприємства); правильність розрахунку доходу залежно від розміру участі в капіталі; повноту і своєчасність зарахування доходу (чистого прибутку) на суму збільшення інвестицій за методом участі в капіталі. Для перевірки цих питань використовують договори, протоколи зборів учасників, повідомлення (авізо) про суму нарахованого чистого прибутку на частку власного капіталу, виписки банку, дані рахунку 72 та Звіту про фінансові результати інвестора.



Контролюють повноту і своєчасність нарахування та перерахування дивідендів і доходів відповідно до договорів купівлі-продажу цінних паперів (акцій, облігацій), які належать підприємству, правильність обліку фінансових операцій на рахунку 73 «Інші фінансові доходи» на підставі виписок банку, розрахунків і довідок бухгалтерії тощо.

При перевірці інших доходів та фінансових результатів від інвестиційної діяльності з'ясовують: доцільність і законність реалізації фінансових інвестицій необоротних активів, майнових комплексів, наявність дозволу власника, обґрунтованість ціни продажу, повноту і своєчасність надходження виручки від реалізації об'єктів, повноту оподаткування (нарахування ПДВ), виручки, правильність відображення цих операцій на рахунку 74 «Інші доходи» на підставі відповідних документів (платіжні доручення, виписки банку, акти на списання необоротних активів, рахунки тощо).

Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій і безоплатно отриманих необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з їх нарахуванням і відображається в обліку за дебетом рахунку 42 «Додатковий капітал» і кредитом 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Сума відшкодування матеріального збитку, викликаного нестачею, пошкодженням, необоротних активів, визнається доходом і обліковується на рахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Основне завдання контролерів за даними операціями полягає в перевірці правильності визначення розміру матеріального збитку згідно з чинним законодавством, що підлягає відшкодуванню матеріально-відповідальними особами.

### **8.3. Контроль формування фінансових результатів і використання прибутку**

Забезпечення дієвого контролю з достовірність і правильністю формування фінансових результатів та використанням прибутку має важливе значення для управління прибутковістю, виявлення реальних резервів її підвищення, дотримання норм законодавства, сплати податку на прибуток та статутних норм використання прибутку на виплату дивідендів акціонерам, на створення фондів розвитку виробництва та соціальні потреби працівників підприємства, а також для задоволення потреб в достовірній інформації про фінансові результати зовнішніх користувачів.

Перевірку даних обліку про формування фінансових результатів доцільно здійснювати в такій послідовності:

- ✓ співставлення форм фінансової звітності з Головною книгою;
- ✓ порівняння даних Головної книги з регістрами синтетичного обліку за рахунком 79 «Фінансові результати»;
- ✓ встановлення узгодженості синтетичного і аналітичного обліку фінансових результатів;
- ✓ виявлення дотримання стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності щодо складу витрат, доходів та їх визнання;
- ✓ дотримання облікової політики стосовно формування фінансових результатів (методики оцінки активів, нарахування амортизації тощо);
- ✓ підтвердження даних про фінансові результати відповідними первинними документами;
- ✓ підтвердження достовірності даних про нарахування податку на прибуток;
- ✓ перевірка правильності розподілу прибутку відповідно до чинного законодавства і статуту підприємства;
- ✓ перевірка податкового обліку доходів і витрат та визначення прибутку до оподаткування в Декларації про прибуток;
- ✓ аналіз фінансових результатів, виявлення впливу окремих факторів на розмір фінансових результатів та розробка заходів з реалізації виявлених резервів зниження собівартості продукції, збільшення доходів тощо.

Формування фінансових результатів контролюють відповідно до таких законодавчо-нормативних актів:

- ✓ Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- ✓ Податковий Кодекс України;
- ✓ НП(С)БО 1, НП(С)БО 6, НП(С)БО 15, НП(С)БО 16, НП(С)БО 30.

Формування фінансових результатів в бухгалтерському обліку відображають на рахунку 79 «Фінансові результати» за субрахунками: 791 «Фінансові результати операційної діяльності», 792 «Результат від фінансових операцій», 793 «Результат від іншої звичайної діяльності». Завдання контролерів зводиться, перш за все, до перевірки правильності перенесення витрат в дебет відповідних субрахунків фінансових результатів, а доходів – в кредит цих рахунків. Цим забезпечується правильність формування інформації про фінансові результати за видами діяльності в обліку та фінансовій звітності. Далі перевіряють достовірність даних та дотримання НП(С)БО 16 «Витрати» та 15 «Дохід» стосовно обліку та визнання витрат і доходів, якщо така процедура попередньо не виконувалася.

Методика перевірки витрат і доходів висвітлена у попередніх розділах.

Порівняння витрат і доходів на рахунку 79 «Фінансових результати» визначають суму прибутку, якщо доходи перевищують витрати, чи збитку, якщо витрати більші, ніж доходи (рис. 8.2).

### Рахунок 79 «Фінансові результати»

Дебет		Кредит
<i>Витрати</i>		<i>Доходи</i>
<b>Субрахунок 791</b>		
Рах. 90 «Собівартість реалізації»	→	← Рах. 70 «Доходи від реалізації»
Рах. 92 «Адміністративні витрати»	→	
Рах. 93 «Витрати на збут»	→	← Рах. 71 «Інший операційний дохід»
Рах. 94 «Інші витрати операційної діяльності»	→	
Рах. 704 «Вирахування з доходу»	→	
<b>Субрахунок 792</b>		
Рах. 95 «Фінансові витрати»	→	← Рах. 72 «Дохід від участі в капіталі»
Рах. 96 «Втрати від участі в капіталі»	→	← Рах. 73 «Інші фінансові витрати»
<b>Субрахунок 793</b>		
Рах. 97 «Інші витрати»	→	← Рах. 74 «Інші доходи»

Рис. 8.2. Схема формування в обліку інформації про фінансові результати

За даними аналітичного обліку визначають фінансовий результат за кожним видом продукції, робіт і послуг. На основі аналізу такої інформації установлюють збиткові чи низькорентабельні види діяльності, види виробництва продукції, розробляють заходи з підвищення ефективності виробництва та усунення виявлених недоліків в організації і управлінні виробничо-фінансовою діяльністю. Важливим напрямом контролю є підтвердження законності, достовірності та економічної доцільності використання прибутку. Помилки і порушення порядку використання прибутку можуть негативно вплинути на інтереси власників, держави, трудових колективів та інших стейкхолдерів.

Контроль здійснюють відповідно з податковим законодавством, статутом, нормами Господарського кодексу. Преш за все установлюють правильність визначення податку на прибуток платниками такого додатку згідно з Податковим кодексом України.

Правомірність використання прибутку на створення резервного капіталу перевіряють згідно з нормами Господарського кодексу України та статуту підприємства. Використання прибутку на виплату дивідендів передбачають в статуті. В статуті можуть визначати відрахування від чистого прибутку на створення фондів розширення виробництва і соціальні потреби.

Фактичне використання прибутку перевіряють за даними бухгалтерського обліку за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», суми за яким співставляють із взаємопов'язаними рахунками (43 «Резервний капітал», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 67 «Розрахунки з учасниками» та ін.) з формами фінансової звітності. Поглиблений аналіз проводять з метою з'ясування причин збитків, установлюють осіб, з вини яких сплачені штрафи, пеня, неустойки, допущені нестачі і псування майна, продукції, необґрунтовані витрати коштів, матеріальних ресурсів на виробництво, недоотримання доходу списання на збитки прострочення дебіторської заборгованості тощо.

Основні зусилля контролерів повинні бути спрямовані на розроблення пропозицій з впровадження новітніх технологій, продуктивних сортів рослин, поліпшення селекції в тваринництві, освоєння нових ринків збуту продукції, поліпшення системи управління і організації виробництва та інших інновацій, які є основними факторами нарощування прибутків.

### **Запитання для самоконтролю**

1. У чому полягає мета та завдання контролю операцій з обліку доходів підприємства?
2. За якими принципами здійснюється контроль операцій, пов'язаних з формуванням доходів підприємства?
3. Назвіть умови визнання доходу.
4. Що є джерелами інформації для контролю доходів і фінансових результатів?
5. Назвіть форми реалізації продукції сільськогосподарських підприємств.
6. Які законодавчо-нормативні документи регулюють контроль доходів підприємства?
7. За якими ознаками класифікуються доходи підприємства?
8. Особливості контролю доходів іншої звичайної діяльності
9. Послідовність контролю формування фінансових результатів і використання прибутку
10. Розкрийте схему формування в обліку інформації про фінансові результати

### **Тестові завдання**

1. Фінансовим результатом роботи підприємства за звітний період може бути:  
А) прибуток або збиток;

- Б) прибуток або зобов'язання;
- В) збиток або дохід;
- Г) дохід або зобов'язання.

2. Прибуток – це:

- А) перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;
- Б) збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань;
- В) сума, на яку доходи перевищують пов'язані із ними витрати;
- Г) це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань.

3.Збиток – це:

- А) перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;
- Б) збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань;
- В) це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань;
- Г) сума, на яку доходи перевищують пов'язані із ними витрати.

4. Не відноситься до основних умов визнання доходу:

- А) Збільшення економічної вигоди;
- Б) Дата виникнення доходу в межах звітного періоду;
- В) Зменшення економічної вигоди;
- Г) Документування операцій, пов'язаних із доходом.

5. Не визнаються доходами:

- А) дохід (виручка) від реалізації продукції;
- Б) сума податку на додану вартість;
- В) інші операційні доходи;
- Г) фінансові доходи.

6.Джерелами інформації для контролю доходів і фінансових результатів є:

- А) картки руху основних засобів;
- Б) лімітно-забірні картки;
- В) бізнес-плани, кошториси, бюджети;
- Г) акти на списання добрив.

7.Основним джерелом доходу підприємств є

- А) виручка від реалізації продукції, робіт і послуг;
- Б) інші операційні доходи;
- В) фінансові доходи;

Г) інші доходи.

8. Момент набуття права власності на майно врегульовано:

- А) Податковим Кодексом України;
- Б) Цивільним Кодексом України;
- В) Господарським Кодексом України;
- Г) Трудовим Кодексом України.

9. Операції по безоплатному отриманні підприємством активів відображають за:

- А) дебетом рахунків матеріальних цінностей і кредитом рахунку 718;
- Б) дебетом рахунків матеріальних цінностей і кредитом рахунку 711;
- В) дебетом рахунків матеріальних цінностей і кредитом рахунку 713;
- Г) дебетом рахунків матеріальних цінностей і кредитом рахунку 715.

10. Доходи від фінансових інвестицій НЕ включають:

- А) доходи від інвестицій в асоційовані підприємства;
- Б) доходи від спільної діяльності;
- В) дивіденди одержані;
- Г) дохід від продажу товарів.

11. Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- А) «Фінансові результати операційної діяльності», «Результат від фінансових операцій», «Результат від іншої звичайної діяльності»;
- Б) «Фінансові результати операційної діяльності», «Результат від фінансових операцій»;
- В) «Дохід від реалізації готової продукції», «Дохід від реалізації товарів», «Дохід від реалізації робіт, послуг»;
- Г) «Фінансові результати операційної діяльності», «Фінансові результати від реалізації готової продукції», «Фінансові результати від реалізації товарів».

12. Правомірність використання прибутку на створення резервного капіталу перевіряють згідно з нормами:

- А) Цивільного кодексу України та статуту підприємства;
- Б) Господарського кодексу України та статуту підприємства;
- В) Податкового кодексу України та статуту підприємства;
- Г) Трудового кодексу України та статуту підприємства.

13. Фактичне використання прибутку перевіряють за даними бухгалтерського обліку за рахунком:

- А) 79 «Фінансові результати»;
- Б) 31 «Рахунки в банках»;
- В) 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- Г) 70 «Доходи від реалізації».

14. Доходами визнають:

- А) Сума попередньої оплати продукції;
- Б) Сума податку на додану вартість;
- В) Сума авансу в рахунок оплати продукції;
- Г) Чистий дохід від реалізації продукції.

15. Контроль доходів фінансових результатів здійснюють відповідно до:

- А) Цивільного Кодексу України та інших чинних законодавчих актів, стандартів обліку і звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» НП(С)БО 15 «Дохід»;
- Б) Податкового Кодексу України та інших чинних законодавчих актів, стандартів обліку і звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 30 «Біологічні активи», а також державних стандартів і технічних умов реалізації продукції, робіт і послуг, Положень (наказів) про облікову політику підприємства;
- В) Господарського Кодексу України та інших чинних законодавчих актів, стандартів обліку і звітності НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» НП(С)БО 15 «Дохід»;
- Г) Вірна відповідь відсутня.

16. Основними завданнями контролю реалізації є:

- А) перевірка обґрунтованості і своєчасності укладання договорів на продаж продукції, дотримання договірних зобов'язань, реальність та законність операцій по реалізації, оцінка маркетингової діяльності, виявлення можливостей розширення ринків збуту на економічно вигідних умовах;
- Б) скорочення витрат на стадії збуту і винних у цьому осіб, правильності встановлення якості реалізованої продукції, застосування цін і тарифів, визначення фінансових результатів та резервів підвищення рентабельності виробництва;
- В) Правильна відповідь а та б;
- Г) збільшення витрат на стадії збуту, застосування цін і тарифів вищі за ринкові, дотримання договірних зобов'язань, реальність та законність операцій по реалізації, переоцінка маркетингової діяльності.

17. Одним із першочергових етапів контролю реалізації та важливим його напрямом є:

- А) з'ясування конкурентної ситуації на ринку, платоспроможності покупців, форм реалізації продукції, робіт і послуг та адекватне оформлення операцій, пов'язаних з реалізацією, первинними документами, які є юридичним підтвердженням господарських фактів;
- Б) перевірка фінансової звітності, мережі підприємств та вартість збуту;

В) виявлення резервів зниження собівартості виробництва продукції сільськогосподарських підприємств, розробленню і прийняттю управлінських рішень щодо оптимізації витрат;

Г) Вірна відповідь відсутня.

18. Ефективним прийомом контролю якості реалізованої продукції є:

А) Аналітичне групування;

Б) Інформаційне моделювання;

В) Експертна оцінка готової продукції;

Г) Лабораторний аналіз.

19. При перевірці доходів від участі в капіталі контролери з'ясовують:

А) яку частку в капіталі асоційованого, дочірнього, спільного підприємства має підприємство-інвестор на основі договорів про спільну діяльність, протоколів зборів учасників та правильність розрахунку доходу залежно від розміру участі в капіталі;

Б) правильність оцінки фінансових інвестицій за методом участі в капіталі та повноту і своєчасність зарахування доходу (чистого прибутку) на суму збільшення інвестицій за методом участі в капіталі;

В) достовірність інформації про фінансові результати об'єктів інвестування (асоціації, дочірні підприємства, спільні підприємства);

Г) всі відповіді вірні.

20. Для обліку доходів від фінансових інвестицій передбачені рахунки:

А) 71 і 70;

Б) 72 і 73;

В) 74 і 70;

Г) 14 і 74.

## Практичні завдання

### Завдання 8.1.

*Вихідні дані.* Протягом звітного періоду підприємство отримало такі доходи та понесло такі витрати на їхнє отримання. Визнано дохід від реалізації продукції на суму 61908 грн (зокрема ПДВ), списана фактична собівартість реалізованої продукції 29957 грн. До витрат звітного періоду належать: витрати на збут 4257 грн, адміністративні витрати 17046 грн. За наведеними вище даними бухгалтер склав бухгалтерську довідку щодо закриття рахунків та визначення фінансового результату. В обліку підприємства господарські операції відображені у такий спосіб.



Таблиця 8.2. Визначення фінансово результату

Дебет	Кредит	Сума, грн
70	79	61908
23	90	29957
79	92	17046
79	93	4257
44	79	?

Зміст завдання:

1. визначити помилки й порушення в бухгалтерському обліку;
2. скласти робочі документи контролера за результатами перевірки (таб.6.3);
3. сформулювати висновки та розробити рекомендації з виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

Таблиця 8.3. Перелік виявлених помилок і порушень під час контролю фінансових результатів

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	Номер	Дата	Сума, грн	

### Завдання 8.2.

*Вихідні дані.* В процесі перевірки встановлено, що ТОВ «Ауріка» за звітний період реалізувало 1 000 одиниць готової продукції. Виручка від реалізації продукції надійшла на поточний рахунок у сумі 921 600 грн, включаючи ПДВ (20 %). Виробничі витрати склали 440 000 грн, інші операційні витрати – 62 000 грн. Крім того, від операційної діяльності підприємство одержало 96 000 грн прибутку. Проте 31.12.20XX р. покупцями було повернено 4 одиниці продукції через низьку якість. У результаті, за рік, що перевіряється, ТОВ «Ауріка» показало збитки на загальну суму 100 000 грн.

Зміст завдання:

1. Визначити правильність відображення суми фінансового результату у звітності підприємства.
2. Здійснити нормативно-правове обґрунтування виявлених порушень
3. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень в бухгалтерському обліку підприємства.

### Завдання 8.3.

*Вихідні дані.* Під час контролю операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства було встановлено наступне:

У складі оборотних активів підприємства знаходяться депозитні сертифікати на суму 20 000 грн, за якими за 2 місяці звітного року нарахований дохід за ставкою 50 % річних.

Реалізовано основних засобів на суму 4 800 грн, в т.ч. ПДВ 800 грн. Первісна вартість основних засобів складає 10 000 грн, знос на дату реалізації – 7 000 грн.

У звітному році підприємство отримало короткостроковий кредит у банку в сумі 300 000 грн під 60 % річних на 6 місяців.

У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за рік, що перевіряється, підприємство визначило прибуток від звичайної діяльності до оподаткування (р. 2290 ф. 2) у розмірі 6 333 грн.

*Зміст завдання:*

1. Визначити, який фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування може підтвердити контролер за результатами перевірки.
2. Здійснити нормативно-правове обґрунтування виявлених порушень
3. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень в бухгалтерському обліку підприємства.

## ТЕМА 9

# КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

### 9.1. Мета, завдання та перевірка дотримання загальних вимог до фінансової звітності

Фінансова звітність містить важливу інформацію про фінансово-майновий стан підприємства та результати його діяльності. Тому достовірність і обґрунтованість даних фінансової звітності має важливе значення, оскільки дозволяє користувачу інформації цієї звітності робити відповідні висновки і оцінки та приймати об'єктивні рішення. Підтвердженням повноти і достовірності фінансової звітності займаються ревізійні комісії в тих підприємствах, де вони створені. Таким чином, служби контролю повинні приділити контролю фінансової звітності належну увагу і визначити цей об'єкт одним із основних в своїх планах та програмах.

Метою контролю є підтвердження повноти, достовірності та відповідності її даних в усіх суттєвих аспектах стандартам, які регламентують порядок підготовки і надання фінансових звітів. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» контролери повинні підтвердити оцінку якісних характеристик фінансової звітності за критеріями, наведеними в табл. 9.1.

*Таблиця 9.1. Критерії оцінки якості фінансової звітності*

Критерії оцінки	Характеристика критеріїв
1. Зрозумілість	Інформація у звітності однозначно тлумачиться користувачами
2. Доречність	Фінансова інформація має містити лише ту інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити минулі, теперішні та майбутні події.
3. Достовірність	Інформація є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.
4. Порівнюваність	Надання можливості користувачам порівнювати показники фінансової звітності за різні періоди та на різних підприємствах
5. Обґрунтованість	Фінансова звітність повинна бути складена на підставі даних бухгалтерського обліку, і підтверджена відповідними первинними документами.

Контролери повинні встановити дотримання при підготовці фінансової звітності таких принципів, сформульованих в НП(С)БО 1:

- ✓ автономності підприємства,
- ✓ безперервності діяльності,
- ✓ періодичності,
- ✓ історичної (фактичної) собівартості,
- ✓ нарахування та відповідності доходів і витрат,
- ✓ послідовності,
- ✓ обачності,
- ✓ превалювання змісту над формою,
- ✓ єдиного грошового вимірника.

Завданнями контролю фінансової звітності є:

- ✓ перевірка правильності оформлення фінансової звітності (визначення виду діяльності, форми власності, форми господарювання, зазначення юридичної адреси, для цього співставляють коди форм фінансової звітності з даними реєстраційного свідоцтва; виявлення виправлень, що не допускається);
- ✓ співставлення даних на початок звітної періоду з даними на кінець минулого звітної періоду;
- ✓ своєчасність надання фінансової звітності відповідним органам і користувачам;
- ✓ співставлення даних фінансової звітності з Головною книгою та іншими обліковими регістрами;
- ✓ узгодженість синтетичного і аналітичного обліку;
- ✓ взаємоузгодженість показників різних форм фінансової звітності;
- ✓ підтвердження інформації про активи і розрахунки матеріалами повної інвентаризації;
- ✓ перевірка дотримання облікової політики на постійній основі, законність внесення змін в облікову політику підприємства;
- ✓ перевірка оцінки статей фінансової звітності згідно стандартів;
- ✓ оцінки можливості постійного функціонування підприємства;
- ✓ встановлення узгодженості фінансової звітності з податковою, відомчою та статистичною звітністю.

Окремо слід визначити завдання контролю, пов'язані з підготовкою до заповнення форм фінансової звітності. Особливу увагу звертають на якість проведеної інвентаризації, зокрема, з'ясовують, чи в повному обсязі проведена інвентаризація, чи правильно відображені в обліку інвентаризаційні різниці, чи не допускаються факти формального відображення залишків в інвентаризаційних описах за даними сальдових відомостей. В разі виявлення

суттєвих порушень в оформленні документів з інвентаризації, проводять контрольні вибіркові інвентаризації необоротних і оборотних активів.

Ретельно перевіряють обґрунтованість калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг, корегування повної собівартості до фактичної, закриття рахунків з обліку операційних витрат, доходів, фінансових результатів.

Важливо установити, чи віднесені у відповідному розмірі на витрати звітного періоду незавершене виробництво, орендна плата, витрати майбутніх періодів у розмірі, який відноситься до поточного звітного року.

Склад, зміст, оцінку статей форм фінансової звітності перевіряють згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», відповідними стандартами за об'єктами обліку активів, пасивів, витрат, доходів і фінансових результатів.

Фінансову звітність малих підприємств складають за спрощеною формою, порядок складання якої регулюється окремим стандартом НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419 затверджений Порядок подання фінансової звітності, дотримання якого також слід перевірити.

## **9.2. Перевірка балансу підприємства**

Баланс перевіряють на відповідність вимогам НП(С)БО 1 та Методичним рекомендаціям щодо заповнення форм фінансової звітності. Доцільно дотримуватися визначеної послідовності контрольних процедур. Контролери можуть самостійно обирати послідовність виходячи з власного професійного досвіду та завдань контролю. В табл. 9.2. наведено один із можливих варіантів контрольних дій та їх послідовності.

В балансі відображають лише ті активи, які можуть бути контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Це означає, що контролери повинні прослідкувати, чи не відображене в балансі зношене, пошкоджене, невикористовуване майно, виробничі запаси, продукція тощо. Такі активи повинні бути списані на витрати діяльності. Відображення в балансі непридатних для використання активів викривляє розмір реальних ресурсів підприємства. Статті необоротних активів перевіряють на предмет їх складу

відповідно до НП(С)БО 7, 8, 30 та дотримання вимоги, що у підсумок балансу включається залишкова вартість таких активів.

**Таблиця 9.2. Послідовність контрольних процедур перевірки балансу підприємства**

<b>Назва процедури</b>	<b>Зміст процедури</b>
1. Перевірка оформлення балансу	Правильність кодів згідно реєстраційного свідоцтва, наявність підписів, дат складання і прийняття балансу.
2. Перевірка правильності перенесення кінцевих залишків минулого звітного періоду	При виявленні розходжень з'ясовують їх причини, об'єктивними з яких є внесення змін у форму балансу, обґрунтованих змін в облікову політику. Інші причини є суб'єктивними і розцінюються як помилки.
3. Логічна перевірка	Перевірка за критеріями відповідності дійсності. Контролери уважно аналізують статі балансу, порівнюючи їх на початок та кінець періоду, перевіряють узгодженість статей балансу (наприклад, заборгованість з оплати праці та зобов'язання за соціальним страхуванням).
4. Арифметична перевірка	Перевіряють правильність визначення залишкової вартості нематеріальних активів, основних засобів, чистої реалізаційної вартості та підсумків розділів балансу і балансу в цілому.
5. Співставлення статей балансу з іншими обліковими регістрами	Співставляють окремі статті балансу з відповідними обліковими регістрами за синтетичними рахунками, Головною книгою.
6. Узгодженість синтетичного та аналітичного обліку	Дані Головної книги співставляють з регістрами аналітичного обліку за відповідними рахунками
7. Аналітична перевірка	Проводять горизонтальний і вертикальний аналіз (динаміки і структури) статей балансу, визначають «незвичайні відхилення», встановлюють найсуттєвіші статті балансу. Так обираються статті для поглибленої перевірки, встановлюються нестандартні тенденції, закономірності, визначається вірогідність помилок і порушень.
8. Перевірка статей балансу по суті	Установлюють правильність формування статей балансу відповідно до встановлених нормативних вимог.
9. Узгодженість окремих статей балансу з іншими формами звітності	Статті балансу за розрахунковими операціями повинні узгоджуватися з податковими деклараціями, розрахунками, звітністю за соціальним страхуванням, формами статистичної звітності тощо.

Контролери встановлюють відповідність належності фінансових інвестицій до довгострокових, а також інвестицій, які не можуть бути вільно реалізовані в поточний момент, за даними облікових регістрів за рахунком 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Правильність відображення відстрочених податкових зобов'язань в балансі визначають різницею між обліковою та податковою базами оцінки платежів податку на прибуток. Якщо прибуток за податковим обліком більший

від суми податку за даними бухгалтерського обліку, то стаття «Відстрочені податкові активи» відображується в активі балансу.

Статті розділу «Оборотні активи» перевіряють на предмет відповідності даним облікових реєстрів за рахунками 20 – 37 та відповідність їх оцінки методам оцінки запасів і грошових коштів, визначеним в обліковій політиці.

Наявність, склад та оцінка усіх активів повинні бути підтверджені матеріалами інвентаризації, за розрахунками з контрагентами, бюджетом – проведена взаємозвірка. Залишки грошових коштів на рахунку в банку підтверджуються випискою та даними звірки залишків з банком на 31 грудня звітного року; залишки в касі підтверджуються даними касової книги.

Дебіторська заборгованість відображується в балансі за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів, порядок формування якого визначається в обліковій політиці відповідно до вимог НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». При перевірці розрахунків за різними статтями слід визначити, чи не допускалося згортання сальдо за розрахунковими операціями.

В першому розділі пасиву перевіряється інформація про власний капітал. Сума статутного та іншого зареєстрованого капіталу формується відповідно до законодавства, закріплюється в установчих документах. Наведена в балансі сума повинна відповідати закріпленій в установчих документах. За статтею «Капітал у дооцінках» наводиться сума дооцінки необоротних активів та фінансових інструментів. У складі додаткового капіталу відображується сума емісійного доходу, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, додаткові вклади засновників, накопичені курсові різниці та інші складові. Ці суми підтверджуються даними облікових реєстрів за відповідними синтетичними рахунками. У статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається сума чистого прибутку (збитку) за даними облікових реєстрів за синтетичним рахунком 44. Суму непокритого збитку показують в балансі в дужках, що означає від'ємне число, на яке зменшується сума власного капіталу. Аналогічно відображається сума неоплаченого і вилученого капіталу.

Суми довгострокових і поточних зобов'язань потрібно перевірити відносно дотримання критеріїв визнання зобов'язань згідно НП(С)БО, у якому визначено, що зобов'язаннями визнається заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Виходячи з цього визначення, у складі зобов'язань не повинна бути відображена безнадійна, прострочена заборгованість, за якою минули строки позовної давності, вона повинна бути списана на збитки підприємства. Перед

складанням балансу необхідно проводити звірку розрахунків, особливо важливо провести таку звірку за розрахунками з бюджетом та державними фондами.

В складі доходів майбутніх періодів контролери підтверджують суми доходів, які отримані протягом поточного року або попередніх звітних періодів, але належать до наступних періодів (наприклад, орендна плата за здані необоротні активи) за даними облікових реєстрів за рахунком 69 «Доходи майбутніх періодів».

### 9.3. Методика перевірки звіту про фінансові результати

Перевірку правильності складання звіту про фінансові результати здійснюють згідно НП(С)БО 1 та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності на підставі даних рахунків сьомого, восьмого і дев'ятого класів. В стандарті наголошується на необхідності дотримання положень щодо відображення доходів і витрат із дотриманням критеріїв їх визнання:

- ✓ витрати визнаються, якщо вони призводять до зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань і, відповідно, зменшення власного капіталу;
- ✓ доходи визнаються, якщо вони призводять до зменшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, та їх оцінка може бути достовірно визначена.

Далі перевірка зводиться до встановлення достовірності і обґрунтованості даних обліку, на основі яких складають Звіт про фінансові результати, а також виконання відповідних арифметичних розрахунків. Важливо перевірити підтвердженість бухгалтерського обліку на рахунках відповідними первинними документами. Правильність визначення показників, які характеризують фінансові результати (чистий дохід, прибуток, збиток) устанавлюють виконанням розрахунків у дублюючому режимі. В табл. 9.3. наведені основні елементи методики перевірки достовірності і об'єктивності інформації, наведеної у *першому розділі* звіту про фінансові результати.

Таблиця 9.3. Методика перевірки I розділу звіту про фінансові результати

Статті	Код рядка	Рахунки	Первинні документи
Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг: дохід (виручка) від	2000	За дебетом 701 «Дохід від реалізації продукції»	Договори купівлі-продажу, приймальні квитанції, накладні, акти, рахунки-фактури, ТТН, виписки



реалізації товарів, робіт, послуг за вирахуванням наданих знижок, повернутих товарів, доходів комітентам, непрямих податків		702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» За кредитом 791 «Результат операційної діяльності»	банку, касові ордери, податкові накладні
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Дебет рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції»	ТТТ, рахунки-фактури, накладні, акти, податкові накладні
Валовий прибуток (збиток)	2090 2095	Сума рядків 2000, 2010 мінус рядки 2050, 2070	Розрахунок
Інші операційні доходи	2120	Дебет 71 «Інший операційний дохід» Кредит 791 «Результат операційної діяльності»	Договори, рахунки-фактури, ТТН, платіжні доручення, виписки банків, касові ордери, податкові накладні тощо
Адміністративні витрати	2130	92 «Адміністративні витрати» Дебет 791 «Результат операційної діяльності»	Розрахунково-платіжні відомості, табель обліку робочого часу, накладні, лімітно-забірні картки, дорожні листи, відомості нарахування амортизації, звіти про витрачання коштів, наданих на відрядження або під звіт, рахунки тощо
Витрати на збут	2150	93 «Витрати на збут» Дебет 791 «Результат операційної діяльності»	Розрахунково-платіжні відомості, табель обліку робочого часу, накладні, лімітно-забірні картки, дорожні листи, відомості нарахування амортизації, звіти про витрачання коштів, наданих на відрядження або під звіт, рахунки тощо
Інші операційні витрати	2180	94 «Інші операційні витрати» Дебет 791 «Результат операційної діяльності»	Розрахунково-платіжні відомості, табель обліку робочого часу, накладні, лімітно-забірні картки, дорожні листи, акти інвентаризації, податкові накладні, виписки банку, акти про оцінку, рахунки тощо
Фінансовий результат від	2190 2195	2090 (2095)+2120 2130-2150-2180	Розрахунок

операційної діяльності: прибуток (збиток)		З урахуванням сум і додаткових рядків за наявності	
Дохід від участі в капіталі	2200	72 «Дохід від участі в капіталі» Кредит 792 «Результат фінансових операцій»	Рахунки, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії
Інші фінансові доходи	2220	73 «Інші фінансові доходи» Кредит 792 «Результат фінансових операцій»	Рахунки, платіжні доручення, виписки банків, довідки бухгалтерії тощо
Інші доходи	2240	74 «Інші доходи» Кредит 793 «Результат іншої діяльності»	ТТН, накладні на вибуття основних засобів, накладні, податкові накладні, довідки бухгалтерії тощо
Фінансові витрати	2250	95 «Фінансові витрати» Дебет 792 «Результат фінансових операцій»	Договори лізинг, договори кредитування, виписки банку, довідки бухгалтерії тощо.
Втрати від участі в капіталі	2255	96 «Втрати від участі в капіталі» Дебет 792 «Результат фінансових операцій»	Довідка бухгалтерії
Інші витрати	2270	97 «Інші витрати» Дебет 793 «Результат іншої діяльності»	Акти на списання основних засобів, рахунки, виписки банку, видаткові касові ордери, акти уцінки, наряди на відрядну роботу, накладні, довідки бухгалтерії тощо.
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	2290	2190(2195)+2200+2220+2240-2250-2255-2270	Розрахунок
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Дебет 981 «Податок на прибуток» - витрати з податку на прибуток Кредит 981 «Податок на прибуток» - доходи з податку на прибуток.	Розрахунок, довідка бухгалтерії, декларація з податку на прибуток
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Аналітичні дані за рахунками 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи», 94 «Інші операційні витрати», 97 «Інші витрати»	Розрахунок, довідка бухгалтерії
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	2350 (2355)	2290(2295)+/-2300+/-2305	Розрахунок, довідка бухгалтерії

У другому розділі звіту про фінансові результати наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді (табл. 9.4).

Таблиця 9.4. Методика перевірки II розділу звіту про фінансові результати

Стаття	Код рядка	Зміст та порядок розрахунку	Рахунки
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Відображають суму дооцінки основних засобів та нематеріальних активів, зменшену на суму здійснених уцінок таких активів протягом звітного періоду за мінусом дооцінок/уцінок віднесених на фінансовий результат	Аналітичні дані за рахунком 41 «Капітал у дооцінках»
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Відображують суму зміни балансової вартості об'єктів хеджування, визначену згідно НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	Аналітичні дані за рахунком 41 «Капітал у дооцінках»
Накопичені курсові різниці	2410	Відображують суму курсових різниць, які згідно НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» визнають у власному капіталі та визнають у складі іншого сукупного доходу (за фінансовими інвестиціями у господарські одиниці за межами України)	Аналітичні дані за субрахунком 423 «Накопичені курсові різниці»
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Відображують частку іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які ведуть за методом участі в капіталі (наприклад, частина дооцінки необоротних активів, курсових різниць)	Аналітичні дані за рахунком 42 «Додатковий капітал»
Інший сукупний дохід	2445	Відображують суму іншого сукупного доходу, для розкриття якого за ознакою суттєвості неможливо виділити окрему статтю або включити до іншої статті цього розділу	Аналітичні дані за рахунком 42 «Додатковий капітал»
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	2400+2405+2410+2415+2445	Розрахунок
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Відображують суму податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом	Аналіз бази оподаткування податком на прибуток
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	2450-2455	
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	2350 (2355)+2460	

Достовірність даних про елементи операційних витрат, відображених у *третьому розділі* звіту про фінансові результати перевіряють на підставі оборотів рахунків восьмого класу (80 – 84). Якщо облік витрат здійснюють лише на рахунках дев'ятого класу, то складають робочі таблиці на основі вибірки і групування витрат за елементами без внутрішнього обороту, тобто не враховують витрати запасів, які вироблені і спожиті самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти в цьому розділі не наводиться.

В *четвертому розділі* наводиться розрахунок показників прибутковості акцій. Цей розділ заповнюють акціонерні товариства. Показники цього розділу перевіряють на відповідність вимогам НП(С)БО 24 «Прибуток на акцію». В НП(С)БО 24 визначено порядок розрахунків середньорічної кількості простих акцій в обігу, скоригованого чистого прибутку на одну просту акцію тощо.

Потрібно також перевірити правильність перенесення показників звіту про фінансові результати за минулий рік. Нарешті перевіряють узгодженість показників звіту про фінансові результати з іншими формами фінансової звітності.

#### **9.4. Методика перевірки звіту про рух грошових коштів**

Перевірку звіту про рух грошових коштів здійснюють з метою підтвердження достовірності інформації про зміни, які відбулись в грошових коштах за звітний період. Порядок складання цього звіту регулюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, дотримання яких потрібно контролювати.

Звіт про рух грошових коштів варто перевіряти після перевірки балансу та звіту про фінансові результати, оскільки інформацію даних звітів використовують для складання звіту про рух грошових коштів. Отже, джерелами перевірки є баланс (Ф.№1), звіт про фінансові результати (Ф.№»), Головна книга, дані аналітичного обліку, а також первинні документи для поглибленого дослідження окремих операцій.

Слід мати на увазі, що рух грошових коштів в звіті відображується за видами діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова), а також те, що за операційною діяльністю для складання звіту використовується непрямий метод, а за фінансовою та інвестиційною – прямий.

Суть непрямого методу полягає у корегуванні прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суми:

- ✓ змін запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості, пов'язаної з операційною діяльністю протягом звітного періоду;
- ✓ наведені в негрошових статтях та в статтях, які пов'язані з рухом грошових коштів в процесі інвестиційної і фінансової діяльності.

Прямий метод передбачає відображення грошових потоків (надходжень і видатків, різниця яких показує приріст або зменшення грошових коштів).

При перевірці звіту враховують, що внутрішні зміни у складі грошових коштів (наприклад, здавання готівки з каси в банк, надходження готівки в касу з банку) в звіті не відображують. Не включають до звіту негрошові операції (отримання активів за фінансовою орендою, бартерні операції, отримання активів за емісією акцій тощо).

Перевірку звіту доцільно здійснювати у такій послідовності виконання контрольних процедур:

- ✓ співставлення інформації за поточний період з даними звіту минулого звітного періоду;
- ✓ порівняння залишків коштів на початок і кінець звітного року з Головною книгою на рахунках грошових коштів та даними другого розділу активу балансу;
- ✓ правильність перенесення прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування за ф. №2 «Звіт про фінансові результати»;
- ✓ правильність коригування прибутку (збитку) на суму амортизації необоротних активів за даними другого розділу ф.№2;
- ✓ визначення змін за статтями балансу (різниці між даними на початок і кінець року) для корегування прибутку (збитку) в першому розділі звіту;
- ✓ аналіз змін за статтями балансу (різниці між даними на початок і на кінець року), що пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю та усунення їх впливу на відповідні статті (дебіторську, кредиторську заборгованість, запаси, необоротні активи тощо);
- ✓ підтвердження достовірності інформації про рух грошових потоків за відповідними статтями та правильність їх відображення в складі надходжень або видатків згідно вимог НП(С)БО 1;
- ✓ арифметична перевірка правильності визначення чистого руху коштів від операційної діяльності;
- ✓ перевірка даних про рух грошових коштів від інвестиційної діяльності, розрахований за прямим методом;

- ✓ перевірка даних про рух грошових коштів фінансової діяльності, розрахований за прямим методом;
- ✓ підтвердження правильності визначення суми чистого руху коштів за звітний період, що повинна розраховуватися як різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях за видами діяльності);
- ✓ арифметична перевірка залишку коштів на кінець року, який визначається як різниця між сумою грошових надходжень та видатків, наведених у складі залишку коштів на початок року, чистого руху грошових коштів за звітний період та впливу зміни валютних курсів на залишок коштів. Ця сума повинна дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів на кінець звітного періоду.

Порядок перевірки достовірності і правильності складання звіту про рух грошових коштів наведено в табл. 9.5.

*Таблиця 9.5. Порядок перевірки складання звіту про рух грошових коштів в частині операційної діяльності*

Стаття звіту	Код рядка	Відображення показників
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b> Надходження від: Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	відображаються грошові надходження від реалізації продукції (робіт, послуг), платежів за оренду інвестиційної нерухомості за вирахуванням ПДВ, акцизів тощо
Повернення податків і зборів	3005	відображаються одержані з бюджету суми податків і зборів;
у тому числі податку на додану вартість	3006	окремо наводиться відшкодування ПДВ.
Цільового фінансування	3010	відображаються одержані на операційну діяльність надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб.
* Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011	розкривається інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій
* Надходження авансів від покупців і замовників	3015	відображається сума одержаної попередньої оплати та авансових надходжень грошовими коштами від покупців і замовників під подальшу поставку продукції (товарів, робіт, послуг).
* Надходження від повернення авансів	3020	відображаються повернуті підприємству постачальниками і підрядниками суми попередньої оплати та попередньо наданих авансів грошовими коштами.
* Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	відображається сума одержаних підприємством відсотків (процентів) за залишками коштів на

		його поточних рахунках за договорами банківського рахунка
* Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	відображаються одержані підприємством грошовими коштами економічні (фінансові) санкції за порушення законодавства та умов договорів
* Надходження від операційної оренди	3040	відображаються суми грошових надходжень від операційної оренди, крім надходжень від оренди інвестиційної нерухомості.
* Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045	відображаються суми, отримані як винагорода за користування або за надання права за користування будь-яким авторським та суміжним правом
Інші надходження	3095	відображаються інші надходження грошових коштів від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей звіту про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема від реалізації оборотних активів, надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо.
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	відображаються кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи і надані послуги.
Праці	3105	відображаються витрачені грошові кошти на виплати працівникам заробітної плати, допомоги, винагород.
Відрахувань на соціальні заходи	3110	відображається сума сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
Зобов'язань з податків і зборів	3115	відображається загальна сума сплачених до бюджету податків і зборів.
* Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	відображається сума сплаченого до бюджету податку на прибуток за умови, що податок конкретно не ототожнюється з фінансовою або інвестиційною діяльністю
* Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	відображається сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість
* Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	відображаються суми сплачених інших податків і зборів (крім податку на додану вартість, податку на прибуток, зобов'язань із загальнообов'язкового державного соціального страхування)
* Витрачання на оплату авансів	3135	відображаються суми попередньої оплати та авансових платежів постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності

		(роботи, послуги), що будуть поставлені (виконані, надані)
* Витрачання на оплату повернення авансів	3140	відображається сума попередньої оплати та авансових платежів, яку підприємство повернуло покупцям і замовникам.
* Витрачання на оплату цільових внесків	3145	відображається сума сплачених цільових та благодійних внесків.
Інші витрачання	3190	наводиться сума використаних грошових коштів на інші напрями операційної діяльності, для відображення якої за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або яка не включена до попередніх статей звіту про рух грошових коштів
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>	Розрахунок: від суми надходжень віднімається сума витрачань

\* Зірочкою позначені додаткові статті, які можуть бути розкриті у звіті, коли їх сума перевищує поріг суттєвості, може бути достовірно визначена і може впливати на прийняття управлінських рішень.

Таблиця 9.6. Порядок перевірки звіту про рух грошових коштів складеного за непрямим методом

Стаття	Код рядка	Зміст статті
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>		
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	відображається прибуток або збиток до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505	відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на необоротні активи
збільшення (зменшення) забезпечень	3510	відображається зміна у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	відображаються збитки, у графі "Видаток" - прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквіваленти в іноземній валюті
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520	відображається збиток / прибуток від володіння фінансовими інвестиціями та їх реалізації, від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи і фінансові інвестиції, від неопераційних



		курсів різниць, інші прибутки і збитки від інвестиційної та фінансової діяльності
*Фінансові витрати	3540	відображаються витрати, включені до фінансового результату та наведені в статті "Фінансові витрати" звіту про фінансові результати
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550	відображається зменшення / збільшення статей оборотних активів (крім статей "Грошові кошти та їх еквіваленти", "Поточні фінансові інвестиції" та інших статей неопераційних оборотних активів), що відбулись протягом звітного періоду
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560	відображається збільшення / зменшення у статтях розділу балансу "Поточні зобов'язання" (крім статей "Короткострокові кредити банків", "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями", "Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками", "Поточні забезпечення", сум зобов'язань за відсотками та інших зобов'язань, не пов'язаних з операційною діяльністю)
Грошові кошти від операційної діяльності	3570	відображається різниця між сумами надходжень та видатків після коригування податку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування
Сплачений податок на прибуток	3580	відображається використання грошових коштів для сплати податку на прибуток за умови, що вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю.
* Сплачені відсотки	3590	відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним в операційній діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>	відображається результат руху коштів від операційної діяльності.
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>		
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200	відображають суми грошових надходжень від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств
необоротних активів	3205	відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів
Надходження від отриманих: відсотків	3215	відображаються надходження грошових коштів у вигляді відсотків за позики, надані іншим сторонам, за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо
дивідендів	3220	відображаються суми грошових надходжень у вигляді дивідендів від володіння акціями або частками у капіталі інших підприємств

Надходження від деривативів	3225	відображаються надходження грошових коштів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів "своп" та опціонів
* Надходження від погашення позик	3230	відображаються надходження грошових коштів від повернення авансів та позик, наданих іншим сторонам, пов'язаних з інвестиційною діяльністю
* Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235	відображається надходження грошових коштів від продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць
Інші надходження	3250	відображаються надходження, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	відображаються виплати грошових коштів для придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах
необоротних активів	3260	відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів
Виплати за деривативами	3270	відображаються виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами "своп" та опціонами тощо
* Витрачання на надання позик	3280	відображаються виплати грошових коштів для надання авансів та позик, пов'язаних з інвестиційною діяльністю
* Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3285	відображаються виплати грошових коштів на придбання дочірніх підприємств та інших господарських одиниць
Інші платежі	3290	відображаються інші платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>	відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>		
Надходження від: Власного капіталу	3300	відображаються надходження грошових коштів від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу
Отримання позик	3305	відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань
* Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3320	відображаються надходження грошових коштів від продажу частки в дочірньому підприємстві, яка не привела до втрати контролю

Інші надходження	3340	відображаються інші надходження грошових коштів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	відображаються виплати грошових коштів для придбання власних акцій
Погашення позик	3350	відображаються виплати грошових коштів для погашення отриманих позик
Сплату дивідендів	3355	відображаються суми дивідендів, сплачені грошовими коштами
* Витрачання на сплату відсотків	3360	відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування позиковим капіталом, використаним у фінансовій діяльності, окрім сум сплачених відсотків, які капіталізуються
* Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	відображаються суми сплаченої заборгованості з фінансової оренди
* Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	відображаються виплати грошових коштів на придбання додаткової частки в дочірньому підприємстві
* Витрачання на виплати неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах	3380	відображаються виплати грошових коштів неконтрольованим часткам в дочірніх підприємствах
Інші платежі	3390	відображаються платежі, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не включені до попередніх статей цього розділу звіту про рух грошових коштів
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>	відображається результат руху коштів від фінансової діяльності
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>	відображається сума різниць між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: "Чистий рух коштів від операційної діяльності", "Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності" та "Чистий рух коштів від фінансової діяльності"
Залишок коштів на початок року	3405	відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410	відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду
Залишок коштів на кінець року	3415	наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях "Залишок коштів на початок року", "Чистий рух коштів за звітний період" та "Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів". Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду

Перевіряючи звіт про рух грошових коштів важливо зрозуміти, який вплив мають зміни за статтями поточної дебіторської чи кредиторської заборгованостей, запасів, забезпечень та доходів чи витрат майбутніх періодів. Зокрема:

- ✓ збільшення за статтями поточної дебіторської заборгованості означає, що на підприємство надійшло менше грошових коштів, ніж протягом періоду їх було нараховано, тому це збільшення характеризує видатки підприємства;
- ✓ збільшення за статтями поточної кредиторської заборгованості означає, що не всі нараховані витрати оплачені, тобто грошові кошти поки залишаються на підприємстві, тому це збільшення відображується у складі надходжень
- ✓ зменшення за статтями поточної дебіторської заборгованості означає, що на підприємство надійшло більше грошей, ніж було нараховано протягом звітного періоду, тому таке зменшення відображується у складі надходжень;
- ✓ зменшення за статтями поточної кредиторської заборгованості означає, що підприємство виплатило кредиторам більше грошей, ніж було нараховано витрат, що відносяться до витрат звітного періоду, тому таке зменшення відображується у складі видатків підприємства;
- ✓ збільшення за статтями запасів означає, що протягом відповідного звітного періоду на їх придбання було витрачено більше грошових коштів, ніж витрачено цих запасів на реалізовану продукцію, тому таке збільшення характеризує видатки підприємства;
- ✓ зменшення за статтями запасів означає, що протягом періоду було витрачено запасів на реалізовану продукцію більше, ніж сплачено грошових коштів на їх придбання, тому таке зменшення характеризує надходження підприємства.

Наступним важливим завданням перевірки є підтвердження правильності відображення і руху грошових потоків за видами діяльності. Наприклад, при перевірці рядка 3550 «Збільшення (зменшення) оборотних активів», слід врахувати, що зміна величини запасів могла бути пов'язана із неопераційною діяльністю. Зокрема, з суми цього рядка потрібно виключити вартість оборотних активів, внесених до статутного капіталу; витрачених на капітальні вкладення; отриманих або переданих в обмін на оборотні активи; відвантажених в рахунок виплати дивідендів або погашення зобов'язань з фінансової оренди. Крім того, у цьому рядку не враховують зміни у складі оборотних активів внаслідок виправлення помилок минулих звітних періодів.

Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції».

За відповідними статтями реалізації необоротних активів (фінансових інвестицій необоротних активів, майнових комплексів) в звіті відображують надходження коштів в графі за однойменною назвою, а за статтями придбання фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів – видатки на виплату грошових коштів для придбання акцій, часток у капіталі інших підприємств, основних засобів, нематеріальних активів тощо.

Завдання контролерів – підтвердити достовірність інформації про рух грошових потоків у результаті інвестиційної і фінансової діяльності. Надходження та витрачання грошових коштів від інвестиційної діяльності визначають на основі аналізу:

- ✓ змін у статтях необоротних активів;
- ✓ зміни поточних фінансових інвестицій;
- ✓ статей звіту про фінансові результати: «Доход від участі в капіталі», «Інші фінансові доходи», «Інші доходи», «Витрати від участі в капіталі», «Інші витрати».

Аналогічно відображують рух грошових потоків у результаті фінансової діяльності.

## **9.5. Методика перевірки звіту про власний капітал**

Перевірка звіту про власний капітал повинна бути спрямована на встановлення дотримання НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким визначається зміст, форма звіту та загальні вимоги до розкриття його статей. До власного капіталу відносять статутний, пайовий, додатковий, резервний капітал, нерозподілений прибуток; статті непокритого збитку, неоплаченого і вилученого капіталу відображають зменшення власного капіталу. По кожному виду власного капіталу в звіті надається інформація про зміни в його складі протягом звітного року.

Основним джерелом перевірки звіту є дані облікових реєстрів за рахунками 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», статут, установчий договір, протоколи рішення зборів засновників, первинні бухгалтерські документи (виписки банку, платіжні доручення, касові ордери,

акти оцінки майна, акти переоцінки активів, накладні, рахунки, довідки бухгалтерії тощо)

Звіт про власний капітал перевіряють у такій послідовності:

- ✓ залишки за видами капіталу на початок року співставляють із залишками на кінець минулого року, Головною книгою, першим розділом пасиву балансу, статутом;

- ✓ правильність корегування залишків внаслідок зміни облікової політики, виправлення помилок згідно НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». При цьому використовують акти ревізій і перевірок, аудиторські висновки (звіти), бухгалтерські довідки на виправлення помилок, виявлених в процесі самоконтролю. Помилки, допущені у попередніх роках, виправляють шляхом корегування суми нерозподіленого прибутку на початок звітного року, зокрема, при завищенні витрат дебетують рахунки, за якими списувались витрати (66, 65, 63, 13 тощо) і кредитують рахунок 44, при заниженні витрат дебетують рахунок 44 і кредитують вище зазначені рахунки. При заниженні доходів дебетують рахунки 36, 37 і кредитують рахунок 44, при завищенні – навпаки. Відповідно проводять корегування платежів до бюджету. В НП(С)БО 6 зауважено, що правомірно вважати змінами в обліковій політиці, а що – ні. Облікова політика може змінюватись тільки у разі змін нормативних вимог, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або у разі, коли зміни забезпечують більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Не вважається зміною облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередній подій або операцій; подій, операцій, які не відбувалися раніше.

- ✓ контролери виконують арифметичні підрахунки скоригованих залишків на початок року;

- ✓ здійснюють перевірку правильності відображення оборотів з руху коштів власного капіталу внаслідок відповідних подій і операцій;

- ✓ підраховують підсумок оборотів внаслідок змін у величині капіталу за видами, з метою виявлення можливих відхилень і неточностей;

- ✓ здійснюють контрольний арифметичний підрахунок залишків на кінець року за кожним видом капіталу (залишок на початок року збільшений на суму обороту за рік).

- ✓ встановлюють узгодженість форми №4 з іншими формами фінансової звітності.

Найбільш відповідальним завданням контролерів є правова оцінка змін в складі окремих статей власного капіталу. Так, зареєстрований (пайовий) капітал

може збільшуватись в акціонерних товариствах внаслідок реєстрації додаткового випуску акцій; спрямування частини прибутку до статутного капіталу; за рахунок переоцінки основних засобів; в інших підприємствах – також за рахунок реєстрації додаткових внесків до статутного або пайового капіталу.

Зменшення зареєстрованого (пайового) капіталу може здійснюватися: в акціонерному товаристві за рахунок анулювання викуплених власних акцій, зменшення номінальної вартості акцій; в інших підприємствах – внаслідок виходу учасників або списання непокритих збитків.

Слід звернути увагу на правильність відображення зазначених змін на рахунках бухгалтерського обліку та підтвердження даних бухгалтерського обліку відповідними документами (протоколи зборів акціонерів, засновників, акти отримання-передачі основних засобів, накладні, виписки банків, касові ордери тощо).

Потрібно перевірити ведення аналітичного обліку статутного капіталу за кожним засновником, учасником акціонером та його узгодженість з синтетичним обліком (обліковими регістрами за рахунком 40).

Капітал у дооцінках перевіряють за даними облікових регістрів за рахунком 41 «Капітал у дооцінках», співставляючи із даними актів переоцінки. Перевіряючи правильність переоцінки необоротних активів, слід мати на увазі, що об'єкти основних засобів переоцінюють за умови, коли залишкова вартість більш як на 10% відрізняється від справедливої на дату балансу. Якщо здійснюється переоцінка об'єкта основних засобів, то на ту ж дату потрібно провести дооцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Контролери перевіряють дотримання методики переоцінки необоротних активів (визначення індексу переоцінки і правильність переоцінки первісної вартості, суми зносу об'єктів, відображення суми дооцінки, уцінки, перевищення суми попередніх уцінок (дооцінок) над сумою попередніх дооцінок (уцінок) на рахунках бухгалтерського обліку). Суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів слід віднести на збільшення додаткового капіталу, а суму на зменшення у складі додаткового капіталу або уцінки – до складу витрат.

Додатковий капітал перевіряють за даними облікових регістрів за рахунком 42 «Додатковий капітал» та відповідними первинними документами. Емісійний дохід перевіряють на предмет правильності визначення різниці між ціною реалізації акцій і номінальною вартістю первісно розміщених акцій – він утворюється в разі перевищення реалізаційної ціни над номінальною. Додатковий капітал зменшується при продажу викуплених акцій за ціною, нижчою за номінальну на суму перевищення.

Аналітичний облік додатково вкладеного капіталу ведуть за кожним засновником, що повинні підтвердити контролери. Додатковий капітал може збільшуватися на суму вартості необоротних активів при безкоштовному їх отриманні, а зменшуватись при визначені доходу від безоплатно отриманих необоротних активів.

При перевірці резервного капіталу, перш за все, слід з'ясувати, чи передбачене його створення в статуті підприємства. В Господарському кодексі встановлено, що резервний капітал повинен створюватися за рахунок прибутку в розмірі не менше 25% статутного капіталу при щорічному відрахуванні 5% прибутку.

Резервний капітал використовують на:

- ✓ виплату дивідендів на привілейовані акції;
- ✓ виплату відсотків за облігаціями;
- ✓ покриття збитків.

Списання невідшкодованих збитків здійснюють за рішенням акціонерів (засновників).

При перевірці нерозподіленого прибутку слід мати на увазі, що його використання здійснюють згідно статуту, установчого договору та рішення засновників (власників). Сума збитків зменшує власний капітал і показується в дужках, що означає від'ємне число.

Неоплачений капітал означає заборгованість засновників за внесками до статутного капіталу, на суму цієї заборгованості зменшують власний капітал і показують у звіті в дужках. Контролери повинні перевірити правильність ведення аналітичного обліку неоплаченого капіталу за видами розміщених акцій та за кожним засновником, учасником підприємства та узгодженість аналітичного обліку з синтетичним.

Суму вилученого капіталу перевіряють на основі протоколу зборів акціонерів, засновників, реєстрів акціонерів, книги обліку цінних паперів, щоб підтвердити законність і достовірність операцій із викупу акцій (часток), перепродажу акцій (часток), анулювання викуплених акцій (часток) та правильність відображення вказаних операцій в облікових регістрах.

За результатами перевірки звіту про власний капітал аналізують виявлені помилки і порушення та формують відповідний висновок про достовірність і законність інформації щодо наявності і змін в складі власного капіталу.



## 9.6. Методика перевірки приміток до фінансової звітності

В примітках до фінансової звітності наводиться інформація, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей форм фінансової звітності, а також інші показники і пояснення, розкриття яких передбачено відповідними стандартами бухгалтерського обліку. Це облікова політика підприємства, інформація, не відображена у формах фінансової звітності, але надання якої є обов'язковим згідно вимог, закріплених в НП(С)БО. Крім того тут міститься інформація, що відображає додатковий аналіз звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та дотримання основних принципів бухгалтерського обліку, зокрема, зрозумілості, а також інших принципів бухгалтерського обліку, визначених в НП(С)БО 1.

Наявність такої інформації у користувачів може суттєво вплинути на їх управлінські рішення, що зумовлює необхідність забезпечення її достовірності і обґрунтованості. З цього погляду контрольні органи виконують важливу функцію, яка сприяє поліпшенню якості інформації та її достовірності. Перевірку правильності складання приміток до фінансової звітності здійснюють згідно вимог, закріплених в НП(С)БО, які визначають обсяги і показники інформації, що повинна бути розкрита в примітках стосовно окремих активів, доходів, витрат, заборгованості. Контролери повинні чітко визначити джерела інформації, які є предметом перевірки (табл. 9.7).

Таблиця 9.7. Джерела інформації для перевірки приміток до фінансової звітності

Розділи звіту	НП(С)БО	Джерела інформації та їх узгодженість
I. Нематеріальні активи	8 «Нематеріальні активи»	Синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи» і субрахунок 133 «Накопичена амортизація, ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
II. Основні засоби	7 «Основні засоби»	Рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунки 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних активів», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
III. Капітальні інвестиції	16 «Витрати»	Рахунок 15 «Капітальні інвестиції», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
IV. Фінансові інвестиції	12 «Фінансові інвестиції»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 352 «Інші поточні фінансові інвестиції», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
V. Доходи і витрати	15 «Дохід», 16 «Витрати»	Рахунки обліку доходів 71 – 74, витрат 94 – 97, Ф.№2 «Звіт про фінансові результати»,

VI. Грошові кошти	1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Рахунки обліку грошових коштів 30, 31, 333, 351, Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
VII. Забезпечення і резерви	1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 38 «Резерв сумнівних боргів», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
VIII. Запаси	9 «Запаси»	Рахунки обліку запасів 20 – 28, Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
IX. Дебіторська заборгованість	10 «Дебіторська заборгованість»	Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками, 37 «Розрахунки з різними дебіторами», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
X. Нестачі і втрати від псування цінностей	9 «Запаси»	Субрахунки 947 та 375, позабалансовий рахунок 07 «Списані активи»
XI. Будівельні контракти	18 «Будівельні контракти»	Заповнюють підрядні будівельні організації за даними рахунків 36, 703, 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами», 239 «Проміжні рахунки (без ПДВ)», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
XII. Податок на прибуток	17 «Податок на прибуток»	Рахунки 64, 98, 17, 154, Декларація з податку на прибуток, Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
XIII. Використання амортизаційних відрахувань	7 «Основні засоби»	Рахунки 13 «Знос необоротних активів», позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», Ф.№2 «Звіт про фінансовий результат»
XIV. Біологічні активи	30 «Біологічні активи»	Рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи», 21 «Поточні біологічні активи», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів	30 «Біологічні активи»	Субрахунки 710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю", 940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю", Ф.№2 «Звіт про фінансовий результат»

При перевірці ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності» слід мати на увазі, що показники розділів деталізують дані ф.№1 «Баланс» та ф.№2 «Звіт про фінансові результати», отже підсумки розділів ф.№5 повинні бути тотожними показникам (статтям) за відповідними об'єктами цих форм фінансової звітності. Потрібно також виконати контрольні підрахунки правильності визначення окремих показників в самій формі №5. Наприклад, первісна вартість нематеріальних активів на кінець року повинна дорівнювати їх первісній вартості

на початок року плюс надходження за рік, плюс (мінус) сума дооцінки (уцінки), мінус вибуття за рік. Взаємозв'язок показників розділу XII форми №5 потрібно перевірити за такими розрахунками:

Сума поточного податку на прибуток з форми №2	=	Поточний податок на прибуток	+	Збільшення відстрочених податкових зобов'язань	-	Збільшення відстрочених податкових активів
або						
Сума включеного до звіту за ф.№2 податок на прибуток	=	Поточний податок на прибуток	+	Зменшення відстрочених податкових активів	-	Збільшення відстрочених податкових зобов'язань

Перевірена інформація в примітках до фінансової звітності є надійним джерелом для глибокого аналізу фінансово-майнового стану підприємства, за наслідками якого розробляються заходи з підвищення ефективності підприємницької діяльності.

### **9.7. Особливості контролю форми фінансової звітності «Інформація за сегментами»**

Контроль достовірності і повноти інформації, відображеної в ф.№6 здійснюють у відповідності з НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Звітний сегмент – це господарський або географічний сегмент за критеріями, наведеними в НП(С)БО 29. Зокрема, географічний сегмент – це відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва або продажу певного виду продукції у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва (продажу) продукції і взаємозв'язком між діяльністю в окремих регіонах.

Розрізняють географічний виробничий сегмент, який виділяється за місцем розташування виробництва продукції підприємства (окрема область, зарубіжна країна тощо) і географічний збутовий сегмент – виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців.

Господарський сегмент – це відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва або продажу певного виду продукції, яка відрізняється від інших:

видом продукції, способом отримання доходу, характером виробничого процесу, категорією покупців, характерними ризиками.

Контроль здійснюють за такими основними напрямками:

- ✓ підтвердження визнання сегмента;
- ✓ підтвердження доходів, витрат, активів і зобов'язань звітних сегментів.

Контролери, перш за все повинні підтвердити обґрунтованість виділення сегмента за установленими критеріями. Господарський або географічний сегмент визнається звітним, якщо більша частина його доходу (понад 50%) створюється від продажу продукції зовнішнім покупцям і одночасно показники його діяльності відповідають одному із таких критеріїв:

- ✓ дохід від реалізації продукції окремого сегмента зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками підприємства становить не менше 10% сукупного доходу всіх сегментів певного виду (господарського або географічного);
- ✓ фінансовий результат сегменту – не менше 10% сумарного фінансового результату всіх сегментів певного виду (прибутку чи збитку, залежно від того, що переважає);
- ✓ балансова вартість активів даного сегмента становить не менше 10% сукупної балансової вартості активів всіх сегментів певного виду;
- ✓ дохід від операцій із зовнішніми покупцями всіх визначених звітних сегментів, інформація про яких наводиться в Додатку до річної звітності має становити не менше 75% загального доходу підприємства від операцій із зовнішніми покупцями.

Якщо сукупний дохід визнаних звітних сегментів лише такого рівня, то здійснюється виділення додаткових сегментів з метою досягнення 75%, навіть якщо сегменти не будуть відповідати критеріям п. 9 НП(С)БО 29. Остаточне визначення звітних сегментів проводять після складання всіх форм фінансової звітності. Ці форми є основними джерелами для перевірки форми №6.

У формі №6 сегменти поділяють на пріоритетні та допоміжні. Пріоритетними можуть бути господарські або географічні сегменти, які визначаються обліковою політикою підприємства. Відповідно ф.№6 складається з трьох розділів:

I. Показники пріоритетних звітних сегментів.

II. Показники за допоміжними звітними (господарськими, географічними виробничими або географічними збутовими) сегментами.

III. Показники за допоміжними звітними географічними (виробничими або збутовими) сегментами.

Доходи звітнього сегмента повинні бути підтверджені лише ті, які пов'язані із звичайною діяльністю сегмента. Фінансові доходи і фінансові витрати повинні відобразитись від їхньої основної діяльності.

Не повинні відобразитись доходи за сегментами від надзвичайних подій, адміністративні витрати, витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства загалом. Ці витрати відображаються лише в сумах, що безпосередньо стосуються сегмента або визначені шляхом розподілу на окремі сегменти.

Активи визнаються лише ті, які використовують сегментом для виконання своєї звичайної діяльності. Зобов'язання – лише ті, які виникли внаслідок звичайної діяльності сегмента.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвіть вимоги до фінансової звітності та критерії оцінки якості фінансової звітності.
2. Якими нормативними актами керується контролер під час здійснення перевірки фінансової звітності підприємства?
3. Які методи перевірки фінансової звітності може використовувати контролер?
4. Розкрийте послідовність контрольних процедур перевірки балансу підприємства.
5. Організація і методика перевірки звіту про фінансові результати сільськогосподарських підприємств.
6. Охарактеризуйте особливості методики перевірки звіту про рух грошових коштів.
7. Назвіть напрями перевірки звіту про власний капітал.
8. Наведіть джерела інформації для перевірки приміток до фінансової звітності.
9. Розкрийте особливості контролю форми фінансової звітності «Інформація за сегментами»
10. Яким чином виявлені помилки та порушення можуть бути виправлені?

### **Тестові завдання**

1. Яким стандартом регулюється фінансову звітність малих підприємств?  
А) НП(С)БО 29;  
Б) НП(С)БО 6;  
В) НП(С)БО 1;  
Г) НП(С)БО 28.

2. Чому повинна відповідати наведена в балансі сума статутного та іншого зареєстрованого капіталу?

- А) немає вірної відповіді;
- Б) сумі, яка закріплена в установчих документах;
- В) сумі, яка закріплена в державних документах;
- Г) правильні обидві відповіді.

3. Що є джерелами перевірки Звіт про рух грошових коштів?

- А) баланс (Ф.№1), звіт про фінансові результати;
- Б) Головна книга, дані аналітичного обліку;
- В) первинні документи для поглибленого дослідження окремих операцій;
- Г) усі відповіді вірні;

4. У яких статтях розділу балансу визначається рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності?

- А) «Необоротні активи»;
- Б) «Оборотні активи»;
- В) «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»;
- Г) немає вірної відповіді.

5. Підтвердити достовірність інформації про рух грошових потоків у результаті інвестиційної і фінансової діяльності. Що це таке?

- А) Мета контролерів;
- Б) Завдання контролерів;
- В) Функція контролерів;
- Г) Поняття «контролер».

6. У якому випадку зареєстрований капітал може збільшуватись?

- А) за рахунок переоцінки основних засобів;
- Б) внаслідок виходу учасників або списання непокритих збитків;
- В) спрямування частини прибутку до резервного капіталу;
- Г) немає вірної відповіді.

7. На що використовують резервний капітал?

- А) виплату дивідендів на привілейовані акції;
- Б) виплату відсотків за облігаціями;
- В) покриття збитків;
- Г) усі відповіді вірні.

8. Оберіть правильні розрахунки?

- А) Сума поточного податку на прибуток з форми №2 = Поточний податок на прибуток + Збільшення відстрочених податкових зобов'язань - Збільшення відстрочених податкових активів;

Б) Сума поточного податку на прибуток з форми №2 = Поточний податок на прибуток + Збільшення відстрочених податкових активів + Збільшення відстрочених податкових зобов'язань;

В) немає вірної відповіді;

Г) Первісна вартість нематеріальних активів на кінець року = Первісній вартості на початок року - Надходження за рік + Сума дооцінки (уцінки) - Вибуття за рік;

9. Оберіть правильне твердження до поняття «Звітний сегмент».

А) це відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва або продажу певного виду продукції у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва (продажу) продукції і взаємозв'язком між діяльністю в окремих регіонах;

Б) це господарський або географічний сегмент за критеріями, наведеними в НП(С)БО 29;

В) це відокремлена частина діяльності підприємства з виробництва або продажу певного виду продукції, яка відрізняється від інших: видом продукції, способом отримання доходу, характером виробничого процесу, категорією покупців, характерними ризиками;

Г) немає вірної відповіді.

10. На які сегменти поділяють у формі №6?

А) основні та допоміжні;

Б) пріоритетні та допоміжні;

В) пріоритетні та додаткові;

Г) пріоритетні та другорядні.

11. Укажіть, джерела інформації для перевірки приміток до фінансової звітності для розділу «Капітальні інвестиції».

А) 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 352 «Інші поточні фінансові інвестиції», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;

Б) Рахунки обліку доходів 71 – 74, витрат 94 – 97, Ф.№2 «Звіт про фінансові результати»;

В) Рахунок 15 «Капітальні інвестиції», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;

Г) Синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи» і субрахунок

133 «Накопичена амортизація, ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

12. Укажіть, джерела інформації для перевірки приміток до фінансової звітності для розділу «Забезпечення і резерви».

А) Рахунки обліку запасів 20 – 28, Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;

- Б) Рахунки обліку грошових коштів 30, 31, 333, 351, Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;
- В) Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 38 «Резерв сумнівних боргів», Ф.№1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;
- Г) Рахунки 13 «Знос необоротних активів», позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», Ф.№2 «Звіт про фінансовий результат».

13. Які показники відображаються у статті звіту «Збільшення (зменшення) забезпечень»?

- А) нарахування протягом звітного періоду амортизації на необоротні активи;
- Б) зміна у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю;
- В) витрати, включені до фінансового результату та наведені в статті «Фінансові витрати» звіту про фінансові результати;
- Г) зменшення / збільшення статей оборотних активів (крім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших.

14. Який критерій оцінки відповідає даній характеристиці «Надання можливості користувачам порівнювати показники фінансової звітності за різні періоди та на різних підприємствах».

- А) Обґрунтованість;
- Б) Достовірність;
- В) Доречність;
- Г) Порівнюваність.

15. Що є завданнями контролю фінансової звітності?

- А) підтвердження інформації про активи і розрахунки матеріалами повної інвентаризації;
- Б) встановлення узгодженості фінансової звітності з податковою, відомчою та статистичною звітністю;
- В) співставлення даних на початок звітного періоду з даними на кінець минулого звітного періоду;
- Г) усі відповіді вірні.

16. Укажіть назву контрольної процедури перевірки балансу підприємства, яка відповідає даному змісту «Перевіряють правильність визначення залишкової вартості нематеріальних активів, основних засобів, чистої реалізаційної вартості та підсумків розділів балансу і балансу в цілому».

- А) Логічна перевірка;
- Б) Аналітична перевірка;
- В) Арифметична перевірка;



Г) Перевірка правильності перенесення кінцевих залишків минулого звітного періоду.

17. Укажіть назву контрольної процедури перевірки балансу підприємства, яка відповідає даному змісту «Установлюють правильність формування статей балансу відповідно до встановлених нормативних вимог».

- А) Узгодженість окремих статей балансу з іншими формами звітності;
- Б) Перевірка статей балансу по суті;
- В) Співставлення статей балансу з іншими обліковими регістрами;
- Г) Перевірка оформлення балансу.

18. Як визначається дебіторська заборгованість?

- А) як різниця між первісною вартістю та резервом сумнівних боргів;
- Б) як різниця між фактичною вартістю та резервом сумнівних боргів;
- В) як різниця між справедливою вартістю та резервом сумнівних боргів;
- Г) немає вірної відповіді.

19. Укажіть рахунки за статтю «Адміністративні витрати».

- А) Дебет 71 «Інший операційний дохід» Кредит 791 «Результат операційної діяльності»;
- Б) 92 «Адміністративні витрати» Дебет 791 «Результат операційної діяльності»;
- В) 94 «Інші операційні витрати» Дебет 791 «Результат операційної діяльності»;
- Г) Дебет 71 «Інший операційний дохід» Кредит 791 «Результат операційної діяльності».

20. Укажіть первинні документи за статтю «Фінансові витрати».

- А) ТТН, накладні на вибуття основних засобів, накладні, податкові накладні, довідки бухгалтерії;
- Б) Рахунки, платіжні доручення, виписки банку, довідки бухгалтерії;
- В) Договори лізинг, договори кредитування, виписки банку, довідки бухгалтерії;
- Г) Акти на списання основних засобів, рахунки, виписки банку, видаткові касові ордери, акти уцінки.

### Практичні завдання

#### Завдання 9.1.

*Вихідні дані.* Під час проведення перевірки встановлено наступне:

Діяльність підприємства «Зерно» характеризується такими даними з відвантаження та оплати продукції за 20XX р.:

І півріччя 20XX р. Відвантажена готова продукція	5 523 000	грн.
Оплачена продукція	5 293 000	грн

II півріччя 20XX р. Відвантажена готова продукція 4 821 000 грн.  
Оплачена продукція 4 873 000 грн.

Залишку відвантаженої готової продукції на 1.01.20XX р. не було. У звіті про фінансові результати діяльності за рік обсяг реалізації складає 10 115 000 грн.

*Зміст завдання:*

1. Встановити характер припущених порушень.
2. Зробити нормативно-правове обґрунтування виявлених порушень.
3. Розробити рекомендації з виправлення помилок та усунення порушень у бухгалтерському обліку підприємства.

## **Завдання 9.2.**

*Вихідні дані.* Аудиторська фірма проводить перевірку фінансової звітності ПАТ «Лукрія» станом на 31 грудня 2021 року і переходить до завершального етапу перевірки. Підприємство займається оптовою торгівлею сільськогосподарської продукції.

В процесі ознайомлення із остаточними проектами звітних форм за 2021 рік були розраховані такі фінансові показники, як показано в табл. 9.8:

*Таблиця 9.8.* Фінансові показники ПАТ «Лукрія» за 2020–2021 рр.

<b>Фінансові показники</b>	<b>2021 р.</b>	<b>2020 р.</b>
Коефіцієнт поточної ліквідності	1,6	1,78
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,66	1,06
Коефіцієнт рентабельності діяльності	1,55 %	12,7 %
Прибуток на залучений капітал	4,12 %	36,5 %
Співвідношення залученого (овердрафт) та власного капіталу (коефіцієнт фінансування)	1,19	0,53
Оборотність ТМЦ (в місяцях)	4,35	2,93
Період погашення дебіторської заборгованості (в місяцях)	4,35	2,93
Період погашення кредиторської заборгованості (в місяцях)	1,80	2,59

Фінансовий менеджер підприємства пояснив, що:

1. В 2021 році обсяг реалізації скоротився внаслідок серйозної конкуренції на ринку спортивних товарів. Для підтримки обсягів реалізації ПАТ «Лукрія» здійснило демпінг цін на 15–20 %.

2. Також ПАТ «Лукрія» має довгострокові угоди з іноземним виробником на придбання товарів. Основні пункти контрактів стосовно закупівель повинні уточнюватися за півроку до здійснення поставки, оплата за товар проводиться в доларах США через один місяць після отримання товару. ПАТ «Лукрія» може отримати торгівельні знижки в залежності від обсягів замовлень. Однак в поточній ситуації керівництво ПАТ «Лукрія» планує зменшити обсяги закупівель,

оскільки на складі підприємства накопичилася чимала кількість товарів, а обсяги продажу продовжують знижуватися.

3. На ПАТ «Лукрія» обліковується велика частка безнадійної дебіторської заборгованості, в результаті банкрутства основного замовника.

*Зміст завдання:*

1. На основі фінансових показників підприємства, а також отриманої від фінансового менеджера інформації проаналізувати результати діяльності ПАТ «Лукрія» в 2021 році та порівняти їх з попереднім.

2. Надати перелік питань для дослідження на завершальному етапі аудиту фінансової звітності після ознайомлення з фінансовими показниками ПАТ «Лукрія», вказати, які процедури необхідно виконати за такої умови.

3. Пояснити, чи є ПАТ «Лукрія» безперервно діючим підприємством. Під час надання відповіді зупинитися на таких пунктах:

а) проаналізувати, яким чином прогнози підприємства щодо скорочення обсягів реалізації в наступному звітному періоді вплинуть на його прибуток та грошовий потік;

б) пояснити, які подальші дослідження мають бути проведені, та які додаткові питання повинні бути розглянуті для визначення того, чи є ПАТ «Лукрія» безперервно діючим підприємством, і яким чином це може вплинути на формування думки аудитора у аудиторському висновку.

## Список використаних джерел

Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 09.07.2022 р.)

Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення 09.07.2022 р.)

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  
[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#doc\\_info](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#doc_info) (дата звернення 09.07.2022 р.)

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку  
[http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/SH000099.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html) (дата звернення 09.07.2022 р.)

Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 09.07.2022 р.)

Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 09.07.2022 р.)

Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.2013 р. №433  
<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення 09.07.2022 р.)

Про затвердження Порядку подання фінансової звітності. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419  
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення 09.07.2022 р.)

Про Примітки до річної фінансової звітності, Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 №302  
[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#doc\\_info](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#doc_info) (дата звернення 09.07.2022 р.)



НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Камінська Тетяна Григорівна  
Краєвський Володимир Миколайович  
Шатковська Людмила Станіславівна  
Ткаченко Яніна Станіславівна  
Ганяйло Оксана Миколаївна  
Салямон-Міхеева Катерина Дмитрівна  
Ільчак Ольга Вікторівна  
Потійко Світлана Віталіївна

# КОНТРОЛЬ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Підручник

Підписано до друку 01.11.2022 р.  
Формат 60x84/16. Друк офсетний  
Гарнітура Calibri. Умов. друк. арк.: 12.6  
Наклад прим.: 500. Замовлення № 3110/22

Видавець: ТОВ «НВП «Інтерсервіс»  
м. Київ, вул. Бориспільська, 9  
Свідоцтво: серія ДК № 3534 від 24.07.2009 р.

Виготовлювач: СПД Андрієвська Л. В.  
м. Київ, вул. Бориспільська, 9  
Свідоцтво: серія В03 № 919546 від 19.09.2004 р.