ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Коваль Светлана Викторовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения

ГБУЗ «Херсонский государственный аграрный университет»

ул. Сретенская, 23, г. Херсон, 73006, Украина

e-mail: koval_s_2017@ukr.net

DATA ABOUT THE AUTHOR

Koval Svetlana Victorivna, Candidate of Economics, Associate Professor, Associate Professor Department of Accounting and Taxation

«Kherson State Agrarian University»

Str. Sretenskaya, 23, Kherson, 73006, Ukraine

e-mail: koval_s_2017@ukr.net

Подано до редакції 26.03.2019

Прийнято до друку 19.04.2019

УДК 35.073.513.1:657.6

<https://doi.org/10.31470/2306-546X-2019-42-18-22>

НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ОБЛІКУ, АУДИТУ Й КОНТРОЛЮ ЛІЗИНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Круковська О. В.

***Предметом дослідження** є теоретичні й практичні аспекти здійснення обліку, аудиту і контролю лізингової діяльності та підвищення їх якості на засадах уніфікації обліку операцій і регламентації процедур аудиту й контролю.*

***Метою роботи** є вирішення проблем організації, змісту та методики обліку, аудиту й контролю лізингової діяльності для підвищення її ефективності й подальшого поширення в агробізнесі.*

***Методологічною основою статті** стали як загальнонаукові, так і спеціальні методи наукового пізнання. Були використані методи: монографічний, абстрактно-логічний, діалектичний, системно-структурний аналіз, спеціальні методи обліку й аудиту.*

***Результати роботи.** У статті ґрунтовно досліджено питання змісту та удосконалення проведення обліку, аудиту й контролю лізингових операцій на підприємствах України. Обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення методики аудиту лізингу, окремих процедур та структурних елементів аудиторської перевірки й контролю. Розроблено основні етапи аудиту лізингових операцій з урахуванням специфіки їх змісту, які ведуть до підвищення якості аудиторських перевірок.*

***Галузь застосування результатів.** Висновки й результати статті можуть бути використані у навчально-науковому процесі економічних факультетів вищих навчальних закладів. Їх доцільно передати для практичного використання у практиці аграрних підприємств, аудиторських компаній і контролюючих структур.*

***Висновки.** Удосконалення змісту систем обліку й програм контролю й аудиту лізингової діяльності має ґрунтуватися на наступних основних процедурах: юридична експертиза договору лізингу з певним впливом їх положень на ведення обліку; перевірка повноти, оцінки вартості і документального оформлення прийнятих до обліку об'єктів лізингу; перевірка обліку лізингових платежів; перевірка сум амортизації, що нарахована за об'єктами лізингу; перевірка обґрунтованості включення лізингових платежів до складу витрат, що приймаються в цілях оподаткування прибутку; вивчення й оцінка відповідності реєстрів податкового обліку.*

***Ключові слова:** облік, аудит, контроль, лізингова діяльність, аграрні підприємства, договір, лізингові платежі, амортизація, удосконалення, управління.*

НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТА, АУДИТА И КОНТРОЛЯ ЛИЗИНГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Круковская А. В.

***Предметом исследования** являются теоретические и практические аспекты осуществления учета, аудита и контроля лизинговой деятельности и повышение их качества на основе унификации учета операций и регламентации процедур аудита и контроля.*

***Целью работы** является решение проблем организации, содержания и методики учета, аудита и контроля лизинговой деятельности для повышения ее эффективности и дальнейшего распространения в агробизнесе.*

***Методологической основой статьи** стали как общенаучные, так и специальные методы научного познания. Были использованы методы: монографический, абстрактно-логический, диалектический, системно-структурный анализ, специальные методы учета и аудита.*

Результаты работы. В статье основательно исследованы вопросы содержания и совершенствования проведения учета, аудита и контроля лизинговых операций на предприятиях Украины. Обоснованы предложения по совершенствованию методики аудита лизинга, отдельных процедур и структурных элементов аудиторской проверки и контроля. Разработаны основные этапы аудита лизинговых операций с учетом специфики их содержания, которые ведут к повышению качества аудиторских проверок.

Область применения результатов. Выводы и результаты статьи могут быть использованы в учебно-научном процессе экономических факультетов высших учебных заведений. Их целесообразно передать для практического использования в практике аграрных предприятий, аудиторских компаний и контролирующих структур.

Выводы. Совершенствование содержания систем учета и программ контроля и аудита лизинговой деятельности должна основываться на следующих основных процедурах: юридическая экспертиза договора лизинга с определенным влиянием их положений на ведение учета; проверка полноты, оценки стоимости и документального оформления принятых к учету объектов лизинга; проверка учета лизинговых платежей; проверка сумм амортизации, начисленной по объектам лизинга; проверка обоснованности включения лизинговых платежей в состав расходов, принимаемых в целях налогообложения прибыли; изучение и оценка соответствия реестров налогового учета.

Ключевые слова: учет, аудит, контроль, лизинговая деятельность, аграрные предприятия, договор, лизинговые платежи, амортизация, совершенствование, управление.

DIRECTIONS OF IMPROVING THE QUALITY OF ACCOUNTING, AUDIT AND CONTROL OF AGRICULTURAL ENTERPRISES LEASING ACTIVITIES

Krukovskaya O. V.

The subject of the study is theoretical and practical aspects of accounting, audit and control of leasing activity and improvement of their quality on the basis of the unification of transaction accounting and the regulation of audit and control procedures.

The purpose of the work is to solve the problems of organization, the content and methods of accounting, audit and control of leasing activities to increase its efficiency and further distribution in agribusiness.

Methodological basis of the article became as general scientific, and special methods of scientific knowledge. Methods were used: monographic, abstract-logical, dialectical, system-structural analysis, special methods of accounting and audit.

Results of work. The article thoroughly investigates the issues of maintenance and improvement of accounting, audit and control of leasing operations at Ukrainian enterprises. The proposals for improving the methodology of leasing audit, individual procedures and structural elements of audit and control are substantiated. The basic stages of the audit of leasing operations are developed, taking into account the specifics of their content, which lead to an increase in the quality of the audits.

The field of application of results. Conclusions and results of the article can be used in the educational-scientific process of the economic faculties of higher educational institutions. It is expedient to transfer them for practical use in the practice of agrarian enterprises, audit companies and controlling structures.

Conclusions. Improving the content of accounting systems and programs of control and audit of leasing activities should be based on the following basic procedures: legal expertise of a leasing agreement with a certain influence of their accounting regulations; checking the completeness, estimating the cost and documenting the records of the leased objects; checking the accounting of lease payments; verification of amortization amounts accrued under leasing objects; verification of validity of the inclusion of lease payments in the expenses taken for the purpose of taxation of profits; studying and assessing the compliance of the tax accounting registers.

Key words: accounting, audit, control, leasing activity, agrarian enterprises, contract, leasing payments, depreciation, improvement, management.

JEL Classification: M41, M42, Q13, Q32

Постановка проблеми. До сучасних засобів придбання необхідного майна для підприємств відносяться лізингові операції. Головною перевагою лізингу є його доступність: підприємство може отримати саме те обладнання, яке йому необхідне на умовах досить довгої відстрочки платежу. Тому виникає необхідність у посиленому контролі за лізинговими операціями, як у лізингодавця, так і у лізингоодержувача. Одним із ефективних видів контролю є незалежний зовнішній аудит. Однак, здійснення контролю обумовлює необхідність застосування методик, що враховують особливості аудиту лізингових операцій. Через це більшість аудиторських фірм і аудиторів проводять перевірку лізингу загально прийнятими процедурами аудиту основних засобів, що не відображає специфіку лізингових операцій та знижує якість перевірки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми змісту та удосконалення, напрямів розвитку обліку, аудиту, контролю, а також методики перевірок організацій, різних видів діяльності розглядалися в окремих роботах вчених: українських - Ф. Ф. Бутинця, М.Я. Дем'яненка, Г.Г. Кірейцева, Л.І.Шатковської; і зарубіжних - П. Балтуса, Г. Бірмана, Р. Брейлі та ін. У працях, присвячених питанням планування і проведення ведення обліку, загального контролю, аудиту, їх специфіка щодо лізингових операцій розглядається недостатньо, не дивлячись на теоретичну та практичну значимість.

Мета статті – вирішення проблем організації, змісту та методики обліку, аудиту й контролю лізингової діяльності для підвищення її ефективності й подальшого поширення в агробізнесі.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація та порядок проведення контролю лізингових операцій засобами аудиту здійснюється у відповідності з вимогами та положеннями Законів України «Про аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Кодексу професійної етики аудиторів України, Національних нормативів аудиту та Міжнародних стандартів аудиту МФБ. Під час проведення аудиту доходів та витрат майбутніх періодів необхідно керуватися Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та 15 «Доходи», 14 «Оренда» [1]. Головним завданням та основоположною метою аудиторської перевірки є вираження аудитором думки про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності економічного суб'єкта та відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства України та міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторський процес складається з таких стадій: початкова; дослідна; завершальна. Початкова стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності. До початку перевірки аудитор або бригада аудиторів вивчає економічний стан об'єкта аудиту, знайомиться з планами виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та їх виконанням, з річною і періодичною фінансовою звітністю, актом (висновком) попередньої аудиторської перевірки, аналізує фінансовий стан, вивчає акти (довідки) перевірок з боку банків, податкових та інших державних органів, після чого керівник бригади складає програму аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми. У програмі вказуються об'єкт аудиту, зміст перевірки, періоди суцільного та вибіркового контролю [2, с. 378].

Конкретизується аудит як засіб контролю у плані-графіку, де відображено строки перевірки кожного розділу теми і виконавців робіт. Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення). Діагностична або дослідницька стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, надані засоби обчислювальної техніки тощо. Завершальна стадія включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Основними джерелами аудиту орендованих основних засобів є: 1. Первинні документи (акт прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, ОЗ-2, інвентарна картка обліку основних засобів, ОЗ-6, картка обліку руху основних засобів). 2. Розрахунок амортизації основних засобів. 3. Договори оренди основних засобів. 4. Розрахункові документи (платіжні доручення, рахунки фактури, виписки банку, журнал та інші первинні документи). 5. Регістри синтетичного і аналітичного бухгалтерського фінансового обліку. 6. Дані квартальної та річної звітності. 7. Податкова, статистична й оперативна звітність.

Важливою підставою успішного виконання аудиторських робіт є договір на проведення попередньої експертизи. За результатами попередньої експертизи між аудиторською фірмою і клієнтом укладається угода. Згідно її одна сторона (виконавець) зобов'язується виконати відповідну роботу на завдання іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу. Угода вважається укладеною з часу досягнення сторонами згоди з усіх суттєвих пунктів, і, від цього часу, виникають права і обов'язки сторін. Аудит лізингових операцій аудитором проводиться в тих випадках, коли частка лізингових платежів є великою або перевірка передбачена договором [3, с. 135]. Аудит починається з перевірки відповідності договору лізингу та договору купівлі-продажу лізингового майна вимогам чинного законодавства.

Договір лізингу укладається у письмовій формі і може включати в себе умови з надання додаткових послуг та проведення додаткових робіт. Предметом договору фінансової оренди можуть бути будь-які неспоживчі речі, які використовуються для підприємницької діяльності, крім земельних ділянок та інших природних ресурсів. У відповідності до Закону «Про лізинг» у договорі вказується загальна сума платежів за договором лізингу (лізингові платежі), їх способи і періодичність [4]. До них входить: відшкодування витрат лізингодавця (пов'язаних з набуттям і передачею предмета лізингу лізингоодержувачу, з наданням інших, передбачених договором лізингу, послуг); дохід лізингодавця.

Зміст договору лізингу повинен відповідати вимогам ст. 7 Закону «Про лізинг». В ньому повинні бути вказані дані, що дозволяють безумовно встановити майно, яке підлягає передачі лізингоодержувачу в якості предмета лізингу. Слід мати на увазі, що Закон про лізинг містить ряд неточностей і певні суперечності. Не розшифрувавши значення понять, термінів «витрати лізингодавця, пов'язані з придбанням предмету лізингу» і «викупна ціна предмета лізингу», він передбачає включення в загальну суму договору лізингу ще викупної ціни предмета лізингу, якщо договором передбачено перехід права власності на предмет лізингу до лізингоотримувача [5, с. 247]. Таким чином, аудиторів необхідно встановити відповідність договору лізингу чинному законодавству; наявність в ньому предмету лізингу, обов'язкового додатку – договору купівлі-продажу лізингового майна; правильність визначення лізингових платежів; структуру укладеного договору, тобто наявність в договорі лізингу елементів інших договорів (купівлі-продажу, комісії і т.д.), а також наявність у лізингової компанії необхідної ліцензії [6, с. 210].

Після перевірки договору лізингу і договору купівлі-продажу лізингового майна аудитор приступає до перевірки правильності і повноти заповнення первинних документів, правильності нарахування амортизації предмету лізингу (основного засобу). Стаття 18 Закону «Про лізинг» дозволяє застосовувати прискорену амортизацію предмету лізингу [4]. Амортизаційні відрахування проводить сторона договору лізингу, на балансі якої знаходиться предмет лізингу. Законодавець не зробив виключення для оборотних (споживаних) активів, що входять до складу підприємства (майнового комплексу). Основна мета прискореної амортизації - оперативне відшкодування витрат лізингодавця.

Необхідно зазначити, що коефіцієнт прискорення амортизації предмету лізингу законом про лізинг не встановлено і, таким чином, не обмежено. Фактично у договорах лізингу використовується коефіцієнт прискорення у розмірі 3,0, тобто з урахуванням вимог податкового законодавства і нормативних документів бухгалтерського обліку. Застосування коефіцієнта в розмірі вище 3,0 значно ускладнило б процес бухгалтерського і податкового обліку витрат лізингових операцій, а також призвело б до судових спорів з податковими органами. Якщо договір лізингу було складено з правом викупу, то застосування підвищеного коефіцієнта прискорення амортизації може призвести до того, що договір лізингу податковим органом і судом буде визнано договором купівлі-продажу з відстроченням платежу на 6 місяців [7, с. 91].

Міжнародні та національні стандарти з обліку не вирішують застосування коефіцієнтів прискорення амортизації лізингового майна. В той же час вони дозволяють встановлювати реальні терміни корисного використання предметів лізингу. Якщо об'єкт лізингу буде використаний лише протягом певної кількості років, а його корисність виявиться меншою в силу зменшення попиту на продукцію чи послуги які надаються за допомогою даного об'єкта, то і з бухгалтерської точки зору відбудеться зменшення терміну експлуатації об'єкта лізингу. Доходи від реалізації об'єкта лізингу будуть відображені у складі операційних доходів, а витрати на демонтаж і реалізацію – у складі операційних витрат [8, с. 32].

У продавця лізингового майна останнє могло обліковуватися у складі основних засобів, тому приймання – передача таких активів оформляється актом. Якщо лізингове майно обліковується у складі матеріалів, готової продукції і товарів, то у якості первинних документів можуть застосовуватися різні спеціалізовані та уніфіковані форми облікової документації [9, с. 236]. Загальні вимоги до їх складання повинні містити наступні обов'язкові реквізити: найменування документа; дату складання документа; найменування організації, від імені якої складено документ; зміст господарської операції, її вимірники у натуральному і грошовому виразі; найменування посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особисті підписи відповідальних осіб.

На закінчення перевіряється правильність ведення бухгалтерського та податкового обліку лізингових операцій і достовірність складання фінансової та податкової звітності підприємства. За результатами аудиторської перевірки складаються аудиторський висновок та інша документація, що передається замовнику. Аудиторський висновок – це офіційний документ, який складається в установленому порядку за результатами проведення аудиту і містить судження-оцінку аудитора стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [10]. Аудиторський висновок розрахований на широке коло користувачів та направлений на удосконалення управління виробничою або іншими видами діяльності підприємств і організацій країни.

Висновки. Удосконалення змісту та порядку й засобів та процедур здійснення обліку, аудиту й контролю лізингової діяльності аграрних підприємств має охоплювати наступні основні напрями: юридична експертиза договору лізингу з певним впливом їх положень на ведення обліку; перевірка й контроль повноти, оцінки вартості і документального оформлення прийнятих до обліку об'єктів лізингу; перевірка обліку лізингових платежів; аудит сум амортизації, що нарахувана за об'єктами лізингу; контроль обґрунтованості включення лізингових платежів до складу витрат, що приймаються з метою оподаткування прибутку; вивчення та оцінка реєстрів податкового обліку.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. *Голос України*. 1993. №434-16.
2. Бутинець Ф. Ф. *Бухгалтерський фінансовий облік: підручник*. Житомир: ПП «Рута», 2002. 687 с.
3. Давидов Г. М. *Аудит: навч. посіб.*. Київ : «Знання», 2001. 320 с.
4. Закон України «Про лізинг» № 723/97. ВР від 16.12.97 р.
5. Кім С. Г., Сопко В. В. *Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб.* Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 440 с.
6. Гринчук Ю. С. *Облік і оподаткування фінансового лізингу. Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 9. С. 208-212.
7. Мармуль Л. О., Коваль С. В., Круковська О. В. *Перспективи розвитку національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності*. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. Бердянськ: Видавець Ткачук О.В., 2017. № 4(40). С. 89-92.
8. Ментух Н. Ф. *Особливості управління діяльністю лізингових компаній*. *Адвокат*. 2010. № 10. С. 30-35.
9. Лук'янова О. М. *Механізм фінансового лізингу як найбільш ефективна форма залучення інвестицій в залізничну галузь*. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2013. Вип. 43. С. 235-237.

10. Ігнатенко М. М., Мармуль Л. О. Облік, оцінка й діагностика фінансово-економічних результатів діяльності у стратегічному менеджменті підприємств і організацій. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2017. Вип. 6(11). URL: <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/11-2017-ukr>

References

1. Zakon Ukrainy «Pro audytors'ku diyal'nist'» [Law of Ukraine «On Audit Activity»] 22 kvitnya 1993 p. Holos Ukrainy, 434-16 (in Ukr.).
2. Butynets', F. F. (2002). Bukhhalters'kyy finansovyy oblik [Accounting financial accounting]. Zhytomyr: PP «Ruta» (in Ukr.).
3. Davydov, H. M. (2001). Audyt [Audit]. Kyiv: «Znannya» (in Ukr.).
4. Zakon Ukrainy «Pro lizynh» [Law of Ukraine «On Leasing»]. № 723/97. VR 16.12.97 r (in Ukr.).
5. Kim, S. H. & Sopko, V. V. (2010). Bukhhalters'kyy oblik: pervynni dokumenty ta poriadok yikh zapovnennya [Accounting: primary documents and the order of their filling]. Kyiv: Tsentr navchal'noyi literatury (in Ukr.).
6. Hrynychuk, Yu. S. (2012). Oblik i opodatkovannya finansovoho lizynhu [Accounting and taxation of financial leasing]. Aktual'ni problemy ekonomiky, 9, 208-212 (in Ukr.).
7. Marmul', L. O., Koval', S. V. & Krukova's'ka, O. V. (2017). Perspektyvy rozvytku natsional'nykh standartiv bukhhalters'koho obliku ta finansovoyi zvitnosti [Prospects for the development of national accounting standards and financial reporting]. Visnyk Berdyans'koho universytetu menedzhmentu i biznesu, 4 (40), 89-92 (in Ukr.).
8. Mentukh, N. F. (2010). Osoblyvosti upravlinnya diyal'nistyu lizynhovyykh kompaniy [Features of the management of the activities of leasing companies]. Advokat, 10, 30-35 (in Ukr.).
9. Luk'yanova, O. M. (2013). Mekhanizm finansovoho lizynhu yak naybil'sh efektyvna forma zaluchennya investytsiy v zaliznychnu haluz' [The mechanism of financial leasing as the most effective form of investment in the railway industry]. Visnyk ekonomiky transportu i promyslovosti, 43, 235-237 (in Ukr.).
10. Ihnatenko, M. M. & Marmul', L. O. (2017). Oblik, otsinka y diahnostyka finansovo-ekonomichnykh rezul'tativ diyal'nosti u stratehichnomu menedzhmentu pidpryemstv i orhanizatsiy [Accounting, evaluation and diagnostics of financial and economic results of activities in the strategic management of enterprises and organizations]. Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya. 6(11). URL: <http://www.easterneurope-ebm.in.ua/11-2017-ukr> (in Ukr.).

ДАНИ ПРО АВТОРА

Круківська Олена Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Херсонський державний аграрний університет»
вул. Стрітенська, 23, м. Херсон, 73006, Україна
e-mail: marina0108@meta.ua

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Круківська Елена Владимировна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения
ГБУЗ «Херсонский государственный аграрный университет»
ул. Сретенская, 23, г. Херсон, 73006, Украина
e-mail: marina0108@meta.ua

DATA ABOUT THE AUTHOR

Krukovskaya Elena Vladimirovna, Candidate of Economics, Associate Professor, Associate Professor
Department of Accounting and Taxation
«Kherson State Agrarian University»
Str. Sretenskaya, 23, Kherson, 73006, Ukraine
e-mail: marina0108@meta.ua

Подано до редакції 28.03.2019

Прийнято до друку 20.04.2019

УДК 330.341.1

<https://doi.org/10.31470/2306-546X-2019-42-22-29>

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ІННОВАЦІЙ ТА ПРИНЦИПИ ЇХ РЕАЛІЗАЦІЇ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Халатур О. В.

Предмет дослідження – економічний зміст інновацій сільського господарства.

Метою дослідження є розгляд економічної сутності інновацій, окреслення проблем розвитку інноваційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. У статті застосовано сукупність наукових методів наукового дослідження. При написанні статті були використані наступні методи дослідження: логічного узагальнення – для