

Н.П. Ілюхіна, Т.В. Боцян, Т.О. Муренко, С.В. Самострол

**Організація та методика контролю
діяльності промислових підприємств**

**ОДЕСА
2011**

УДК 657.6:658.14/.17](076.5)

ББК 65.053я73+65.290я73

О-64

Гриф надано Міністерством освіти і науки України
(лист від 09.12.2010р. №1/11-11245)

Рецензенти:

Л.О. Зазвонова – кандидат економічних наук, доцент приватного ВНЗ «Європейський університет»;

Л.П. Чиж – кандидат економічних наук, доцент Одеського національного морського університету;

Н.А. Волкова – кандидат економічних наук, доцент Одеського державного економічного університету.

Ілюхіна Н.П., Боцян Т.В., Муренко Т.О., Самострол С.В.

Організація та методика контролю діяльності промислових підприємств: Практичний посібник з курсів «Внутрішній контроль», «Організація та методика аудиту», «Аудит» для студентів IV – V курсів усіх форм навчання всіх спеціальностей

Навчальний посібник «Організація та методика контролю діяльності промислових підприємств» включає в себе послідовне викладення контролю формування та використання власного капіталу, готівкових та безготівкових операцій, операцій з виробничими запасами та готовою продукцією, руху необоротних та нематеріальних активів, розрахунків з дебіторами та кредиторами, нарахування та виплати заробітної плати, достовірності визначення фінансових результатів підприємства. Саме ці ключові об'єкти підприємств складають концептуальну основу управління підприємством.

Завданням навчальника посібника є надання необхідних теоретичних знань та практичних навичок з контролю, володіючи якими, майбутній фахівець зможе кваліфіковано здійснювати контроль та аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства.

Відповідальний за випуск Н.П.Ілюхіна – Одеса: ОДЕУ, 2011р. – 254 с.

ISBN 978-966-2361-37-7

Зміст

Передмова	7
-----------	---

РОЗДІЛ І.

Організація та методика контролю формування та використання власного капіталу суб'єктів господарювання

Глава 1. Перевірка джерел формування та використання власного капіталу

1.1. Задачі перевірки	10
1.2. Джерела інформації	11
1.3. Методика перевірки	12
1.4. Задачі для розв'язання	20
1.5. Тести	21
1.6. Контрольні запитання	23
1.7. Теми рефератів	23
1.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	24

РОЗДІЛ ІІ.

Організація та методика контролю активів суб'єктів господарювання

Глава 2. Перевірка операцій з готівковими коштами

2.1. Задачі перевірки	26
2.2. Джерела інформації	27
2.3. Методика перевірки	28
2.4. Задачі для розв'язання	35
2.5. Тести	38
2.6. Контрольні запитання	44
2.7. Теми рефератів	44
2.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	45

Глава 3. Перевірка безготівкових розрахунків

3.1. Задачі перевірки	46
3.2. Джерела інформації	48
3.3. Методика перевірки	52
3.4. Задачі для розв'язання	55

3.5.	Тести	55
3.6.	Контрольні запитання	61
3.7.	Теми рефератів	62
3.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	62

Глава 4. Перевірка операцій з виробничими запасами та готовою продукцією

4.1.	Задачі перевірки	64
4.2.	Джерела інформації	66
4.3.	Методика перевірки	69
4.4.	Задачі для розв'язання	78
4.5.	Тести	86
4.6.	Контрольні запитання	90
4.7.	Теми рефератів	92
4.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	92

Глава 5. Перевірка операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами

5.1.	Задачі перевірки	99
5.2.	Джерела інформації	100
5.3.	Методика перевірки	102
5.4.	Задачі для розв'язання	110
5.5.	Тести	119
5.6.	Контрольні запитання	121
5.7.	Теми рефератів	122
5.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	123

Глава 6. Перевірка операцій з нематеріальними активами

6.1.	Задачі перевірки	126
6.2.	Джерела інформації	127
6.3.	Методика перевірки	129
6.4.	Задачі для розв'язання	131
6.5.	Тести	132
6.6.	Контрольні запитання	133
6.7.	Теми рефератів	134
6.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	134

РОЗДІЛ III.

Організація та методика контролю розрахункових операцій суб'єктів господарювання

Глава 7. Перевірка розрахунків з дебіторами та кредиторами

7.1.	Задачі перевірки	136
7.2.	Джерела інформації	137
7.3.	Методика перевірки	138
7.4.	Задачі для розв'язання	140
7.5.	Тести	143
7.6.	Контрольні запитання	146
7.7.	Теми рефератів	147
7.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	147

Глава 8. Перевірка операцій з нарахування та виплати заробітної плати

8.1.	Задачі перевірки	149
8.2.	Джерела інформації	150
8.3.	Методика перевірки	151
8.4.	Задачі для розв'язання	167
8.5.	Тести	172
8.6.	Контрольні запитання	175
8.7.	Теми рефератів	176
8.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	177

РОЗДІЛ IV.

Організація та методика контролю формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання

Глава 9. Перевірка операцій з обліку доходів

9.1.	Задачі перевірки	179
9.2.	Джерела інформації	180
9.3.	Методика перевірки	181
9.4.	Задачі для розв'язання	205
9.5.	Тести	207
9.6.	Контрольні запитання	209
9.7.	Теми рефератів	209
9.8.	Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	210

Глава 10. Перевірка формування та обліку витрат підприємства

10.1. Задачі перевірки	212
10.2. Джерела інформації	213
10.3. Методика перевірки	214
10.4. Задачі для розв'язання	223
10.5. Тести	224
10.6. Контрольні запитання	228
10.7. Теми рефератів	229
10.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів	229

Глава 11. Перевірка формування фінансових результатів діяльності підприємства

11.1. Задачі перевірки	232
11.2. Джерела інформації	233
11.3. Методика перевірки	233
11.4. Задачі для розв'язання	236
11.5. Тести	238
11.6. Контрольні запитання	241
11.7. Теми рефератів	241
11.8. Ключі до тестів	242

Нормативна література	243
------------------------------	------------

Передмова

Однією з важливих умов забезпечення стійкого росту успішності підприємств, формування високих кінцевих результатів їх фінансової діяльності є наявність ефективної системи контролю. Без комплексного підходу до цієї проблеми, а саме: цілостної методики перевірки ланцюжку об'єктів, що складають господарську діяльність підприємств, неможливо ставити питання про якість та ефективність контролю. Тому, даний посібник включає в себе послідовне викладення контролю формування та використання власного капіталу, готівкових та безготівкових операцій, оборотних та необоротних активів, нематеріальних активів, розрахунків з дебіторами та кредиторами, нарахування та виплати заробітної плати, достовірності визначення фінансових результатів підприємства.

На нашу думку, саме ці ключові об'єкти підприємств складають концептуальну основу управління підприємством.

Метою даного практичного посібника є навчити студентів правильно застосовувати теоретичні знання з обліку та контролю господарських операцій на практиці, грамотно використовувати в роботі форми та методи контролю та усунення недоліків. Тобто особливість даного навчального посібника полягає в тому, що він об'єднує в собі всі форми контролю щодо господарської діяльності підприємств, і призначений як для викладачів, так і студентів, бухгалтерів, внутрішніх контролерів та ревізорів і аудиторів.

Студентам та викладачам посібник буде корисним для підготовки та проведення практичних занять з курсів "Основи контролю", „Державний фінансовий контроль", „Аудит". Практикуючі бухгалтери та контролери і аудитори зможуть використати даний посібник в частині інформаційної бази для проведення контрольних дій.

Посібник складається з чотирьох основних розділів, які охоплюють всі об'єкти бухгалтерського обліку, які підлягають контролю.

Кожен розділ в свою чергу має наступну принципову будову: об'єкти контролю, задачі перевірки, джерела інформації, методика перевірки, задачі для розв'язання, тести, контрольні запитання, теми рефератів, приклади розв'язання задач та ключі до тестів. Така будова дозволяє спочатку визначитися з тим, яким чином проводити контрольні процедури, а далі перевірити себе шляхом розв'язку задач та вирішення тестових завдань.

Для вирішення тестів, розв'язання задач і аналізу ситуацій, викладених в умовах задач, необхідно:

- ознайомитись з законодавчими та нормативними актами України;
- вивчити теоретичний матеріал за темами;
- звернути увагу на правильність документального оформлення господарських операцій, склад та порядок оформлення первинної документації, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку вказаних операцій, порядок здійснення та відображення їх в обліку;
- визначити задачі перевірки та джерела інформації: первинні документи, облікові реєстри, звітність, нормативно-правову базу;
- звернути увагу на своєчасність та правильність відображення операцій в обліку підприємства;
- зробити висновки щодо якості проведених інвентаризацій і відображення в обліку їх результатів, порядку відшкодування збитків та оприбуткування надлишків;
- встановити і кваліфікувати порушення та їх наслідки;
- надати пропозиції щодо врегулювання встановлених порушень.

При розв'язанні задач необхідно вказати джерела інформації, простежити методику перевірки господарських операцій, встановити порушення, надати пропозиції щодо виправлення в обліку та звітності виявлених порушень.

Теми рефератів, що запропоновані в навчальному посібнику дають можливість додатково детально вивчити окремі питання, що

дозволить краще опанувати матеріал. Ці теми також можна використовувати для самостійної роботи студентів.

У задачах використовуються умовні цифрові дані.

Висловлюємо щиру подяку рецензентам: директору Одеської філії Європейського університету, к.е.н., доценту Зазвоновій Л.О., завідувачому кафедрою обліку, фінансів та аудиту Одеського національного морського університету, к.е.н., доценту Л.П. Чиж, завідувачці кафедрою економічного аналізу Одеського державного економічного університету, к.е.н., доценту Н.А. Волковій за цікаві рекомендації щодо змісту всього навчального посібника.

РОЗДІЛ І.

Організація та методика контролю формування та використання власного капіталу суб'єктів господарювання

Глава 1. Перевірка джерел формування та використання власного капіталу

Метою перевірки власного капіталу є встановлення достовірності даних щодо джерел формування та законності використання власного капіталу підприємства, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах, облікових регістрах відповідно до законодавства та прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності підприємства.

1.1. Задачі перевірки

- визначення достовірності обліку вилученого капіталу при викупі власних акцій у акціонерів;
- аналіз законності змін розмірів статутного капіталу у господарюючих суб'єктів різних форм власності;
- аналіз чинника впливу господарських операцій на власний капітал підприємства;
- аудит дисципліни оподаткування внесків в статутний капітал у вигляді товарно-матеріальних цінностей, основних фондів, грошових коштів;
- визначення розміру резервного фонду і законності його використання;
- достовірність визначення емісійного доходу (різниці між номінальною і продажною вартістю випущених акцій);
- перевірка порядку формування статутного капіталу, визначення його мінімального розміру;

- перевірка законності і доцільності дооцінки активів і безкоштовного надходження необоротних активів;
- аналіз співвідношення власного капіталу і його зобов'язань.

1.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Рахунки бухгалтерського обліку та оборотні відомості з таких рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46 і ін. <p>2. Фінансова, податкова та статистична звітність:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Форма 1 «Баланс»; - Форма 2 «Звіт про фінансові результати»; - Форма 3 «Звіт про рух грошових коштів»; - Форма 4 «Звіт про власний капітал» <p>3. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю</p>	<p>1. П(с) БО 1, 2, 3, 5, 7, 9, 15, 16, 17</p> <p>2. Інструкція про застосування плану рахунків</p> <p>3. Закон України «Про господарські товариства» зі змінами</p> <p>4. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.</p> <p>5. Господарський кодекс України</p> <p>6. Закон України «Про банки і банківську діяльність»</p> <p>7. Закон України «Про інститути сумісного інвестування»</p> <p>8. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав і професійної оцінної діяльності»</p> <p>9. Листи ГНАУ від 25.10.99 №6065/6/15-0216, від 12.08.98 №9561/10/22-2217</p>

1.3. Методика перевірки

Отже, перш за все, уявимо собі структуру капіталу підприємства за джерелами його формування та визначимось в самому визначенні власного капіталу. Власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал підприємства відображається в першому розділі пасиву балансу та складається з:

- статутного капіталу;
- пайового капіталу;
- додатково вкладеного капіталу;
- іншого додаткового капіталу;
- резервного капіталу;
- нерозподіленого прибутку (непокритих збитків);
- неоплаченого капіталу;
- вилученого капіталу.

При визначенні підсумку першого розділу пасиву балансу сума неоплаченого та вилученого капіталу вираховується. Таким чином, забезпечується реальна оцінка власного капіталу підприємством.

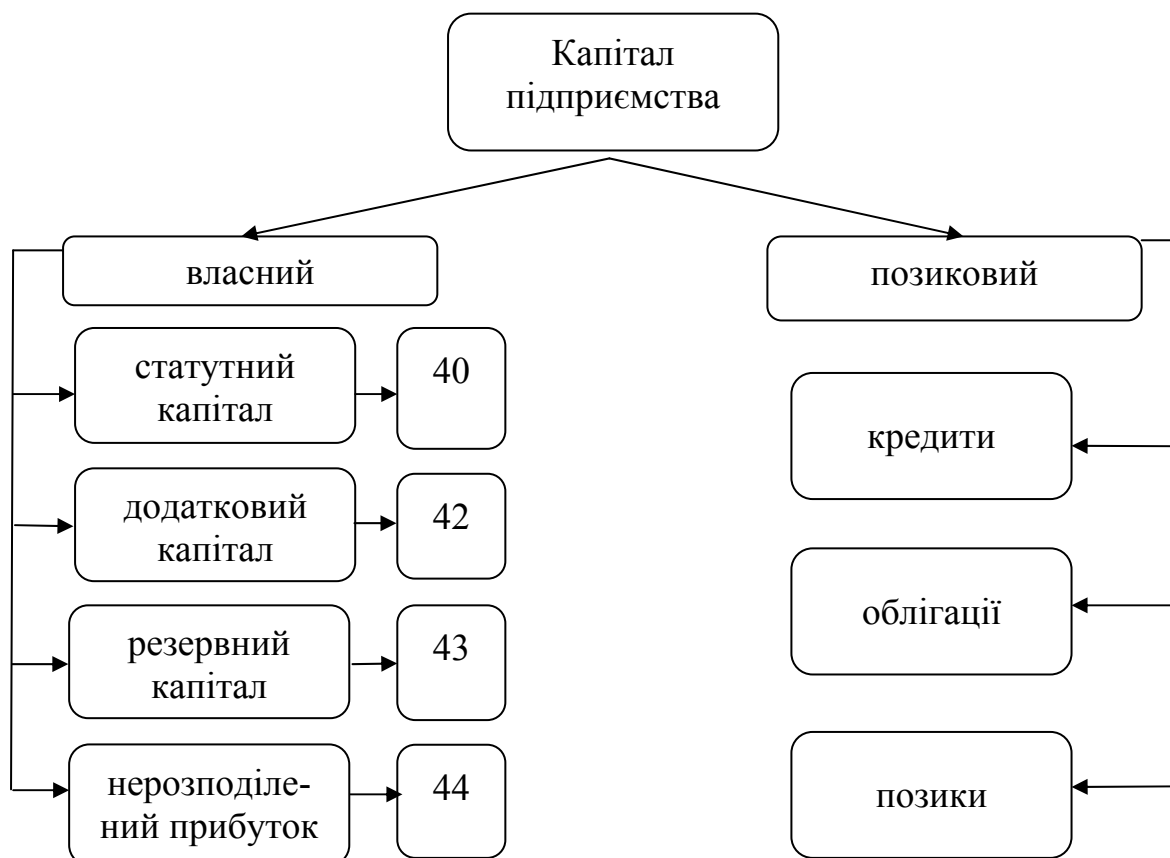
Цей показник використовується для оцінки фінансового стану підприємства. Співвідношення власного капіталу підприємства до його зобов'язань визначає можливість отримання кредитів. Звичайно, перевага надається підприємствам з більшою часткою власного капіталу в їх активах. В цих умовах дуже важлива своєчасна оцінка впливу тієї або іншої господарської операції на власний капітал підприємства.

Для узагальнення інформації про стан та рух власного капіталу Планом рахунків передбачені бухгалтерські рахунки 4 класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань», а саме:

- рахунок 40 «Статутний капітал»
- рахунок 41 «Пайовий капітал»
- рахунок 42 «Додатковий капітал»

- рахунок 43 «Резервний капітал»
- рахунок 44 «Нерозподілений прибуток»
- рахунок 45 «Вилучений капітал»
- рахунок 46 «Неоплачений капітал»

В загальному вигляді структуру капітала можна представити таким чином:



1.3.1. аналіз формування статутного капіталу

Статутний капітал – це зафіксована в засновницьких документах загальна вартість активів, які є внеском учасників в капітал підприємства. Методологія перевірки статутного капіталу здійснюється в декілька етапів:

1 етап. Як відомо, головною складовою власного капіталу є статутний капітал. І починається така перевірка з визначення

зафіксованої загальної вартості активів в засновницьких документах.

Нагадаємо, що порядок формування статутного капіталу підприємств залежить від їх форми власності і визначений Законом України «Про господарські товариства» №1576-ХІІ від 19.01.91г. Спираючись на норми цього закону визначаємо мінімальний розмір статутного капіталу по досліджуваному суб'єкту господарювання:

- акціонерні суспільства (АТ) – 1250 мінімальних заробітних плат;
- товариства з обмеженою відповідальністю (ТОВ) – 100 мінімальних заробітних плат;
- акціонерні товариства з додатковою відповідальністю (АТДВ) – 100 мінімальних заробітних плат;
- для командитних і товариств з повною відповідальністю мінімальний розмір законодавчо не встановлений.

Беручи до уваги той факт, що особам, які внесли не менше 30% номінальної вартості акцій, належить залишок заборгованості по внесках в статутний капітал погасити протягом року після реєстрації (4.3. ст.144 ГКУ). Перевіряючий детально досліджує виконання цієї обставини і у випадках порушень – перевіряє нараховану суму сплаченої пені (у розмірі 10% річних від недовнесеної суми за весь час прострочення). При цьому в бухгалтерії робиться запис:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

2 етап. Окремо слід проаналізувати джерела формування статутного капіталу, пам'ятаючи про те, що сюди категорично заборонено вносити бюджетні кошти, засоби, одержані під заставу або в кредит, земельні ділянки для ведення фермерського господарства і іншого сільськогосподарського виробництва.

Для решти внесків в статутний капітал в грошовій формі, у вигляді матеріальних і нематеріальних активів і цінних паперів

визначений порядок оцінки внесків учасників в засновницьких документах.

При перевірці особливої уваги слід приділити тим підприємствам, які створювалися на базі державної і комунальної власності (ст.7 Закону України «Про оцінку майна» №2658). Передачу всіх форм майнових внесків перевіряють в оформлених актах приймання-передачі по бухгалтерських записах:

Дт 46 «Неоплачений капітал»

Кт 40 «Статутний капітал»

3 етап. Істотним моментом перевірки статутного капіталу є законність збільшення або зменшення його розміру. Слід пам'ятати, що розмова про це може йти тільки тоді, коли всі учасники внесли свої внески, цей факт зафіксований загальними зборами засновників і зафіксований в статуті підприємства. Аналізуємо збільшення статутного фонду господарських товариств (окрім акціонерних) за рахунок додаткових внесків учасників, за рахунок дивідендів, що належать учасникам, і нерозподіленого прибутку. При цьому читаємо записи по дебету рахунків неоплаченого капіталу, прибутку, використаного в звітному періоді і розрахункам по нарахованих дивідендах (рахунки 46, 443, 671).

У свою чергу зменшення статутного капіталу можливе при виході або виключенні учасника зі складу товариства. Тут слід взяти до уваги, що рішення про зменшення статутного капіталу буде законним лише тоді, коли згодні всі учасники.

4 етап. Акціонерні товариства в цьому відношенні спираються на норми Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного фонду акціонерних товариств, затвердженого рішенням державної комісії по цінних паперах і фондовому ринку №44 від 08.04.98р. Нагадаємо, що акціонерне товариство має право збільшувати або зменшувати статутний капітал, якщо раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю, не нижче номінальної. Якщо ці умови дотримані, перевіряючий досліджує шляхи збільшення або зменшення статутного капіталу за рахунок

збільшення (зменшення) номінальної вартості акцій, збільшення (зменшення) кількості акцій існуючої номінальної вартості, викупаючи їх у власників і т.д.

5 етап. І останній момент, на який хотілося б звернути увагу – контроль операцій по формуванню статутного капіталу в податковому обліку. Згідно норм Податкового кодексу України сума внесків в статутний капітал не включається в дохід оподаткування підприємства, незалежно від форми внесків – матеріальної або грошової.

Цікаве те, що вартість одержаних внесків у вигляді ТМЦ не може бути включена у витрати, оскільки підприємство не понесло фактичних витрат на їх придбання. Але, при їх же реалізації підприємство зобов'язане включити їх вартість в дохід оподаткування і нарахувати ПДВ.

В зв'язку з цим аудиторю слід порекомендувати клієнту (підприємству) оформити отримання ТМЦ від інвестора за договором купівлі-продажу з подальшим віддзеркаленням виручки, що належить йому, як внесок в статутний капітал. Це допоможе підприємству уникнути додаткових втрат.

1.3.2. контроль використання вилученого капіталу

Із зрозумілих причин економічний смисл вилученого капіталу прийнято пов'язувати з господарськими товариствами, які таким чином відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток викуплених акціонерних товариств у його учасників (ст.147 ГКУ). Іншими словами, згідно П(с) БО 5 «Звіт про власний капітал», вилучений капітал є величиною, на яку зменшується власний капітал підприємства унаслідок виходу учасника, викупу або анулювання викуплених акцій акціонерним суспільством, зменшення номінальної вартості акцій і т.д.

Найбільшою популярністю рахунок 45 «Вилучений капітал» користується у акціонерних суспільств для обліку вилученого

капіталу у випадках викупу власних акцій у акціонерів. В зв'язку з цим, фактичну собівартість акцій власної емісії, викуплених суспільством у своїх же акціонерів, перевіряючий аналізує по записах дебету рахунку 45 «Вилучений капітал», а достовірність вартості анульованих або перепроданих акцій – по кредиту. Це дозволить зрозуміти зміну величини емісійного доходу (тобто різниця між номінальною і викупною; викупною і продажною вартістю акцій). Слід звернути увагу на випадки, коли емісійного доходу недостатньо для «покриття» перевищення викупної вартості акцій над номінальною. Тут підприємство повинне використовувати прибуток звітного періоду. При цьому перевіряємо бухгалтерські записи:

Дт 443 «Прибуток, використаний в звітному періоді»

Кт 451 «Вилучені акції»

Особливістю перевірки віддзеркалення операцій по руху вилученого капіталу в податковому обліку є те, що згідно п.7.6. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» - підприємства повинні вести окремий облік фінансових результатів по торгівлі цінними паперами. Необхідно простежити, щоб сума доходів, одержаних суб'єктом господарювання від продажу цінних паперів, що перевищує витрати, пов'язані з їх придбанням, включалася до складу доходів звітного періоду. Якщо ж витрати перевищують доходи від продажу, то фінансовий результат від таких операцій не включається до складу витрат підприємства, а переноситься на зменшення доходів від таких операцій протягом майбутніх звітних (податкових) кварталів.

1.3.3. перевірка формування і використання резервного капіталу

Нагадаємо, що відповідно до норм п.4 ст.87 ГКУ і норм ст.14 Закону України «Про господарські суспільства» підприємством створюється резервний фонд в розмірі, встановленому засновниками, але не менше 25% від статутного фонду. При цьому

розмір щорічних відрахувань до резервного фонду не може бути менше 5% суми прибутку підприємства.

Зверніть увагу, що як джерело формування резервного капіталу господарюючого суб'єкта виступає його нерозподілений прибуток, а значить, таке формування є частиною процедури розподілу прибутку, що є серйозним об'єктом контролю.

При дослідженні записів по дебету і кредиту рахунку 43 «Резервний капітал», перевіряючий вивчає, відповідно, створення і використання резервного капітал. За даними аналітичного обліку ми можемо простежити його використання по видах і напрямках. Найтипівіші операції по використанню і формуванню резервного капіталу перевіряємо по бухгалтерських записах:

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображені відрахування в резервний капітал: <ul style="list-style-type: none"> • на покриття збитків • на виплату дивідендів • інший резерв 	443 443 443	43 43 43
2	Списані непокриті збитки за рахунок резервного фонду	43	442
3	Збільшений статутний капітал за рахунок резервного фонду	43	40

1.3.4. дослідження джерел додатково вкладеного капіталу

Така перевірка може мати наступний порядок аудиторських операцій:

1 етап. Під додатковим капіталом розуміють капітал, вкладений у власний капітал понад встановлений капітал, офіційно

зафіксований в засновницьких документах (емісійний дохід, дооцінка активів, безкоштовне надходження необоротних активів і т.д.) Нагадаємо, що по дебету рахунку 42 «Додатковий капітал», відповідно до субрахунків, ми перевіряємо зменшення емісійного доходу, дооцінку активів, безвідплатно одержані активи і інший додатковий капітал, а по кредиту їх збільшення.

В процесі обліку формування і використання різновидів додаткового капіталу є свої особливості, на які слід звернути увагу. Перш за все, перевіряючи податковий облік емісійного доходу слід звернути увагу, що у дохід ці суми не включаються. Так само, як наголошувалося раніше, акціонерне товариство надалі може викупляти свої акції з метою анулювання або перепродажі. На що ж накопичений акціонерним суспільством емісійний дохід може використовуватися? Перш за все, для покриття різниці між викупною і продажною вартістю діючих або анульованих акцій, якщо їх ціна викупу вища номінальній вартості.

2 етап. Вивчаючи субрахунок 422 «Інший вкладений капітал», аналізуємо надходження і використання додаткових внесків засновників. Проте, пам'ятаємо, що з податкової точки зору такий спосіб поповнення капіталу не дуже вигідний підприємствам, оскільки відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» сума додатково внесених грошових коштів є безповоротною фінансовою допомогою, а передані основні фонди, нематеріальні активи і ТМЦ признаються безвідплатно одержаними і збільшують прибуток оподаткування.

3 етап. Відносно перевірки переоцінки активів (рахунок 423 «Дооцінка активів»), хочеться лише відзначити, що на розмір власного капіталу впливає тільки їх дооцінка, оскільки зниження ціни в цьому випадку збільшує витрати звітного періоду:

Дт 975 «Зниження ціни необоротних активів і фінансових інвестицій»

Кт 10 «Основні засоби»

Що ж до переоцінки запасів, то відповідно до П(с) БО 9 «Запаси» їх дооцінка допускається тільки в тому випадку, якщо ціна їх раніше знижувалася і в межах цієї суми, що ніяк не впливає на величину власного капіталу.

4 етап. Звертаємо увагу на тонкість перевірки віддзеркалення в обліку безвідплатного отримання оборотних активів (рахунок 424). Річ у тому, що такі активи розцінюються як дохід підприємства і, отже, не можуть бути одночасно визнані додатковим капіталом. На розмір додаткового капіталу робить вплив тільки безвідплатне отримання необоротних активів:

Дт 424 «Безвідплатно одержані необоротні активи»

Кт 745 «Дохід від безвідплатно одержаних активів»

1.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

Засновники ТОВ «Дзвоник» не повністю внесли свої внески до статутного фонду по закінченню 1 року з моменту реєстрації підприємства. В зв'язку з цим на суму заборгованості нарахована пеня. Чи можна у зв'язку з невнесенням засновниками внесків зменшити розмір статутного фонду. Як бути з пенею, з якого моменту вона припиняється?

Необхідно:

Виявити факти порушення та визначити розмір штрафів у випадку існування порушень.

1.5. Тести

1. *Що не відноситься до складу власного капіталу?*

- а) статутний капітал;
- б) додатковий капітал;
- в) резервний капітал;
- г) фінансові кредити.

2. *Що не відноситься до позикового капіталу?*

- а) фінансові кредити;
- б) облігаційні позики;
- в) пайовий капітал;
- г) неоплачений і пайовий капітал.

3. *Які мінімальні розміри статутного капіталу для акціонерних суспільств?*

- а) 1250 мінімальних заробітних плат;
- б) законодавчо не встановлено;
- в) 10 мінімальних заробітних плат;
- г) 100 мінімальних заробітних плат.

4. *Які мінімальні розміри статутного капіталу для товариства з обмеженою відповідальністю?*

- а) 100 мінімальних заробітних плат;
- б) законодавчо не встановлено;
- в) 1250 мінімальних заробітних плат;
- г) 10 мінімальних заробітних плат.

5. *Які мінімальні розміри статутного капіталу для товариства з повною відповідальністю?*

- а) 100 мінімальних заробітних плат;
- б) законодавчо не встановлено;
- в) 1250 мінімальних заробітних плат;
- г) 10 мінімальних заробітних плат.

6. Чому рівний внесок осіб в статутний капітал ПАТ і протягом якого періоду слід сплатити його суму?

- а) 30%, залишок заборгованості погашається протягом 1 року;
- б) 50%, залишок заборгованості погашається протягом 5 років;
- в) 15%, залишок заборгованості погашається протягом 3 років;
- г) необхідно погасити всю суму до моменту реєстрації ПАТ.

7. Яким документом оформляється передача майнового внеску в статутний капітал і який при цьому робиться бухгалтерський запис?

- а) актом приймання-передачі, проводка: Дт 46 Кт 40;
- б) актом приймання-передачі, проводка: Дт 40 Кт 46;
- в) накладною, проводка: Дт 46 Кт 40;
- г) довіреністю, проводка: Дт 40 Кт 46.

8. За яких умов може бути змінений статутний капітал в АТ?

- а) відповідно до Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу;
- б) якщо раніше випущені акції повністю сплачені за вартістю не нижче номінальної;
- в) якщо рішення ухвалене всіма учасниками АТ;
- г) при дотриманні всіх вищеперелічених умов.

9. Що є об'єктом контролю при аналізі записів по дебету і кредиту рахунку 45 «Вилучений капітал»?

- а) по дебету – вартість перепроданих акцій, по кредиту – собівартість акцій, викуплених АТ у своїх акціонерів;
- б) по дебету – фактична собівартість акцій власної емісії, викуплених АТ у своїх акціонерів, по кредиту – вартість анульованих або перепроданих акцій;
- в) по дебету – додатковий внесок учасників, по кредиту – дивіденди, що належать учасникам;

г) по дебету – заборгованість по внесках в статутний капітал учасників, по кредиту – зменшення емісії доходів за рахунок різниці між номінальною і викупною вартістю.

1.6. Контрольні запитання

1. Від чого залежать особливості формування статутного капіталу?
2. Чим є суми пені у розмірі 10% від недовнесеної суми за час прострочення і куди вони включаються підприємством?
3. Яким документом оформляють передачу майнового внеску?
4. Чи мають право господарські товариства змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір свого статутного капіталу?
5. У чому полягають особливості перевірки віддзеркалення операцій по формуванню статутного капіталу в податковому обліку?
6. У чому полягають особливості контролю віддзеркалення операцій по руху вилученого капіталу в податковому обліку?
7. Для чого створюється резервний капітал і за рахунок яких джерел?
8. Чому на розмір додаткового капіталу робить вплив безвідплатне отримання необоротних активів, тоді як безвідплатно одержані оборотні активи не можуть бути визнані додатковим капіталом?
9. З яких джерел формується власний і позиковий капітал?
10. Чи впливає на розмір додаткового капіталу безвідплатне отримання активів?

1.7. Теми рефератів

1. Історичний аспект перевірки обліку операцій з капіталом.
2. Основні правила обігу капіталу в Україні.
3. Перевірка документального оформлення обліку операцій з капіталом.
4. Порядок застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання операцій з власним капіталом.

1.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

У засновницьких документах ТОВ «Ключі на щастя» статутний капітал визначений у розмірі 100 000 грн. До моменту реєстрації ТОВ учасники зобов'язані внести не менше 50% вказаного в засновницьких документах внеску ($100\ 000 \cdot 50\% = 50\ 000$ грн.). У створенні ТОВ «Ключі на щастя» бере участь 4 учасника на рівних умовах. Причому частину одноразового внеску, що залишилася, в статутний капітал Іванов П.С. і Селезньова Т.А. вносять у вигляді основних фондів (два фрезерні верстати) на суму 25 000 грн., а Балусєв А.С. і Невзоров А.А. заборгованість погашають грошовими коштами в кінці поточного року.

Необхідно:

Чи правомірно вносити в статутний капітал заборгованість по внесках у вигляді основних фондів, грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей? Якими будуть бухгалтерські записи і джерела перевірки? Заповнити таблицю.

Розв'язання:

Джерела інформації:

Закон України «Про обіг векселів», Закон України «Про цінні папери», Закон України «Про господарські товариства», П(с)БО 2 «Баланс», Інструкція №291, Закон України «Про оцінку майна, майнових прав і професійної оцінної діяльності в Україні»

Контроль достовірності і своєчасності погашення заборгованості внесків в статутний капітал учасниками ТОВ «Ключі на щастя»:

- учасники Іванов П.С. і Селезньова Т.А. одноразово внесли в статутний капітал частину внесків цілком законно у вигляді об'єктів основних фондів на загальну суму, що залишилася, 25 000 грн.,

оскільки партнери рівноправні, то і сума внесків складе окремо по кожному учаснику 12 500 грн.

- наступні учасники Балусєв А.С. і Невзоров А.А. погашають свою заборгованість по внесках в статутний капітал протягом одного року, що також відповідає Закону України «Про господарські товариства» у розмірі 12 500 грн. кожен.

Перевірка обліку операцій по формуванню статутного капіталу:

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Розмір статутного капіталу на момент реєстрації	46	40	100 000
2	Відображена сума первинного внеску в статутний капітал ТОВ «Ключі на щастя»	31	46	50 000
3	Внески Іванова П.С. і Селезньової Т.А. на суму вартості основних фондів	104	46	25 000
4	Внески Балусєва А.С. і Невзорова А.А. на суму грошових коштів	31	46	25 000

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	г	г	а	а	б	а	а	г	а	б

РОЗДІЛ II.

Організація та методика контролю активів суб'єктів господарювання

Глава 2. Перевірка операцій з готівковими коштами

Метою перевірки операцій з готівковими коштами є встановлення достовірності даних щодо наявності та руху грошових коштів у касі підприємства, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах, облікових регістрах відповідно до законодавства та прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності підприємства.

2.1. Задачі перевірки

- вивчення дотримання касової дисципліни;
- перевірка стану збереження готівки в касі підприємства;
- вивчення законності та доцільності проведення операцій з готівкою;
- вивчення своєчасності та повноти оприбуткування та витрачання грошових коштів;
- вивчення правильності, повноти та своєчасності заповнення первинних та зведених документів;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку коштів на рахунках у банках, якості відображення інформації про грошові кошти в бухгалтерському обліку, облікових регістрах;
- визначення правильності відображення інформації про грошові кошти у звітності підприємства;
 - перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних з рухом грошових коштів.

2.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прибуткові та видаткові касові ордери - квитанції на внесок готівки до банку - корінці чекової книжки - розрахунково-платіжні відомості на виплату заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги, компенсацій, підзвітних сум та інших виплат - трудові угоди на виконання та оплату певних робіт - акти інвентаризації готівки в касі - чеки, рахунки на придбання матеріальних цінностей готівкою та накладні на отримання цінностей і надання послуг - договір про повну матеріальну відповідальність - затверджений ліміт каси <p>2. Облікові реєстри:</p> <ul style="list-style-type: none"> - журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів 	<p>1. Правила використання готівкової іноземної валюти на території України</p> <p>2. Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»</p> <p>3. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні</p> <p>4. Цивільний кодекс України від 16.01.03р. №435-IV (із змінами і доповненнями)</p> <p>5. Господарський кодекс України від 16.01.03р. №436-IV</p> <p>6. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг</p> <p>7. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.</p>

<ul style="list-style-type: none"> - касові книги - звіти касира - журнал та відомості журнально-ордерної форми обліку за рахунками грошових коштів - облікові записи на позабалансовому рахунку 08 „Бланки суворого обліку” - книга обліку розрахункових операцій - розрахункова книжка - Головна книга <p>3. Фінансова, податкова та статистична звітність</p> <p>4. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю</p>	
---	--

2.3. Методика перевірки касових операцій

Операції з руху грошових коштів перевіряються суцільним способом у такому порядку:

- 1) інвентаризація каси;
- 2) перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій;
- 3) документальна перевірка операції з надходження та витрачання готівки.

1. Інвентаризації каси проводиться в п'ять етапів:
 - 1) організаційний – підбір і комплектування інвентаризаційної комісії та видача наказу про проведення інвентаризації;
 - 2) підготовчий – огляд місця зберігання готівки; отримання та перевірка звіту касира та отримання від нього розписки;
 - 3) технологічний – перевірка фактичної наявності грошових коштів у касі підприємства, складання інвентаризаційних описів;
 - 4) результативний – складання порівняльних відомостей (виявлення надлишків та нестач); прийняття рішення за результатами інвентаризації;
 - 5) відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку.

При наявності в касі підприємства готівки, що не підтверджена прибутковими ордерами, вона вважається неоприбуткованою та зараховується в дохід підприємства.

У випадку виявлення нестачі вона відшкодовується матеріально відповідальною особою, касиром.

2. У ході перевірки дотримання Положення про ведення касових операцій, перш за все, відслідковують належне утримання грошових коштів. Зокрема перевіряють чи каса підприємства є ізольованим приміщенням, до якого не мають доступу сторонні особи, чи заграбовані вікна каси тощо.

Визначається, у кого зберігається ключ від каси підприємства та його дублікат.

Далі перевіряється, чи укладено з касиром договір про повну матеріальну відповідальність. Касир є матеріально-відповідальною особою, який несе повну матеріальну відповідальність за збереження грошових коштів у касі підприємства.

Після цього визначається, чи затверджений на підприємстві ліміт залишку готівки в касі. Ліміти залишку готівки в касі встановлюються всіма підприємствами, що мають рахунки в установах банків і здійснюють касові операції готівкою. Ліміт залишку готівки в касі

кожне підприємство встановлює самостійно на підставі розрахунку встановлення залишку готівки в касі, який підписується головним бухгалтером та керівником підприємства. Встановлений ліміт залишку готівки в касі затверджується внутрішніми наказами (розпорядженнями) підприємства. Підприємства, що тільки починають свою діяльність, на перші три місяця встановлюють ліміт відповідно до прогнозних розрахунків, які з часом коригуються за фактичними показниками діяльності.

Якщо підприємством ліміт залишку готівки в касі не встановлено (незалежно від причин), то ліміт такої каси вважається нульовим. У такому випадку вся готівка, що знаходиться в його касі на кінець робочого дня і не здана в банк, вважається понадлімітною.

Під час перевірки дотримання підприємством ліміту каси визначається, чи дотримується підприємством ліміт каси, терміни та порядок здавання готівкової виручки. Для визначення понадлімітних залишків готівки порівнюються записи про фактичні її залишки в касі за касовою книгою з встановленим лімітом каси за кожен день, незалежно від того, здійснювались чи ні в цей день касові операції. Якщо виявлено перевищення ліміту каси, то з'ясовується, протягом якого часу (в днях) і які понадлімітні суми не здавались у встановлені терміни в банк і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних залишків.

Після перерахованих етапів безпосередньо переходять до етапу документального контролю.

3. У ході перевірки визначається наявність у підприємства касової книги, відповідність її оформлення вимогам законодавства (книга має бути пронумерована, прошнурована та скріплена печаткою). Перевіряється правильність ведення касової книги, оформлення касових операцій з прийому та видачі готівки, відповідність вказаних у касовій книзі сум прийнятій в касі чи виданій з неї готівки даним прибуткових та видаткових касових ордерів, своєчасність записів касира згідно з вказаними касовими документами, наявність підпису бухгалтера, правильність підрахунку фактичних залишків готівки в касі на кінець дня.

Розрахунки готівкою підприємств усіх форм власності, а також приватних підприємців з громадянами мають проводитися з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів, касового чи товарного чека, квитанції, договору купівлі-продажу, актів закупівлі, виконання робіт (надання послуг) або інших документів, що засвідчують факт купівлі товару, виконання роботи, надання послуги.

Оформлення отримання готівки в касу підприємства (в тому числі і при отриманні з банку) здійснюється за прибутковим касовим ордером, який підписується головним бухгалтером. Про приймання грошових коштів свідчить квитанція до прибуткового касового ордеру з печаткою та підписом головного бухгалтера.

Видача готівки з каси оформлюється видатковим касовим ордером (ВКО). При виписці видаткового касового ордеру касир повинен вимагати паспорт особи, якій видає готівку, з якого виписує його серію і номер.

При виплаті заробітної плати оформляється платіжна відомість або окремі видаткові касові ордери.

Саме тому в ході контролю касових операцій визначається правильність заповнення всіх реквізитів прибуткових та видаткових касових ордерів та відомостей (дата, номери, суми, підстави для їх виписки, наявність підписів посадових осіб та одержувачів коштів, печаток і штампів, підписів про отримання готівки, правильність оформлення депонованих сум і т.д.). Визначається наявність у підприємства журналу реєстрації прибуткових та видаткових касових документів та книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей і правильність їх ведення, правильність відображення в касових документах номерів кореспондуючих рахунків, наявність необхідних виправдовувальних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки та ін.) та позначок про їх погашення. У касових документах, що викликають сумніви про їх достовірність, перевіряється справжність підписів одержувачів коштів та посадових осіб, які дають про це пояснення.

Особлива увага контролера має бути зосереджена на наявності на кожному документі розписки одержувачів грошей, чи погашаються

касові документи (прибуткові - штампом "Одержано", видаткові — "Оплачено") із зазначенням дати, чи немає підчисток і виправлень.

Гранична сума розрахунків готівкою з одним контрагентом протягом одного дня не повинна перевищувати 10 000 грн. Якщо підприємство перевищує обмеження відносно даної суми, то дана сума додається до залишку готівки в касі та порівнюється зі встановленим лімітом.

Як правило рух грошових коштів перевіряється окремо за двома напрямками:

- 1) надходження готівкових коштів;
- 2) витрачання готівкових коштів.

Особливу увагу при перевірці приділяють встановленню повноти та своєчасності оприбутковування в касах готівкових надходжень, отриманих підприємством. Контролер аналізує загальний стан касових оборотів надходжень готівки з кас банку в каси підприємства на підставі банківських виписок по поточних рахунках. Звіренню підлягають банківські виписки (по сумах коштів, отриманих з банку і датах) та відповідні записи в касовій книзі з даними прибуткових касових ордерів; порівнюються дані корінців грошових чеків з виписками банку.

При виявленні видаткових касових ордерів або видаткових відомостей, в яких видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача, сума готівки по таких видаткових документах додається до залишку готівки в касі виключно за день, в якому оформлені вказані видаткові документи, і в подальшому вказана сума не враховується для розрахунку понадлімітних залишків готівки.

Під час проведення перевірок аналізується порядок видачі підприємствами сум у підзвіт, виявляються факти неправомірної видачі готівки у підзвіт працівникам, які повністю не розраховались за попередньо видані їм кошти, факти несвоєчасного звітування, а також випадки передачі підзвітних коштів одним працівником іншому. Особлива увага приділяється дотриманню підзвітними особами встановлених термінів складання та надання в бухгалтерію відповідних звітів, своєчасність повернення в касу підприємства

залишку невикористаних коштів (одночасно з відповідним звітом), наявність оригіналів підтверджуючих документів, їх погашення.

У ході перевірки дотримання порядку видачі готівки підзвіт на відрядження встановлюється наявність розпорядчих документів (наказу, розпорядження) на службові відрядження, правильність ведення записів у журналі реєстрації посвідчень на відрядження, дотримання граничної тривалості службового відрядження, наявність позначок у посвідченні, своєчасність звітності за витрачені під час відрядження кошти, правильність відшкодування витрат працівникам. Якщо готівкові розрахунки підприємства перевищують встановлену граничну суму, то надлишкова їх сума додається до фактичних залишків готівки в касі платника готівки одноразово (в той же день, в який була здійснена ця операція), а отримана сума порівнюється з затвердженим лімітом каси.

Використання готівки за цільовим призначенням перевіряють зіставленням даних про одержання в банку грошей з даними про їх витрачання (балансовим методом, тобто залишок на початок з рахунка 30 "Каса" плюс оборот за дебетом за цим же рахунком і мінус оборот за кредитом). Для цього використовують дані звітів касира з доданими документами, дані облікових реєстрів з дебету і кредиту рахунка 30 "Каса" і журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Чекові книжки, корінці використаних чеків і невикористані чеки мають зберігатися у головного бухгалтера в умовах, що виключають можливість їх втрати. Зіпсовані чеки з написом "Анульовано" слід зберігати підклеєними до корінців чеків.

Забороняється довіряти зберігання чекових книжок іншій особі, зокрема касиру, який одержує за чеками готівку в банку, а також підписувати незаповнені чеки; виписувати чеки на пред'явника (мають використовуватися тільки іменні чеки).

Під час аудиту правильності виплати грошових коштів за платіжними відомостями слід встановити, чи всі записані в розрахунково-платіжній відомості особи практично працювали на підприємстві й чи немає серед них підставних осіб, на яких

випикується заробітна плата з метою її привласнення. Такі факти виявляють шляхом звірення даних відомості на виплату заробітної плати з показниками обліку особового складу і табелів, із наказами про зарахування їх на роботу і звільнення, з даними первинних документів про нарахування заробітної плати. Слід також перевірити підсумки в платіжних відомостях, тому що нерідко допускаються факти навмисного завищення підсумків у графі "До видачі" на передбачувану суму привласнення. Тут необхідно звернути увагу на величину виплачених сум окремим особам із наступною перевіркою їх реальності, на справжність підписів осіб, що одержали гроші, на дописані суми, підчищення, необумовлені виправлення, неякісно оформлені доручення тощо.

Контролюючи касові операції, слід встановити відповідність кореспонденції рахунків чинним положенням і правилам ведення бухгалтерського обліку.

Підлягають аналізу обороти по відомості журналу-ордеру 1 по дебету субрахунку 301 "Каса в національній валюті" в порівнянні з оборотами по кредиту кожного кореспондуючого рахунка (311 "Поточні рахунки в національній валюті", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 661 "Розрахунки по заробітній платі", 662 "Розрахунки з депонентами", 681 "Розрахунки по авансах отриманих" та інших рахунках) з подальшим порівнянням їх з відповідними записами в касовій книзі та даними документів, що підтверджують фактичне отримання підприємством певних сум готівки у відповідні терміни.

За недотримання касової дисципліни встановлені такі види штрафних санкцій:

- 1) за перевищення встановленого ліміту каси – в двократному розмірі зверхлімітної суми протягом одного дня;
- 2) за не оприбуткування чи неповне оприбуткування готівки в касу – у п'ятикратному розмірі не оприбуткованої суми;
- 3) за витрачання отриманої з банку готівки не за цільовим призначенням у розмірі сплачених грошових коштів

2.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

ТОВ «Красуня» займається виготовленням та продажем жіночого верхнього одягу. Ліміт залишку готівки в касі на підприємстві встановлено в розмірі 5 000 грн. У процесі проведення перевірки дотримання касової дисципліни за квітень поточного року виявлено документи, що підтверджують такі господарські операції:

<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
	Залишок готівки в касі на початок місяця – 5000 грн.
02.04	Отримано від ТОВ «Арлекін» готівку в оплату придбаних швейних виробів у розмірі 8000 грн.
02.04	Отримано з банку готівку на виплату авансу на відрядження – 11000 грн.
02.04	Видано аванс на відрядження зав. виробництвом Петровій П.Й. у розмірі 11 000 грн.
02.04	Здано в банк готівку у розмірі – 8000 грн.
12.04	Отримано від ТОВ «Світоч» готівку в оплату придбаних швейних виробів у розмірі 12000 грн
12.04	Здано в банк готівку у розмірі – 12000 грн.
16.04	Оприбутковано благодійну допомогу у розмірі 15000 грн.
16.04	Здано в банк готівку у розмірі – 15000 грн.
23.04	Отримано від ТОВ «Лаванда» готівку в оплату придбаних швейних виробів у розмірі 9000 грн.
23.04	Погашено заборгованість перед постачальником ВАТ «Зірка» (в оплату гудзиків) по двох видаткових документах у розмірі відповідно 2 000 грн. та 10 000 грн.

Необхідно:

Виявити факти порушення касової дисципліни та визначити розмір штрафів у випадку її порушення.

Задача 2.

Умова:

У процесі проведення перевірки дотримання касової дисципліни на ТОВ «Сатурн» (в частині проведення інвентаризації каси) виявлено, що на підприємстві працює постійно діюча інвентаризаційна комісія, до складу якої входять: головний бухгалтер, бухгалтер з оплати праці та касир підприємства. Планові інвентаризації в касі проводяться щоквартально, про це зазначено лише в Наказі про облікову політику.

У ході проведення планової інвентаризації було виявлено факт неоприбуткування готівки в розмірі 3000 грн., що надійшла на дату проведення інвентаризації.

Необхідно:

Виявити факти порушення касової дисципліни та визначити розмір штрафів у випадку її порушення. Дати рекомендації підприємству щодо покращення касової дисципліни.

Задача 3.

Умова:

За результатами проведення раптової інвентаризації каси на ПАТ «Надія» було виявлено такі факти:

- 1) неоприбуткована сума грошових коштів у розмірі 45 грн.
- 2) виявлені нестачі, з яких:
 - 2.1) 150 грн. віднесено на вину матеріально-відповідальної особи, яка погасила їх за рахунок заробітної плати в повному розмірі;
 - 2.2.) 135 грн. включено до складу витрат підприємства, через невстановлення винної особи.

Результати інвентаризації відображені в обліку таким чином:

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума, грн</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Включено до складу доходу підприємства залишок готівки, виявлений в ході інвентаризації	301	719	45
2	Віднесено на винну особу суму нестачі	661	375	150
3	Утримано з заробітної плати суму нестачі	301	661	150
4	Включено до складу витрат суму нестачі	901	301	135
5	Списано дані витрати на фінансовий результат	791	901	135
6	Відображено в позабалансовому обліку суму нестачі	072	–	135

Необхідно:

Виявити факти порушення відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Вказати чи виникли доходи (витрати) на підприємстві. Дати рекомендації підприємству щодо покращення касової дисципліни.

Задача 4.

Умова:

ПАТ «Альфа» займається виробничою діяльністю. Ліміт залишку готівки в касі не встановлено.

6 березня підприємство здійснило видачу заробітної плати фізичним особам (працівникам підприємства) за розрахунково-платіжною відомістю. Ряд виплат здійснено за дорученням відсутніх працівників. Саме тому, за поясненням касира у відомості відсутні підписи отримувачів грошових коштів:

- 1) Столяров С.В. – 1200 грн.
- 2) Трохимчик Т.К.– 650 грн.
- 3) Юрківська Ю.А. – 650 грн.

Необхідно:

Виявити факти порушення касової дисципліни та визначити розмір штрафів у випадку її порушення. Дати рекомендації підприємству щодо покращення касової дисципліни.

Задача 5.

Умова:

Підприємство – виробник харчової продукції здійснює доставку продукції в торговельні точки приватних підприємців і підприємств роздрібною торгівлі. Фізична особа, що надає даному підприємству авто послуги за трудовим договором приймає виручку за продану продукцію, оформлює прибуткові касові ордери і видає квитанції ордерів покупцям. З даною фізичною особою укладено договір про повну матеріальну відповідальність.

Необхідно:

Виявити факти порушення касової дисципліни та визначити розмір штрафів у випадку її порушення. Дати рекомендації підприємству щодо покращення касової дисципліни.

2.5. Тести

1. Операції щодо руху готівки перевіряються:

- а) суцільним способом;
- б) вибіркоким способом;
- в) суцільним за останній звітний період, а за інші періоди вибіркоким;
- г) немає принципового значення.

2. Аудит касових операцій починається:

- а) з інвентаризації каси;
- б) з перевірки наявності договору з касиром про повну матеріальну відповідальність;
- в) з перевірки Касової книги;
- г) немає принципового значення.

3. При наявності в касі підприємства готівки, що не підтверджена прибутковими ордерами, вона:

- а) перераховується до Держбюджету;
- б) оприбутковується та передається до банку у день виявлення;
- в) вважається неоприбуткованою та зараховується в дохід підприємства;
- г) п. а або п. в залежно від суми.

4. При виявленні в касі готівки в опечатаних банком пачках вона в ході інвентаризації:

- а) не розпечатується і не перераховується;
- б) розпечатується і перераховується;
- в) розпечатується, але не перераховується;
- г) п. а або п. в залежно від суми.

5. У випадку запізнення з записами до касової книги касиром:

- а) інвентаризація готівки в касі припиняється;
- б) інвентаризація готівки в касі продовжується врахуванням незаписаних операцій;
- в) інвентаризація готівки в касі продовжується без врахування незаписаних операцій;
- г) касир зобов'язаний зробити всі записи у присутності членів інвентаризаційної комісії.

б. У випадку запізнення виявлення в касі підприємства документів на видачу коштів, на яких відсутня розписка отримувача:

- а) інвентаризаційна комісія продовжує роботу з врахуванням неоформлених належним чином операцій;
- б) інвентаризаційна комісія продовжує роботу без врахування неоформлених належним чином операцій;
- в) інвентаризаційна комісія продовжує роботу без врахування неоформлених належним чином документів за умови, що сума, яка в них вказана не перевищує 10 мінімальних заробітних плат;
- г) інвентаризаційна комісія продовжує роботу без врахування неоформлених належним чином документів, а видані за ними суми вважає нестачею.

7. У випадку зіпсуття чеків вони:

- а) списуються відповідним актом на списання;
- б) помічаються записом «Анульовано» і списуються відповідним актом на списання;
- в) помічаються записом «Анульовано» і передаються у день зіпсуття до банківської установи;
- г) помічаються записом «Анульовано» і зберігаються підклеєними до корінців чеків.

8. Фінансові санкції за перевищення залишку ліміту готівки в касі становлять:

- а) двократний розмір суми виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- б) двократний розмір суми виявленої понадлімітної готівки за кожний звітний період;
- в) трикратний розмір суми виявленої понадлімітної готівки за кожний день;
- г) трикратний розмір суми виявленої понадлімітної готівки за кожний звітний період.

9. Фінансові санкції за не оприбуткування готівки в касі становлять:

- а) двократний розмір неоприбуткованої суми;
- б) п'ятикратний розмір неоприбуткованої суми;
- в) трикратний розмір неоприбуткованої суми;
- г) фінансові санкції не встановлені.

10. Документ установленної форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі має назву:

- а) касовий ордер;
- б) касова книга;
- в) платіжна відомість;
- г) всі перераховані вище документи.

11. Кількість підприємств (підприємців), з якими здійснюються розрахунки протягом дня:

- а) визначається установою банку для кожного підприємства окремо;
- б) не має перевищувати 10 осіб;
- в) встановлюється відповідною постановою Правління Національного банку України;
- г) законодавчо не визначена.

12. Гранична сума готівкового розрахунку одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або декількома платіжними документами:

- а) визначається установою банку для кожного підприємства окремо;
- б) не має перевищувати 10 тисяч гривень;
- в) встановлюється відповідною постановою Правління Національного банку України;
- г) законодавчо не визначена.

13. Невикористаний залишок готівкової іноземної валюти, що був отриманий юридичною особою для сплати за витрати на відрядження за кордон:

- а) підлягає зарахуванню на розподільчий рахунок в іноземній валюті в уповноваженому банку України протягом п'яти банківських днів з часу оприбуткування до каси юридичної особи;
- б) підлягає зарахуванню на поточний рахунок у національній валюті в уповноваженому банку України протягом п'яти банківських днів з часу оприбуткування до каси юридичної особи;
- в) підлягає зарахуванню на поточний рахунок в іноземній валюті в уповноваженому банку України протягом трьох банківських днів з часу оприбуткування до каси юридичної особи;
- г) законодавчо не визначено.

14. Після отримання в установі банку готівкових коштів для виплати заробітної плати (43000 грн.) касиром було витрачено частину суми (2000 грн.) на господарські потреби.

- а) дана операція є правомірною;
- б) дана операція є неправомірною і передбачає штраф у розмірі 2000 грн.;
- в) дана операція є неправомірною і передбачає штраф у розмірі 43000 грн.;
- г) дана операція є неправомірною і передбачає штраф у розмірі 4000 грн.

15. Норми з регулювання обігу готівки в національній валюті, що встановлюються Національним банком України, здійснюють:

- а) органи державної податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, Міністерства внутрішніх справ України та фінансові органи;
- б) органи державної податкової служби та державної контрольно-ревізійної служби;
- в) органи державної податкової служби та Національний банк України;
- г) Національний банк України.

16. Обмеження з видачі готівки за платіжними картками:

- а) можуть встановлюватися платіжною організацією відповідної платіжної системи та банками - членами цієї системи;
- б) можуть встановлюватися лише платіжною організацією відповідної платіжної системи;
- в) можуть встановлюватися лише банками відповідної платіжної системи;
- г) законодавчо не встановлені.

17. Уся готівка, що надходить до кас:

- а) має передаватися до банківських установ у той же день у повній сумі;
- б) має у той же день оприбутковуватися в повній сумі;
- в) має у той же день оприбутковуватися у сумі, що встановлена обслуговуючою банківською установою;
- г) дії щодо готівки законодавчо не встановлені.

18. Підприємства мають право готівку, одержану в банку для виплат, що належать до дивідендів:

- а) зберігати у касі лише у випадку, якщо вона не перевищує ліміт залишку готівки в касі;
- б) зберігати у касі понад установлений ліміт каси протягом трьох робочих днів, включаючи день одержання готівки в банку;
- в) повертаються підприємством до банку не пізніше наступного робочого дня банку;
- г) дії щодо готівки законодавчо не встановлені.

19. Штрафи за недотримання касової дисципліни:

- а) стягуються в повному обсязі до державного бюджету в порядку, встановленому законодавством;
- б) стягуються в повному обсязі з касира підприємства і оприбутковуються у вигляді доходу підприємства;

в) стягуються в обсязі, що не перевищує ліміту залишку готівки в касі до державного бюджету в порядку, встановленому законодавством;

г) стягуються в обсязі, що не перевищує середньоденної виручки підприємства до державного бюджету в порядку, встановленому законодавством.

2.6. Контрольні запитання

1. Що таке «каса»? Які основні вимоги щодо експлуатації приміщення каси.
2. Назвіть основні нормативно-правові акти, що регулюють облік готівкових розрахунків?
3. Назвіть основні види штрафних санкцій за порушення правил обігу готівки.
4. Який порядок проведення інвентаризації каси.
5. Охарактеризуйте особливості документального оформлення касових операцій.
6. Поясніть поняття «ліміт залишку готівки в касі».
7. Назвіть основні вимоги щодо розрахунків готівкою.

2.7. Теми рефератів

1. Історичний аспект перевірки обліку операцій з готівкою.
2. Основні правила обігу готівки в Україні.
3. Перевірка документального оформлення обліку операцій з готівкою.
4. Порядок застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки.
5. Особливості перевірки операцій готівкою в умовах використання реєстраторів розрахункових операцій.

2.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

Станом на 05.10 поточного року залишок грошових коштів на підприємстві за документами бухгалтерського обліку та касовою книгою склав 80 грн. При проведенні інвентаризації каси знайдено розбіжність між фактичною наявністю грошових коштів у касі та бухгалтерськими даними на суму 50 грн. У касі знаходиться 30 грн. Касир пояснює цю розбіжність тим, що він видав 50 грн. на власні потреби директору підприємства.

Необхідно:

Вказати джерела інформації для виявлення порушень, виявити факти порушення порядку обліку операцій з готівкою, дати рекомендації щодо виправлення встановлених порушень.

Розв'язання:

Видача коштів з каси підприємства здійснюється лише на потреби, пов'язані з господарською діяльністю підприємства. При цьому факт видачі грошових коштів оформлюється видатковим касовим ордером, в якому визначається призначення коштів. Факт видачі готівки також відображається в касовій книзі та дублюється у звіті касира.

Оскільки підтвердуючі документи щодо видачі 50 грн. відсутні, то інвентаризаційна комісія повинна зафіксувати шляхом оформлення порівняльної відомості нестачу в касі у розмірі цієї суми. А сама сума має бути відшкодована касиром у двократному розмірі.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Відповідь	а	а	в	б	г	г	г	а	б	б	г	в	а	б	а	а	б	б	а

Глава 3. Перевірка безготівкових розрахунків

Метою перевірки операцій на рахунках в банках є встановлення достовірності даних щодо наявності та руху грошових коштів у поточних рахунках підприємства, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах, облікових регістрах відповідно до законодавства та прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності підприємства.

3.1. Задачі перевірки

- вивчення дотримання розрахункової дисципліни;
- вивчення законності та доцільності проведення операцій на рахунках у банках;
- вивчення своєчасності та повноти оприбуткування та витрачання грошових коштів;
- перевірка законності відкриття підприємством рахунків у банках;
- вивчення своєчасності одержання і обробки виписок банку по всіх відкритих рахунках;
- виявлення напрямів використання грошових коштів, що зберігаються на банківських рахунках;
- визначення правильності відображення інформації про грошові кошти в звітності підприємства;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку коштів на рахунках у банках, якості відображення інформації про грошові кошти в бухгалтерському обліку, облікових регістрах;
- визначення правильності відображення інформації про грошові кошти в звітності підприємства;
- перевірка цільового використання грошових коштів;
- перевірка дотримання валютного законодавства;

- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства з операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів.

3.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - платіжне доручення - платіжна вимога-доручення - заява на виставлення акредитива - книжки грошових та розрахункових чеків - банківська платіжна картка - виписка банку по рахунках з додатками - книга аналітичного обліку інших грошових коштів <p>2. Облікові реєстри:</p> <ul style="list-style-type: none"> - журнал та відомості журнально-ордерної форми обліку за рахунками грошових коштів - Головна книга <p>3. Фінансова, податкова та статистична звітність</p> <p>4. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю</p>	<p>1. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті</p> <p>2. Інструкція Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах</p> <p>3. Порядок подання податковим органам Повідомлення про відкриття (закриття) рахунків у фінансових установах</p> <p>4. Цивільний кодекс України</p> <p>5. Господарський кодекс України</p> <p>6. Податковий кодекс України</p>

3.3. Методика перевірки

Згідно з діючим законодавством усі вільні грошові кошти підприємства повинні в обов'язковому порядку зберігатися в банку. Підприємства самостійно обирають установу банку, в якій зберігатимуться кошти.

При перевірці операцій на рахунках у банках перевіряючий зосереджує свою увагу на правильності оформлення нижченаведених видів операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів:

- 1) надходження грошових коштів;
- 2) зберігання грошових коштів;
- 3) вибуття грошових коштів.

Законодавством не обмежується кількість відкритих рахунків у банку: одне підприємство може мати їх декілька. Проте клієнти банку можуть відкривати тільки один рахунок для формування статутного капіталу господарського товариства як в іноземній, так і в національній валюті.

Підставою для здійснення банком розрахунків, відповідно до потреб підприємства, є договір на розрахунково-касове обслуговування, що укладається між банком та клієнтом.

Усі операції з руху грошових коштів на рахунку в банках здійснюються на підставі розрахункових документів (платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, розрахункові чеки, акредитиви, векселі), форми яких затверджені Національним банком України.

Операції на рахунках у банку підлягають суцільній перевірці. Джерелами даних для перевірки операцій на рахунках у банках є виписки банку з особових рахунків і прикладені до них виправдовуючі документи.

Порядок перевірки правильності здійснення операцій на поточному рахунку в банку здійснюється в такій послідовності:

1) звіряються залишки коштів, відображених у виписках за відповідними рахунками, із залишками коштів, що значаться за обліковими даними;

2) перевіряють відповідність оборотів за дебетом і кредитом рахунка з виписками банку (в розрізі кожного місяця) даним оборотів за обліковими реєстрами;

3) перевіряють повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів.

Повноту банківських виписок встановлюють за їх нумерацією в розрізі сторінок і перенесень залишку коштів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку за рахунком має дорівнювати залишку коштів на початок періоду в наступній виписці. Правильність виписки визначають шляхом перевірки всіх її реквізитів. Якщо у виписці буде встановлено необумовлені виправлення або підчищення, закреслення, то необхідно провести зустрічну перевірку даних виписки із записами в першому примірнику особового рахунка, що знаходиться в установі банку. У випадку відсутності окремих виписок слід також звернутися до установи банку.

Крім того, слід впевнитися, що всі здійснені через банк операції є реальними і підтверджені відповідними справжніми документами. У разі виникнення сумнівів у справжності документів (відсутність банківського штампа, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошей і дати здійснення операцій) слід провести зустрічну перевірку платіжних документів, які зберігаються у справах підприємства, із платіжними документами в банку або у контрагента з операції. Одночасно з'ясовують правильність кореспонденції рахунків і записів у облікових реєстрах.

Аудитор перевіряє правильність та обґрунтованість перерахування коштів за товарно-матеріальні цінності, для чого порівнюють суми, вказані в платіжних документах, із даними

виписки банку і записами на рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" або на рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами". Тут за прибутковими документами перевіряють повноту і правильність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей. Якщо є сумніви в справжності документів чи достовірності операцій, слід провести зустрічну перевірку їх у постачальників продукції.

Перевіряючи видаткові банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі оплачені штрафи, неустойки та інші платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дасть змогу потім перевірити повноту відображення їх на відповідних рахунках, і вжиті підприємством заходи щодо відшкодування за рахунок винних осіб суми заподіяної шкоди.

Під час перевірки операцій за акредитивами слід звірити залишки сум і обороти за виписками банку з записами в регістрах бухгалтерського обліку. Одночасно з'ясовують причини, які зумовили розрахунки за акредитивною формою, чи передбачена ця форма розрахунків договором або чи може вона застосовується як санкція з боку постачальників за несвоєчасні платежі. Потім перевіряють повноту і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повноту оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників.

Операції з лімітованими і нелімітованими чековими книжками аналізуються з погляду їх правильності, характеру і повноти оплати. З'ясовують, чи не проводилась оплата лімітованими чеками витрат, які не включаються в авансові звіти підзвітних осіб, які здійснені готівкою.

Після встановлення подібних фактів слід визначити розмір завданого підприємству збитку і винних осіб. Слід також перевірити, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, відображений на корінці останнього використаного чека, із залишком на дату перевірки за рахунком 313 "Інші рахунки в банку

в національній валюті", а також із залишком за випискою банку. Залишок грошей на кінець місяця за випискою банку деколи не збігається із залишком ліміту за лімітованою книжкою. Це пояснюється тим, що видані з лімітованих книжок чеки не були до кінця місяця пред'явлені одержувачами в банк до оплати.

Здійснюючи перевірку операцій на рахунку 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті", слід встановити, чи відповідають залишки коштів, відображені у виписці банку, залишку коштів, який значиться в обліку; повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів; правильність операцій і справжність банківських виписок і первинних документів, правильність кореспонденції рахунків за операціями на поточних рахунках в іноземній валюті й записів у облікових регістрах. Особливу увагу звертають на повноту зарахування на транзитні валютні рахунки валютної виручки, що надійшла на адресу підприємства.

Кожний випадок порушення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку перевіряється за первинними документами для того, щоб з'ясувати, чи не призвело це до навмисного перекручення облікових і звітних даних.

Аудитом грошових коштів у дорозі слід встановити законність і обґрунтованість кожного запису за рахунком 33 "Інші кошти". Своєчасність і повноту зарахування грошових коштів у дорозі на відповідні рахунки в банках встановлюють звіркою записів за кредитом рахунка 33 "Інші кошти" (субрахунок 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті") і дебетом рахунків, призначених для обліку грошових коштів. При цьому з'ясовують, чи немає серед сум у дорозі нестач готівки в касі або фактів привласнення цих сум окремими посадовими особами.

Встановлюють тривалість перебування окремих сум коштів у дорозі, оприбуткування їх на початку наступного місяця на рахунок у банку.

На рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" враховується грошовий виторг від реалізації товарів, переведений у банк через інкасаторів, пошту або Ощадбанк. Кошти, здані безпосередньо в банк, на вищезгаданому рахунку враховують тільки в тому випадку, коли вони здані у вечірню касу наприкінці останнього робочого дня, а зараховані на рахунок підприємства у перший день наступного місяця.

Основою записів зазначених операцій у дебет рахунка 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" є квитанції установ банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей про здавання виторгу інкасаторам банку, а у кредит – виписки банку.

Для встановлення можливих зловживань за кожною сумою на рахунку 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" (з минулим терміном перерахування) дебет рахунка зіставляють з документами, що підтверджують відправлення грошей, а кредит – із випискою банку або прибутковим касовим ордером. У разі несвоєчасності чи неповноти зарахування грошей на рахунок у банку негайно повідомляють адміністрації банку і разом з ними встановлюють причини та винних осіб. Якщо у інкасаторських сумках виявляють нестачу чи надлишки грошей, перевіряють їх у звітах каси або роздрібних торговельних підприємств.

3.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

ПАТ «Альфа» займається виробничою діяльністю. Підприємство вирішило встановити систему «клієнт-банк» для пришвидшення розрахункових операцій.

Як наслідок підприємство відобразило дану операцію в облік таким чином:

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сума, грн</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Проведено передоплату банку за встановлення і обслуговування системи за 1 квартал	371	311	172
2	Відображено суму податкового кредиту	641	644	12
3	Підписано акт на встановлення системи	92	631	60
4	Відображено суму податкового кредиту	644	641	12
5	Підписано акт на обслуговування системи	92	371	100
6	Проведено взаємозалік заборгованості	631	371	172

Необхідно:

Визначити, чи правильно відображено даний факт у бухгалтерському обліку, визначити суму витрат. Дати рекомендації підприємству щодо використання системи «клієнт-банк».

Задача 2.

Умова:

Перевіркою встановлено:

- 1) 17.09 поточного року на поточний рахунок підприємства помилково зарахована сума – 3000 грн., 21.09 поточного року ця сума списана з рахунка підприємства без документального оформлення.
- 2) 02.10 поточного року за чеком отримано готівку в касу підприємства в сумі 1000 грн на відрядження. Оприбуткована вказана сума 03.10 поточного року.

3) 21.11 поточного року зараховано на поточний рахунок 1750 грн. штрафу і пені за несвоєчасність виконання зобов'язань за договором з ВАТ "Промінь" На вказану суму в бухгалтерії зроблено запис: Д 631 К 31.

Необхідно:

Визначити, чи правильно відображено даний факт у бухгалтерському обліку. Вказати на джерела перевірки та прийоми і способи, що використовуються для здійснення перевірки. Дати рекомендації підприємству щодо виправлення виявлених помилок.

Задача 3.

Умова:

Під час перевірки руху грошей на поточному рахунку виявлено:

Перераховано 20.04. поточного року МП "Мрія" 1600 грн. за матеріали. У бухгалтерському обліку зроблена проводка: Д-т 23 К-т 31. Фактично ТМЦ підприємством не оприбутковувались. МП "Мрія" ТМЦ не відвантажувались.

Необхідно:

Визначити, чи правильно відображено даний факт у бухгалтерському обліку. Вказати на джерела перевірки та прийоми і способи, що використовуються для здійснення перевірки. Дати рекомендації підприємству щодо виправлення виявлених помилок.

Задача 4.

Умова:

Перевірено операції по рахунку коштів на поточному рахунку та встановлено:

1. У банку отримано 01.02 поточного року кошти в сумі 3200 грн. на виплату заробітної плати. На підприємстві ця сума оприбуткована 02.02 поточного року частково сума виплачена 02.02 в сумі 2100, решта 06.02 була повернута до банку.

2. 06.02 поточного року зараховано на поточний рахунок 1570 грн. від ПП “Весна”. Господарських відносин з даним підприємством немає. В обліку операція відображена, як розрахунки з покупцями.

Необхідно:

Визначити, чи правильно відображено даний факт у бухгалтерському обліку. Вказати на джерела перевірки та прийоми і способи, що використовуються для здійснення перевірки. Дати рекомендації підприємству щодо виправлення виявлених помилок.

3.5. Тести

1. Операції на рахунках у банку перевіряються:

- а) суцільним способом;
- б) вибіркоvim способом;
- в) суцільним за останній звітний період, а за інші періоди вибіркоvim;
- г) немає принципового значення.

2. Скільки поточних рахунків може формувати підприємство в іноземній валюті:

- а) лише один;

- б) за кожною угодою сумісної (спільної) діяльності без створення юридичної особи;
- в) довільну кількість;
- г) законодавчо не визначено.

3. Повідомлення про відкриття (закриття) рахунку в фінансовій установі:

- а) заповнюється кульковою ручкою, пастою темного кольору, виправлення в ньому не допускаються;
- б) заповнюється чорнилом темного кольору, виправлення в ньому не допускаються;
- в) заповнюється чорнилом темного кольору, виправлення в ньому допускаються з поміткою «Виправленому вірити»;
- г) законодавчо не визначено.

4. Банк, у якому відкрито рахунок учаснику безготівкових розрахунків та/або який здійснює для нього на договірних умовах будь-яку з операцій чи послуг, передбачених Законом України «Про банки і банківську діяльність» має назву:

- а) обслуговуючий банк;
- б) виконуючий банк;
- в) банк-емітент;
- г) бенефіціар.

5. Під час здійснення розрахунків можуть застосовуватись розрахункові документи

- а) на паперових носіях та в електронному вигляді;
- б) у національній валюті лише на паперових носіях, в іноземній – лише в електронному вигляді;
- в) у національній валюті лише в електронному вигляді, в іноземній – лише на паперових носіях;
- г) лише на паперових носіях, у випадку, якщо сума перевищує 1000 мінімальних заробітних плат.

б. Для здійснення розрахунків юридичною особою:

- а) обслуговуючий банк обирає передбачені НБУ платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера);
- б) підприємства самостійно обирають передбачені НБУ платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера);
- в) платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера) зазначаються при укладенні договорів з узгодженням з банком;
- г) платіжні інструменти (за винятком меморіального ордера) зазначаються відповідною постановою НБУ.

7. У випадку несвоєчасної сплати підприємствами суми податкового боргу:

- а) підприємства самостійно нараховують пеню на несвоєчасно сплачені ними суми податкового боргу, оформляючи і подаючи до банку окреме платіжне доручення про сплату пені;
- б) підприємства самостійно нараховують пеню на несвоєчасно сплачені ними суми податкового боргу, оформляючи і подаючи до банку їх з платежами за наступні звітні періоди;
- в) обслуговуючий банк самостійно нараховує пеню на несвоєчасно сплачені суми податкового боргу і самостійно їх списує;
- г) обслуговуючий банк самостійно нараховує пеню на несвоєчасно сплачені суми податкового боргу з наступним повідомленням платника.

8. Розрахункові документи приймаються банком:

- а) у випадку, якщо їх сума не перевищує суми коштів на рахунку;
- б) у випадку, якщо їх сума не нижча середньої заробітної плати по підприємству;
- в) без обмеження їх максимальної або мінімальної суми;
- г) якщо їх сума не нижча і не вища суми визначеної у договорі на обслуговування.

9. Розрахункові документи, що надійшли до банку після операційного часу виконуються ним:

- а) у день їх надходження;
- б) у три банківські дні;
- в) наступного робочого дня;
- г) відповідно до встановленого графіку.

10. Платежі з рахунків клієнтів банк здійснює:

- а) у межах залишків коштів на цих рахунках на початок операційного дня;
- б) у межах залишків коштів на цих рахунках на початок операційного дня з урахуванням сум, що надходять на рахунки клієнтів протягом операційного дня (поточні надходження);
- в) у межах залишків коштів на цих рахунках на початок операційного дня з урахуванням сум, що надходять на рахунки клієнтів протягом операційного дня (поточні надходження), якщо це визначено в договорі банківського рахунка;
- г) у межах залишків коштів на цих рахунках на початок операційного дня з урахуванням сум, що надходять на рахунки клієнтів протягом першої половини операційного дня.

11. Банк платника приймає платіжне доручення до виконання:

- а) протягом 10 календарних днів з дати його виписки (не враховуючи день оформлення платіжного доручення);
- б) протягом 10 календарних днів з дати його виписки (враховуючи день оформлення платіжного доручення);
- в) протягом періоду обумовленого в договорі банківського рахунка;
- г) період законодавчо не визначений.

12. Платіжні вимоги-доручення можуть застосовуватися в розрахунках:

- а) усіма учасниками безготівкових розрахунків;
- б) усіма учасниками безготівкових розрахунків лише у випадку проведення операцій з грошовими коштами в національній валюті;

- в) усіма учасниками безготівкових розрахунків лише у випадку проведення операцій з грошовими коштами в іноземній валюті;
- г) усіма учасниками безготівкових розрахунків лише у випадку якщо сума транзакції не менше 10000 грн.

13. У випадку надходження платіжної вимоги на примусове списання коштів з рахунку платника банк:

- а) не повідомляє платника;
- б) не пізніше ніж наступного робочого дня повідомляє платника;
- в) протягом 10 календарних днів з дати його виписки повідомляє платника (не враховуючи день оформлення платіжного доручення);
- г) не пізніше ніж наступного робочого дня повідомляє платника, якщо умова про таке повідомлення передбачена договором банківського рахунка цього платника.

14. Чеки використовуються:

- а) лише для безготівкових перерахувань з рахунка чекодавця на рахунок отримувача коштів і не підлягають сплаті готівкою;
- б) для безготівкових перерахувань з рахунка чекодавця на рахунок отримувача коштів і підлягають сплаті готівкою;
- в) лише юридичними особами;
- г) для безготівкових перерахувань юридичними особами та фізичними для виконання готівкових перерахувань.

15. Строк дії чекової книжки:

- а) один рік;
- б) два роки;
- в) три роки;
- г) термін законодавчо не встановлений.

16. У день закінчення строку дії акредитива, кошти за яким заброньовані у виконуючому банку, останній:

- а) у кінці операційного дня списує з аналітичного рахунка "Розрахунки за акредитивами" та зараховує до своїх доходів;
- б) у кінці операційного дня списує з аналітичного рахунка "Розрахунки за акредитивами" та перераховує в банк-емітент на рахунок, з якого вони надійшли;
- в) у кінці операційного дня списує з аналітичного рахунка "Розрахунки за акредитивами" та перераховує на користь бенефіціара;
- г) немає правильної відповіді.

17. Під час здійснення розрахунків за допомогою систем "клієнт - банк":

- а) застосовуються лише електронні розрахункові документи;
- б) застосовуються як електронні розрахункові документи так і паперові;
- в) застосовуються лише електронні розрахункові документи, а паперові лише у випадку, якщо це передбачено договором між банком та клієнтом;
- г) застосовуються лише електронні розрахункові документи на суму, що не більше 10000 грн.

18. Дата валютування – це:

- а) зазначена платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки дата, починаючи з якої кошти, переказані платником отримувачу, переходять у власність отримувача.;
- б) зазначена платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки дата, до якої кошти, переказані платником отримувачу, знаходяться у власності платника;

- в) дата перерахування національної грошової одиниці в іноземну валюту;
- г) дата перерахування іноземної грошової одиниці у національну валюту.

19. Терміни зберігання електронних платіжних документів:

- а) визначаються за погодженням з обслуговуючим банком;
- б) повинні бути не менше від термінів, встановлених для паперових документів аналогічного призначення;
- в) повинні бути не менше від термінів дії договору на використання дистанційного обслуговування банком;
- г) законодавчо не встановлені.

3.6. Контрольні запитання

1. Продовжіть фразу: національна валюта – це
2. Продовжіть фразу: іноземна валюта – це
3. Опишіть порядок контролю операцій на рахунках у банках.
4. Опишіть нормативно-правову базу контролю операцій на рахунках у банках.
5. Опишіть документальну базу контролю операцій на рахунках у банках.
6. Поясніть значення терміну «грошові кошти в дорозі».
7. Назвіть типові помилки, що виникають при обліку операцій на рахунках у банках.
8. Який порядок відкриття рахунків у банках.
9. Назвіть максимальну кількість рахунків, що може бути відкрито однією юридичною особою.
10. Дайте характеристику основним рахункам, що підлягають контролю в процесі перевірки операцій на рахунках у банку.

3.7. Теми рефератів

1. Особливості відкриття поточних рахунків, рахунків у національній та іноземній валюті.
2. Відповідальність за порушення порядку обліку операцій на поточних рахунках у банках.
3. Нормативне забезпечення обліку безготівкових розрахунків.
4. Особливості перевірки грошових коштів у дорозі в національній та іноземній валютах.
5. Документальне забезпечення обліку безготівкових розрахунків.

3.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

У процесі перевірки операцій на поточному рахунку в банку встановлено таке:

З банку отримано 1 лютого п.р. грошові кошти в сумі 3200 грн. на виплату заробітної плати. На підприємстві ця сума оприбуткована 2 лютого п.р. частково сума виплачена 2.02. в сумі 2100, решта 6.02.

Необхідно:

Указати джерела інформації для виявлення порушень, виявити факти порушення порядку обліку операцій на рахунках у банках, дати рекомендації щодо виправлення встановлених порушень.

Розв'язання:

Основним джерелом інформації щодо операцій на поточному рахунку підприємства є банківські виписки. Проте в даному випадку джерелами інформації можуть слугувати: чек на суму 3200 грн. (з обов'язковим позначенням мети використання грошових

коштів «для оплати праці»), прибутковий касовий ордер на суму 3200 грн. та видаткові касові ордери і платіжна (розрахунково-платіжна) відомість.

У даному випадку можна спостерігати декілька порушень:

1) грошові кошти отримані з банку мають оприбутковуватись відразу після їх фактичного отримання (в той же день);

2) грошові кошти отримані для виплати заробітної плати підлягають видачі протягом трьох робочих днів. Залишок коштів депонується та повертається до банку.

З метою недопущення в подальшому порушення розрахунково-касової дисципліни, які можуть тягнути за собою штрафні санкції (у випадку, якщо сума грошових коштів наявних у касі перевищує ліміт залишку готівки у касі та не оприбуткування грошових коштів у касу підприємства) необхідно переконатись у кваліфікаційній придатності касира та провести тест на професійну придатність.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Відповідь	а	б	а	а	а	б	а	в	в	в	а	а	г	а	а	г	б	а	б

Глава 4. Перевірка операцій з виробничими запасами та готовою продукцією

Метою перевірки операцій з виробничими запасами та готовою продукцією є визначення достовірності даних щодо їх надходження, руху та вибуття, повноти та своєчасності відображення таких операцій в обліку, раціонального використання, визначення ефективної облікової політики щодо операцій з виробничими запасами та готовою продукцією.

4.1. Задачі перевірки

- перевірка формування первісної вартості запасів у залежності від шляху їх надходження;
- аналіз правильності та своєчасності відображення господарських операцій;
- контроль достовірності даних по обліку запасів на всіх стадіях їх руху;
- перевірка систематичності контролю законності та доцільності використання запасів у виробництві на базі технічно обґрунтованих норм витрачання;
- визначення правильності оформлення договорів поставок та матеріальної відповідальності;
- перевірка обліку надходження запасів, а саме:
 - купівлі;
 - обміну подібними та неподібними запасами;
 - придбання запасів підзвітними особами;
 - з власного виробництва;
 - у результаті внеску до статутного капіталу;
 - безоплатне надходження;
 - оприбуткування надлишків, виявлених при інвентаризації.
 -

- перевірка обліку списання запасів з балансу:
 - відпуску у виробництво;
 - реалізації;
 - списання у результаті невідповідності критеріям активу;
 - списання у зв'язку з псуванням та розкраданням;
 - списання внаслідок надзвичайних подій;
 - списання внаслідок передачі до статутного фонду іншого підприємства;
 - обміну на інші активи.
- аналіз обліку переоцінки запасів;
- контроль обліку малоцінних та швидкозношувальних предметів;
- вивчення обліку напівфабрикатів та товарів;
- аналіз достовірності визначення фінансового результату від вибуття запасів;
- перевірка достовірності звітних показників, що характеризують обсяг готової продукції в натуральному і вартісному виразі;
- контроль за виконанням плану обсягу випуску, асортименту і якості готової продукції;
- контроль за організацією обліку виконання договорів постачання готової продукції покупцям по термінах відвантаження, асортименту, якості і повнотою розрахунків з покупцями за реалізовану готову продукцію;
- контроль за збереженням готової продукції на всіх етапах її руху;
- перевірка правильності відображення в обліку операцій випуску і відвантаження готової продукції;
- аналіз правильності формування собівартості продукції;
- вивчення правильності та повноти відображення фінансових результатів від реалізації продукції;
- перевірка правильності нарахування ПДВ, акцизного збору та митних платежів по операціях реалізації готової продукції.

4.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Головна книга. 2. Журнал-ордер 5, 5А, відомість 5.1. 3. Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки. 4. Звітність (ф.1 баланс: рядки 100-140; ф.2 звіт про фінансові результати: рядок 230; ф.3 звіт про рух грошових коштів: рядки 070-080; ф.5 примітки до річної звітності: рядки 460, 800-925). 5. М – 1 Журнал обліку вантажів, що поступили. 6. М – 2, М – 2б Доручення. 7. М – 2а Акт списання бланків доручень. 8. М – 3 Журнал реєстрації доручень. 9. М – 4 Прибутковий ордер. 10. М – 7 Акт про приймання матеріалів. 11. М – 8 і М – 9, М – 28 і М – 28а Лімітно – заборна карта. 12. М – 10 Вимога на заміну 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV (із змінами та доповненнями). 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI. 3. Наказ Державної податкової адміністрації України від 30.05.1997р. №165 “Про затвердження форм податкової накладної, книги обліку придбання та книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), порядку їх заповнення”. 4. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування”. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” (із змінами та

<p>(додатковий відпуск) матеріалів.</p> <p>13. М – 11 Накладна – вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.</p> <p>14. М – 12 Картка складського обліку матеріалів.</p> <p>15. М – 14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі.</p> <p>16. М – 16 Матеріальний ярлик.</p> <p>17. М – 18 Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу.</p> <p>18. М – 19 Матеріальний звіт.</p> <p>19. М – 20 Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей.</p> <p>20. М – 21 Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей.</p> <p>21. М – 23 Акт про витрату давальницьких матеріалів.</p> <p>22. №1 (міжнародна документація) Шляховий лист вантажного автомобіля в міжнародному повідомленні.</p> <p>23. №2 (діюча в межах України) Шляховий лист вантажного автомобіля.</p>	<p>доповненнями).</p> <p>6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. №69.</p> <p>7. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96р. №116.</p> <p>8. Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.09.98р. №170.</p>
---	---

<p>24. №3 Шляховий лист службового легкового автомобіля.</p> <p>25. 1 – ТН Товарно – транспортна накладна.</p> <p>26. 1 – ТН (МС) Спеціалізована товарно – транспортна накладна.</p> <p>27. 1 – ТЗ Талон замовника.</p> <p>28. №8 Журнал обліку руху шляхових листів.</p> <p>29. МШ – 2 Картка обліку малоцінних і швидкозношувальних предметів.</p> <p>30. МШ – 4 Акт вибуття малоцінних і швидкозношувальних предметів.</p> <p>31. МШ – 5 Акт на списання інструментів (пристосувань) і обмін їх на придатні.</p> <p>32. МШ – 6 Особиста картка обліку спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристосувань.</p> <p>33. МШ – 7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристосувань.</p> <p>34. МШ – 8 Акт на списання малоцінних і швидкозношувальних</p>	
---	--

<p>предметів.</p> <p>35. №інв-19 Звіряльна відомість.</p> <p>36. №інв-20 Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться на відповідальному зберіганні.</p> <p>37. №інв-21 Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей.</p> <p>38. Відомість результатів інвентаризації.</p> <p>39. Угоди постачання товарно-матеріальних цінностей.</p> <p>40. Угоди про матеріальну відповідальність.</p>	
---	--

4.3. Методика перевірки

У частині перевірки операцій по надходженню товарів варто визначити законність цієї операції. З цією метою вибірково звіряють облікові записи по оприбуткуванню запасів з рахунками, накладними постачальників і транспортними документами. Важливо визначити сам об'єкт контролю, кількісні та якісні характеристики цінностей, можливість правильного збереження і подальші норми витрат.

Аналіз правильності оприбуткування запасів проводиться шляхом звіряння супровідних платіжних документів і прибуткових документів самого підприємства.

Перевіряючий зобов'язаний визначити, чи вчасно складені акти приймання матеріалів і чи не зафіксовані порушення порядку складання зазначених документів.

Важливо звернути увагу на ситуацію, коли матеріальні цінності не оприбутковані, або при прийманні виявлені розбіжності. Запаси, що поставляються на склади підприємства, повинні перевірятись за їх відповідністю асортименту, якості та кількості, зазначених у відповідних документах. Якщо запаси приймалися в одних одиницях, а витрачалися в інших, то відображення збереження запасів і їх відпуску повинні відображатись у бухгалтерії в двох одиницях.

Особливої уваги потребують від контролерів надходження запасів за рахунок підзвітних сум. Тут детально перевіряється повнота та своєчасність оприбуткування запасів, відображених в обліку відповідно до записів у журналах, прибуткових та складських документах.

Окремою ділянкою контролю надходження запасів є перевірка стану обліку виданих доручень на одержання запасів і цінностей.

Докладно аналізують дисципліну обліку претензій за такими напрямками:

- своєчасне вживання заходів по відшкодуванню збитку;
- чи немає претензій, за якими надійшли відмови;
- чи всі претензії обґрунтовані, правильно і вчасно оформлені;
- чи законні списані суми незадоволених претензій на витрати або фінансовий результат.

Згідно з П(с)БО 9 матеріали на баланс зараховуються за первісною вартістю. Необхідно впевнитися в заявленій сумі фактичних витрат, віднесених у склад первісної вартості:

- суми оплати постачальнику за договором;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються;
- суми транспортно-заготівельних витрат.

На начальному етапі перевірки контролери перевіряють по матеріально-відповідальних особах законність і правильність укладених з ними договорів; у бухгалтерії – своєчасність і

правильність оформлення запасів при зміні матеріально-відповідальних осіб. Особливої уваги приділяють оформленню та реальності результатів інвентаризації виробничих запасів та готової продукції. Перевіряючи оглядають складські приміщення, аналізують ємності цільового призначення, з точки зору їх придатності; перевіряють у місцях зберігання ярлики матеріалів, їх характеристики, норми запасів і т.д.; аналізують оснащення місць зберігання запасів ваговим і вимірювальним устаткуванням, тарою (на предмет виявлення розбалансування); перевіряють наявність на складах документів. Звертають увагу на ті, в яких не відбита аббревіатура, або не здані в бухгалтерію, що припускає невраховані надлишки, які можуть створюватися за рахунок:

- заміни матеріалів при виготовленні;
- обмірювань при відпустці зі складів.

Окремо перевіряють необґрунтованість оформлення актів на втрату при транспортуванні і зберіганні запасів.

Важлива умова забезпечення збереження запасів – контроль пропускної системи при ввозі та вивозі продукції зі складу. Тут підіймаються записи в книзі реєстрації пропусків, обліку кількості вивезеної продукції і її відповідності документам. Досить діючою є раптова повна перевірка матеріальних цінностей на тій ділянці, де була зміна матеріально-відповідальних осіб або керівних осіб. Окремо перевіряють списання запасів у межах природного збитку.

Аналізуються первинні документи і записи по відшкодуванню причинених збитків. Причому варто з'ясувати, чи в усіх випадках підприємство пред'являло позов винним особам, і який рівень їх провини мав місце, або чи була вона доведена. Варто також проаналізувати, чи внесена цілком у бюджет різниця між ціною відшкодування й обліковою вартістю запасів на балансі.

Перевіряючи відпуск запасів контролери перевіряють:

- чи відпускалася сировина за вагою, обсягом, у суворій відповідності з установленими нормативами і нормами.

- чи погоджені з головним бухгалтером списки осіб, що мають право вимагати зі складів сировину, чи є зразки їх підписів;

- чи лімітуються витрати запасів, і норми їх потреб. Тут доцільно визначити питому вагу відпуску за ЛЗК (лімітно-заборними картами) матеріалів.

Важливим етапом є перевірка правильності відображення в обліку і звітності фактичної собівартості запасів. Потрібно визначити, чи не було випадків невинного віднесення до ТЗР сум на утримання складів і витрат на відрядження, пов'язаних з постачаннями товару. Якщо запаси придбані не для свого виробництва, то вони і не повинні бути в складі активів, а відповідно до П(с)БО 9 віднесені до витрат поточного періоду. Якщо запаси належать підприємству, то не важливо, на якому рахунку вони обліковуються.

Контроль випуску і оприбуткування готової продукції, дотримання умов її збереження тісно взаємозв'язаний з особливостями організації системи обліку витрат на виробництво, передачі готової продукції з виробництва на склад, аналітичним обліком готової продукції по місцях зберігання.

У ході перевірки встановлюється:

- правильність документального оформлення випуску з виробництва і оприбуткування на склад готової продукції;

- дотримання технології виробництва готової продукції і її відповідність якісним характеристикам, що пред'являються;

- відповідність виробничих звітів про витрати на виробництво продукції фактичному випуску такої продукції і технологічним вимогам;

- своєчасність і достовірність складського обліку руху готової продукції, дотримання умов збереження готової продукції на складах;

- відповідність даних складського обліку і обліку в бухгалтерії;

- своєчасність проведення і відображення в обліку інвентаризації готової продукції і НЗВ.

Контроль випуску продукції здійснюється за даними рахунків 23 «Виробництво» і 26 «Готова продукція». Слід врахувати, що додаткової перевірки вимагають операції з оприбуткування продукції на інших рахунках бухгалтерського обліку товарно-матеріальних цінностей (наприклад, субрахунки рахунка 20 "Виробничі запаси" або 22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети" і ін.) залежно від її призначення. Така ситуація можлива, якщо якась частина готової продукції використовується самим підприємством.

Перевірка дотримання технології виробництва може проводитися за допомогою залучення інших фахівців із застосуванням методів фактичного контролю (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво) для підтвердження якості випущеної продукції і дотримання норм витрат на виробництво. Загальні уявлення про вироблення продукції відповідно до технологічних особливостей виробництва і ефективності використання устаткування також сприяють виявленню неврахованої продукції (надлишків і недостач) на підставі аналізу і взаємної звірки первинних і накопичувальних документів на використання сировини і матеріалів, витрат по оплаті праці з документами по випуску продукції.

Виявлення випадків випуску неякісної або нестандартної готової продукції можливо при огляді місць її зберігання, за даними оперативного обліку про приймання готової продукції відділом технічного контролю, одержаних претензійних документах і документах по поверненню продукції з причин невідповідності встановленим стандартам. При встановленні таких випадків аналізуються причини, визначаються винні особи, вживаються заходи щодо їх усунення, недопущення надалі, порядок погашення можливих сум збитку.

У ході перевірки на підставі даних оперативного обліку аналізується ритмічність випуску продукції, взаємоузгодженість програми випуску із замовленнями на постачання. Джерелами

інформації для такої перевірки є показники оперативного обліку відділу збуту за виконанням договорів-постачань готової продукції покупцям, укладені підприємством договори з покупцями, програма (план) випуску готової продукції, накопичувальна відомість обліку випуску готової продукції.

Для перевірки повноти оприбутковування зданої на склад готової продукції необхідно провести візуальну і формальну перевірку наявності та правильності оформлення приймально-здавальних документів (виробництво - склад) на предмет повноти віддзеркалення реквізитів і їх відповідності суті операції (№ документа, дата, номенклатура готової продукції, кількість, ціна, вартість, наявність підписів здаючої і приймаючої сторін). А також перевірку повноти відображення в обліку шляхом порівняння основних показників первинних документів з даними складського обліку і накопичувальної відомості по випуску готової продукції.

При контролі обов'язкова інвентаризація готової продукції і залишків незавершеного виробництва. Перевірка відповідності фактичної наявності готової продукції даним обліку може здійснюватися, як методом вибіркової інвентаризації залишків на складах готової продукції по номенклатурі, вибраній перевіряючим, так і суцільною перевіркою. В цілому інвентаризація готової продукції аналогічна інвентаризації запасів. Готова продукція вноситься в інвентаризаційний опис за оцінкою, яка застосовується для її обліку на підприємстві. У окремих описах відображається зіпсована, неліквідна продукція, а також та, що надійшла або відпущена під час інвентаризації, знаходиться на відповідальному зберіганні.

При інвентаризації НЗВ необхідно:

- виявити залишок НЗВ по анульованих замовленнях;
- перевірити залишки шляхом фактичного підрахунку;
- провести їх оцінку, згідно з прийнятою на підприємстві методикою.

Контроль правильності формування і відображення в обліку оцінки готової продукції тісно взаємозв'язаний з правильністю

обрахування всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції відповідно до прийнятих методик їх визначення.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку вартості готової продукції при відображенні операцій випуску і реалізації готової продукції визначені П(С) БУ 9 «Запаси» і П(С) БУ 16 «Витрати». Перевірка правильності оцінки готової продукції полягає в перерахунку даних обліку для виявлення можливих арифметичних і методологічних помилок.

При перевірці враховують:

1. Виробнича собівартість продукції включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік витрат, що формують виробничу собівартість наведений в п.12-15 П(С) БУ 16.

При визначенні собівартості продукції витрати звітного місяця коректуються на різницю між вартістю НЗВ на початок і кінець місяця. Фактичний об'єм незавершеного виробництва визначається шляхом фізичного підрахунку залишків НЗВ.

2. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає:

- виробничу собівартість продукції реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Фактична собівартість реалізованої продукції визначається відповідно до облікової політики підприємства з використанням одного з методів оцінки, передбаченого П(С) БУ 9 «Запаси».

3. Відпускна вартість продукції повинна бути розрахована з урахуванням таких складових:

- виробничої собівартості продукції;
- адміністративних витрат;

- витрат на збут;
- суми прибутку;
- непрямих податків (ПДВ, акцизний збір).

4.В аналітичному обліку можливо відображення готової продукції за обліковими цінами (Інструкція 291). В цьому випадку при списанні продукції з рахунка 26 сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами визначається як множення відсотка відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Відсоток відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень по продукції, яка надійшла на склад з виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця і вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами. Сума відхилень, яка відноситься до реалізованої продукції, відображається по кредиту рахунка 26 і дебету рахунків, на яких відображається вибуття готової продукції

Зниження ціни можливо для продукції виробничо-технічного призначення, яка залежалася (не має збуту більше трьох місяців) і не має попиту у споживачів, а також продукція, яка частково втратила свою первинну якість.

За первинною вартістю готова продукція відображається з моменту її оприбуткування і до моменту (дати балансу), коли її ціна знизилася (через обставини на ринку) або продукція була зіпсована, застаріла, а значить, втратила первинну очікувану економічну вигоду. Далі вартість кожної одиниці продукції визначається за чистою вартістю реалізації:

Чиста вартість реалізації	=	Очікувана ціна реалізації	-	Очікувані витрати на завершення виробництва і збут
---------------------------	---	---------------------------	---	--

Різниця між первинною вартістю готової продукції і чистою вартістю її реалізації списується на витрати звітного періоду.

Якщо на подальшу дату балансу чиста вартість реалізації готової продукції збільшується, то на суму збільшення треба дооцінити вартість готової продукції, але не більше суми попереднього зменшення.

У ході перевірки встановлюється:

- наявність і правильність документального оформлення відвантаження готової продукції;
- повнота, своєчасність відображення і достовірність даних щодо формування доходів від реалізації продукції;
- правильність відображення всіх операцій по руху готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку.

Правильність документального оформлення відвантаження продукції покупцям перевіряють по витратних накладних, приймально-здавальних актах. Документи вивчають виходячи зі змісту відображеної в кожному з них операції і наявності характерних реквізитів: номера накладної, дати оформлення, одиниці вимірювання, кількості, відпускної ціни, вартості відвантаженої продукції, номера і дати договору з покупцем; назви і реквізитів покупця.

При перевірці достовірності та повноти відображення реалізації готової продукції порівнюються дані реєстрів бухгалтерського обліку з даними первинних документів по відвантаженню і оплаті. При цьому враховуються умови постачання, момент переходу права власності покупцю і порядок розрахунків згідно з договорами. При перевірці своєчасності обліку доходів від реалізації необхідно порівняти дати вказані в товарно-транспортних накладних, накладних з датами відповідних рахунків-фактур, записів по рахунках реалізації готової продукції і виникнення дебіторської заборгованості. Необхідно враховувати можливість того, що в бухгалтерському обліку підприємства операції реалізації готової продукції не

знайшли своє відображення або відображені не в повному обсязі та/або на рахунках бухгалтерського обліку знайшли своє відображення фіктивні операції, пов'язані з рухом готової продукції.

Правильність відображення всіх реально здійснених операцій по руху готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку перевіряють шляхом зіставлення записів у регістрах обліку з даними первинних документів і вимогами кореспонденції рахунків інструкції № 291.

Контроль правильності відображення даних у звітності нерозривно взаємопов'язаний із здійсненням процедур контролю на попередніх етапах, підтверджуючих достовірність даних обліку, і правильністю перенесення їх у відповідні рядки звітності. Так інформація по готовій продукції використовується:

1.«Баланс»: стаття «Готова продукція»(код рядка 130)
стаття «Незавершене виробництво» »(код рядка 120)

2. «Примітки до фінансової звітності»: рядок 900

Перевірка правильності заповнення відповідних рядків звітності здійснюється на підставі перевірки дотримання вимог по заповненню форм звітності та взаємоузгодженості показників різних форм звітності.

4.4. Задачі для розв'язання

Задача 1

Умова.

Бухгалтеру підприємства надійшли до обліку такі документи:

1. Рахунок №28 на придбання ТМЦ:

Цегла – 6000 грн. з ПДВ

Пісок – 4800 грн. з ПДВ

2. Рахунок №29 на навантажування 600 грн. з ПДВ

3. Рахунок №30 на транспортування 600 грн. з ПДВ

Бухгалтер з обліку ТМЦ здійснив такі записи:

Дт 20 Кт 63 9000

Дт 64 Кт 63 1000

Дт 23 Кт 63 600

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 2

Умова.

На підприємстві за результатами інвентаризації виявлені:

Нестачі ТМЦ на суму – 834,78 грн.

Надлишки ТМЦ на суму – 519,32 грн.

Як нестачі, так і надлишки, виявлені у різних матеріально-відповідальних осіб та різних найменувань.

З метою спрощення бухгалтер з обліку ТМЦ здійснив взаємний залік нестач та надлишків. Від’ємний залишок у сумі 315,46 грн. був списаний таким чином:

Дт 23 Кт 20

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 3

Умова.

На автотранспортному підприємстві паливно-мастильні матеріали (ПММ) видаються за вимогами з відмітками в шляхових листах без порівняння з діючими виробничими нормативами. Щоденні залишки ПММ у баках автомобілів не перевіряються, звірка залишків із записами в шляхових листах не здійснюється. Інвентаризація ПММ здійснюється один раз на півріччя формально, оскільки ємності для зберігання некалібровані, їх обсяг визначити

важко. Нові запасні частини відпускаються зі складу по разових вимогах без ліміту на їх витрачання, без обміну на зношені запчастини. Вузли та агрегати, отримані від демонтажу основних фондів, при здійсненні капітального та поточного ремонту, для спрощення обліку не оприбутковуються на склад, а використовуються для подальших ремонтів.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 4

Умова.

Виробниче підприємство „Місяць” придбало бланки доручень. На їх вартість здійснений такий бухгалтерський запис:

Дт 23 Кт 63

Одночасно, бланки доручень обліковуються на забалансовому рахунку 023 „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”. Журнал реєстрації доручень ведеться бухгалтером по обліку ТМЦ у вільній формі, яка не передбачає наявності розпису особи, що отримала доручення та відмітки про використання. Журнал реєстрації доручень підписаний начальником підприємства та головним бухгалтером.

Наказ на призначення відповідальної особи за ведення обліку отриманих та використаних доручень на підприємстві не існує. Видані доручення підписує бухгалтер по обліку ТМЦ та головний бухгалтер. Витрачені бланки доручень списуються згідно з актом, складеним бухгалтером по обліку ТМЦ.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 5

Умова.

Підприємство „САМ” придбало чотири комплекти меблів вартістю 1200 грн. кожний (з ПДВ). У наказі про облікову політику вартісна межа віднесення активу до складу основних фондів визначена в розмірі 1000 грн., метод нарахування зносу 50% при введенні в експлуатацію активу, 50% при списанні з балансу.

Бухгалтер підприємства здійснив такі записи:

Дт 11 Кт 63

На суму 100% нарахованого зносу на комплекти меблів:

Дт 23 Кт 13

Комплекти меблів були розподілені таким чином:

1 комплект меблів – у кабінет директора

1 комплект меблів – у кабінет головного бухгалтера

2 комплекти меблів – у відділ збуту

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 6

Умова.

Підприємство «Формат» закупило у підприємства «Контакт» 10 бочок з квасом. Кожна бочка місткістю 500 літрів і заставною вартістю 1080грн. з ПДВ. При цьому в заставу підприємство «Формат» передало такі ж бочки і за тією ж ціною. Підприємство «Формат» не виконало свої зобов'язання, а саме не повернуло бочки з під квасу. При цьому договір застави містить умову, відповідно до якої заставаотримувач (підприємство «Контакт») має право здійснити реалізацію заставного майна самостійно або через третіх осіб з переходом права власності на таке майно до заставаотримувача.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 7

Умова.

У результаті аналізу записів у журналі обліку видачі доручень аудитор встановив, що не всі особи, які отримали доручення, відзвітували про їх використання.

<i>№ доручення</i>	<i>Дата видачі</i>	<i>Термін дії доручення</i>	<i>Посада та прізвище особи, якій видане доручення</i>	<i>Найменування поставчальника</i>	<i>Номер і дата рахунка</i>	<i>Підпис особи, якій видане доручення</i>	<i>Відмітка про використання</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>
42	02.03	15.03	Агент Сидоров С.В.	ПрАТ «РБ»	143 від 01.03.	Сидоров	Цінності не оприбутковані. Доручення не повернено
49	16.03	30.03	Експедитор Михур Н.В.	Лісоторгівельний склад	№89 від 14.02.	Михур	Доручення повернено 30.05.04р.
67	14.04	20.04	Агент Сидоров С.В.	Заготзерно	№124 від 12.04.	Сидоров	Цінності не оприбутковані. Доручення не повернено
124	18.05	25.05	Агент Сидоров С.В.	Крошинський механічний завод	№93 від 16.05.	Сидоров	Цінності не оприбутковані. Доручення не повернено

Виявлену нестачу в комірника Марчук М.О., яка підлягає утриманню з винної матеріально-відповідальної особи, списано бухгалтером за рахунок простроченої депонованої заробітної плати інших працівників підприємства на суму 687 грн.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 8

Умова.

З 01.04.2010р. по 23.04.2010р. комірник Мельниченко М.М. був у черговій відпустці. Згідно з наказом №15/К від 28.03.2010р. обов'язки комірника на час відпустки Мельниченко М.М. виконував Заяць О.О. Акт передачі ТМЦ відсутній. Звіти комірника за період з 01.04.2010р. по 15.04.2010р. та первинні документи до них підписані Мельниченко М.М.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 9

Умова.

05.08.2009 року на підприємство надійшли будівельні матеріали від постачальника на суму 19000 грн. Згідно з договором постачальник надав будівельні матеріали, але підприємство не сплатило їх поставку. Виникла кредиторська заборгованість. 05.07.2010 року кредиторська заборгованість була списана.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 10

Умова.

Підприємство придбало 4 автошини для автомобіля, що використовується для власних збутових потреб, загальна вартість яких складає 480 у.о. (в т.ч. ПДВ – 80 у.о.) Фактичний пробіг автошин складає 58 тис.км (автошини з повним зносом, відновленню не підлягають). Норма експлуатації шин – 65 тис.км. Необхідно чи ні коригувати витрати та податковий кредит з ПДВ?

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 11

Умова.

Підприємством згідно з договором була придбана тканина для виробництва верхнього жіночого одягу на суму 240 000 грн., у тому числі ПДВ – 40 000 грн. Супутні витрати:

- Транспортні витрати з доставки іншим підприємством складають – 660 грн., у тому числі ПДВ – 110 грн.;
- Транспортні витрати з доставки власними силами підприємства складають – 100 грн.;
- Витрати по розвантаженню тканини (заробітна плата, нарахування) склали – 80 грн.

Тканина оприбуткована на склад підприємства по первинній вартості, яка склала 200840 грн.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 12

Умова.

Перевірка стану складського господарства та забезпечення умов зберігання матеріальних цінностей здійснена станом на 01.04.2010 року.

Перевіркою встановлено:

- складські приміщення взагалі пристосовані для зберігання сировини та матеріалів, спеціалізовані по видах матеріальних цінностей. Однак, сигналізація в неробочому стані;
- в особовій справі комірника немає договору про матеріальну відповідальність;
- фактична наявність комплектів білизни 180 од. По облікових даних – 184 од. Облікова ціна 80 грн. за 1 комплект;
- ніяких документів про видачу білизни зі складу в бухгалтерію підприємства не надходило;
- комірник запевняє, що комплекти білизни викрадено через неналежну охорону складу, однак пошкодження вікон, дверей та замків не виявлено.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 13

Умова.

Перевіркою встановлено, що меблева фабрика для виготовлення виробів у звітному періоді купила пластмасові заготовки для столів у кількості 400 штук на суму 80000 грн. (без ПДВ) та включила їх до складу витрат. За даними бухгалтерського обліку, придбані заготовки були повністю використані на виготовлення готової продукції. За нормами витрачання заготовок передбачено, що для виготовлення одного виробу витрачається одна заготовка. Інші витрати періоду склали 4500 грн. Амортизація - 1500 грн. За звітний період в обліку відображено випуск та

реалізацію 300 одиниць виробів на суму 90000 грн (без ПДВ). Залишків готової продукції на кінець періоду немає.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 14

Умова.

Перевіркою встановлено, що у звітному періоді фірма одержала дохід від реалізації продукції у сумі 800000 грн. (без ПДВ) у т.ч. від продажу пільгової продукції – 100000 грн. за той же період здійснені витрати (з ПДВ): на придбання сировини та матеріалів для виробництва всієї продукції у сумі 360000 грн.; на придбання основних фондів виробничого призначення – 48000 грн. У декларації з ПДВ у I розділі заповнено строку 1 - сума зобов'язання 700 тис. грн та підсумкову строку 9. У 2 розділі визначено суму податкового кредиту - 68,0 тис. грн.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

4.5. Тести

1. У яких вимірниках ведеться облік запасів:

- 1) натуральний та грошовий;
- 2) трудовий та грошовий;
- 3) натуральний та трудовий;
- 4) нічого з перерахованого вище.

1. В обліку запаси відображаються за:

- 1) балансовою вартістю;
- 2) первісною вартістю;

- 3) залишковою вартістю;
- 4) ліквідаційною вартістю.

2. *Які витрати з наведених нижче включаються в первісну вартість запасів:*

- 1) витрати на збут;
- 2) відсотки за користування кредитом;
- 3) сума ввізного мита;
- 4) загальногосподарські витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

3. *Які витрати з наведених нижче включаються в первісну вартість запасів:*

- 1) витрати на збут;
- 2) сума непрямих податків, пов'язаних з придбанням запасів і не відшкодованих підприємству;
- 3) відсотки за користування кредитом;
- 4) загальногосподарські витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

4. *Які витрати з приведених нижче включаються в первісну вартість запасів:*

- 1) сума транспортно-заготівельних витрат, вантажно-розвантажувальних робіт;
- 2) відсотки за користування кредитом;
- 3) витрати на збут;
- 4) загальногосподарські витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

5. *Які витрати з наведених нижче включаються в первісну вартість запасів:*

- 1) загальногосподарські витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

- 2) витрати на поліпшення якісно-технічних характеристик запасів;
- 3) відсотки за користування кредитом;
- 4) витрати на збут.

6. *На яких рахунках ведеться облік виробничих запасів, малоцінних швидкозношувальних предметів, готової продукції та товарів:*

- 1) 10, 12, 14 та 30;
- 2) 20, 22, 26 та 28;
- 3) 30, 24, 28 та 31;
- 4) 40, 42, 44 та 46.

7. *На якому рахунку ведеться облік браку:*

- 1) 12;
- 2) 20;
- 3) 22;
- 4) 24.

8. *Облік запасів, що не є власністю підприємства, але знаходяться на підприємстві, ведеться на забалансових рахунках:*

- 1) 021 та 022;
- 2) 022 та 023;
- 3) 023 та 024;
- 4) нічого з перерахованого вище.

9. *Скільки методів оцінки запасів може використовуватися на підприємстві одночасно:*

- 1) жодного;
- 2) один;
- 3) декілька;
- 4) нічого з перерахованого вище.

10. *Малоцінні швидкозношувальні предмети – це:*

- 1) сировина і матеріали, призначені для виробництва продукції;
- 2) предмети, що використовуються не менше 1 року чи операційного циклу, якщо він менше 1 року;
- 3) предмети, що використовуються не більше 1 року чи операційного циклу, якщо він більше 1 року;
- 4) товари, придбані з метою подальшої реалізації.

11. Якими методами розподіляються транспортно-заготівельні витрати:

- 1) прямого підрахунку та середнього відсотка;
- 2) прямого та непрямого підрахунку;
- 3) середнього відсотка та непрямого підрахунку;
- 4) номенклатурним та середнього відсотка.

12. Контроль випуску і оприбутковування готової продукції, дотримання умов її збереження взаємопов'язаний:

- 1) з особливостями організації системи обліку витрат на виробництво;
- 2) порядком передачі готової продукції з виробництва на склад;
- 3) аналітичним обліком готової продукції по місцях зберігання та відповідно п.п.1,2;
- 4) порядком розрахунків за реалізовану продукцію та відповідно п.п.1,2.

13. До етапів контролю готової продукції відносяться:

- 1) контроль випуску і оприбутковування готової продукції, дотримання умов її зберігання;
- 2) контроль правильності формування і відображення в обліку оцінки готової продукції і незавершеного виробництва;
- 3) контроль достовірності та повноти віддзеркалення доходу від реалізації та правильності відображення даних у звітності;
- 4) все, що перелічено вище.

14. Які контрольні процедури застосовуються для перевірки повноти оприбутковування зданої на склад готової продукції ?

- 1) візуальна і формальна перевірка наявності і правильності оформлення приймально-здавальних документів;
- 2) перевірка повноти відображення в обліку шляхом порівняння основних показників первинних документів з даними складського обліку і накопичувальної відомості з випуску готової продукції;
- 3) інвентаризація готової продукції і залишків незавершеного виробництва;
- 4) відповідно п.п.1,2,3.

15. Джерелами перевірки правильності документального оформлення відвантаження продукції покупцям є :

- 1) витратні накладні та приймально-здавальні акти;
- 2) картки складського обліку руху готової продукції;
- 3) оперативні дані відділу збуту;
- 4) фінансова та податкова звітність.

16. До виробничої собівартості продукції не включається:

- 1) прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.
- 2) адміністративні витрати.
- 3) змінні загальновиробничі витрати.
- 4) постійні розподілені загальновиробничі витрати.

4.6. Контрольні запитання

1. Продовжіть фразу: запаси – це ...
2. Продовжіть фразу: малоцінні швидкозношувальні предмети – це ...
3. Продовжіть фразу: брак у виробництві – це ...

4. Продовжіть фразу: готова продукція – це ...
5. Продовжіть фразу: товари – це ...
6. Продовжіть фразу: результати інвентаризації – це ...
7. Дайте характеристику документообігу (первинної документації) запасів за такою схемою:
 1. Надходження
 2. Зберігання
 3. Вибуття
 - 3.1. У виробництво
 - 3.2. На сторону
 4. Виготовлення готової продукції.
8. Назвіть можливі шляхи надходження та списання товарно-матеріальних цінностей.
9. Назвіть методи оцінки запасів та дайте їм характеристику
10. Назвіть етапи проведення інвентаризації запасів, дайте характеристику результатам інвентаризації: надлишки, нестачі, пересортиця. Яким чином документується процес інвентаризації?
11. Надайте характеристику невідфактурованим поставкам запасів. Яким чином така операція повинна бути оформлена?
12. Яким чином щомісяця розподіляються транспортно-заготівельні витрати? Назвіть методи розподілу транспортно-заготівельних витрат і дайте їм характеристику.
13. Назвіть види браку у виробництві.
14. Яким чином обліковується приріст (убуток) балансової вартості запасів?
15. Назвіть нормативні та первинні джерела перевірки запасів, сформулюйте основні задачі перевірки виробничих запасів.
16. Наведіть перелік джерел контролю готової продукції.
17. Визначте етапи контролю операцій руху готової продукції.
18. Визначте сутність кожного з етапів контролю операцій руху готової продукції.
19. Назвіть методи вивчення операцій з готової продукції та наведіть приклади їх застосування.

20. Визначте особливості застосування інвентаризації готової продукції.
21. Визначте особливості застосування інвентаризації незавершеного виробництва.
22. Визначте основні завдання та напрямки контролю доходів з реалізації готової продукції.
23. У чому полягає сутність перевірки правильності оцінки готової продукції та порядку її застосування?

4.7. Теми рефератів

1. Основні напрямки контролю руху виробничих запасів та готової продукції.
2. Формування та контроль визначення фінансового результату від реалізації виробничих запасів та готової продукції.
3. Механізм розрахунку приросту (убутку) матеріальних цінностей згідно з вимогами податкового законодавства.
4. Доцільність вибору методів оцінки запасів на підприємстві
5. Методика перевірки розподілу транспортно-заготівельних витрат.

4.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

Станом на 01.03.2010 року аудитором здійснена раптова інвентаризація товарно-матеріальних цінностей на складі підприємства. Комірник (матеріально-відповідальна особа) склав звіт, усі прибуткові та видаткові документи надані в бухгалтерію.

Результати інвентаризації наведені в таблиці.

№ з/п	Найменування	За даними обліку		Фактично	
		Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.
1	2	3	4	5	6
1	Цвях металевий	54	54,00	52	52,00
2	Куток дерев'яний	12	240,00	12	240,00
3	Шуруп металевий	22	33,00	21	31,50
4	Свердла сталеві	18	36,00	19	38,00
5	Папір офсетний	45	135,00	40	120,00

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Розв'язання:

<i>Джерела інформації</i>	
<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
1. Головна книга	1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999р. №996-XIV (із змінами та доповненнями).
2. Журнал-ордер, відомість	2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.
3. Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки	3. Наказ Державної податкової адміністрації України від 30.05.1997р. №165 "Про затвердження форм податкової накладної, книги обліку придбання та книги обліку продажу товарів (робіт, послуг), порядку їх заповнення".
4. Звітність	4. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291
5. М – 4 Прибутковий ордер	
6. М – 7 Акт про приймання матеріалів	
7. М – 12 Картка складського обліку матеріалів	
8. М – 14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі	
9. М – 16 Матеріальний ярлик	
10. М – 19 Матеріальний звіт	
11. М – 20 Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	
12. М – 21 Інвентаризаційний	

<p>опис товарно-матеріальних цінностей</p> <p>13. №інв-19 Звіряльна відомість</p> <p>14. №інв-21 Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей</p> <p>15. Відомість результатів інвентаризації</p> <p>16. Угоди постачання товарно-матеріальних цінностей</p> <p>17. Угоди про матеріальну відповідальність</p>	<p>“Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування”.</p> <p>5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” (із змінами та доповненнями).</p> <p>6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. №69.</p> <p>7. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96р. №116.</p>
---	---

Складемо порівняльну таблицю для визначення відхилень:

грн.

№ з/п	Найменування	За даними обліку		Фактично		Відхилення	
		Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.	Кількість, шт.	Вартість, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Цвях металевий	54	54,00	52	52,00	- 2	2,00
2	Куток дерев'яний	12	240,00	12	240,00		
3	Шуруп металевий	22	33,00	21	31,50	-1	1,50
4	Свердла сталеві	18	36,00	19	38,00	+ 1	2,00
5	Папір офсетний	45	135,00	40	120,00	- 5	15,00
	Усього лишків:					+ 1	2,00
	Усього нестач:					- 8	18,50

Оприбуткування лишків виробничих запасів пропонуємо відобразити таким чином:

грн.

№ з/п	Дт	Кт	Сума	Зміст господарської операції
1	20	719	2,00	Оприбуткування лишків запасів

Згідно з Порядком №116 розрахунок суми нестач повинен здійснюватись за такою формулою:

$$P_3 = ((B_в - A) \cdot I_{інф} + ПДВ + A_{зб}) \cdot 2,$$

де P_3 – сума нестач

$B_в$ – балансова вартість на момент встановлення факту нестач

A – амортизаційні відрахування

$I_{інф}$ – загальний індекс інфляції

ПДВ – сума податку на додану вартість

$A_{зб}$ – сума акцизного збору

Отже, сума до відшкодування:

$$(18,50 \text{ грн.} \cdot 1 + 3,70 \text{ грн.}) \cdot 2 = 44,40 \text{ грн.}$$

Примітка: індекс інфляції становить 1.

Оскільки комірник є матеріально-відповідальною особою, то саме він і є винною особою за фактом виникнення нестачі товарно-матеріальних цінностей. Таким чином, віднесення суми нестач на забалансовий рахунок (072) до встановлення винних осіб не має сенсу.

Відображення нестач товарно-матеріальних цінностей пропонуємо відобразити такими бухгалтерськими записами:

грн.

<i>№ з/п</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума</i>	<i>Зміст господарської операції</i>
1	947	26	18,50	Списана облікова вартість нестач запасів
2	949	641	3,70	Віднесено на витрати поточного періоду податкового кредиту запасів, яких не вистачає
3	791	947	18,50	Списана нестача на фінансовий результат
4	791	949	3,70	Списання податкового кредиту на фінансовий результат
5	375	716	44,40	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу за фактом встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди
6	661	375	44,40	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи
7	716	641	22,20	Відображено суму, що підлягає перерахуванню до бюджету
8	641	311	22,20	Сплачено суму до бюджету
9	716	791	22,20	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий результат

Умова задачі:

Підприємство у січні поточного року здійснило випуск готової продукції, яка лише частково була реалізована у лютому місяці. У лютому в зв'язку з проведенням ремонтних робіт устаткування випуск готової продукції не здійснювався. Витрати з ремонту було включено до складу виробничої собівартості готової продукції, яка знаходилась на складі.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з виробничими запасами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Розв'язання:

<i>Джерела інформації</i>	
<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Головна книга. 2. Журнал-ордер 5, 5А, відомість 5.1. 3. Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки. 4. Первинні документи щодо руху готової продукції та витрат з ремонту (накладні, прийомоздаточні акти, документи складського обліку). 5. М – 4 Прибутковий ордер. 6. М – 12 Картка складського обліку матеріалів. 7. М – 16 Матеріальний ярлик. 8. М – 19 Матеріальний звіт. 9. М – 20 Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей. 10. 1 – ТН Товарно – транспортна накладна. 11. Угоди постачання товарно-матеріальних цінностей. 12. Угоди про матеріальну відповідальність. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV (із змінами та доповненнями). 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI. 3. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування”. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” (із змінами та доповненнями). 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (із змінами та доповненнями).

Порушення стосуються порядку визначення собівартості готової продукції, що призводить до необґрунтованого її завищення.

Для визначення відхилень з даної ситуації необхідно зазначити, що при визначенні порядку обліку витрат на ремонт устаткування не враховано, що вартість витрат, які здійснені після випуску та

оприбуткування готової продукції, не можна включати до її собівартості.

Передавши готову продукцію на склад та оприбуткувавши її підприємство вже зафіксувало в обліку її первісну вартість та подальша зміна вартості готової продукції можлива тільки у випадках, що передбачені в п. 24 – 28 П(с)БО – 9, згідно з яким вартість готової продукції може бути зменшена тільки з причини її псування, старіння, а збільшення – тільки у випадку її дооцінки.

Згідно норм Податкового кодексу України використовуються дані бухгалтерського обліку про вартість залишків готової продукції, що обліковуються на початок та на кінець звітного періоду, відповідно таке завищення вартості залишків готової продукції призведе до відхилень у правильності вирахування суми податку на прибуток підприємства.

У ситуації, що розглядається, підприємство не проводило ні уцінки, ні дооцінки, а витрати, понесені вже після признання продукції готовою, не можуть бути включені до складу її виробничої собівартості, тому що вони не пов'язані з періодом її випуску.

Таким чином, дані витрати скоріше всього можна віднести в Дт 94 «Інші операційні витрати» в періоді їх здійснення.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Від-повідь	1	2	3	2	1	2	2	4	2	3	3	1	4	4	4	1	2

Глава 5. Перевірка операцій з основними фондами та іншими необоротними матеріальними активами

Метою перевірки операцій з основними фондами є визначення достовірності даних щодо їх надходження, руху та вибуття, повноти та своєчасності відображення таких операцій в обліку, раціонального використання, визначення ефективної облікової політики щодо операцій з основними фондами.

5.1. Задачі перевірки

- перевірка операцій з надходження основних фондів, а саме:
 - внесок в статутний капітал;
 - придбання;
 - самостійне виготовлення;
 - безоплатне отримання;
 - отримання в результаті обміну подібними або неподібними активами;
- вивчення умов схоронності основних фондів;
- аналіз ефективності використання основних фондів;
- перевірка правильності нарахування амортизації на основні фонди:
 - у бухгалтерському обліку;
 - у податковому обліку;
 - на невиробничі основні засоби.
- перевірка поліпшення основних фондів, а саме:
 - модернізація, модифікація, добудова, реконструкція;
 - капітальний ремонт;
 - поточний ремонт;
 - ремонт господарським способом;
 - ремонт підрядним способом.
- контроль операцій з переоцінки основних фондів, а саме:

- дооцінка (уцінка) основних засобів у бухгалтерському обліку;
- індексація основних фондів у податковому обліку.
- оцінка відображення результатів інвентаризації основних фондів у обліку:
 - надлишки;
 - нестачі;
 - пересортиця.
- перевірка операцій з вибуття основних фондів, а саме:
 - продаж;
 - безоплатна передача;
 - внесок у статутний капітал;
 - ліквідація.
- перевірка операцій з іншими необоротними матеріальними активами, а саме:
 - надходження;
 - нарахування зносу;
 - вибуття.

5.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Головна книга. - Журнали-ордери 4, 5, 7, відомості 4.1 – 4.3. - Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки. - Звітність (ф.1 баланс: рядки 010-032; ф.2 звіт про фінансові результати: рядок 260; ф.3 звіт про рух грошових коштів: рядки 020, 190-200, 230-240; ф.4 звіт про власний капітал: рядки 060-110, 270; ф.5 	<ul style="list-style-type: none"> - Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV. - Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI. - Цивільний кодекс України від 16.01.03р. №435-IV (із змінами і доповненнями). - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

примітки до річної звітності: рядки 010-085, 100-268, 280-340, 440, 480, 580-620, 1300-1315).

- ОЗ – 1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

- ОЗ – 2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

- ОЗ – 3 Акт на списання основних засобів.

- ОЗ – 4 Акт на списання автотранспортних засобів.

- ОЗ – 5 Акт про установку, пуск і демонтаж будівельної машини.

- ОЗ – 6 Інвентарна картка обліку основних засобів.

- ОЗ – 7 Опис інвентарних карток по обліку основних засобів.

- ОЗ – 8 Картка обліку руху основних засобів.

- ОЗ – 9 Інвентарний список основних засобів.

- ОЗ – 14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств).

- ОЗ – 15 Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій).

- ОЗ – 16 Розрахунок амортизації по автотранспорту.

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».

- Наказ Міністерства статистики України №352 „Про затвердження типових форм первинного обліку”.

- Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України 11.08.1994р. №69.

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затвержені наказом Міністерства фінансів України 30.09.2003р. №561.

<ul style="list-style-type: none"> - КБ – 2 Акт приймання виконаних підрядних робіт. - КБ – 3 Довідка про вартість виконаних підрядних робіт. - №інв-1 Інвентаризаційний опис основних засобів. - №інв-8 Акт інвентаризації дорогоцінних металів і виробів з них. - №інв-10 Акт інвентаризації незавершених капітальних ремонтів основних засобів. - №інв-18 Звіряльна відомість. - Акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей. - Книга реєстрації контрольних перевірок інвентаризацій. - Відомість результатів інвентаризації. 	
---	--

5.3. Методика перевірки операцій з основними фондами та іншими необоротними матеріальними активами

Контроль основних фондів є одним з важливіших етапів перевірки підприємства в цілому. Як правило, вартість основних фондів на підприємстві значна, тому для підтвердження повноти, законності й достовірності відображення в обліку операцій з ними контроль є необхідним.

Розпочинаючи перевірку, контролер повинен, насамперед, ознайомитись із наказом про облікову політику підприємства. Необхідно уточнити термін операційного циклу, ця інформація знадобиться при здійсненні перевірки правомірності віднесення активів до складу основних засобів.

Вивчаючи наказ про облікову політику підприємства в частині основних засобів, контролер повинен ознайомитися з встановленими термінами їх корисного використання, методами амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, величиною вартісного критерію віднесення матеріального активу до складу малоцінних необоротних, а також із термінами проведення інвентаризації.

Встановлення фактичної наявності основних засобів проводиться шляхом інвентаризації. Враховуючи трудомісткість даного процесу, контролер, звичайно, може провести вибіркочу перевірку фактичної наявності основних засобів.

Перевірка фактичної наявності основних засобів передбачає дві складові: оцінку контролером інвентаризаційної роботи підприємства та безпосередню участь контролера в інвентаризації.

Оцінка контролером інвентаризаційної роботи складається в установленні дотримання підприємством вимог ст.10 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України 11.08.1994р. №69.

Для того, щоб впевнитися в проведенні інвентаризації контролеру слід перевірити накази на проведення інвентаризації та на призначення складу робочих інвентаризаційних комісій. Контролер перевіряє наявність розписок матеріально-відповідальних осіб про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на цінності здані в бухгалтерію, всі цінності, що надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані.

Наступною задачею контролера є перевірка документального оформлення результатів інвентаризації. З цією метою він перевіряє „Інвентаризаційні описи основних засобів” форми №інв-1,

„Звіряльні відомості результатів інвентаризації основних засобів” форми №інв-18.

Важливу увагу приділяють відображенню результатів інвентаризації на підприємстві: формально проводилась інвентаризація чи ретельно, з виявленням застарілих та непридатних до подальшого використання об’єктів, або таких, що не є активами. Важливо простежити, виконані чи ні рішення щодо таких основних фондів. Зазвичай, вони залишаються на балансі підприємства з року в рік. Результатами інвентаризації є надлишки та нестачі. Перші списуються на доходи підприємства, а другі – на винну матеріально-відповідальну особу, а якщо такої не встановлено, на фінансовий результат підприємства. Пересортицю (взаємний залік надлишків та нестач) може бути допущено тільки щодо цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки і нестачі утворились за один і той же період, та в однієї і тієї ж матеріально-відповідальної особи.

Перевіряючи правильність відображення операцій з основними фондами контролер, насамперед, розглядає можливі шляхи їх надходження. Якщо об’єкт основних фондів було придбано, перевіряють наявність рахунка-фактури або договору постачання, витратної накладної, податкової накладної з ПДВ, акта введення в експлуатацію такого об’єкта, інвентарної картки, технічних характеристик тощо. Звіряють дані, що вказані в первинних документах. Такі дані повинні бути тотожними в усіх первинних документах без винятку. При самостійному виготовленні основних фондів перевіряють, які саме та яким чином накопичувались витрати в дебеті рахунка 15 „Капітальні інвестиції”, які суми згодом були віднесені в дебет рахунка 10 „Основні фонди”.

Якщо деякі об’єкти основних фондів були внесені до статутного капіталу підприємства, перевіряють заборгованість учасників по дебету рахунка 46 „Неоплачений капітал” та кредиту рахунка 40 „Статутний капітал”, яка вартість (справедлива чи ні) визначена у якості первісної. Але внесок у статутний капітал

іншого підприємства розглядається як довгострокова фінансова інвестиція. Контролер перевіряє облікові реєстри по рахунку 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”, приділяючи увагу кореспонденції з кредитом субрахунка „Дохід від реалізації необоротних активів”. На практиці досить часто трапляються випадки, коли справедлива вартість не дорівнює балансовій. Необхідно впевнитися в тому, що позитивна різниця між залишковою вартістю переданого об’єкта основних засобів та узгодженою засновниками віднесена в бухгалтерському обліку на субрахунок 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”. Якщо ж має місце від’ємна різниця – контролер повинен впевнитися, що ця сума віднесена в дебет субрахунка 977 „Інші витрати звичайної діяльності”. При цьому не можна забувати, що при передачі об’єкта основних засобів у статутний капітал іншого підприємства „інвестор” повинен провести списання цього об’єкта з балансу підприємства (з відповідного субрахунка рахунка 10 „Основні засоби”) в дебет субрахунка 131 на суму нарахованого зносу та дебет субрахунка 972 на суму залишкової вартості. Після закінчення перевірки відображення операцій контролер повинен впевнитися в правильності формування фінансового результату від таких операцій на субрахунку 793 „Фінансовий результат іншої звичайної діяльності”, в дебет якого списується собівартість переданого об’єкта основних засобів, а в кредит – величина справедливої узгодженої між засновниками вартості переданого об’єкта.

У разі переведення матеріальних активів із складу оборотних до складу основних контролер перевіряє дотримання вимог П(с)БО 16 „Витрати” відносно формування собівартості готової продукції та П(с)БО 9 „Запаси” відносно інших видів запасів, що переводяться у склад основних засобів. При цьому контролеру не можна забувати про необхідність перевірки проведення перерахунку балансової вартості запасів, який здійснюється відповідно до норм Податкового кодексу України.

Особливої уваги приділяють формуванню первісної вартості основних фондів. Перевіряють, чи не було фактів включення у первісну вартість сум, які сплачені за користування кредитами, сум непрямих податків, що відшкодовуються підприємству тощо. Треба зазначити, що первісна вартість об'єктів основних фондів у залежності від шляху їх отримання є різною. Так, первісна вартість безоплатно отриманих основних фондів, основних фондів, що були внесені до статутного капіталу, основних фондів, отриманих в обмін на подібні об'єкти дорівнює справедливій вартості таких основних фондів.

Перевіряючи питання зберігання основних фондів та їх ефективного використання, контролер розглядає відомості закріплення об'єктів основних фондів за конкретними працівниками підприємства, чи не було незакріплених фондів, чи існують договори матеріальної відповідальності. В процесі проведення інвентаризації (або аналізуючи дані вже проведеної інвентаризації раніше) виявляють об'єкти основних фондів, які не використовують у господарській діяльності. Звичайно, доцільно реалізувати або списати такі об'єкти, ніж і далі утримувати на балансі підприємства.

У частині перевірки правильності нарахування амортизації в бухгалтерському обліку необхідно розглянути всі методи (а саме: прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий), вибрати найефективніший з них та співставити з обраним підприємством та закріпленим у наказі про облікову політику. В ході перевірки контролер повинен впевнитися в правильності відображення в бухгалтерському обліку нарахованої амортизації. З цією метою він перевіряє облікові реєстри по рахунку 131 „Знос основних засобів”, а також форми первинної документації: Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) (форма №ОЗ-14), Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) (форма №ОЗ-15), Розрахунок амортизації по автотранспорту (форма №ОЗ-

16). Перевіряють правильність розрахунків, своєчасність нарахування амортизації, логічність розподілу сум амортизації між витратними рахунками бухгалтерського обліку.

Контролер перераховує арифметичну точність застосування методів нарахування амортизації згідно вимог Податкового кодексу України. Визначають, чи були факти нарахування амортизації на неvirобничі основні засоби, або на об'єкти основних фондів, що перебувають на консервації.

Правильність відображення поліпшення основних фондів залежить від того, який саме проводився ремонт: капітальний або поточний. При капітальному ремонті всі витрати калькуюються в дебеті рахунка 15 „Капітальні інвестиції”, а при завершенні ремонту збільшують первісну вартість відновлених основних фондів. Якщо ремонт було визначено як поточний – всі пов'язані з ним витрати списуються на поточні рахунки витрат. У податковому обліку поліпшення не поділяють на поточні чи капітальні. Визначають граничну суму, яка дорівнює 10 відсоткам балансової вартості груп основних фондів на початок року, та всі витрати на поліпшення в межах цієї суми включають до складу витрат, а суму перевищення розподіляють між групами пропорційно фактичним витратам на їх ремонт. Документування операцій з поліпшення основних фондів залежить від того, яким способом він здійснювався: господарським чи підрядним. При ремонті господарським способом перевіряють накопичувальні відомості по заробітній платі робітників, суми нарахувань на таку зарплату, витратні документи по матеріальних цінностях, які списані на ремонт, чи правильно сформована кінцева сума, на яку треба збільшити первісну вартість об'єктів, чи не було фактів навмисного включення сум до складу поточних витрат. У випадках ремонту підрядним способом перевіряють, чи правильно оформлені документи будівельно-монтажного підприємства, чи надані акти виконаних робіт типового зразка, податкові накладні, розрахункові документи, затверджені кошториси та ін.

Окремою частиною контролю є перевірка доцільності та правильності оформлення переоцінки основних засобів. Визначають, суттєво чи ні відрізняється залишкова вартість об'єкта від справедливої, шляхом експертної оцінки. Перевіряють, чи внесені відомості про зміни первісної вартості та суми зносу до реєстрів їх аналітичного обліку. Суми дооцінки повинні бути включені до складу додаткового капіталу, а суми уцінки – до складу витрат. Як відомо, переоцінка здійснюється за допомогою індексу переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, на його залишкову вартість. Але використання індексу переоцінки неможливо в тому випадку, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю. В цьому випадку контролер повинен впевнитися в тому, що переоцінена залишкова вартість такого об'єкта визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної вартості без зміни суми зносу. При вибутті до оцінених раніше основних фондів перевищення сум до оцінок над сумою уцінок цього об'єкта повинна бути включена до нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. В податковому обліку перевіряють факт проведення індексації основних фондів, якщо індекс інфляції перевищує одиницю за минулий звітний період.

Аналізуючи вибуття основних фондів, аудитор повинен визначити, яким шляхом відбувалась така операція: продаж, ліквідація, безоплатна передача, обмін на інші активи, внесок до статутного капіталу інших підприємств.

Якщо вибуття сталося шляхом продажу, перевіряють, чи відображений дохід від реалізації в кредиті рахунка 742 „Дохід від реалізації необоротних активів”, а сума непрямих податків у дебеті цього ж рахунка, чи списана залишкова вартість, та всі витрати, пов'язані з такою реалізацією на витрати періоду в дебет рахунка 972 „Собівартість реалізованих необоротних активів”. У разі часткової ліквідації об'єкта основних фондів його первісна вартість та знос зменшуються відповідно до частки ліквідованого об'єкта.

Перевіряють, чи віднесена залишкова вартість ліквідованого об'єкта в дебет рахунка 976 „Списання необоротних активів”, чи відображений дохід від оприбуткованих у результаті ліквідації матеріальних цінностей в дебеті рахунка 746 „Інші доходи від звичайної діяльності”.

Також визначають, чи нараховувались податкові зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість ліквідованого об'єкта основних фондів. Також контролер перевіряє правильність документального оформлення: він знайомиться з договором, на підставі якого здійснювався продаж та актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) форми ОЗ-1.

Реалізація основних засобів може супроводжуватись додатковими витратами, які також повинні бути включені в собівартість реалізованих необоротних активів. Такими витратами можуть бути, наприклад, заробітна плата робітників, що беруть участь у демонтажі об'єкта основних засобів, що реалізується, або оплата послуг сторонніх організацій з реалізації об'єктів основних засобів тощо.

Трапляються випадки реалізації невиробничих фондів. У цьому зв'язку необхідно пам'ятати, що при продажу основних невиробничих фондів до доходів відносяться доходи від продажу, а до витрат – сума витрат, пов'язаних з придбанням (виготовленням) таких невиробничих фондів (без урахування зносу) та їх поліпшенням.

Безоплатну передачу основних фондів державними та комунальними підприємствами перевіряють за кредитом 10 рахунка „Основні засоби” та дебетом рахунка 13 „Знос необоротних активів”, 45 „Вилучений капітал”, або 42 „Додатковий капітал”, якщо такі активи були передані підприємству понад розмір статутного капіталу.

Порядок перевірки інших необоротних матеріальних активів взагалі аналогічний основним фондам, але існують деякі особливості. Так, аудитор перевіряє, чи відображені активи,

використання яких неможливе протягом 12 місяців з дати балансу на субрахунку 184 „Інші необоротні активи”.

Перевіряючи нарахування амортизації, важливо пам'ятати, що амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів нараховується відмінними методами, ніж на основні фонди. Необхідно впевнитися, чи відображений обраний метод в обліковій політиці підприємства, чи є він доцільним, чи не змінюється він протягом звітного періоду.

5.4. Задачі для розв'язання

Задача 1

Умова.

Статутний капітал підприємства був сформований внесками основних фондів за справедливою вартістю на суму 445 000 грн., вартість транспортних послуг склала 300 грн.

Ці основні фонди протягом 2009 року та 1 кварталу 2010 року не підлягали амортизації. В бухгалтерському обліку зроблені такі записи:

<i>№ з/п</i>	<i>Найменування операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума, грн.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1	Оприбутковані основні фонди (в якості внеску)	152	46	345 000,00
2	Відображена вартість транспортних послуг	152	685	300,00
3	Введені в експлуатацію основні фонди	10	152	345 000,00

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 2

Умова.

В офісі підприємства сталася крадіжка. В результаті проведеної позапланової інвентаризації встановлено таке:

- встановлена нестача комп'ютера (первісна вартість 5700,00 грн., сума зносу 2300,00 грн.) і факсу (первісна вартість 1500,00 грн., сума зносу 480,00 грн.);
- договір матеріальної відповідальності не укладений з жодним працівником підприємства;
- винні особи не встановлені;
- у бухгалтерії підприємства здійснені наступні бухгалтерські записи:

Дт 42	Кт 10	4420,00
-------	-------	---------

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 3

Умова.

Підприємство протягом 1 кварталу 2010 року здійснювало за допомогою підрядної фірми-будівельника поточний та капітальний ремонт основних фондів. Сума витрат на поточний ремонт (будівлі офісу та обладнання цеху) склала 25 000,00 грн., а на капітальний (тільки будівля офісу) – 284 000,00 грн. відповідно.

У бухгалтерському обліку здійснені такі записи:

Дт 91	Кт 63	25 000,00 грн.
Дт 23	Кт 63	284 000,00 грн.

У податковому обліку сума витрат на поточний ремонт була включена до складу валових витрат, а витрати на капітальний ремонт у межах 10% ліміту віднесена також на валові витрати, а залишок – розподілений між чотирма групами основних фондів.

Вартість основних фондів у податковому обліку станом на 01.01.2010р.:

1 група – 879 452, 07;

2 група – 27 785,34;

3 група – 3 004,00;

4 група – 5876, 09;

Разом: 916 117,50.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 4

Умова.

На баланс підприємства 10.02.09р. зарахований комп'ютер (первісна вартість 4 000 грн., ліквідаційна – 0 грн.), термін його експлуатації – 3 роки. Обліковою політикою підприємства передбачено нарахування амортизації прямолінійним методом. Комп'ютер модернізовано 20.03.2010р. на суму 1 200 грн. (влаштований дисковід та DVD програвач).

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 5

Умова.

СП „Тора” в 2 кварталі 2009 року придбало автомобіль первісною вартістю 60 000 грн., у тому числі ПДВ – 10 000 грн. Автомобіль віднесений до складу 2 групи основних фондів. У 4 кварталі 2009 року автомобіль був викрадений, в даний час він знаходиться у розшуку. Підприємство продовжує нараховувати амортизацію по даному об’єкту. Операції по списанню автомобіля не встановлено.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 6

Умова.

Перевіркою встановлено:

У січні 2010 року було придбано верстат, первісна вартість 20 000 грн. Доставка верстата – 100 грн., установка – 500 грн. У бухгалтерському обліку зроблені такі записи:

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Відображена вартість придбання верстата	152	631	20 000
2	Відображений ПДВ	644	631	4 000
3	Перераховано за доставку	685	311	100
4	Відображений ПДВ	641	685	20
5	Віднесена вартість доставки на загальновиробничі витрати	91	685	100

6	Перераховано за установку	682	311	500
7	Відображений ПДВ	641	682	100
8	Віднесена вартість установки на загальновиробничі витрати	91	682	500
9	Верстат зарахований до складу основних засобів	104	152	20 000

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 7

Умова.

Підприємством “Фаворит” придбаний верстат деревообробний. Первісна вартість верстата – 4 500 грн. Нарахування амортизації здійснювалось на протязі 2010 року поквартально, як у бухгалтерському обліку, так і в податковому.

У бухгалтерському обліку амортизація нараховувалась прямолінійним методом, а в податковому – податковим (шляхом застосування відсоткових норм амортизації стосовно кожної групи основних фондів).

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 8

Умова.

Підприємство «Бела» безоплатно отримало меблі. Амортизаційні відрахування від вартості отриманого майна віднесли до складу витрат підприємства.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 9

Умова.

Засновник ТОВ «Весна» - фізична особа внесла до статутного капіталу декілька об'єктів основних фондів. Через 14 місяців він приймає рішення про вилучення одного з об'єктів зі складу статутного капіталу ТОВ «Весна» (не виходячи при цьому з ТОВ) з відповідним зменшенням своєї частки.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 10

Умова.

Підприємство 21.05.2010р. отримало до статутного капіталу новий комп'ютер (в комплекті: системний блок, монітор, клавіатура тощо), справедлива вартість якого узгоджена із засновниками і складає 5870 грн., засновник не є платником ПДВ.

27.05.2010р. із комплекту був викрадений системний блок, на підставі чого, підприємство було змушене вивести його із експлуатації.

Винні особи не встановлені, шкода підприємству не відшкодована.

Ніяких проведення в обліку підприємства не здійснено.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 11

Умова.

ПАТ «Ліса» в січні 2010 року перерахувало грошові кошти станції технічного обслуговування:

- за капітальний ремонт двигуна вантажного автомобіля – 2400 грн., в тому числі ПДВ – 400 грн.;
- за технічне обслуговування легкового автомобіля – 720 грн., в тому числі ПДВ – 120 грн.

Придбані для легкового автомобіля:

- шини на суму 1200 грн., у тому числі ПДВ – 200 грн.;
- акумуляторні батареї на суму 3600грн., у тому числі ПДВ – 600 грн.

Здійснена їх заміна згідно з Нормами експлуатаційного пробігу автомобільних шин, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 08.12.97р. №420 та Правил надзору і підтримання в робочому стані стартерних акумуляторних батарей, затверджених наказом Мінтрансу України від 08.12.97р. №417.

Сукупна балансова вартість груп основних фондів ВАТ «Ліса» станом на 01.01.2010р. складає 30000 грн. Ліміт 10% складає відповідно 3000 грн.

Вказані витрати підприємство віднесло до поточних витрат.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 12

Умова.

На балансі підприємства обліковується легковий автомобіль у робочому стані, який тимчасово не використовується в господарській діяльності у зв'язку зі скороченням обсягів робіт. Керівник підприємства в лютому 2010 року (1 квартал) прийняв

рішення щодо тимчасового виведення автомобіля із експлуатації на консервацію та видав відповідний наказ.

Балансова вартість групи 2 на початок податкового періоду (1 січня 2010 року), в якому автомобіль переведений на консервацію, складала 25100 грн.

Первісна вартість – 18000 грн.

Амортизація в бухгалтерському обліку – 7200 грн.

Залишкова вартість станом на 1 лютого 2010 року склала 10800 грн.

Витрати на утримання автомобілю в робочому стані за період консервації склали 1550 грн., крім того, ПДВ – 310 грн.

Усі витрати були віднесені на збільшення вартості автомобіля.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 13

Умова.

Підприємство „Умка” ліквідувало виробничу будівлю. При розбиранні приміщення було отримано 30 тис.шт. цегли, яка була оприбуткована за справедливою вартістю – 0,30 грн. за шт. (без ПДВ).

Згодом, підприємство реалізувало цеглу фірмі „Алькор”. У касі та на розрахунковому рахунку підприємства „Умка” реалізація цегли не простежується.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 14

Умова.

На підприємстві «Автосервіс» здійснені витрати на страхування:

- цивільної відповідальності водіїв: 200 грн. •2 осіб = 400 грн.;
- добровільне страхування власного автомобіля: 4000 грн.
- добровільне страхування автомобіля, що орендований у фізичної особи: 1000 грн.

Податок з доходів фізичних осіб підприємство не розраховувало.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 15

Умова.

Керівник підприємства «Вольт» на підставі висновку експертної комісії прийняв рішення про списання 5 пристроїв, які містять дорогоцінні метали. На підприємстві були вийняті деталі та вузли, що містять дорогоцінні метали та оприбуткований брухт на суму 7750 грн. Підприємство не має дозволу (ліцензії) на операції з дорогоцінними металами, тому реалізувало лом спеціалізованій фірмі.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

5.5. Тести

1. *Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведеться на:*

- 1) рахунку 10 та рахунку 11;
- 2) рахунку 12 та рахунку 30;
- 3) рахунку 30 та рахунку 31;
- 4) рахунку 37 та рахунку 71.

2. *У балансі основні засоби та інші необоротні матеріальні активи відбиваються по:*

- 1) балансовій вартості;
- 2) первісній вартості;
- 3) залишковій вартості;
- 4) ліквідаційній вартості.

3. *Який стандарт бухгалтерського обліку регулює облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів:*

- 1) П(с)БО № 7;
- 2) П(с)БО № 8;
- 3) П(с)БО № 9;
- 4) П(с)БО № 10.

4. *Які з наведених витрат не включаються у первісну вартість основних засобів:*

- 1) суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт;
- 2) суми ввізного мита;
- 3) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням активів (якщо вони відшкодовуються підприємству);
- 4) витрати зі страхування ризиків доставки активів.

5. *Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, їх знос та капітальні інвестиції призначений:*

- 1) журнал-ордер №1;
- 2) журнал-ордер №2;
- 3) журнал-ордер №3;
- 4) журнал-ордер №4.

6. При ліквідації або безкоштовній передачі об'єкта основних засобів нараховується податкове зобов'язання з ПДВ на:

- 1) первісну вартість об'єкта;
- 2) залишкову вартість об'єкта;
- 3) ліквідаційну вартість об'єкта;
- 4) податкове зобов'язання не нараховується.

7. Якщо при ліквідації об'єкта основних засобів оприбутковуються матеріальні цінності, то такий дохід відображається по кредиту:

- 1) рахунку 746;
- 2) рахунку 718;
- 3) рахунку 752;
- 4) рахунку 742.

8. При безоплатній передачі об'єкта основних засобів дохід дорівнює:

- 1) нулю;
- 2) первісній вартості;
- 3) залишковій вартості;
- 4) ліквідаційній вартості.

9. На період консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації:

- 1) триває;
- 2) припиняється;
- 3) триває або припиняється залежно від групи, до якої належить такий об'єкт основних засобів;
- 4) триває або припиняється залежно від того, чи пов'язаний такий об'єкт основних засобів з виробничою діяльністю або ні.

10. Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку розпочинається:

- 1) з місяця придбання об'єкта основних засобів;
- 2) з місяця введення в експлуатацію об'єкта основних засобів;
- 3) з місяця, що передує місяцю введення в експлуатацію об'єкта основних засобів;

4) з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для використання.

11. Первісна вартість об'єкта основних засобів за вирахуванням ліквідаційної вартості – це:

- 1) вартість, що амортизується;
- 2) балансова вартість;
- 3) залишкова вартість;
- 4) справедлива вартість.

12. Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) після закінчення терміну експлуатації основних засобів – це:

- 1) вартість, що амортизується;
- 2) балансова вартість;
- 3) залишкова вартість;
- 4) ліквідаційна вартість.

13. Первісна вартість за вирахуванням зносу – це:

- 1) вартість, що амортизується;
- 2) балансова вартість;
- 3) залишкова вартість;
- 4) ліквідаційна вартість.

14. До складу інших необоротних матеріальних активів належать:

- 1) предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік;
- 2) предмети, термін експлуатації яких не перевищує один рік;
- 3) предмети, термін експлуатації яких перевищує один рік, а вартість не перевищує 1000 грн.;
- 4) предмети, термін експлуатації яких не перевищує один рік, а вартість не перевищує 1000 грн.

5.6. Контрольні запитання

1. Продовжити фразу: необоротні активи – це ...
2. Продовжити фразу: основні засоби – це ...

3. Продовжити фразу: інші необоротні матеріальні активи – це ...
4. Продовжити фразу: малоцінні необоротні матеріальні активи – це ...
5. Продовжити фразу: результати інвентаризації – це ...
6. Назвіть можливі шляхи надходження та вибуття необоротних активів на підприємство.
7. Назвіть методи нарахування амортизації основних фондів та інших необоротних матеріальних активів.
8. Назвіть етапи проведення інвентаризації необоротних активів, охарактеризуйте такі результати інвентаризації як надлишки, нестачі, пересортиця, документування процесу інвентаризації.
9. В яких випадках проводиться переоцінка основних засобів, а в яких – індексація?
10. Яким чином відображаються витрати на поточний ремонт основних фондів, а яким чином – на капітальний?
11. Яким чином відображаються витрати на ремонт основних фондів господарським способом, а яким чином – підрядним способом?
12. Назвіть нормативні та первинні джерела перевірки необоротних активів, сформулюйте основні задачі їх перевірки.

5.7. Теми рефератів

1. Визначення та використання в обліку різних вартостей необоротних активів: первісна, вартість, яка амортизується, переоцінена, справедлива, ринкова, ліквідаційна.
2. Основні напрями контролю руху основних фондів.
3. Сучасні вимоги до відображення в бухгалтерському та податковому обліку поліпшень основних фондів.
4. Формування та контроль визначення фінансових результатів від реалізації об'єктів основних засобів.
5. Контроль доцільності та правильності оформлення переоцінки та індексації основних фондів.

5.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова.

Підприємством 20.03.09р. придбаний верстат деревообробний. Первісна вартість верстата – 4 500 грн., термін корисного використання 5 років.

У бухгалтерському обліку амортизація нараховується прямолінійним методом один раз на квартал. Дані про нарахування амортизації наведені у таблиці.

грн.

<i>Станом на:</i>	<i>Бухгалтерський облік</i>		<i>Податковий облік</i>	
	<i>Первісна вартість</i>	<i>Сума нарахованої амортизації</i>	<i>Первісна вартість</i>	<i>Сума нарахованої амортизації</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
01.04.09р.	4500,00	75,00	4500,00	67,50
01.07.09р.	4425,00	73,75	4432,50	66,49
01.10.09р.	4351,25	72,52	4366,01	65,49
01.01.10р.	4278,73	71,31	4300,52	64,51
01.04.10р.	4207,42		4236,01	
Разом:		292,58		263,99

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з основними фондами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Розв'язання:

<i>Джерела інформації</i>	
<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Головна книга. - Журнали-ордери 4, 5, 7, відомості 4.1 – 4.3. - Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки. 	<ul style="list-style-type: none"> - Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV.

<p>- Звітність (ф.1 баланс: рядки 010-032; ф.2 звіт про фінансові результати: рядок 260; ф.3 звіт про рух грошових коштів: рядки 020, 190-200, 230-240; ф.4 звіт про власний капітал: рядки 060-110, 270; ф.5 примітки до річної звітності: рядки 010-085, 100-268, 280-340, 440, 480, 580-620, 1300-1315).</p> <p>- ОЗ – 1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.</p> <p>- ОЗ – 6 Інвентарна картка обліку основних засобів.</p> <p>- ОЗ – 14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств).</p>	<p>- Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.</p> <p>- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».</p>
--	--

Складемо таблицю для розрахунку фактичних амортизаційних відрахувань:

грн.

Станом на:	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
	Первісна вартість	Сума нарахованої амортизації	Первісна вартість	Сума нарахованої амортизації
1	2	3	4	5
01.04.09р.	4500,00	225,00	4500,00	270,00
01.07.09р.	4275,00	225,00	4230,00	253,80
01.10.09р.	4050,00	225,00	3976,20	238,57
01.01.10р.	3825,00	225,00	3737,63	224,26
01.04.10р.	3600,00		3513,37	
Усього:		900,00		986,63

Для заповнення цієї таблиці необхідно розрахувати норми амортизації в бухгалтерському та податковому обліку.

В бухгалтерському обліку амортизація нараховується щомісяця прямолінійним методом. Припустимо, що ліквідаційна вартість верстата деревообробного дорівнює нулю. Отже, місячна сума амортизаційних відрахувань складе: $4500 \text{ грн.} / 5 \text{ років} \cdot 12 \text{ місяців} = 75,00 \text{ грн.}$ Таким чином, квартальна сума амортизації в бухгалтерському обліку дорівнює $225,00 \text{ грн.}$ ($75,00 \text{ грн.} \cdot 3 \text{ місяці}$).

В податковому обліку норма амортизаційних відрахувань залежала в 2009 році від групи, до якої відноситься об'єкт основних фондів. Верстат деревообробний відносився до третьої групи, а значить квартальна норма амортизаційних відрахувань дорівнювала 6% від його балансової вартості, а саме: $4500,00 \text{ грн.} \cdot 6\% = 270,00 \text{ грн.}$, $(4500,00 - 270,00) \cdot 6\% = 253,80 \text{ грн.}$ і так далі.

Пропозиції щодо відображення в обліку виправлень допущених порушень:

- необхідно зробити виправлення в обліку (донарахувати знос) таким записом: Дт 23 Кт 13 на суму 607,42 грн. ($900,00 \text{ грн.} - 292,58 \text{ грн.}$);
- необхідно надати уточнювальну декларацію про прибуток підприємства, в якій відкоригувати суму нарахованої амортизації (збільшуючи її на суму 722,64 грн. ($986,63 \text{ грн.} - 263,99 \text{ грн.}$))

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Відповідь	1	1	1	3	4	2	1	1	2	4	1	4	3	1

Глава 6. Перевірка операцій з нематеріальними активами

Метою перевірки операцій з нематеріальними активами є визначення достовірності даних щодо їх надходження, руху та вибуття, повноти та своєчасності відображення таких операцій в обліку, раціонального використання, визначення ефективної облікової політики тощо.

6.1. Задачі перевірки

- перевірка операцій з надходження нематеріальних активів, а саме:
 - придбання;
 - самостійне виготовлення;
 - отримання в обмін на подібні (неподібні) активи.
- аналіз ефективності використання нематеріальних активів.
- перевірка правильності нарахування амортизації на нематеріальні активи.
- перевірка поліпшення нематеріальних активів.
- контроль операцій з переоцінки (дооцінка/уцінка) нематеріальних активів.
- оцінка відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів.
- перевірка операцій з вибуття нематеріальних активів, а саме:
 - продаж;
 - безоплатна передача;
 - ліквідація.

6.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Головна книга. - Журнали-ордери 4, 5, 7, відомості 4.1 – 4.3. - Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки. - Звітність (ф.1 баланс: рядки 010-032; ф.2 звіт про фінансові результати: рядок 260; ф.3 звіт про рух грошових коштів: рядки 020, 190-200, 230-240; ф.4 звіт про власний капітал: рядки 060-110, 270; ф.5 примітки до річної звітності: рядки 010-085, 100-268, 280-340, 440, 480, 580-620, 1300-1315). - №інв-18 Звіряльна відомість. - Відомість результатів інвентаризації. - №НА – 1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. - №НА – 2 Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. 	<ul style="list-style-type: none"> - Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV. - Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI. - Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93р. №3792-XII. - Закон України «Про розповсюдження екземплярів аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» від 23.03.00р. №1587-III. - Закон України «Про інформацію» від 02.10.92р. №2657-XII. - Порядок підключення до глобальних мереж передачі даних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.04.02р. №522. - Положення про Національний реєстр електронних інформаційних

<p>- №НА – 3 Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.</p> <p>- №НА – 4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.</p>	<p>ресурсів, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 17.03.04р. №326.</p> <p>- Указ Президента України «Про деякі заходи по захисту державних інформаційних ресурсів у мережах передачі даних» від 24.09.01р. №3891/2001.</p> <p>- Цивільний кодекс України від 16.01.03р. №435-IV (із змінами і доповненнями).</p> <p>- Положення про порядок зберігання і знищення немаркованих екземплярів аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 13.10.00р. №1555.</p> <p>- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».</p>
--	--

6.3. Методика перевірки операцій з нематеріальними активами

У процесі перевірки визначають: чи може оцінка об'єкта нематеріального активу бути достовірно визначена, чи очікується в майбутньому при його використанні отримання економічних вигод.

Контролер пам'ятає, що до нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватись підприємством з метою використання протягом періоду, більшого за 1 рік для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки торгівлі й послуг, на об'єкти промислової вартості, авторські та суміжні з ними права, гудвіл, інші нематеріальні активи). Перевіряють наявність документального підтвердження прав власності на окремі нематеріальні активи.

Під контролем прав інтелектуальної власності розуміють перевірку прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторські права у сфері науки, літератури, мистецтва тощо).

Для проведення експертизи і здійснення юридичного аналізу документів контролери, звичайно, залучають відповідних фахівців.

Якщо об'єкт власності вкладений у статутний капітал, то його оцінка визначається за домовленістю засновників, якщо його придбано за кошти, то він оцінюється за фактичними витратами на придбання, якщо отримано безкоштовно – то його оцінка визначається експертним методом.

Контролеру слід перевірити правильність оприбуткування об'єктів нематеріальних активів на рахунку 12 „Нематеріальні активи” у кореспонденції з рахунками 31 „Рахунки в банках”, 46 „Неоплачений капітал”, а також обґрунтованість їх вибуття (продажу, списання або безкоштовної передачі). Крім того,

перевіряють, чи ведеться облік за видами та об'єктами нематеріальних активів, співставляють синтетичні та аналітичні дані.

Перевіряють дотримання правил приймання, відображення в бухгалтерському та податковому обліках нематеріальних активів, правильність їх оцінювання, нарахування зносу та списання. Для обліку амортизації нематеріальних активів використовують рахунок 13 „Знос необоротних активів”, субрахунок 133 „Знос нематеріальних активів”.

Перевіряючи відображення амортизації, необхідно пам'ятати, що вона нараховується протягом терміну корисного використання нематеріальних активів. Суми амортизації, нарахованої протягом звітного періоду, відображаються у складі витрат періоду або включаються до собівартості іншого активу.

Окрема частина аудиту – перевірка гудвілу. Тут необхідно пам'ятати, що перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів може набувати як позитивне, так і від'ємне значення.

У ході перевірки оприбуткування нематеріальних активів, визначають чи оформлений акт приймання-передачі, чи додані документи, які описують сам об'єкт або порядок його використання. При отриманні підприємством „ноу-хау” також додається аудіо-, відео-, або письмове відображення змісту конфіденційної інформації, що є об'єктом угоди.

Формування первісної вартості об'єкта нематеріальних активів та нарахування амортизації здійснюється аналогічно основним фондам, тому й особливості перевірки аналогічні. Відмінним є тільки граничний термін корисного використання об'єкта нематеріальних активів – він не може перевищувати 20 років.

6.4. Задачі для розв'язання

Задача 1

Умова.

Підприємство „Омега” придбало програму „Гросбух” вартістю 1 грн., інформаційне обслуговування цієї програми складає 142 грн. у місяць, доставка інформації через Інтернет – 10 грн. в місяць, установка програми – 30 грн. Ніяких проведеннь в обліку бухгалтер підприємства не зробив.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з нематеріальними активами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Задача 2

Умова.

На підприємстві використовується нематеріальний актив – комп'ютерна програма 1С:Бухгалтерія. Балансова вартість цієї програми складає 2160 грн., накопичений знос програми – також 2160 грн. Нематеріальний актив продовжує використовуватись, але бухгалтер підприємства вже здійснив операцію списання з балансу бухгалтерської програми.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з нематеріальними активами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

6.5. Тести

1. *Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на:*

- 1) рахунку 10;
- 2) рахунку 11;
- 3) рахунку 12;
- 4) рахунку 17.

2. *У балансі нематеріальні активи відбиваються по:*

- 1) балансовій вартості;
- 2) первісній вартості;
- 3) залишковій вартості;
- 4) ліквідаційній вартості.

3. *Який стандарт бухгалтерського обліку регулює облік нематеріальних активів:*

- 1) П(с)БО № 7;
- 2) П(с)БО № 8;
- 3) П(с)БО № 9;
- 4) П(с)БО № 10.

4. *Які з наведених витрат не включаються у первісну вартість нематеріальних активів:*

- 1) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням активів (якщо вони відшкодовуються підприємству);
- 2) витрати зі страхування ризиків доставки активів;
- 3) суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт;
- 4) суми ввізного мита.

5. *Нарахування амортизації в бухгалтерському обліку розпочинається:*

- 1) з місяця придбання об'єкта нематеріальних активів;

- 2) з місяця введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів;
- 3) з місяця, що передує місяцю введення в експлуатацію об'єкта нематеріальних активів;
- 4) з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт нематеріальних активів став придатним для використання.

6. Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання – це:

- 1) роялті;
- 2) гудвіл;
- 3) дериватив;
- 4) опціон.

7. Нарахування амортизації на нематеріальні активи в обліку здійснюється протягом його корисного використання, але не більш ніж:

- 1) 5 років;
- 2) 10 років;
- 3) 15 років;
- 4) 20 років.

6.6. Контрольні запитання

1. Продовжити фразу: нематеріальні активи – це ...
2. Продовжити фразу: гудвіл – це ...
3. Яким первинним документом оформлюється створення нематеріального активу?
4. Яким документом первинного обліку оформлюється списання нематеріального активу?
5. Чи можна списати нематеріальний актив, якщо він повністю амортизований, але підприємство ще його використовує?

6.7. Теми рефератів

1. Особливості ідентифікації та визнання цінностей об'єктами нематеріальних активів.
2. Контроль доцільності проведення переоцінки нематеріальних активів.
3. Перевірка правильності визначення вартості об'єктів нематеріальних активів.

6.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова.

Підприємство „Анонс” замовило виготовлення рекламного ролика. Виконавець – фірма „Максимум”, передав рекламний ролик на носії – відеокасеті. Рекламний ролик був трансльований на телебаченні певну кількість разів протягом півроку (згідно з укладеною умовою з телебаченням). Підприємство „Анонс” відобразило витрати на придбання рекламного ролика у складі поточних витрат періоду.

Необхідно:

Виявити факти порушення операцій з нематеріальними активами та дати рекомендації щодо їх виправлення, оформити результат контролю.

Розв'язання.

Визначимо джерела інформації.

<i>Джерела інформації</i>	
<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
- Головна книга. - Журнали-ордери 4, 5, 7, відомості 4.1 – 4.3.	- Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.

<ul style="list-style-type: none"> - Бухгалтерські довідки, листи-розшифровки. - №НА – 1 Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. - №НА – 2 Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. - №НА – 4 Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. 	<ul style="list-style-type: none"> - Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93р. №3792-ХІІ. - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».
--	--

В обліку вартість ролика необхідно відобразити як нематеріальний актив та нараховувати амортизацію відповідно до вимог Податкового кодексу України від 02.12.2010р. №2755-VI, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

На ролик необхідно нараховувати амортизацію та відображати її у складі витрат підприємства.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7
Відповідь	3	1	2	1	4	2	4

РОЗДІЛ III.

Організація та методика контролю розрахункових операцій суб'єктів господарювання

Глава 7. Перевірка розрахунків з дебіторами та кредиторами

Метою перевірки розрахункових операцій з дебіторами та кредиторами є встановлення достовірності даних щодо наявності, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах, облікових регістрах відповідно до законодавства та прийнятої облікової політики, достовірності відображення суми заборгованості у звітності підприємства.

7.1. Задачі перевірки

- виявлення ступеня та суми заборгованості в господарюючих суб'єктах;
- перевірка правильності здійснення розрахунків з фізичними та юридичними особами;
- перевірка розрахунків по сумах, які утримувалися за період;
- виявлення заходів, які застосовувались суб'єктом господарювання щодо стягнення заборгованості й строків позовної давності (їх дотримання);
- аналіз законності списання заборгованості;
- визначення законності створення резерву сумнівної заборгованості та визначення коефіцієнта сумнівності при розрахунках.

7.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - платіжні документи - акти виконаних робіт - накладні - виписки банку - рахунки - векселі - розрахунки бухгалтерії - авансові звіти та відповідні документи - чеки - доручення - квитанції <p>2. Облікові реєстри:</p> <ul style="list-style-type: none"> - журнал та відомості журнально-ордерної форми обліку за рахунками обліку дебіторської та кредиторської заборгованості - Головна книга <p>3. Фінансова, податкова та статистична звітність</p> <p>4. Договори з постачальниками та підрядниками; з покупцями та замовниками</p> <p>5. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю</p>	<p>1. Правила використання готівкової іноземної валюти на території України</p> <p>2. Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»</p> <p>3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 „Дебіторська заборгованість”</p> <p>4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов’язання”</p> <p>5. Положення про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України</p>

7.3. Методика перевірки

У процесі контролю розрахункових операцій проводять порівняння залишку заборгованості, яка обліковується на балансі на початок періоду, що перевіряється та у розрізі з кожного видів розрахунків, що перевіряється із залишком в облікових регістрах і з актами взаємозвірки розрахунків у розрізі кожного з контрагентів.

При цьому контроль проводять за кожним з первинних документів з одночасною перевіркою записів у Головній книзі по відповідних кореспондуючих рахунках.

Також слід перевірити правильність розрахунків по дебету і кредиту облікових регістрів за відповідними видами розрахунків і виведенням залишку на кожне перше число місяця.

При цьому особливу увагу слід звернути на підсумки оборотів та виведення залишків з кожного виду розрахунків з підсумками регістрів синтетичного та аналітичного обліку. У випадку наявності невідповідностей необхідно звернути увагу на: факти об'єднання дебіторської та кредиторської заборгованості, перенесення заборгованості на інші рахунки балансу; сторнування проведених нарахувань, обґрунтованість списання заборгованості на витрати виробництва тощо.

При подальшій перевірці розрахункових операцій перевіряючому слід всі операції розділити за такими напрямками:

- 1) перевірка розрахунків з покупцями і замовниками;
- 2) перевірка операцій з постачальниками і підрядниками;
- 3) перевірка операції по розрахунках з підзвітними особами;
- 4) перевірка іншої дебіторської та кредиторської заборгованості.

Основою проведення розрахункових операцій є договірні відносини. При аналізі договорів та інших юридичних документів щодо постачання та реалізації продукції (виконання робіт, послуг) необхідно встановити їх достовірність, законність та реальність. Чи

є в наявності всі договори, за якими проводились розрахункові операції. На підставі даних реєстрів обліку перевіряючий перевіряє обсяги відвантаженої продукції та своєчасність її сплати.

Слід також звернути увагу на законність проведених операцій щодо кожної суми заборгованості, виявити строки і умови виникнення заборгованості, а також винних у цьому осіб.

При перевірці розрахунків з замовниками слід встановити правильність прийому, оформлення і реалізації замовлень, точність стягнення суми сплати, правильність використання РРО.

Організація обліку розрахункових операцій повинна забезпечувати підприємство інформацією про:

- обсяги відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг);
- своєчасність та повноту сплати відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг);
- суму заборгованості, що належить до сплати;
- строки погашення заборгованості та умови її виникнення.

За умови наявності на підприємстві довгострокової дебіторської заборгованості перевіряючому слід перевірити процес ведення та організації претензійної роботи.

При перевірці розрахунків з постачальниками і підрядниками увага зосереджується на перевірці наявності та правильності оформлення договорів. Далі відслідковується достовірність (повнота і точність) фактів оприбуткування запасів, прийняття до обліку робіт, послуг. Щодо оприбуткованих запасів слід перевірити дані первинних прибуткових документів з договорами на поставку з тим або іншим постачальником та наявність рахунків–фактур, згідно з якими проводилась оплата.

Далі відслідковується наявність на складі невідфактурованих поставок, сплата за якими не зазначена, або сум за матеріали і товари, фактично сплачені та отримані, але такими, що вважаються в дорозі.

Найважливішим етапом є перевірка реальності кредиторської заборгованості. Тут основна увага звертається на реальність сум та на наявність випадків перекриття кредиторською заборгованістю перед одним контрагентом дебіторської заборгованості іншого.

7.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

Перевіркою встановлено, що розрахунки з підзвітними особами характеризуються такими даними:

№	Прізвище	Залишок 01.08.1x	Видані аванси		Здані авансові звіти		Залишок 01.09.1x
			Дата	Сума	Дата	Сума	
1	Гай А.О. (господарські потреби)	175,00	15.08.1x	200,00	28.08.1	215,00	160,00
			20.08. 1x	120,00	х		120,00
2	Кріт Т.М. (відрядження)	-	01.08.1x	1200,0 0	20.08.1 х	1200,0 0	-
3	Заєць К.Г. (господарські потреби)	150,00	10.08.1x	500,00	13.08.1 х	500,00	150,00

Термін відрядження Кріт Т.М. з 01.08.1x до 15.08.1x року. Вартість проживання підтверджена документально на суму 1100,00 грн.

Необхідно:

Визначити дотримання порядку оформлення службових відряджень в межах України та за кордон.

Задача 2.

Умова:

Перевіркою встановлено, що працівник ПрАТ «Крок» відряджений до м.Києва 23.08.1х. Термін виробничого відрядження 32 доби. Працівник отримав аванс у сумі 11540 грн. У зв'язку з великою кількістю гостей м.Києва (відрядження співпало зі святкуванням Дня незалежності) місць в готелях не було. Працівник зупинився в найманій квартирі, за яку платив щодобово 250 грн. на 2 доби без харчування, пізніше зняв номер у готелі „Україна”, вартістю 370 грн. за добу без урахування харчування. Авансовий звіт був зданий в бухгалтерію підприємства 30.09.1х р. у сумі 6000 грн. (квиток на потяг „Чорноморець” до Києва коштує 152 грн.)

Необхідно:

Визначити дотримання порядку оформлення службових відряджень, відрядження в межах України та за кордон.

Задача 3.

Умова:

ТзОВ «Кронос» визначає величину сумнівної заборгованості виходячи з питомої ваги безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, робіт, послуг за умов наступної сплати.

За минулий рік чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг за умов наступної сплати складає 26 000 000 грн.

Залишок резерву сумнівної заборгованості до складання балансу на 31 грудня поточного року складає 1 000 грн.

Для визначення коефіцієнта сумнівності підприємство для спостереження вибрало період за минулі три роки. Дані за вказаний період такі:

<i>Рік</i>	<i>Чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг за умов наступної сплати</i>	<i>Сума заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, що визнана безнадійною</i>
2003	12 000 000	10 000
2004	36 000 000	15 000
2005	30 000 000	8 000
Всього	78 000 000	33 000

Після проведених розрахунків визначено, що коефіцієнт сумнівної заборгованості складає – 0,0004; а разом з залишком резерву сумнівної заборгованості складає – 10 400 грн.

Необхідно:

Визначити правильність розрахунку суми резерву сумнівної заборгованості.

Задача 4.

Умова:

ТзОВ «Кронос» визначає величину сумнівної заборгованості виходячи з питомої ваги безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, робіт, послуг за умов наступної сплати.

За минулий рік чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг за умов наступної сплати складає 26 000 000 грн.

Необхідно:

Визначити правильність розрахунку суми резерву сумнівної заборгованості.

Задача 5.

Умова:

ТзОВ «Зірка» було здійснено витрати, які пов'язані з реалізацією продукції власного виробництва (за умовами договору підприємство доставляє продукції покупцю).

Вартість проданої продукції складає 12000 грн, у т.ч. ПДВ. Витрати пов'язані з доставкою продукції покупцю склали 300 грн. (з ПДВ).

Необхідно:

Визначити первинні документи та способи і прийоми контролю, що застосовуються. Встановити правильність відображення в обліку операцій по розрахунках, якщо відомо, що кредитовий оборот по рахунку 631 складає 300 грн., а по рахунку 361 дебетовий оборот – 12000 грн.

7.5. Тести

1. Максимальний термін відрядження::

- а) не може перевищувати 30 днів;
- б) не може перевищувати 30 днів (без врахування вихідних днів);
- в) не може перевищувати двох календарних місяців;
- г) не встановлений законодавчо.

2. У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника:

- а) йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання житлового приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і сплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців;

- б) йому на загальних підставах сплачуються добові, проте не відшкодовуються витрати на наймання житлового приміщення протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців;
- в) йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання житлового приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і сплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше місяця;
- г) йому на загальних підставах сплачуються лише добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше місяця.

3. Відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводяться:

- а) у повному розмірі;
- б) у розмірах, погоджених з керівником;
- в) у розмірах визначених, що не перевищують 10 відсотків норм добових витрат за всі дні проживання;
- г) не встановлений законодавчо.

4. Сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів має назву:

- а) чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості;
- б) сумнівний борг;
- в) безнадійна дебіторська заборгованість;
- г) коефіцієнт сумнівності.

5. Сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів має назву:

- а) чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості;
- б) сумнівний борг;
- в) безнадійна дебіторська заборгованість;

г) коефіцієнт сумнівності.

6. Нарахування резерву сумнівних боргів здійснюється:

- а) лише по рахунку 36;
- б) лише по рахунку 37;
- в) по всіх рахунках дебіторської заборгованості;
- г) по всіх рахунках дебіторської та кредиторської заборгованості.

7. Вексель не може використовуватись в якості:

- а) застави для отримання кредиту;
- б) об'єкта купівлі-продажу;
- в) внеску до статутного капіталу;
- г) всі перераховані пункти.

8. Аналітичний облік вексельних операцій ведеться у розрізі:

- а) видів векселів за кожним одержаним векселем;
- б) контрагентів за кожним одержаним векселем;
- в) терміну погашення дебіторської заборгованості за кожним одержаним векселем;
- г) підприємство визначає самостійно в Наказі про облікову політику.

9. У випадку передачі об'єкта основних засобів у фінансову оренду:

- а) залишкова вартість об'єкта оренди виключається з балансу орендодавця;
- б) залишкова вартість об'єкта оренди визначається як дохід орендодавця;
- в) на об'єкт оренди нараховується знос;
- г) пункти 1 та 3.

10. Договір, за яким орендатор придбає право користування необоротними активами за плату протягом визначеного терміну має назву:

- а) оренда;
- б) фінансова оренда;
- в) операційна оренда;
- г) суборенда.

11. Комірник Петренко П.О. отримав у підзвіт грошові кошти для господарських потреб у розмірі 200 грн. 20.03. поточного року. Проте кошти ним витрачені не були, а були пізніше (30.03) здані до каси підприємства. Встановити розміри фінансових санкцій за порушення касової дисципліни:

- а) порушення відсутні;
- б) порушення полягає у не витрачанні виданих у підзвіт коштів, проте фінансових санкцій за це не передбачено;
- в) 200 грн.;
- г) 30 грн.

12. Сума довгострокових позик працівникам підприємства знаходить своє відображення на рахунку:

- а) 163 «Інша дебіторська заборгованість» ;
- б) 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- в) п. а і п. б правильні;
- г) п. а і п. б неправильні.

13. Розрахунки за операціями, пов'язані зі здійсненням спільної діяльності без створення юридичної особи ведуться на рахунку:

- а) 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ;
- б) 35 «Поточні фінансові інвестиції»;
- в) п. а і п. б правильні;
- г) п. а і п. б неправильні.

7.6. Контрольні запитання

1. Продовжіть фразу: дебіторська заборгованість – це
2. Продовжіть фразу: кредиторська заборгованість – це
3. Продовжіть фразу: резерв сумнівних боргів – це
4. Опишіть порядок перевірки операцій з іноземними постачальниками.
5. Опишіть нормативно-правову базу контролю розрахункових операцій.

6. Поясніть значення терміну «прострочена дебіторська заборгованість».
7. Назвіть типові помилки, що виникають при обліку розрахункових операцій.
8. Який порядок створення резерву сумнівних боргів.
9. Назвіть максимальну кількість рахунків, що може бути відкрито однією юридичною особою.
10. Дайте характеристику основним рахункам, що підлягають контролю в процесі перевірки розрахункових операцій.

7.7. Теми рефератів

1. Особливості перевірки документального оформлення розрахункових операцій.
2. Особливості перевірки розрахунків з підзвітними особами.
3. Особливості перевірки бартерних розрахунків.
4. Особливості перевірки розрахунків у іноземній валюті.
5. Особливості перевірки розрахунків за претензіями.

7.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

У результаті перевірки ТзОВ «АТП- 52» встановлено, що автотранспортним підприємством надані послуги з перевезення товару на умовах попередньої сплати на суму 240 грн., в т.ч. ПДВ – 40 грн. Фактична собівартість автопослуг склала 150 грн.

У бухгалтерському обліку операції відображено таким чином:

Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
311	681	240
643	641	40
361	703	240
703	643	40
681	361	200
903	23	150

Необхідно:

Встановити правильність відображення в обліку операцій. Визначити первинні документи та способи і прийоми контролю, що застосовуються.

Розв'язання:

У процесі контролю використовується арифметичний підрахунок та контроль операцій по суті на основі таких первинних документів: виписки банку, податкової накладної, акта приймання-передачі послуг.

В результаті контролю встановлено, що в обліку неправильно відображено зарахування заборгованості по рахунку отриманих авансів. Для виправлення помилки доцільно провести додатковий запис Дт 681 Кт 361 на суму 40 грн.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Відповідь	а	а	б	а	а	а	в	а	а	а	г	а	а

Глава 8. Перевірка операцій з нарахування та виплати заробітної плати

Метою контролю заробітної плати і пов'язаних з нею розрахунків є визначення відповідності організації та методики обліку і оподаткування операцій з оплати праці, розрахунків з персоналом нормативним документам, діючим у періоді що перевіряється, виявлення та усунення наявних помилок та відхилень за даними операціями, встановлення ступеню їх впливу на достовірність звітності.

8.1 Задачі перевірки

- встановлення наявності внутрішніх документів, що регулюють трудові відносини, питання оплати праці та соціальні гарантії робітників підприємства;
- дотримання вимог трудового законодавства з питань організації та здійснення оплати праці;
- дотримання трудової та штатної дисципліни;
- встановлення фактичної чисельності працюючих на підприємстві, зокрема інвалідів, встановлення пільгового складу робітників, наявності трудових книжок на постійно працюючих;
- встановлення обґрунтованості, законності, достовірності, повноти та правильності розрахунків з нарахування заробітної плати;
- правильність розрахунку середньої заробітної плати;
- своєчасність, законність, обґрунтованість, повнота та правильність розрахунку утримань з заробітної плати;
- перевірка своєчасності та повноти утримання і перерахування до бюджету податку з доходів фізичних осіб;

- правильність нарахування резерву на оплату відпусток;
- дотримання порядку нарахування і сплати обов'язкових платежів щодо соціального страхування і забезпечення;
- перевірка повноти та правильності відображення в обліку операцій по розрахунках з оплати праці;
- встановлення тотожності даних первинних документів, бухгалтерських реєстрів та звітності щодо операцій з оплати праці і пов'язаних з нею розрахунків;
- своєчасність розрахунків з оплати праці.

8.2. Джерела інформації

Документальна база	Нормативно-правова база
<p>Кадрова документація</p> <ul style="list-style-type: none"> - розпорядчі документи з особового складу – накази про рух особового складу; трудові угоди; - документи з обліку кадрів: особові картки, справи; штатний розпис; книга обліку бланків трудових книжок; книга обліку руху трудових книжок; особові картки); <p>2. Колективний договір;</p> <p>3. Первинні та розрахункові документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - таблиць обліку використання робочого часу (форми № П-12, П-13, П-14); 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Конституція України 2. Кодекс законів про працю України 3. Податковий кодекс України 4. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 г. №108/95-ВР 5. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 2 грудня 2010 року N 2755-VI 6. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення»

<ul style="list-style-type: none"> -список осіб, які працювали у понаднормовий час (форма № П-15); -листок обліку простоїв (П-16); -розрахунково-платіжна відомість (форма № П-49) -розрахункова відомість (форма № П-51); -платіжна відомість (форма № П-53); - особовий рахунок (форми № П-54 и П-54а); -накопичувальна картка виробітку и заробітної плати (форма № П-55); -накопичувальна картка заробітної плати (форма № П-56) - Регістри бухгалтерського обліку; - звітні документи, -РТ1, - звітність; - Акти документальних перевірок 	<p>7. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28 вересня 2005 р. N 286</p> <p>8. Інструкція зі статистики заробітної плати від 13 січня 2004 р. N 5</p> <p>9. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування</p> <p>9.Інші</p>
---	---

8.3 Методика перевірки

Контроль операцій з нарахування та виплати заробітної плати є одним з трудомістких етапів перевірки підприємства в цілому. До початку здійснення контролю за даним об'єктом необхідно отримати інформацію щодо наявності та змісту внутрішніх розпорядчих

документів підприємства, що визначають систему та форми оплати праці підприємства.

Контроль дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці може проводитися суцільним, вибіркоким або комбінованим способом. Як правило, така перевірка проводиться саме вибіркоким способом, але у разі виявлення суттєвих відхилень можливе застосування суцільної перевірки.

Визначимо основні етапи контролю операцій з оплати праці:

- перевірка дотримання вимог законодавства з питань організації оплати праці;
- перевірка правильності розрахунків з нарахування та виплати заробітної плати;
- перевірка повноти та правильності формування витрат з оплати праці для цілей оподаткування;

При вивченні загальних питань щодо організації розрахунків з оплати праці на підприємстві та дотримання трудового законодавства необхідно перевірити:

- дотримання трудової дисципліни і трудового законодавства;
- наявність внутрішніх нормативних документів, що регулюють трудові відносини на підприємстві (наявність колективного договору, трудових угод; розпорядчих документів з затвердження систем та форм оплати праці, штатного розкладу, положень про преміювання, тощо);
- відповідність встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці і її оплати у внутрішніх нормативних документах чинному законодавству;
- правильність встановлення тарифних ставок, місячних окладів, відрядних розцінок і норм виробітку;
- наявність окремих категорій персоналу;
- як здійснюється оформлення співробітників при їх прийманні та звільненні;
- встановити відповідність фактичної структури і штату підприємства;
- особливості побудови системи оплати праці;
- своєчасність і правильність розрахунків з персоналом з оплати праці тощо.

При перевірці правильності розрахунків з нарахування та виплати заробітної плати необхідно встановити:

- наявність та правильність оформлення первинних документів з обліку робочого часу й оплати праці;
- стан аналітичного обліку розрахунків з працівниками;
- здійснити перевірку розрахункових та розрахунково-платіжних відомостей на правильність підрахунку і повноту відображення всіх видів нарахувань;
- правильність нарахування оплати праці за відрядною і погодинною системами;
- законність нарахування премій і доплат;
- правильність нарахування відпусток;
- правильність розрахунку допомоги, яка виплачується за рахунок коштів Фонду соціального страхування;
- правильність проведення розрахунку індексації заробітної плати;
- правильність визначення сум податку з доходів фізичних осіб (ПДФО);
- правильність застосування податкової соціальної пільги;
- правильність здійснення утримання єдиного соціального внеску із нарахованої оплати праці;
- здійснити перевірку правильності розподілу зарплати по напрямкам витрат та відображення операцій з нарахування і виплати заробітної плати і пов'язаних з нею розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку;
- своєчасність та повноту розрахунків з бюджетом з ПДФО та з єдиного соціального внеску;
- своєчасність виплати заробітної плати.

Питання обґрунтованості нарахування та виплати заробітної плати залежить від реальності та якості оформлення наявних первинних документів щодо розрахунків з робітниками з оплати праці.

В процесі перевірки звертають увагу на:

- дотримання вимог оформлення первинних документів, їх відповідності встановленим системам і формам оплати праці. При перевірці цих документів за формою встановлюються повнота і

правильність заповнення наведених в них реквізитів, наявність відповідних підписів, відсутність підчисток, помарок і необумовлених виправлень.

- реальності даних первинних документів.

Встановлюються можливості фізичного виконання вказаних в них обсягів робіт протягом зазначеного часу на підставі застосування взаємного контролю документів, наприклад, шляхом зіставлення нарядів з документами на відпуск матеріалів для виконання робіт, накладних на випуск продукції.

За допомогою співставлення прізвищ та ініціалів працівників з даними обліку особового складу виявляють осіб, що відсутні в кадровому обліку

Для перевірки правильності розрахунку заробітної плати необхідно враховувати алгоритм такого нарахування в обліку і послідовно здійснити наступні контрольні процедури:

1. Перевірку правильності визначення суми нарахованої зарплати у відповідності до встановлених форм оплати праці підприємства та наявних первинних документів.

2. Перевірку правильності розрахунку єдиного соціального внеску.

3. Перевірку правильності визначення проміжного результату – різниці між нарахованою сумою зарплати та утримання єдиного соціального внеску для наступного розрахунку ПДФО та правильність самого розрахунку податку з врахуванням пільг з податку .

4. Перевірку правильності розрахунку заробітної плати до видачі (сума нарахованої зарплати „-” сума утримань та ПДФО).

5. Загальну перевірку розрахунково-платіжних відомостей і особових рахунків щодо встановлення правильності підрахунків сум, підсумків нарахувань, утримань, сум до виплати і відповідність їх записам у регістрах обліку в розрізі кореспондуючих рахунків.

При перевірці нарахування заробітної плати враховують:

- Особливості розрахунку оплати праці у відповідності до існуючої системи оплати праці на підприємстві з урахуванням алгоритмів розрахунку заробітної плати (погодинна, відрядна, інші)

- Особливості розрахунків з оплати праці з працівниками, прийнятими на роботу за договорами підряду, трудовими договорами та ін. Під час такої перевірки можна скласти реєстр усіх виданих виплат стороннім працівникам і перевірити наявність для них трудових договорів, договорів підряду чи інших договорів господарсько-правового характеру, а також правильність врахування їх вимог при відображенні в обліку операцій щодо розрахунків з такими працівниками.

- Обґрунтованість і правильність нарахування премій, надбавок, доплат (у зв'язку з відхиленнями від нормальних умов праці, за понаднормові години, за простої, за роботу в тяжких та шкідливих умовах), виплат за тимчасову непрацездатність, щорічних відпусток, винагород за підсумками праці за рік і т.п. у відповідності до існуючих методик розрахунків та наявності документального підтвердження правомірності здійснення таких нарахувань. При дослідженні виплат премій та інших заохочень незалежно від виду діяльності підприємства необхідно встановити чи виконані умови, що встановлюють виплату премій.

- Повноту та правильність включення до розрахунку виплат щодо визначення середнього заробітку з врахуванням правил до кожного виду нарахувань, правильність визначення середньомісячної та середньоденної заробітної плати. При перевірці правильності застосування середньої заробітної платні при нарахуванні оплати праці необхідно врахувати перелік виплат, які включаються у розрахунок середньої заробітної плати.

- Дотримання вимог щодо проведення індексації заробітної плати. Так помилкою можливо вважати, якщо заробітна плата робітників нараховується в сумі, яка менше межі малозабезпеченості і не індексується на приріст індексу інфляції. Необхідно врахувати, що згідно з вимогами порядку проведення індексації грошових доходів громадян, у випадку підвищення розміру заробітної плати, місяць, в якому відбулося підвищення, вважається базовим при визначенні індексу споживчих цін для індексації грошових доходів громадян і індексація доходів, отриманих за цей місяць, не проводиться.

- Особливості та обмеження щодо здійснення виплат натуральної форми оплати праці.

- Віднесення нарахувань в обліку до відповідних періодів.

Правильність утримання ПДФО, єдиного соціального внеску, аліментів можна перевірити, використовуючи законодавчо встановлені норми з урахуванням документів наданих працівниками щодо обґрунтування права на отримання пільг по податках, розмірів утримань. При перевірці звертають увагу на ситуації, пов'язані з утриманням і перерахуванням сум по заявам працівників (на навчання працівника або його дітей, сплату комунальних послуг, тощо) і "примусові" утримання (по виконавчим листам на користь третіх осіб). Підприємство не має права самостійно змінювати порядок утримання суми боргу і розмір відрахувань. Відповідно КЗпП, загальний розмір всіх відрахувань не може перевищувати двадцяти процентів заробітної плати, а в окремих випадках - 50%, навіть при утриманнях по декількох виконавчих документах. Якщо робітник добровільно сплачує аліменти то за його бажанням та по його заяві, така сума може перевищувати встановлені законодавством розміри відрахувань.

При перевірці правильності розрахунків утримань та нарахувань на ФОП враховують ставки, які діяли в періоді, що підлягає перевірці.

Необхідно враховувати, що при взятті на облік платників єдиного внеску слід керуватися Порядком взяття на облік та зняття з обліку в органах Пенсійного фонду України платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, який затверджено постановою правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 N 21-6 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27.10.2010 за N 995/18290.

Єдиний внесок нараховується на суму нарахованої 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".

Згідно з підпунктом 4.3.5 Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, яка затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 N 21-5 та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 27 жовтня 2010 за N 994/18289 визначення видів виплат, що відносяться до основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, при нарахуванні єдиного внеску передбачено Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 N 5, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 27.01.2004 за N 114/8713.

Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджено постановою Кабінету Міністрів України 22.12.2010 N 1170.

Розмір єдиного внеску встановлюється у відсотках від суми заробітної плати та залежить від класу професійного ризику виробництва, встановленого для роботодавця за основним видом його діяльності і становить від 36,76 % до 49,7 %.

Суб'єкт господарської діяльності, який провадить господарську діяльність у декількох видах економічної діяльності, під час визначення розміру єдиного внеску відноситься до класу професійного ризику виробництва за основним видом його економічної діяльності.

Підприємства, установи, організації за працюючих інвалідів сплачують єдиний внесок у розмірі 8,41 %.

Нарахування єдиного внеску для найманих працівників (крім окремих груп платників) здійснюється у розмірі 3,6 % сум нарахованої заробітної плати за видами виплат.

Для підприємств, установ, організацій, фізичних осіб, які виплачують допомогу по тимчасовій непрацездатності особам (у тому числі і інвалідам) єдиний внесок на суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, що здійснюється за рахунок коштів

роботодавця, та суми допомоги по тимчасовій непрацездатності нараховується за ставкою 33,2 %.

Для осіб, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності єдиний внесок із сум такої допомоги утримується за ставкою 2 %.

Важливе значення при контролі розрахунків з оплати праці відіграють державні соціальні гарантії. Наведемо основні з них:

1. Прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

2. Мінімальна заробітна плата – це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може здійснюватися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт)

Оплата праці повинна здійснюватись не нижче встановленого розміру мінімальної заробітної плати за просту некваліфіковану працю.

Індексації підлягають грошові доходи населення у межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення.

Мінімальний розмір єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визначається як добуток мінімальної заробітної плати та розміру єдиного соціального внеску, встановлених законом на місяць, за який нараховується заробітна плата (дохід)

Відшкодування втраченого заробітку внаслідок ушкодження здоров'я непрацюючої фізособи здійснюється виходячи з розміру мінімальної заробітної плати

Прожитковий мінімум для працездатної особи впливає на граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги (1,4 помножений на прожитковий мінімум і заокруглений до найближчих 10 гривень)

Перевірка правильності утримання ПДФО здійснюється у відповідності до законодавчих вимог сплати даного податку і специфіки видів доходів, що отримують робітники на підприємстві.

Необхідно визначити:

- Повноту включення таких доходів до бази оподаткування.
- Обґрунтованість застосування ставки податку і соціальної пільги.
- Правильність розрахунку суми податку і відображення її в обліку.
- Своєчасність надання звітності, її відповідність даним обліку.
- Своєчасність перерахування до бюджету.

Ставки податку на доходи фізичних осіб є наступними (за основними видами доходів):

№ п.п	Вид доходу	Ставка податку
1	<p>Доходи, одержані, у тому числі, але не виключно у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами:</p> <ul style="list-style-type: none"> – у розмірі, що за звітний податковий місяць не перевищує 10-тикратний розмір мінімальних заробітних плат – у розмірі, що за звітний податковий місяць перевищує 10-тикратний розмір 	<p>15 %</p> <p>17 %</p>
2	Доходи, отримані фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності	15 (17) %
3	Стипендія, яка виплачується з бюджету учню, студенту, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, в сумі перевищення над сумою місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	15 (17) %
4	Доходи громадян, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності	15 (17) %

5	Суми надміру витрачених коштів, отриманих на відрядження або під звіт, та не повернутих у встановлений строк	15 (17) %
6	Доходи, отримані від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування)	15 (17) %
7	Кошти або вартість майна (послуг), що надаються роботодавцем як допомога на поховання платника податку, в сумі перевищення над сумою подвійного розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженою на 1,4 та округленою до найближчих 10 гривень	15 (17) %
8	Виграш у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри	15 (17) %
9	Виграші або призи (крім виграшів у державній та недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри)	30 %
10	Дивіденди, нараховані на користь платника податку у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих юрособою-резидентом, за умови, що таке нарахування не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, та в результаті якого збільшується статутний фонд емітента на сукупну номінальну вартість нарахованих дивідендів	не оподатковуються
11	Дивіденди, нараховані платнику податку емітентом корпоративних прав – резидентом, що є юрособою (крім дивідендів, вказаних далі)	5 %
12	Дивіденди, нараховані на користь фізичних осіб (у т. ч. нерезидентів) за акціями або іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка є більшою за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку	15 (17) %

13	Роялті	15 (17) %
14	Дохід від продажу (обміну) не частіше 1 разу протягом звітного податкового року житлового будинку, квартири або їх частини, кімнати, садового (дачного) будинку, а також земельної ділянки та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад 3 роки	не оподатковується
15	Іноземні доходи	15 (17) %

Слід зазначити, що оподаткування доходів відбувається при нарахуванні доходу, коли сума доходу зменшується на суму єдиного соціального внеску.

Відповідно до податкового кодексу України, для окремих категорій громадян набуває право використання податкової соціальної пільги, яка дорівнює 100, 150 і 200 відсоткам від мінімальної заробітної плати.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги:

у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, - для будь-якого платника податку;

у розмірі, що дорівнює 100 відсоткам суми пільги, для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину;

у розмірі, що дорівнює 150 відсоткам суми пільги, для такого платника податку, який:

а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років;

б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років;

в) є особою, віднесеною законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи;

г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом;

г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства;

д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів;

е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

у розмірі, що дорівнює 200 відсоткам суми пільги, визначеної підпунктом 169.1.1 цього пункту податкового кодексу, - для такого платника податку, який є:

а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями "За відвагу";

б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту";

в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою;

г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками;

г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.

Гранична сума зарплати, що дає право на застосування податкової соціальної пільги, обчислюється виходячи з розміру прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого за станом на 1 січня звітного календарного року.

Розмір податкової соціальної пільги на 2011 рік

Рік	Граничний розмір доходу, який дає право на отримання податк соц пільги, грн.	Мінімальна зарплата, грн.	Розмір пільги, %	Сума податкової соціальної пільги, грн.		
				100 %	150 %	200 %
2011	1320,00	941	50	470,50	705,75	941,00

При нарахуванні заробітної плати об'єкт оподаткування ПДФО визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму єдиного соціального внеску, який утримується з найманої особи.

При здійсненні перевірки правильності відображення в бухгалтерському і податковому обліку резерву на виплату відпускних враховують:

1. При визначенні обґрунтованості нарахування резерву звертають увагу на наявність відповідного наказу або іншого розпорядчого документа по підприємству про порядок нарахування резерву.

2. Дотримання алгоритму розрахунку резерву на виплату відпускних і його відповідність вимогам Інструкції про застосування Плану рахунків. Практично здійснюється перевірка арифметики розрахунків по формулі:

$$P = Z_n \times O_p / Z_p + C_{стр.}, \text{ де}$$

P - місячна сума резерву;

Z_н - сума фактично нарахованого в звітному місяці фонду оплати праці;

O_п - планова річна сума на оплату відпусток;

Z_п - планова річна сума фонду оплати праці;

C_{стр} - сума обов'язкових страхових нарахувань на ФОП

3. Перевірка правильності відображення в обліку нарахування суми резерву, а саме кореспонденція рахунку 471 з рахунками витрат (Дебет 23, 92, 93, 94 (814), Кредит 471).

4. Перевірка правильності відображення в обліку використання суми резерву.

Нарахування відпускних і соцстраховських зборів з них підприємствами, що створили резерв, повинно проводитися відповідно проводками:

Дебет 471 Кредит 66 і Дебет 471, Кредит 65 (відповідні субрахунки). При недостатності сум резерву суми відпускних і нарахованих на них зборів повинні

відображатися: Дебет 23, 92, 93, 94 (814), Кредит 66 і 65 (відповідні субрахунки).

5. Дотримання порядку уточнення і перегляду резерву на дату балансу.

Вимоги такого коректування обумовлені п. 18 П(С)БО № 11 і п. 11.10 Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженій наказом Мінфіну від 11.08.94 р. № 69. Таким чином враховується, що після такого перерахунку сума резерву по обліку може збільшуватися тією ж проводкою, що і для створення резерву або зменшуватися шляхом сторнування. Згідно Інструкції залишок суми резерву (включаючи відрахування на соцстрах) на кінець року визначається шляхом множення кількості днів не використаної працівниками підприємства щорічної відпустки на середньоденну зарплату працівників. Кількість невикористаних днів відпустки

обчислюється не більше ніж за два роки і зменшується на кількість днів авансових відпусток (тієї частини відпусток, яка надавалася в рахунок майбутнього, ще не відпрацьованого періоду).

6. Перевірка правильності віддзеркалення суми резерву в балансі (розділ II пасиву по статті «Забезпечення виплат персоналу», для малих підприємств по рядку 430)

7. Перевірка правильності відображення резерву відповідно до правил податкового законодавства. У податковому обліку нарахування резерву ніяк не відображається. Витрати виникають лише при нарахуванні відпускних, а не їх резерву.

Під час перевірки необхідно звернути увагу на реальність сум заборгованості робітникам та своєчасність її погашення. Залишки заборгованості робітникам з оплати праці у відповідності до П(С)БО 2 «Баланс» відносяться до статті «Поточні зобов'язання по розрахункам з оплати праці» і відображаються у рядку 580 пасива балансу підприємства. Слід зазначити, що при наявності заборгованості з заробітної плати робітник має право стягнути в судовому порядку заборгованість з оплати праці без обмеження строків, тобто строки позовної давності в даному випадку не застосовуються. Таким чином, списання невикраченої зарплати неможливе.

Якщо виплата заробітної плати проводиться шляхом перерахування на безготівкові платіжні картки, то необхідно враховувати механізм такої виплати і перевірити:

1) наявність і умови договору між підприємством і банком про розрахунково-касове обслуговування по виплаті зарплати з використанням карток;

2) наявність договорів банку з кожним робітником на відкриття картрахунків у банку;

3) повноту, правильність і своєчасність перерахування підприємством грошових коштів на виплату зарплати на відповідні рахунки. Наявність і якість платіжного доручення щодо перерахування коштів на картрахунки робітників. Наявність платіжного доручення на сплату податків і обов'язкових платежів.

Наявність реєстру на перерахування зарплати робітникам, що є підставою для зарахування банком грошових коштів на картрахунки. Тотожність даних документів щодо розрахунків по оплаті праці з даними перерахувань. Звірка платіжних документів з випискою банку.

Перевірка правильності формування витрат пов'язаних з оплатою праці базується на встановленні дотримання вимог П(С)БО та податкового законодавства.

Витрати на оплату праці є одним з елементів виробничих витрат і поряд з іншими визначаються П(С)БО 16. Слід мати на увазі, що відображення в обліку витрат з оплати праці залежить від обраного підприємством способу: за допомогою рахунків класів 8 і 9; за допомогою рахунків класу 9 або тільки класу 8 та наявних категорій персоналу, видів діяльності. Синтетичний облік заробітної плати та її використання ведеться на рахунку 66 «Розрахунки по оплати праці».

Під час перевірки необхідно враховувати можливі помилки та перекручення даних, таких як:

- складання підроблених нарядів або облікових листів на виконання тих чи інших робіт;
- неякісність організації обліку відпрацьованого часу - допущені в ньому помилки чи перекручення призводять до переплати, необґрунтованого витрачання фонду оплати праці;
- повторне нарахування сум за раніше оплаченими первинними документами;
- наявність підставних осіб або осіб, що не оформлені (не враховані в особовому складі);
- завищення або заниження розцінок, норм виробітку тощо ;
- привласнення грошових коштів шляхом підробки підписів від імені інших осіб;
- виконання на підприємстві робіт, які не викликані виробничою необхідністю;
- дописки, виправлення та інші зміни в трудових угодах і розрахункових документах;

- арифметичні помилки;
- невідповідність даних первинних документів даним облікових регістрів, що свідчить про викривлення оборотів і залишків за рахунком 66 "Розрахунки з оплати праці" і призводить до недостовірного відображення витрат на оплату праці;
- віднесення до складу витрат підприємства зарплати при відсутності підтверджуючих документів про фактично відпрацьований час, виконаний обсяг робіт;
- несвоєчасність включення до складу витрат заробітної плати, що призводить до перекручень даних звітного періоду;
- неправильність відображення операцій із заробітної плати і пов'язаних з нею розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку.

Контроль за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють:

- Міністерство праці і соціальної політики України і його органи;
- Фінансові органи;
- органи Державної податкової інспекції;
- Профспілки і інші органи (організації), яки представляють інтереси найманих робітників.

8.4. Задачі для розв'язання

Задача 1

Умова:

В ході перевірки розрахунків з оплати праці та пов'язаних з нею виплат на ПАТ "Злагода" за період з 01.01.1х р. по 31.12.1х р. у відповідних документах з обліку робочого часу та виробітку встановлено:

- що відомості первинних документів на оплату праці за березень в сумі 1500 грн. відображені в квітні поточного року.

- при оплаті труда слюсаря 4 розряду Горбця К.М. за виготовлення 20 виробів у листопаді поточного року застосована розцінка 5 розряду. Сума різниці становить 440грн.

- Марченко О.Л. у лютому за 4 дні нараховано та сплачено лікарняні – 540 грн. та за ці ж дні суму за окладом у розмірі 500 грн.

Необхідно:

Визначити джерела перевірки, методи та спеціальні прийоми перевірки, висновки та пропозиції щодо урегулювання виявлених відхилень, скласти запис до акту перевірки.

Задача 2

Умова:

В ході перевірки відповідних документів з обліку робочого часу встановлено:

- наявність в них прізвищ осіб, які не працювали в січні поточного року на підприємстві. Сума виплат по цих особах становить 1600 грн. Ревізор встановив, що підписи в документах на виплату заробітної плати зроблені касиром.

- нарахована та виплачена зарплата прибиральниці, посада якої не передбачена штатним розкладом. Прибиральниця отримання грошей підтвердила.

- за видатковим касовим ордером № 302 в березні поточного року видані грошові кошти в сумі 800 грн. за виконання сторонньою особою робіт. Акт виконання робіт відсутній.

Визначити:

Визначити джерела перевірки, методи та спеціальні прийоми перевірки, висновки та пропозиції щодо урегулювання виявлених відхилень, скласти запис до акту перевірки.

Задача 3

Умова:

Підприємством здійснюються виплати фізичним особам за договорами цивільно-правового характеру. Загальна сума виплат за такими договорами склала 10000 грн. Особи, які працюють на умовах, що затверджені такими договорами не надавали заяв щодо утримання страхових внесків на обов'язкове державне соціальне страхування. Підприємством з сум нарахованих за договорами здійснено утримання та нарахування до обов'язкових соціальних фондів і віднесено до складу витрат.

Визначити:

Визначити джерела перевірки, методи та спеціальні прийоми перевірки, висновки та пропозиції щодо урегулювання виявлених відхилень, скласти запис до акту перевірки.

Задача 4

Умова:

В ході перевірки розрахунків з оплати праці та пов'язаних з нею виплат встановлено, що робітник прийнятий на підприємство у січні. Заяву про надання пільги з податку на доходи найманих працівників надав у лютому. Дані з нарахованої заробітної плати.

Місяць	Сума зарплати	Розмір єдиного соціального внеску	ПДФО	Сума виплаченої заробітної плати
Січень	1600,00	118,00	148,66	??
Лютий	1700,00	221,00	163,33	??
Березень	1700,00	221,00	163,33	??
Квітень	1900,00	270,00	192,33	??
Всього	6900	830,00	831,00	??

Визначити:

Визначити джерела перевірки, методи та спеціальні прийоми перевірки, висновки та пропозиції щодо урегулювання виявлених відхилень, скласти запис до акту перевірки.

Задача 5

Умова:

В ході перевірки розрахунків з оплати праці та пов'язаних з нею виплат встановлено:

- В квітні поточного року придбані туристичні путівки для директора та головного бухгалтера підприємства вартістю 1200 грн. кожна. Суми вартості путівок не включені до сукупного доходу працівників для оподаткування податком з доходів фізичних осіб. Сплачена сума віднесена до витрат підприємства.
- За результатами попередньої перевірки було донараховано суму податку з доходів фізичних осіб – 420 грн., яка були погашена за рахунок підприємства, хоча робітники працюють на підприємстві.

Необхідно:

Визначити джерела перевірки, методи та спеціальні прийоми перевірки, висновки та пропозиції щодо урегулювання виявлених відхилень, скласти запис до акту перевірки.

Задача 6

Умова:

При проведенні аудита розрахунків з оплати праці виявлено:

- за результатами року була нарахована премія адміністративному апарату підприємства, розпорядчі документи відсутні.

- не ведеться окремий облік депонованої заробітної плати (дані встановлюються розрахунково по мірі необхідності).

- існує використання сум несплаченої заробітної плати на поточні потреби.

- наявність в документах з нарахування заробітної плати прізвищ осіб, які не працювали в 1 півріччі поточного року на підприємстві. однак вони проведені по документах, хоча з 1.02. __ р. були звільнені за власним бажанням.

Необхідно

- Визначити основні аудиторські процедури, необхідні для підтвердження встановлених даних і достатніх для надання аудиторського висновку; навести приклад робочого документу аудитора щодо підтвердження встановлених даних, поясніть вплив кожного фактору на відповідність обліку і достовірність звітності

Задача 7

Умова:

В ході перевірки розрахунків з оплати праці та пов'язаних з нею виплат встановлено, що робітнику нараховані виплати: заробітна плата за встановленим окладом; разова виплата за цивільно-правовим договором; компенсація у зв'язку з порушенням строків виплат. Утримання ПДФО здійснено лише з заробітної плати.

Необхідно:

Виявити джерела перевірки, методи та спеціальні прийоми перевірки, висновки та пропозиції щодо урегулювання виявлених відхилень.

8.5.Тести

1.При перевірці дотримання строків сплати податку з доходів фізичних осіб із заробітної плати працівників, отриманої для виплати у банку враховують:

- а) строк сплати настає не пізніше строку отримання коштів на заробітну плату у банку
- б) строк сплати настає наступного дня після виплати заробітної плати
- в) строк сплати настає не пізніше 30 календарного дня місяця, наступного за місяцем виплати заробітної плати
- г) строк сплати настає при наступній виплаті заробітної плати

2.Контроль дотримання законодавства з оплати праці здійснюють:

- а) Міністерство праці і його органи, фінансові органи
- б) ДПАУ
- в) профспілки і інші органи (організації), що представляють інтереси найманих працівників та п. 1
- г) профспілки і інші органи (організації), що представляють інтереси найманих працівників та п.п. а, б

3.За результатами перевірки донараховано суму податку з доходів фізичних осіб. Необхідно:

- а) сплатити суму за рахунок коштів підприємства
- б) утримати донараховані суми з робітників підприємства, до яких вони відносяться
- в) відповідно п.а або п. б в залежності від того чи працюють працівники
- г) сума повинна бути утримана з бухгалтера, який припустив помилку

4.Правильність утримання і повноти перерахування податку з доходів фізичних осіб із заробітної плати перевіряється :

- а) відповідно встановлених норм з урахуванням бази оподаткування і пільг
- б) за даними форми 1-ДФ
- в) відповідно встановлених норм, з урахуванням довідок про склад сім'ї і додаткові пільги
- г) на підставі первинних документів, бухгалтерських реєстрів і п.а-в

5.Обґрунтованість розрахунків з депонентами перевіряється:

- а) шляхом звірки сум за розрахунками з депонентами
- б) шляхом встановлення кількості депонентів
- в) шляхом перевірки платіжних відомостей, дати виникнення і суми заборгованості
- г) відповідно п.п.а-в

6.До складу витрат підприємства не включаються:

- а) витрати з нарахованої заробітної плати
- б) нараховані та сплачені дивіденди і витрати, пов'язані з фінансуванням особистих потреб
- в) витрати з нарахованої заробітної плати і інші види заохочень не підтверджені документально та п.б
- г) правильної відповіді не запропоновано

7.Перевірка розрахунково-платіжних відомостей і особових рахунків передбачає:

- а) встановлення правильності їх оформлення
- б) підрахування сум і підсумків
- в) перевірку відповідності записів в них первинним документам, обліковим реєстрам
- г) відповідно п.п.а-в

8. Які з перелічених виплат не відносяться до фонду оплати праці

- а) виплати з тимчасової непрацездатності
- б) надбавки і доплати до тарифних ставок
- в) оплата праці під час знаходження у відрядженні
- г) оплата роботи в наднормовий час

9. За результатами перевірки встановлено, що підприємством у січні поточного року застосовано соціальну податкову пільгу з ПДФО до заробітної плати нарахованої у сумі 1900 грн:

- а) у даному випадку порушень немає
- б) підприємство мало право застосувати податкову пільгу при наявності заяви робітника про застосування податкової пільги
- в) за даним фактом застосування податкової пільги не має підстав, так як перевищено розмір місячного доходу у вигляді заробітної плати на даний період що дає право на використання пільги
- г) за даним фактом застосування податкової пільги не має підстав, так як розмір заробітної плати на даний період перевищує встановлений розмір прожиткового мінімуму.

10. Методична модель аудиту витрат на оплату праці передбачає:

- а) перевірку додержання законодавства про працю;
- б) перевірку системи оплати праці та преміювання;
- в) перевірку обліку виробітку та нарахування заробітної плати.
- г) відповідно пп. а-в

11. Розмір загальної заборгованості підприємства з оплати праці встановлюється за даними:

- а) залишку рахунку 661
- б) залишку рахунку 65
- в) платіжних відомостей
- г) розпорядчих документів обліку особового складу

12. За результатами перевірки встановлено, що підприємством включено до складу витрат з оплати праці суму нарахованого резерву на оплату відпусток:

а) порушень немає

б) це призведе до необґрунтованого завищення суми валових витрат підприємства звітного періоду

в) підприємство має право на відображення витрат при нарахуванні резерву у бухгалтерському обліку і податковому обліку у момент нарахування

г) підприємство має право включити до валових витрат лише суму нарахованих та сплачених сум відпусток поточного періоду та відповідно п.б

8.6.Контрольні запитання

1. Визначте мету контролю заробітної плати і пов'язаних з нею розрахунків.
2. Визначте завдання контролю розрахунків з оплати праці.
3. Охарактеризуйте об'єкти контролю розрахунків з оплати праці.
4. Визначте джерела контролю оплати праці
5. Назвіть основні напрямки контролю операцій з оплати праці.
6. Визначте до компетенції яких контролюючих органів відноситься перевірка питань дотримання вимог трудового законодавства?
7. Що необхідно встановити при перевірці правильності розрахунків з нарахування та виплати заробітної плати ?
8. Що необхідно перевірити при вивченні загальних питань щодо організації розрахунків з оплати праці на підприємстві та дотримання трудового законодавства?
9. Які контрольні процедури здійснюються при перевірці правильності розрахунку заробітної плати ?
10. Якщо виплата заробітної плати проводиться шляхом перерахування на безготівкові платіжні картки, на що звертають увагу при перевірці ?

11. Що враховується при вивченні питання правильності формування витрат, пов'язаних з оплатою праці ?
12. Визначте типові порушення щодо розрахунків з оплати праці
13. Визначте основні етапи перевірки правильності визначення та утримання з заробітної плати ПДФО.
14. До яких виплат застосовуються правила обчислення середньої заробітної плати і в чому вони полягають ?
15. Які особливості оподаткування виплат за договорами підряду ?
16. Які основні утримання здійснюються з сум нарахованої заробітної плати і в чому полягають основні задачі їх перевірки?

8.7. Теми рефератів

1. Перевірка дотримання вимог законодавства з питань організації оплати праці.
2. Перевірка правильності розрахунків з нарахування та виплати заробітної плати;
4. Перевірка повноти та правильності формування витрат з оплати праці для цілей оподаткування.
5. Повноваження та функції контролюючих органів щодо перевірки питань оплати праці.
7. Особливості та основні вимоги щодо контролю витрат, пов'язаних з оплатою праці у податковому обліку.
8. Основні напрямки та особливості контролю розрахунків з оплати відпусток.
9. Перевірка правильності розрахунків за різними видами нарахувань з оплати праці.
10. Особливості оподаткування виплат за договорами підряду.
11. Особливості та напрямки перевірки правильності утримання ПДФО з доходів у вигляді заробітної плати.
12. Типові порушення (помилки) розрахунків з оплати праці та можливості їх виправлення.
13. Відповідальність за порушення порядку розрахунків з оплати праці.

14. Напрямки удосконалення систем оплати праці та мотивацій персоналу.

15. Порядок перевірки звітності з оплати праці.

16. Порядок оподаткування різних виплат з оплати праці та додаткових благ, що надаються підприємствами робітникам.

8.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

Перевіркою встановлено, що у відповідності до умов колективного договору робітникам підприємства один раз на рік надається матеріальна допомога на оздоровлення у розмірі одного прожиткового мінімуму. Станом на 1 січня поточного року прожитковий мінімум визначено у розмірі 483 грн., в березні менеджеру Дубровіну І.В. здійснено нарахування заробітної плати (400 грн) та матеріальної допомоги на оздоровлення (483 грн). При розрахунку заробітної плати до виплати застосована соціальна пільга у розмірі 175 грн.

Необхідно:

Визначити джерела та методи перевірки, відхилення виявлені в ході перевірки, рекомендації щодо урегулювання відхилень.

Розв'язання:

Джерела інформації:

Інструкція № 5 з статистики заробітної плати, Закон про ПДФО, первинні документи з обліку робочого часу, колективний договір

Методи перевірки:

Методи документального контролю, розрахунково-аналітичні методи. Якщо надання матеріальної допомоги передбачено у колективному договорі то згідно Інструкції № 5 така допомога відповідає підпункту 2.3.3 і відноситься до розряду матеріальної

допомоги, що має систематичний характер і відповідно така сума з метою оподаткування податком з доходів і внесками у фонди пенсійного і соціального страхування буде вважатися заробітною платою та складовою фонду оплати праці. Однак загальний дохід перевищує 680 грн. і тому робітник не має права на застосування соціальної пільги.

Таким чином, необґрунтоване застосування податкової пільги з ПДФО призвело до зменшення на 22.76 грн. (110,78 – 88,02)суми утримання ПДФО і відповідно недоплату в бюджет та завищення суми до виплати робітнику.

Необхідно внести необхідні коректуючи бухгалтерські записи з ціллю доутримання з працівника недоплаченої суми ПДФО у наступному розрахунковому періоді та перерахувати її до бюджету.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Відповідь	1	4	3	4	4	3	4	1	3	4	1	4

РОЗДІЛ IV.

Організація та методика контролю формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання

Глава 9. Перевірка операцій з обліку доходів

Мета контролю операцій з обліку доходів полягає у встановленні достовірності та повноти облікових та звітних даних щодо формування фінансового результату підприємства, відповідності організації та методики обліку доходів нормативним документам, діючим у періоді що перевіряється, визначення правильності формування доходів відповідно до вимог податкового законодавства, достовірність їх відображення у податковій звітності, реєстрах обліку.

9.1. Задачі перевірки

- визначення та дотримання облікової політики підприємства щодо обліку доходів, її відповідність вимогам П(С)БО та податкового законодавства;
- своєчасність, правильність документування та відображення в обліку операцій з формування доходів;
- наявність та правильність розмежування доходів за кожною класифікаційною групою;
- визначення правильності формування доходів від операційної діяльності;
- визначення правильності формування доходів від іншої операційної діяльності;
- визначення правильності формування доходів від надзвичайної діяльності;

- повнота розкриття інформації про доходи та правильність заповнення відповідних показників фінансової та податкової звітності;
- визначення правильності віднесення доходів до відповідних груп доходів;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку доходів;
- оцінка правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій і відповідності даних бухгалтерського та податкового обліку доходів з урахуванням існуючих розбіжностей;
- перевірка дотримання податкового законодавства.

9.2. Джерела інформації

Документальна база	Нормативно-правова база
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - договори купівлі-продажу, міни, дарування, підряду, оренди; - наказ про облікову політику підприємства; - накази, розпорядження керівників підприємства; - документи на відвантаження (реалізацію) готової продукції; - виписки банку; - прибуткові касові ордери; - платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції (товарів, робіт, послуг); <p>1. Облікові реєстри:</p> <ul style="list-style-type: none"> - журнал 6 «Облік доходів і результатів діяльності»; - журнал 6, розділ 2 «Аналітичні дані про доходи»; - відомості обліку розрахунків з покупцями і замовниками; - відомості обліку розрахунків з різними дебіторами; - Головна книга; <p>2. Фінансова, податкова та</p>	<p>1. Податковий кодекс України</p> <p>2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»</p> <p>3. Наказ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва»</p> <p>4. П(С)БО 2 «Баланс»</p> <p>5. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»</p> <p>6. П(С)БО 15 «Дохід»</p> <p>7. П(С)БО 14 «Оренда»</p> <p>8. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»</p> <p>9. П(С)БО 18 «Довгострокові контракти»</p> <p>9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку</p> <p>10. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій</p>

<p>статистична звітність:</p> <ul style="list-style-type: none"> - баланс; - звіт про фінансові результати; - примітки до фінансової звітності; - декларація про прибуток; - розрахунок єдиного податку; <p>3. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю</p>	
---	--

9.3. Методика перевірки операцій з обліку доходів

Етапи перевірки операцій з обліку доходів підприємства є такими:

1. ознайомлення з елементами облікової політики щодо обліку доходів;
2. перевірка правильності формування інформації про доходи за їх видами в обліку підприємства;
3. перевірка достовірності показників фінансової звітності;
4. перевірка правильності та повноти формування і відображення доходів;
5. ознайомлення з елементами облікової політики щодо обліку доходів.

Перевірка починається з вивчення типів та видів операцій щодо отримання доходів, так як від цього залежить застосування тих чи інших методологічних засад обліку, зокрема визнання доходу (рис. 2,3).

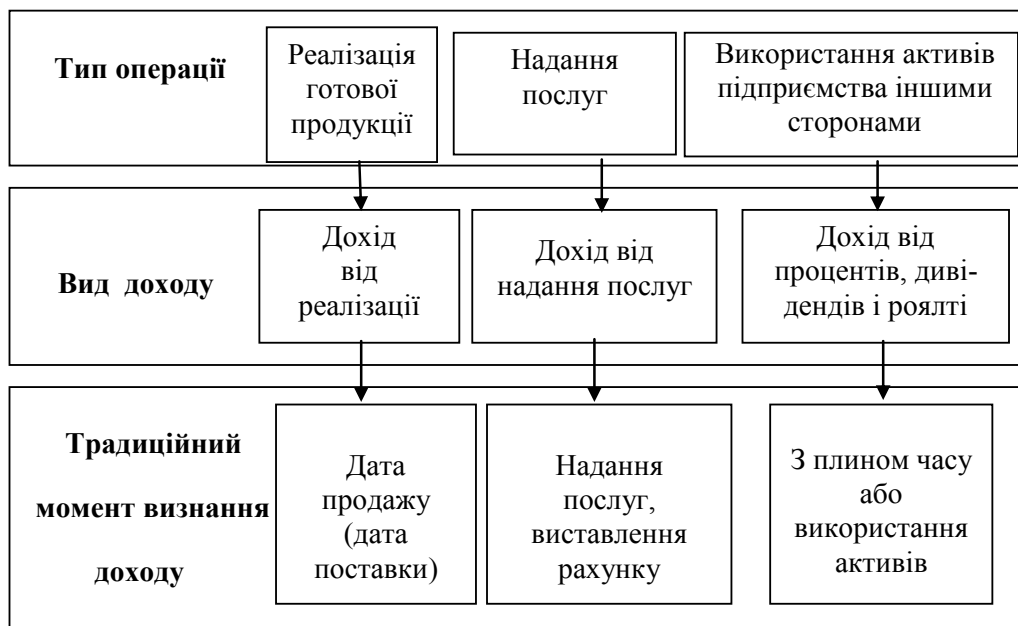


Рис.2. Взаємозв'язок типу операції, видів доходів та їх визнання

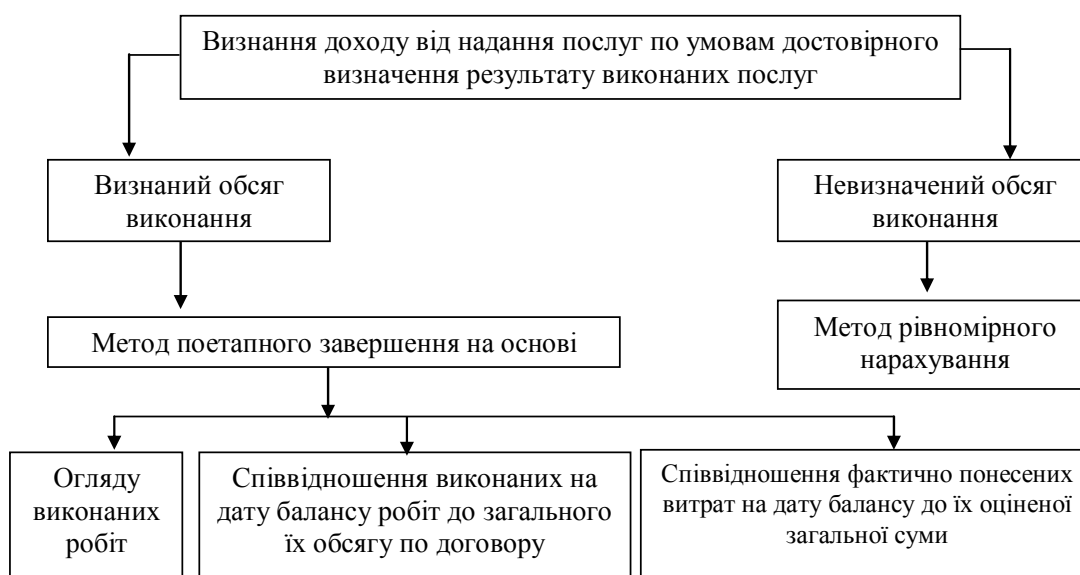


Рис.3. Визнання доходу від надання послуг за умовою достовірного визначення результату виконаних послуг

Визнані підприємством доходи в бухгалтерському обліку підрозділяються по видах діяльності на такі групи:

- операційні доходи (дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші операційні доходи);
- фінансові доходи;
- інші доходи (доходи від інвестиційної діяльності);
- надзвичайні доходи.

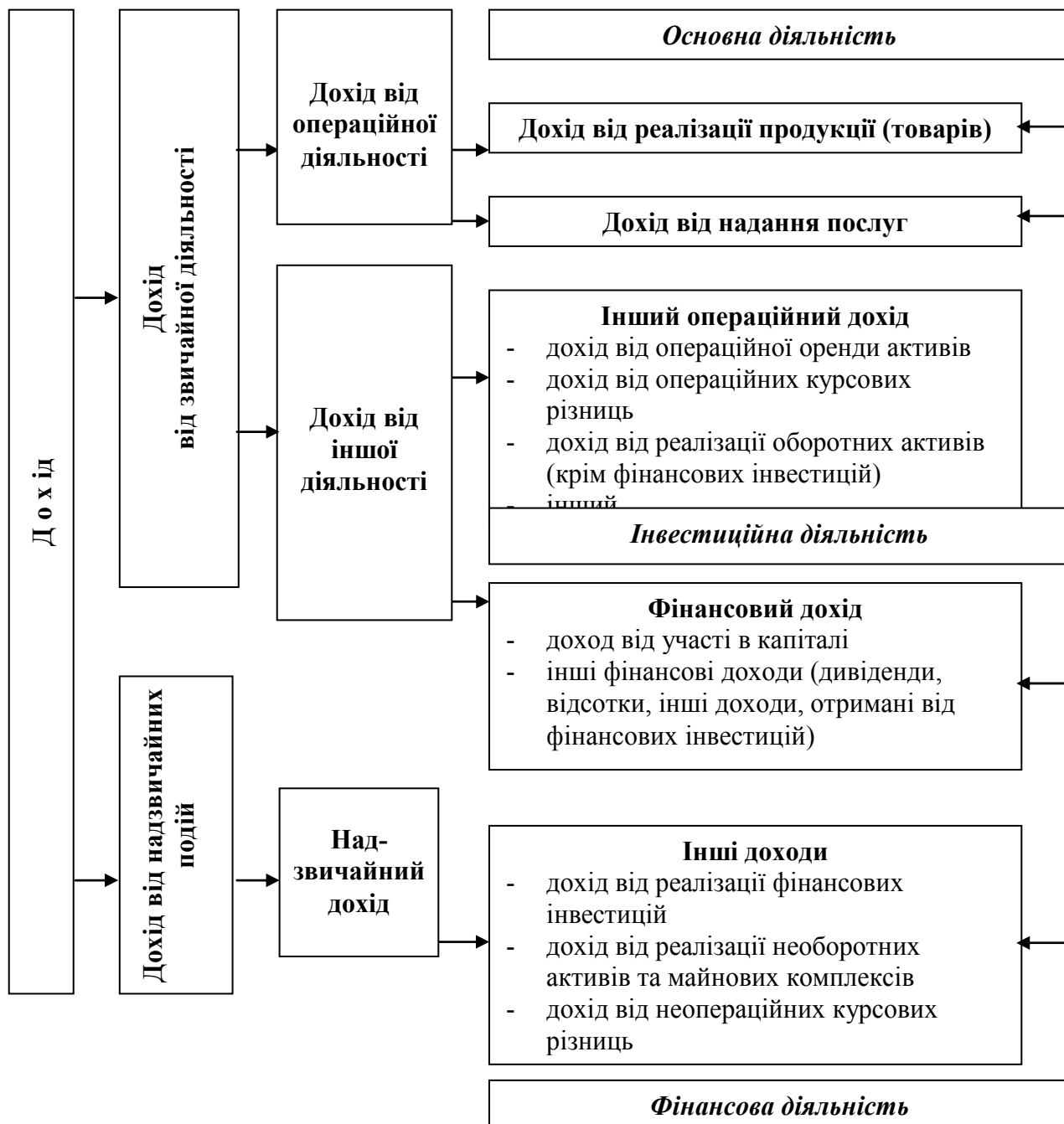


Рис 4. Класифікація доходів підприємства за видами діяльності

Під час перевірки з'ясовується:

1) наявність видів діяльності, визнання доходів за якими має особливості (будівництво; надання різних послуг, дохід по яких залежить від ступеня завершеності; надходження за договорами комісії, агентськими угодами; отримання задатку під заставу або в погашення позики; надходження від первинного розміщення цінних паперів);

2)рахунки та субрахунки, які використовує підприємство для обліку доходів (ознайомлення з робочим планом рахунків);

3)реєстри обліку, які застосовуються;

4)чи здійснюється аналітичний облік доходів за видами діяльності, групами (видам) продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками в залежності від специфіки підприємства;

5)умови визнання доходів за видами операцій;

6)уточнюється, чи відбувались зміни облікової політики.

При перевірці враховують таке:

1) для відображення доходів від різних видів діяльності в системі рахунків Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачений клас 7 «Доходи і результати діяльності»;

2) виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності, підприємства можуть доповнювати субрахунки рахунків, призначених для обліку доходів, шляхом введення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків);

3) методологічні основи формування в бухгалтерському звіті інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначають: П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»: П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 14 «Оренда» та інші нормативні документи з обліку доходів спеціалізованих галузей, діяльність яких не відбита в П(С)БО (наприклад, підприємства страхування, сільського господарства, лісництва і т.д.). Правильність формування інформації в обліку залежить від того, на якій системі оподаткування знаходиться підприємство;

4) своєчасність відображення доходу в обліку і звітності перевіряють з урахуванням обов'язковості дотримання вимог принципу нарахування. Результати господарських операцій за цим принципом повинні визнаватися, відображатися в бухгалтерському обліку і звітності в тому періоді, до якого вони відносяться.

Критерії визнання доходу, застосовуються окремо до кожної операції. Проте, ці критерії також застосовуються до окремих елементів однієї операції або/чи більше операцій разом, якщо це впливає зі змісту операції.

У цілому доходом є сума продаж або винагороди. При цьому не визнаються доходами такі надходження:

суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;

суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

суми попередньої сплати продукції (товарів, робіт, послуг);

суми авансу в рахунок сплати продукції (товарів, робіт, послуг);

суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договорі;

надходження, що належать іншим персонам;

надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Дохід виражається в тій сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були одержані або підлягають отриманню. Оцінка доходу здійснюється за такими правилами:

1) дохід, який підлягає отриманню або вже одержаний, виражається в сумі справедливої вартості;

2) у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) сума доходів по бартерних контрактах визначається:

- за справедливою вартістю одержаних активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеної або збільшеної відповідно на суму переданих або одержаних коштів і їх еквівалентів;

4) при неможливості визначення справедливої вартості одержаних активів, робіт, послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визначається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг з даного бартерного контракту.

Перевірка правильності формування інформації про доходи за їх видами в обліку підприємства:

1) перевірка операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

2) перевірка інших операційних доходів

3) перевірка правильності відображення доходів від фінансової, інвестиційної, надзвичайної діяльності

Перевірка операцій з реалізації:

Перевірку формування доходів від операційної діяльності проводять по записах на рахунку 70 "Дохід від реалізації". По субрахунках 701 "Дохід від реалізації готової продукції", 702 "Дохід від реалізації товарів" і 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" перевіряючи повноту відображення в обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, доходів від страхової діяльності.

По субрахунку 704 "Вирахування з доходу" перевіряють правильність визначення і обґрунтованість:

- сум наданих знижок покупцям після дати реалізації;
- вартості повернених покупцями продукції і товарів;
- інших сум, які підлягають вирахуванню з доходу.

У процесі проведення перевірки необхідно переконатися, що:

- всі операції з реалізації належним чином санкціоновані;
- суми продажу правильно класифіковані для подальшого відображення на рахунках обліку і в Звіті про фінансові результати;
- на рахунках бухгалтерського обліку своєчасно і повно відбиті всі реально здійснені угоди з продажу;
- правильність кореспонденції рахунків з операції реалізації ;

- правильно визначена вартісна оцінка операцій з продажу, в тому числі і порядок ціноутворення щодо відвантаження продукції пов'язаним особам;
- на відповідних рахунках правильно визначені суми дебіторської заборгованості по розрахунках за постачання продукції (робіт, послуг).

Правильність і достовірність відображення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) встановлюється в ході вибіркової перевірки таких операцій шляхом звірки і зіставлення даних, відбитих в облікових регістрах підприємства, з первинними документами, підтверджуючими факт відвантаження продукції (надання послуг). Одночасно здійснюється перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації договорів та відповідність документів на відвантаження продукції за затвердженим замовленням на продаж, а також перевірка повноти виписки рахунків-фактур за книгою реєстрації. Окрема увага надається обліку відвантаження за бартерними операціями та способам розрахунків.

Аналізуються платежі, одержані від замовника (покупця) як передплата і погашення дебіторської заборгованості, що дозволяє зробити висновок про реальність угоди і своєчасність розрахунків. Одночасно шляхом зіставлення перевіряється чи відповідає сума виставлених рахунків, яка вказана в журналах по обліку дебіторської заборгованості (розрахунках з покупцями і замовниками), сумі продажу, яка відображається у відповідному регістрі обліку.

Перевірка своєчасності обліку доходів від реалізації проводиться шляхом порівняння дат, указаних у відвантажувальних документах (товарно-транспортних накладних, накладних) з датами відповідних рахунків-фактур, платіжних документів з датами записів по рахунках обліку реалізації і виникнення дебіторської заборгованості.

Перевірка відображення доходу по послугах у цілому відповідає основним етапам контролю доходу від реалізації продукції, але має і ряд специфічних моментів.

Таким чином при здійсненні перевірки окрема увага надається перевірці відповідності документів на виконання робіт (послуг) затвердженим замовленням на послуги, необхідна оглядова експертна оцінка ступеня завершеності виконаних робіт, а також перевірка визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі наданих послуг.

Перевірка інших операційних доходів:

Перевірка інформації про інші доходи від операційної діяльності звітного періоду ведеться за даними рахунку 71 «Інший операційний дохід».

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти, доходи від реалізації інших оборотних активів (окрім фінансових інвестицій), доходи від операційної оренди активів, доходи від операційної курсової різниці по операціях в іноземній валюті, суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, визнаних боржником або по яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення, доходи від списання кредиторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності, відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні), суми одержаних безоплатно оборотних активів і субсидій, інші доходи від операційної діяльності.

При перевірці операцій по обліку інших операційних доходів і результатів від цих операцій необхідно встановити:

- повноту отримання відсотків по сумах, які враховуються на розрахункових, поточних, валютних та інших рахунках підприємства;

- правильність і повноту одержаних доходів від сум, які знаходяться на депозитних рахунках.

Для цього вивчається наявність і зміст договорів підприємства з установами банків на розрахунково-касове обслуговування по наявних рахунках. Аналізується рух і залишки грошових коштів на підставі виписок банку і порядок відображення досліджуваних операцій в обліку.

- дотримання умов за договорами позики і повноти отримання доходів по всіх видах позик;

- повноту і правильність відображення доходів від визнаних боржниками штрафів, пені, неустойок за порушення умов господарських договорів.

При перевірці порівнюють суми одержаних штрафів, пені, неустойок, відбитих по кредиту відповідного субрахунку рахунка 71 «Інший операційний дохід», з сумами, що підлягають нарахуванню відповідно до умов, вказаних в договорах. З'ясовують, чи дотримується порядок ведення претензійної роботи. В процесі перевірки також порівнюють суми одержаних штрафних санкцій, відбитих по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках», з сумою, відображеною по дебету субрахунку 374 «Розрахунки по претензіях».

- правильність отримання доходу від реалізації іноземної валюти. При цьому перевіряють джерела надходження валюти, перерахунки валюти на кінець звітного періоду за курсом НБУ, відповідність відображення доходів згідно з вимогами Податкового кодексу України, відповідність Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»;

- правильність віднесення на доходи інших операцій.

У процесі перевірки визначається правильність відображення в обліку прибутків і збитків минулих років, виявлених у звітному періоді. Потім визначається структура і склад виявлених прибутків і збитків, а також причини їх виникнення.

Необхідно також встановити правильність відображення в обліку кредиторської, депонентської, дебіторської заборгованості та сумнівних боргів.

Слід перевірити правильність відображення в обліку активів, одержаних безкоштовно, і, чи оформлена договором безкоштовна передача майна відповідно до вимог чинного законодавства.

Перевірка правильності відображення доходів від фінансової, інвестиційної, надзвичайної діяльності:

Перевірка інформації про доходи здійснюється за даними таких рахунків та субрахунків обліку:

- Від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства і облік яких ведеться за методом участі в капіталі, здійснюється за даними рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі», який має такі субрахунки :

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

- Облік інших доходів від фінансової діяльності, зокрема дивідендів, відсотків тощо здійснюється за даними рахунка 73 «Інші фінансові доходи» за наступними субрахунками :

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

- Інших доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства, використовують дані рахунка 74 «Інші доходи» за такими субрахунками:

741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;

742 «Дохід від реалізації необоротних активів»;

743 «Дохід від реалізації майнових комплексів»;

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;

745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Доходи, що виникли внаслідок надзвичайних подій, відображаються на рахунку 75 «Надзвичайні доходи». Рахунок 75 «Надзвичайні доходи» має такі субрахунки :

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»;

752 «Інші надзвичайні доходи».

При перевірці операцій з обліку фінансових доходів і результатів таких операцій необхідно встановити:

- правильність отримання і документального оформлення доходів від участі в капіталі інших підприємств (перевірка договорів за спільною діяльністю);

- правильність і повноту отримання дивідендів по акціях і доходів по облігаціях та інших цінних паперах, які належать підприємству;

- правильність ведення синтетичного і аналітичного обліку на рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» і його віднесення в кінці кожного звітного періоду на фінансові результати від фінансової діяльності.

При перевірці доходів від інвестицій в асоційовані підприємства звертають увагу, чи включене до складу доходів збільшення частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування (зокрема, внаслідок отримання асоційованими підприємствами прибутків або збільшення власного капіталу асоційованих підприємств унаслідок таких подій як, наприклад, переоцінка необоротних активів та інвестицій). Інформація про цей дохід відображається підприємством на субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства».

Якщо підприємство займається спільною діяльністю, то проводиться перевірка правильності інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. Перевірка проводиться по записах на субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності».

У процесі перевірки записів на субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» визначаються доходи, які пов'язані із збільшенням частки інвесторів у чистих активах дочірніх підприємств внаслідок отримання ними прибутків або

збільшення їх власного капіталу (внаслідок переоцінки необоротних активів, інвестицій).

Контроль обліку відсотків по операціях з цінними паперами залежить від виду фінансових вкладень. Так, розрізняють відсотки, які підприємство одержує по облігаціях, депозитах, від кредитних організацій за користування грошовими коштами, які знаходяться на рахунках підприємств, за договорами позики. Перевірку правильності відображення даних операцій слід починати з аналізу договірної дисципліни у зв'язку з тим, що обмеження власників на їх здійснення не потрібне.

При дослідженні операцій по обліку інших доходів і результатів від інвестиційної діяльності необхідно звернути увагу на:

- повноту переліку і отримання доходів від здачі майна в оренду, при цьому слід перевірити договори оренди;

- законність списання витрат на утримання законсервованих потужностей і об'єктів. Також необхідно визначити, чи є постанова відповідних керівних структур або рішення акціонерів про консервацію певного об'єкта, чи виділені кошти на охорону таких об'єктів, чи не відноситься до них частина витрат по охороні, освітленню, підтримці порядку підрозділів підприємства.

Перевірка відображення доходів від інвестиційної діяльності проводиться виходячи зі складу цих показників і суті показника в сумі фінансового результату від інвестиційної діяльності. Перевірка проводиться з вивченням укладених договорів, первинних документів, які підтверджують операції, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 74 «Інші доходи», 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Слід зазначити, що цільове фінансування не визнається доходом до тих пір, поки не існує підтвердження того, що його буде одержано і підприємство виконає умови такого фінансування. Одержане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування капітальних

інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів і т. д.) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), понесених підприємством, і фінансування для надання підтримки підприємству без встановлення умов його витрачання на виконання в майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Перевірка доходів надзвичайної діяльності проводиться, виходячи з того, що до такої діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно (стихійні лиха, внаслідок пожежі, аварії, інші надзвичайні події, які викликані екстремальними ситуаціями).

Особливість перевірки полягає в тому, що одночасно з визначенням доходів від надзвичайної діяльності, ретельно аналізують збитки від надзвичайних подій і з'ясовується визнання сум відшкодування збитків від надзвичайних подій.

При перевірці операцій по обліку доходів від надзвичайних операцій необхідно встановити правильність їх врахування та обов'язковість їх підтвердження відповідними первинними документами, наявність рішення компетентних органів про визнання надзвичайної події, стихійного лиха, техногенної аварії.

Перевірка достовірності показників фінансової звітності:

Перевірка достовірності показників фінансової звітності щодо доходів базується на визначенні достовірності та обґрунтованості даних обліку та їх співставленні з відповідними показниками окремих форм звітності, а також співставності показників звітності між собою.

Достовірність відповідних показників у фінансовій звітності перевіряють, виходячи з вище позначених, передбачених П(С)БО 15 «Дохід» принципів нарахування і відповідності. За цими принципами доходи, як елементи фінансової звітності, розподіляються на:

- доходи звітного періоду;
- доходи майбутніх періодів (Баланс, рядок 630).

Визначення прибутків (збитків) за звітний період передбачено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Тому перевірку достовірності звітної інформації здійснюють, керуючись цим Положенням.

Рахунки бухгалтерського обліку і статті звітності для відображення доходів від різних видів діяльності наведені в таблиці.

Відображення доходів від різних видів діяльності на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності

Вид доходу	Бухгалтерські рахунки		Звіт про фінансові результати		Примітки до фінансової звітності
	Синтетичний	Субрахунок	Стаття	Код рядка	Код рядка
1	3	4	5	6	7
Дохід від звичайної діяльності					
Дохід від операційної діяльності	70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	«Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»	010 030	440-490
		702 «Дохід від реалізації товарів»	«Інші відрахування з доходу»	060	
		703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	«Інші операційні доходи»	060	

		704 «Відрахування з доходу»		060	
	71 «Інший операційний дохід»	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»		060	
		712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»		060	
		713 «Дохід від операційно ї оренди активів»		060	
		714 «Дохід від операційно ї курсової різниці»		060	
		715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»		060	
		716 «Відшкодування раніше		060	

		списаних активів» 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» 718 «Одержані гранти і субсидії» 719 «Інші доходи від операційної діяльності»			
Дохід від інвестиційної діяльності	72 «Дохід від участі в капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» 722 «Дохід від спільної діяльності» 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»	«Дохід від участі в капіталі» «Інші фінансові доходи» «Інші доходи»	110 120 130	500-520 530-540
	73 «Інші				

	<p>фінансові доходи»</p> <p>74 «Інші доходи»</p>	<p>тва»</p> <p>731 «Дивіденди отримані»</p> <p>732 «Проценти отримані»</p> <p>733 «Інші доходи від фінансових операцій»</p> <p>741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»</p> <p>742 «Дохід від реалізації необоротних активів»</p> <p>743 «Дохід від реалізації майнових комплексів»</p> <p>744 «Дохід від не операційно</p>			
--	--	---	--	--	--

		ї курсової різниці» 746 «Інші доходи від операційно ї діяльності»			
Дохід від фінансової діяльності	74 «Інші доходи»	745 «Дохід від безоплатно отриманих активів» 746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	«Інші доходи»	130	
Дохід від надзвичайних подій	75 «Надзвичайні доходи»	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій» 752 «Інші надзвичайні доходи»	«Надзвичайні доходи»	200	

Послідовність проведення аналізу господарських операцій і визнання доходу відповідно до суті операції та до вимог П(С)БО наведена на рисунку 4.

Доходи і витрати, що враховують з метою визначення об'єкта оподаткування, нараховуються з моменту їх виникнення згідно з правилами, встановленими Податковим кодексом, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів.

Суми, відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів.

Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань, та включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо).

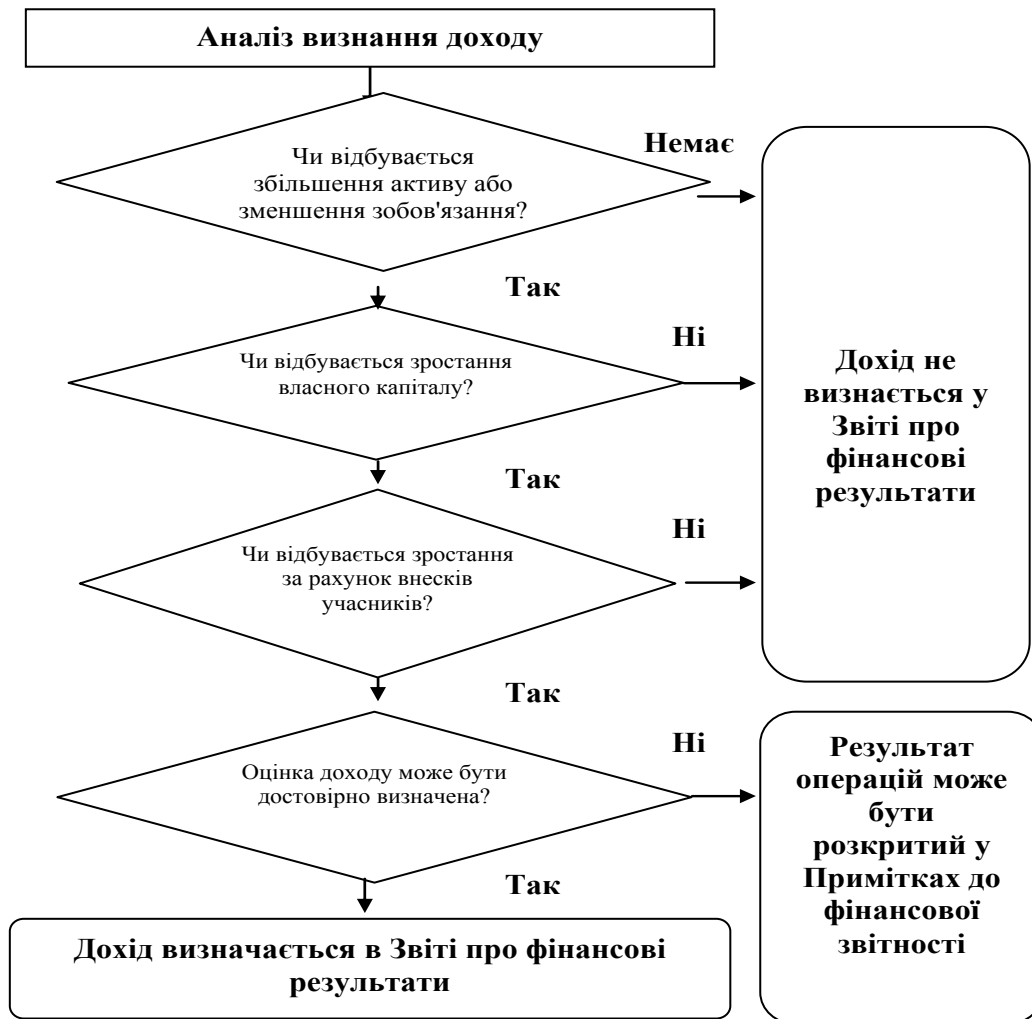


Рис.4 Послідовність проведення аналізу господарських операцій і визнання доходу

Інші доходи включають:

доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, процентів, роялті, від володіння борговими вимогами;

доходи від операцій оренди/лізингу;

суми штрафів та/або неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;

вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи;

суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені Податковим кодексом.

суми невикористаної частини коштів, що повертаються з страхових резервів;

суми заборгованості, що підлягають включенню до доходів;

фактично отримані суми державного мита, попередньо сплаченого позивачем, що повертаються на його користь за рішенням суду;

суми акцизного податку, сплаченого/нарахованого покупцями/покупцям підакцизних товарів (за їх рахунок) на користь платника такого акцизного податку, уповноваженого податковим кодексом вносити його до бюджету, та рентної плати, а також суми збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну, теплову енергію та природний газ;

суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;

доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді;

дохід від реалізації необоротних матеріальних активів, майнових комплексів, оборотних активів;

інші доходи платника податку за звітний податковий період.

Для визначення об'єкта оподаткування не враховуються доходи:

сума попередньої оплати та авансів, отримана в рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

суми податку на додану вартість, отримані/нараховані платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за винятком випадків, коли підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість.

суми коштів або вартість майна, що надходять платнику податку у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій у корпоративні права, емітовані таким платником податку, в тому числі грошові або майнові внески згідно з договорами про спільну діяльність на території України без створення юридичної особи;

суми коштів або вартість майна, отримані платником податку як компенсація (відшкодування) за примусове відчуження державою іншого майна платника податку у випадках, передбачених законом;

суми коштів або вартість майна, отримані платником податку за рішенням суду або в результаті задоволення претензій у порядку, встановленому законом, як компенсація прямих витрат або збитків, понесених таким платником податку в результаті порушення його прав та інтересів, що охороняються законом, якщо вони не були віднесені таким платником податку до складу витрат або відшкодовані за рахунок коштів страхових резервів;

суми коштів у частині надміру сплачених податків та зборів, що повертаються або мають бути повернені платнику податку з бюджетів, якщо такі суми не були включені до складу витрат;

суми коштів спільного інвестування;

суми отриманого платником податку емісійного доходу;

номінальна вартість взятих на облік, але неоплачених цінних паперів, які засвідчують відносини позики, а також платіжних документів, емітованих боржником на користь платника податку як забезпечення заборгованості такого боржника перед зазначеним платником податку;

дивіденди, отримані платником податку від інших платників податку,;

кошти або майно, які повертаються власнику корпоративних прав, емітованих юридичною особою, після повної і кінцевої ліквідації такої юридичної особи - емітента;

кошти або майно, які повертаються учаснику договору про спільну діяльність без створення юридичної особи, в разі припинення, розірвання або внесення відповідних змін до договору про спільну діяльність, але не вище вартості вкладу;

кошти або майно, що надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до чинних міжнародних договорів;

вартість основних засобів, безоплатно отриманих платником податку з метою здійснення їх експлуатації у таких випадках: за рішенням центральних органів виконавчої влади; спеціалізованими експлуатуючими підприємствами об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж відповідно до рішень місцевих органів виконавчої влади; підприємствами комунальної власності об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств та утримувалися за їх рахунок.

кошти або майно, що надаються у вигляді допомоги громадським організаціям інвалідів, спілкам громадських організацій інвалідів;

суми коштів або вартість майна, отримані засновником третейського суду як третейський збір;

кошти або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів;

основна сума отриманих кредитів, позик та інших доходів, які не враховуються для визначення об'єкта оподаткування;

дохід від безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів, крім об'єктів соціально-культурного та житлово-комунального призначення державної власності, що перебувають на балансі платника податку;

вартість переданого рухомого складу залізничного транспорту загального користування від одного підрозділу залізниці іншому або від однієї залізниці іншій за рішенням Укрзалізниці;

вартість безоплатно отриманого платником податку майна, що створене в результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами поліпшення стану безпеки, умов праці та виробничого середовища, програмами організації розроблення і виробництва засобів індивідуального та колективного захисту працівників, а також іншими профілактичними заходами.

Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.

Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва та якщо договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапного їх здавання, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності

виробництва (операції з надання послуг), який визначається за питомою вагою витрат, здійснених у звітному податковому періоді, у загальній очікуваній сумі таких витрат та/або за питомою вагою обсягу послуг, наданих у звітному податковому періоді, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Перевірка повноти формування і відображення доходів здійснюється на підставі вивчення первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку та їх співставлення із звітністю.

Перевірка суб'єктів господарювання, що знаходяться на сплаті єдиного податку має свої особливості, обумовлені окремим підходом щодо визначення доходів з ціллю оподаткування і умов застосування самої системи.

При перевірці враховується обґрунтованість застосування спрощеної системи оподаткування.

Додержання вимог ведення Книги обліку доходів і витрат.

Повнота врахування доходів у Книзі обліку доходів і витрат та правильність їх переносу до Розрахунку сплати єдиного податку. Слід зазначити, що в книзі, відображається не тільки виручка, яка є об'єктом оподаткування, але й інші доходи, які є виручкою з метою оподаткування не визнаються і відповідно не повинні переноситись до Розрахунку.

Додержання вимог щодо проведення розрахунків.

Звернемо увагу на деякі особливості врахування доходів. До доходів, що підлягають оподаткуванню включаються: сума грошових коштів, отримана від продажу продукції, товарів, робіт і послуг. Об'єм виручки розраховується з врахуванням ПДВ та акцизного збору.

Виручка від продажу основних засобів враховується, як різниця між сумою, зарахованою на рахунок, і залишковою вартістю об'єкта.

До складу виручки не включаються безоплатно отримані ТМЦ, позики, кредити, кредиторська заборгованість з минулим строком давнини, суми, отримані від продажу валюти.

Кошти, отримані від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в межах договорів комісії (доручення), від надання послуг по переробці давальницької сировини, експедиторських, брокерських послуг та інших договорів, що не передбачають переходу права власності на такі кошти, включаються лише в межах винагороди.

Враховуючи визначення виручки відповідно до вимог Наказу про спрощену систему оподаткування при перевірці вивчаються та обчислюються суми, отримані платником на поточні рахунки та в касу, які є основним об'єктом оподаткування.

9.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

Протягом року ПрАТ «Каштан» одержало прибуток від реалізації готової продукції в розмірі 155 тис. грн. і від реалізації послуг у розмірі 273 тис. грн. (у т. ч. ПДВ). Інші прибутки склали 8 тис. грн. Отримано авансів на суму 20 тис. грн. У «Звіті про фінансові результати» за рік підприємство визначило чистий прибуток у розмірі 380 тис. грн.

Необхідно:

Визначити: джерела перевірки прибутків підприємства, методи проведення аудиту прибутків, установити, які відхилення виявлені в ході перевірки, надати пропозиції щодо врегулювання недоліків.

Задача 2.

Умова:

За звітний рік ТОВ «Галант» реалізувало 1000 одиниць готової продукції. Виторг надійшов на поточний рахунок у сумі 921600 грн., включаючи ПДВ (20%).

Виробничі витрати склали 440000 грн., інші операційні витрати - 62000 грн. Крім того, від операційної діяльності підприємство одержало 96000 грн. прибутку. Проте 31 грудня, періоду, що перевіряється, покупцями було повернуто 4 одиниці продукції через недоброякісність.

У результаті, за рік, що перевіряється, підприємство показало збитки на загальну суму 100000 грн.

Необхідно:

Установити, яку суму прибутку або збитків може підтвердити аудитор у цьому випадку? Указати інформаційні джерела аудиту. Дати пропозиції по врегулюванню виявлених хиб. Вказати, як впливають виявлені відхилення на достовірність відповідних показників бухгалтерської звітності і на упорядкування аудиторського висновку.

Задача 3.

Умова:

Підприємство займається виробництвом меблів. У жовтні 20__ року відбулося повернення товару на суму 9000 грн. від ПрАТ “Зоря”.

Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями й замовниками за 4-квартал 20__ р.

№	Найменування покупця	Сальдо на 01.10.1X		Відвантаження Д-36 К-701	Оплата Д-311 К-36	Сальдо на 01.01.1X	
		Д	К			Д	К
1	ПрАТ “Зоря”	-	-	9000 - сторно	-	-	9000
2	МП “Рекорд”	3000	-	-	3000	-	-
3	СП “Янтар”	15000	-	5000	18000	2000	-
4	ТОВ “Союз”	-	8000	8000	3000	-	3000
5	ТОВ “Надія”	-	2000	3000	-	1000	-
	Усього	18000	10000	7000	24000	3000	12000

Розділ № 1 форми “Звіт про фінансові результати”
за 4-й квартал 201X року (частина)

Стаття	Код рядка	Сума, тис. грн.
Дохід (виручка) від реалізації продукції	010	7,0
Податок на додану вартість	015	1,2
Акцизний збір	020	-
Інші вирахування з доходу	030	-
Чистий дохід від реалізації продукції	035	5,8

Необхідно:

Перевірити правильність відображення доходів підприємства в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за 4-й квартал 201X року.

Тести

1. При перевірці операцій щодо відображення доходів від реалізації необхідно з'ясувати:

- а) правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку за рахунками: 70, 71, 72, 73, 74, 75;
- б) правильність визначення і законність відображення фактичного прибутку від реалізації на рахунках бухгалтерського обліку;
- в) наявність наказу про облікову політику підприємства з визначенням умов визнання прибутків від реалізації продукції і зазначене в п. б);
- г) усе перераховане вище.

2. Що не входить до задач контролю операцій щодо формування доходів діяльності?

- а) підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- б) установлення правильності умов визнання й оцінки прибутків і результатів від звичайної діяльності;

- в) перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподіли і використання;
- г) підтвердження достовірності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по урахуванню прибутків і фінансових результатів діяльності.

3. При перевірці відображення доходів від інвестиційної діяльності звертають увагу на:

- а) правильність відображення доходів від реалізації НМА, фінансових інвестицій і майнових комплексів, доходів від неопераційних курсових різниць;
- б) наявність договорів фінансової оренди та повноту відображення доходів від неї;
- в) відповідно п.п. а, б;
- г) повнота відображення доходів від участі у капіталі та п.в.

4. Що не відноситься до завдань аудиту доходів і результатів діяльності?

- а) підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- б) встановлення дотримання умов визнання й оцінки доходів і результатів від звичайної діяльності;
- в) перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподіл і використання;
- г) підтвердження достовірності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій щодо формування доходів і фінансових результатів діяльності.

5. Датою визнання доходів у обліку є:

- а) дата надходження коштів від покупця (засновника) за оплату товарів, які підлягають продажу.
- б) дата відвантаження товарів, а для робіт – дата фактичного надання результатів робіт.
- в) п.а або п.б
- г) правильної відповіді не запропоновано.

9.6. Контрольні запитання

1. Визначте мету та джерела контролю доходів.
2. Які елементи облікової політики підприємства щодо обліку доходів вам відомі?
3. Визначте завдання контролю доходів.
4. Назвіть етапи перевірки доходів підприємства.
5. Які вимоги нормативних документів повинні бути враховані під час проведення перевірки доходів?
6. Які види доходів відносяться до фінансової та інвестиційної діяльності?
7. Які види доходів відносяться до надзвичайної діяльності?
8. Які надходження не визнаються доходами ?
9. Що встановлюється при перевірці операцій з обліку фінансових доходів?
10. У чому полягає перевірка інших операційних доходів ?
11. Як здійснюється перевірка достовірності показників фінансової звітності?

9.7. Теми рефератів

1. Особливості контролю формування та оцінки доходів від надзвичайних подій.
2. Організація і методика контролю доходів від фінансової діяльності: порівняння вітчизняної та зарубіжної практики.
3. Організація і методика контролю доходів майбутніх періодів в працях вітчизнаних вчених.
4. Сутність та класифікація доходів з метою оподаткування та для цілей бухгалтерського обліку в Наказі про облікову політику підприємства.
5. Реалізація методики контролю формування доходів підприємства в програмному забезпеченні.

9.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

Підприємство – платник єдиного податку за ставкою 10 % продає верстат за ціною 10000 грн. (первинна вартість — 12000 грн., знос на момент отримання оплати складає 2500 грн..)

За даною операцією дохід, що підлягає оподаткуванню, підприємство показало в сумі, що зарахована на поточний рахунок (10000 грн.)

Необхідно:

Визначити: джерела перевірки прибутків підприємства, методи проведення перевірки, відхилення виявлені в ході перевірки. Вказати на пропозиції щодо врегулювання недоліків.

Розв'язання:

Джерела перевірки:

Наказ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 № 727/98;

П(С)БО 7 «Основні засоби»;

Інструкція 291

Податковий кодекс України

Виписки банку, договір купівлі-продажу об'єкта основних засобів, первинні документи обліку основних засобів, реєстри обліку руху основних засобів.

Методи перевірки:

Методи документального контролю, розрахунково-аналітичні методи.

Юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, розраховують суму єдиного податку виходячи з виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). При цьому залишкова вартість основних фондів

визначається за правилами, передбаченими П(С)БО 7 «Основні засоби», тобто шляхом зменшення первинної вартості основного засобу на суму нарахованого зносу. У разі продажу основних фондів за ціною нижче за залишкову вартість зобов'язання по єдиному податку не виникають.

Визначимо залишкову вартість = 9500 грн. (12000 - 2500). Таким чином, база обкладання єдиним податком складає: 10000 грн.- 9500 грн. = 500 грн. Сума єдиного податку від реалізації основних фондів складає: 500 x 10 % = 50 (грн.).

Результати співставлення

Сума, що визначена, як об'єкт оподаткування			Сума єдиного податку, визначена до сплати		
За даними підприємства	За даними перевірки	Відхилення	За даними підприємства	За даними перевірки	Відхилення
10000	500	+ 9500	1000	50	+ 950

Висновки та рекомендації:

За результатами перевірки встановлено завищення суми сплати єдиного податку на суму 950 грн, що сталося у зв'язку з неправильним визначенням об'єкта оподаткування для сплати єдиного податку з операції щодо реалізації об'єктів основних засобів. Так, як дане відхилення не призвело до заниження суми розрахунків з бюджетом по податку, фінансові санкції до підприємства з боку зовнішніх контролюючих органів та при самостійному виправленні помилок застосовані не будуть. Для виправлення ситуації рекомендовано внести зміни до податкової звітності за одним з обраних варіантів або подати уточнюючий розрахунок, або шляхом внесення уточнюючих розрахунків до показників поточної звітності.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5
Відповідь	г	а	г	а	в

Глава 10. Перевірка формування та обліку витрат підприємства

Метою перевірки витрат є встановлення достовірності їх складу. Управління витратами та собівартістю – важливий елемент управління підприємством. Основними напрямками цієї роботи є обґрунтування рішень про зняття з виробництва застарілих виробів, визначення ціни, рентабельність продукції, виробництва, побудова внутрішньогосподарських відносин, їх правомірність та доцільність. За даними обліку витрат має бути видно: скільки та яких ресурсів було витрачено на виробництво, їх натуральні та вартісні параметри, характеристика процесу перетворення сировини або напівфабрикатів у новий продукт праці, кількісні та якісні характеристики нового продукту праці. Ці характеристики мають сприяти оцінці відповідності витрат попередньо визначеним нормам (або плану).

10.1. Задачі перевірки

- визначення та дотримання облікової політики підприємства щодо обліку витрат, її відповідність вимогам П(С)БО та податкового законодавства;
- перевірка формування витрат за економічними елементами:
 - матеріальні витрати;
 - витрати на оплату праці;
 - відрахування на соціальні заходи;
 - амортизація;
 - інші витрати;
- аналіз формування групування витрат за видами діяльності:
 - витрати на виробництво;
 - адміністративні витрати;
 - витрати на збут;
 - інші операційні витрати;
 - фінансові витрати;
 - втрати від участі в капіталі;

- витрати звичайної діяльності;
- надзвичайні витрати;
- склад та законність формування витрат;
- повнота розкриття інформації про витрати та правильність заповнення відповідних показників фінансової та податкової звітності;
- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку доходів.

10.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно- законодавча база</i>
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - договори купівлі-продажу, міни, дарування, підряду, оренди; - наказ про облікову політику підприємства; - накази, розпорядження керівників підприємства; - документи щодо виготовлення готової продукції; - витратні касові ордери; - платіжні доручення на оплату спожитих послуг (товарів, робіт); <p>- Облікові реєстри:</p> <ul style="list-style-type: none"> - журнал-ордер 5; - відомість 5.1; - відомості обліку розрахунків з покупцями і замовниками; - відомості обліку 	<ul style="list-style-type: none"> 2. Податковий кодекс України 3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 4. П(С)БО 2 «Баланс» 5. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» 6. П(С)БО 7 „Основні засоби” 7. П(С)БО 8 „Нематеріальні активи” 8. П(С)БО 9 „Запаси” 9. П(С)БО 11 „Зобов’язання” 10. П(С)БО 16 „Витрати” 11. П(С)БО 26 „Виплати працівникам” 12. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку 13. Інструкція по застосуванню Плану рахунків

<p>розрахунків з різними дебіторами;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Головна книга; - Фінансова, податкова та статистична звітність: - баланс; - звіт про фінансові результати; - примітки до фінансової звітності; - звітність про прибуток; - декларація про ПДВ; - розрахунок єдиного податку; - Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю 	<p>бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій</p>
---	---

10.3. Методика перевірки обліку витрат

Аудит витрат можна розбити на основні етапи з метою спрощення здійснення перевірки:

- 1) перевірка формування витрат за елементами;
- 2) перевірка формування витрат за видами діяльності;
- 3) Перевірка формування витрат з метою визначення об'єкта оподаткування.

Перевірка формування витрат за елементами. Перевіряючий спершу визначає склад матеріальних витрат. До них відносять: сировину та матеріали; покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо та енергію; тару і тарні матеріали; будівельні

матеріали; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; товари та інші матеріали.

Визначають також склад витрат на оплату праці. До них відносять: витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, витрати на гарантійні та компенсаційні виплати, пов'язані з індексацією та затримкою таких виплат, витрати на оплату щорічних відпусток і створення забезпечень на відпустки та інші виплати.

Після визначення витрат на оплату праці доцільно визначити склад витрат на єдиний соціальний внесок.

Перевіряючи витрати обов'язково перевіряють розмір та склад амортизаційних відрахувань. До них відносять: суму зносу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, сума накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Особливу увагу в ході перевірки приділяють визначенню складу інших витрат. До них відносять: витрати на відрядження, витрати на придбання літератури, витрати на участь у семінарах, витрати з послуг зв'язку, витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, витрати на охорону праці та техніку безпеки і таке інше.

Кінцеві суми вищезазначених витрат перевіряючий звіряє з другим розділом форми 2 «Звіт про фінансові результати». Якщо ці суми за даними підприємства та за даними перевірки є ідентичними – облік витрат за елементами відповідає дійсності.

Перевірка формування витрат за видами діяльності є особливо актуальною тому, що від її правильності залежить увійдуть чи ні такі витрати до складу собівартості продукції.

З цією метою простежують, чи включені до складу виробничої собівартості (дебет рахунка 23) прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі (як змінні, так і постійні розподілені) витрати.

Перевіряючий аналізує розподіл непрямих виробничих витрат (дебет рахунку 91) (на управління виробництвом, амортизацію

основних засобів загальновиробничого призначення, витрат на опалення, освітлення, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрат на обслуговування виробничого процесу, втрат від браку та ін.).

Розглядають склад адміністративних витрат (дебет рахунка 92), до яких належать: витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, на охорону, витрати на утримання основних засобів загальногосподарського призначення, поштові, телеграфні, канцелярські витрати, витрати на юридичні, аудиторські, транспортні послуги та ін.

Перевіряючий розглядає склад витрат на збут (дебет рахунка 93), до яких належать: витрати на маркетинг та рекламу, витрати пакувальних матеріалів, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, що використовуються для забезпечення збуту продукції та ін.

Аналізують склад витрат операційної діяльності підприємства, які не знайшли відображення на рахунках 23, 91, 92, 93, а саме: витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, собівартість реалізованих виробничих запасів, безнадійні та сумнівні борги, нестачі та втрати від псування цінностей, визнані штрафи, пені, неустойка за невиконання підприємством законодавства і умов договорів, витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та ін. (дебет рахунка 94).

Розглядають склад фінансових витрат підприємства (дебет рахунка 95): витрати за відсотки по отриманих кредитах, випущених облігаціях, фінансовій оренді, та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу та ін.

Перевіряючий розглядає склад втрат від участі в капіталі (дебет рахунка 96): втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. Такими втратами можуть

бути: збитки, одержані інвестором, або знецінення необоротних активів, інвестицій та ін.

До складу інших витрат підприємства відносять (дебет рахунка 97): собівартість реалізованих фінансових інвестицій, собівартість реалізованих необоротних активів та іншого майна підприємства, собівартість реалізованих майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати, пов'язані з ліквідацією необоротних активів та ін.

Аналізують наявність та склад надзвичайних витрат, до яких відносять: прямі витрати за наслідками цих подій, витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлюваних роботах, вартість використаних сировини і матеріалів та ін.).

Перевірка формування витрат для цілей оподаткування. Від правильності формування витрат для цілей оподаткування залежить сума оподаткованого прибутку підприємства, а значить, і сума податку на прибуток, яку підприємство повинно сплатити у бюджет. Не треба пояснювати важливість перевірки цих питань – від них підприємство може стати не тільки платником податку, а й отримати додаткові витрати у вигляді штрафів, пені та інших санкцій.

Звичайно перевіряють, які саме витрати увійшли до складу витрат для цілей оподаткування.

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються з витрат операційної діяльності, які визначаються згідно з пунктами і інших витрат.

Витрати операційної діяльності включають собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та інші витрати беруться для визначення об'єкта оподаткування.

Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що

підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II Податкового Кодексу.

У разі якщо платник податку здійснює виробництво товарів, виконання робіт, надання послуг з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва за умови, що договорами, укладеними на виробництво таких товарів, виконання робіт, надання послуг, не передбачено поетапної їх здачі, до витрат звітного податкового періоду включаються витрати, пов'язані з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг у цьому періоді.

Платник податку для визначення об'єкта оподаткування має право на врахування витрат, підтверджених документами, що складені нерезидентами відповідно до правил інших країн.

Суми, відображені у складі витрат платника податку, у тому числі в частині амортизації необоротних активів, не підлягають повторному включенню до складу його витрат.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, з урахуванням наступного: датою здійснення витрат, нарахованих платником податку у вигляді сум податків та зборів, вважається останній день звітного податкового періоду, за який проводиться нарахування податкового зобов'язання з податку та збору; датою збільшення витрат платника податку від здійснення кредитно-депозитних операцій, у тому числі субординованого боргу, є дата визнання процентів (комісійних та інших платежів, пов'язаних зі створенням або придбанням кредитів, вкладів (депозитів), визначена згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Витрати, понесені платником податку, у вигляді благодійних чи інших внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг) до неприбуткових організацій, які згідно з нормами цього розділу враховуються для визначення об'єкта оподаткування платника податку, включаються до складу витрат за датою фактичного перерахування таких внесків та/або вартості товарів (робіт, послуг).

Собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу.

Фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції.

Собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

прямих матеріальних витрат;

прямих витрат на оплату праці;

амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат, плата за оренду земельних і майнових паїв.

До складу інших витрат включаються:

загальновиробничі витрати:

адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством

витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг

інші операційні витрати

фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених податковим кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку);

інші витрати звичайної діяльності (крім фінансових витрат), не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

У ході перевірки аналізують, чи не віднесені до складу витрат для цілей оподаткування будь-які витрати, які не мають туди включатись.

Не включаються до складу витрат:

витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності, а саме витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям).

платежі платника податку в сумі вартості товару на користь комітента, принципала;

суми попередньої (авансової) оплати товарів, робіт, послуг;

витрати на погашення основної суми отриманих позик, кредитів (крім повернення поворотної фінансової допомоги, включеної до складу доходів);

витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів

та витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, а також з придбанням (виготовленням) нематеріальних активів, які підлягають амортизації;

суми податку на прибуток, а також податку на додану вартість, включеного до ціни товару (роботи, послуги).

Для платників податку, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу витрат входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів, робіт, послуг, вартість яких належить до витрат такого платника податку.

У разі якщо платник податку, зареєстрований як платник податку на додану вартість, одночасно проводить операції з продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), що оподатковуються податком на додану вартість та звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування таким податком, податок на додану вартість, сплачений у складі витрат на придбання товарів, робіт, послуг, які входять до складу витрат, та основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до витрат або вартість відповідного об'єкта основних засобів чи нематеріального активу збільшується на суму, що не включена до податкового кредиту такого платника податку.

витрати на утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами;

дивіденди;

витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Якщо платник податку поновить зазначені документи в наступних податкових періодах, підтверджені витрати (з урахуванням сплаченої пені) включаються до витрат за податковий період, на який припадає таке поновлення.

вартість торгових патентів, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання платника податку;

суми штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду, які підлягають сплаті платником податку;

витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи - підприємця, що сплачує єдиний податок (крім послуг фізичної особи - платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації);

витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами в обсязі, що перевищує 4 відсотки доходу від реалізації продукції за рік, що передує звітному.

При цьому до складу витрат не включаються у повному обсязі витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами у випадку, якщо особа, на користь якої здійснюються відповідні платежі, є нерезидентом, що має офшорний статус;

витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу;

витрати, нараховані у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з інжинірингу, не включаються до складу витрат, якщо виконується будь-яка з умов: а) особа, на користь якої нараховується плата за послуги інжинірингу, є нерезидентом, що має офшорний статус; особа, на користь якої нараховується плата за такі послуги, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) такої плати за послуги.

10.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

У ході перевірки підприємства «Альфа» з метою підтвердження витрат у сумі 20 000 грн. і податкового кредиту по ПДВ у сумі 4000 грн. по придбаних ТМЦ у приватного підприємства «Бета», спрямований запит на проведення зустрічної перевірки підприємства постачальника.

За підсумками зустрічної перевірки встановлено, що підприємство «Бета» підприємству «Альфа» товари не відвантажувало.

Необхідно:

Визначити джерела інформації та методи контролю. Дати рекомендації щодо виправлення допущених порушень. Оформити результат контролю (довідка, акт, аудиторський висновок).

Задача 2.

Умова:

По підприємству „Світло” за звітний період є такі дані:

- витрати на закупівлю матеріалів – 100 тис.грн.;
 - витрати на оплату праці робітників – 70 тис.грн.;
 - витрати на оплату праці адміністративного персоналу – 30 тис.грн.;
 - ставка єдиного податку складає 45%;
 - амортизація виробничого обладнання – 10 тис.грн.;
 - амортизація обладнання для цілей збуту продукції – 3 тис.грн.;
 - інші витрати – 18 тис.грн.;
 - незавершеного виробництва на початок і кінець періоду не було.
- Собівартість продукції за звітний період склала – 242,4 тис.грн.

Необхідно:

Визначити джерела інформації та методи контролю. Дати рекомендації щодо виправлення допущених порушень. Оформити результат контролю (довідка, акт, аудиторський висновок).

Задача 3.

Умова:

При детальному аналізі рахунка 94 „Інші операційні витрати” підприємства „Ранок” було виявлено, що загальна їх сума складається з такого: витрат по сплаті відсотків за отриманий кредит; собівартості реалізованої іноземної валюти; втрат від неопераційних курсових різниць; уцінки основних засобів; нестачі та втрати від псування цінностей; безнадійних і сумнівних боргів.

Необхідно:

Визначити джерела інформації та методи контролю. Дати рекомендації щодо виправлення допущених порушень. Оформити результат контролю (довідка, акт, аудиторський висновок).

10.5. Тести

1. Бухгалтерський облік загальновиробничих та адміністративних витрат, а також витрат на збут ведеться на рахунках:

- а) 91, 92 та 93;
- б) 92, 94 та 96 ;
- в) 93, 97 та 98;
- г) 91, 92 та 94.

2. Бухгалтерський облік інших операційних та фінансових витрат ведеться на рахунках:

- а) 91 та 92;
- б) 92 та 94;

- в) 93 та 97;
- г) 94 та 95.

3. Бухгалтерський облік витрат від участі в капіталі, інших та надзвичайних витрат ведеться на рахунках:

- а) 95, 94 та 90;
- б) 96, 97 та 99;
- в) 97, 98 та 99;
- г) 99, 92 та 94.

4. Який стандарт бухгалтерського обліку регулює облік витрат:

- а) 14;
- б) 15;
- в) 16;
- г) 17.

5. Витрати - це:

- а) зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів, які призводять до зменшення власного капіталу;
- б) збільшення зобов'язань протягом облікового періоду, які призводять до зменшення власного капіталу;
- в) п.а і п.б;
- г) нічого з вищевикладеного.

6. Який клас бухгалтерських рахунків використовують для обліку витрат за елементами:

- а) клас 8;
- б) клас 9;
- в) п.а і п.б;
- г) нічого з вищевикладеного.

7. Який клас бухгалтерських рахунків використовують для обліку витрат діяльності:

- а) клас 8;*
- б) клас 9;*
- в) п.а і п.б;*
- г) нічого з вищевикладеного.*

8. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять витрати на юридичні, аудиторські, транспортні послуги:

- а) 91;*
- б) 92;*
- в) 93;*
- г) 94.*

9. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять витрати на маркетинг та рекламу, пакувальні матеріали:

- а) 91;*
- б) 92;*
- в) 93;*
- г) 94.*

10. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять витрати на оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту:

- а) 91;*
- б) 92;*
- в) 93;*
- г) 94.*

11. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять собівартість реалізованої валюти, безнадійні та сумнівні борги, втрати від знецінення запасів та псування цінностей:

- а) 91;*
- б) 92;*
- в) 93;*
- г) 94.*

12. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять нараховані проценти за користування кредитом:

- а) 95;
- б) 96;
- в) 97;
- г) 99.

13. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять збитки, одержані від інвестиційної діяльності:

- а) 95;
- б) 96;
- в) 97;
- г) 99.

14. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять втрати від неопераційних курсових різниць, собівартість реалізованих необоротних активів та іншого майна підприємства:

- а) 95;
- б) 96;
- в) 97;
- г) 99.

15. На який рахунок бухгалтерського обліку відносять витрати від надзвичайних подій:

- а) 95;
- б) 96;
- в) 97;
- г) 99.

16. Що розуміють під додатковими благами:

- а) кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку;
- б) кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку

податковим агентом, якщо такий дохід не є основною заробітною платою;

в) кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку, якщо такий дохід не включається до фонду оплати праці;

г) основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом.

17. Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) має назву:

а) витрати;

б) витрати від операційної діяльності;

в) витрати від звичайної діяльності;

г) витрати від фінансової діяльності.

18. Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами має назву:

а) доходи;

б) доходи від операційної діяльності;

в) доходи резидента;

г) правильної відповіді не запропоновано.

10.6. Контрольні запитання

1. Продовжіть фразу: витрати – це ...

2. Продовжіть фразу: загальновиробничі витрати – це ...

3. Продовжіть фразу: адміністративні витрати – це ...

4. Продовжіть фразу: витрати на збут – це ...

5. Продовжіть фразу: інші витрати операційної діяльності – це ...

6. Продовжіть фразу: фінансові витрати – це ...

7. Продовжіть фразу: інші витрати – це ...
8. Продовжіть фразу: надзвичайні витрати – це ...
10. Як групують витрати за економічними елементами?
11. Як групують витрати за видами діяльності?
12. Назвіть нормативні та первинні джерела перевірки витрат, сформулюйте основні задачі перевірки витрат .

10.7. Теми рефератів

1. Механізм формування та контроль витрат.
2. Сучасні відмінності у складі витрат різних країн світу.
3. Особливості формування собівартості продукції, робіт, послуг.
4. Методика перевірки обліку операційних витрат.
5. Формування і контроль витрат за видами діяльності.

10.8. Приклади розв'язання задач та ключі до тестів

Умова задачі:

Підприємець Іванов І.І. здійснював торгово-посередницьку діяльність протягом року. Після закінчення звітного періоду ним була подана до державного податкового органу декларація про доходи. Відповідно до поданої декларації підприємцем був отриманий дохід у сумі 210 000 грн. Витрати склали 190 000 грн.

На підставі інформації, отриманої згідно з законодавством як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел, встановлено, що громадянин Іванов І.І.:

- 1) придбав і зареєстрував на своє ім'я автомобіль вартістю 70 000 грн.;
- 2) придбав квартиру вартістю 300 000 грн.

Необхідно:

Визначити джерела інформації та методи контролю. Дати рекомендації щодо виправлення допущених порушень. Оформити результат контролю (довідка, акт, аудиторський висновок).

Розв'язання:

<i>Джерела інформації</i>	
<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно- законодавча база</i>
1.Звітність суб'єкта підприємницької діяльності 2. Первинні документи, що підтверджують факти придбання автомобіля та квартири	1.Подаковий кодекс України 2.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 3. П(с)БО 16 „Витрати”

1. Визначимо дохід річний підприємця.

$$210\ 000 - 190\ 000 = 20\ 000 \text{ грн.}$$

2. Порівняймо середньомісячний дохід підприємця з розміром встановленого законом прожиткового мінімуму доходів працездатної особи, а також з необхідними витратами на потреби родини.

$$20\ 000 : 12 \text{ міс.} = 1660,7 \text{ грн.}$$

3. Складемо порівняльну таблицю доходів і витрат для складання висновку щодо можливого приховання доходу від оподаткування:

<i>Доходна частина розрахунку</i>	<i>Видаткова частина розрахунку</i>
Доход від зайняття підприємницькою діяльністю – 210 000 грн.	Витрати від зайняття підприємницькою діяльністю – 190 000 грн.
	Придбання автомобіля – 70 000 грн.
	Придбання квартири – 300 000 грн.
Усього доходів: 210 000 грн.	Усього витрат: 560 000 грн.

Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Відповідь	а	г	б	в	в	а	б	б	в	в	г	а	б	в	г	а	а	а

Глава 11. Перевірка формування фінансових результатів діяльності підприємства

Метою перевірки формування і використання фінансових результатів є встановлення достовірності даних щодо відображення в обліку доходів і витрат діяльності підприємств, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах, облікових регістрах відповідно до законодавства та прийнятої облікової політики, достовірності відображення інформації про доходи, витрати та фінансові результати у звітності підприємства.

11.1. Задачі перевірки

- перевірка правильності розмежування доходів і фінансових результатів за кожною класифікаційною групою;
- встановлення правильності визначення суми фінансового результату в обліку;
- перевірка правильності накопичення та віднесення доходів і витрат операційної, фінансової, інвестиційної і надзвичайної діяльності на фінансові результати;
- підтвердження достовірності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності;
- підтвердження законності та правильності віднесення доходів і витрат до відповідного звітного періоду, а також правильність визначення фінансового результату в даному звітному періоді;
- перевірка правильності формування чистого прибутку звітного періоду, його розподілу і використання.

11.2. Джерела інформації

<i>Документальна база</i>	<i>Нормативно-правова база</i>
<p>1. Первинні документи:</p> <ul style="list-style-type: none">- наказ про облікову політику підприємства- первинні документи, що підтверджують доходи і витрати підприємства (в т.ч. розрахунки бухгалтерії) <p>2. Облікові реєстри:</p> <ul style="list-style-type: none">- журнал б- Головна книга <p>3. Фінансова, податкова та статистична звітність</p> <p>4. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інші документи, що узагальнюють результати контролю</p>	<p>1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 „Звіт про фінансові результати”</p> <p>2. Податковий кодекс України</p>

11.3. Методика перевірки формування і використання фінансових результатів діяльності підприємства

Головною задачею перевірки фінансових результатів є перевірка достовірності формування фінансових результатів, заявленого прибутку оподаткування за звітний період; аналіз розподілу фінансового результату за цільовим призначенням, відповідно до діючих нормативів; перевірка достовірності показників, приведених у декларації по доходах; обґрунтованість застосування пільг і правильність застосування ставок оподаткування.

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризує його економічну ефективність. Однією з найважливіших процедур перевірки є оцінювання балансового прибутку, величина якого суттєво залежить від правильності обчислення належних платежів (податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу).

Порядок розрахунку чистого прибутку, як фінансового результату від діяльності підприємства є таким:

1) визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції – як різниці між доходом (виручкою від реалізації продукції та непрямими податками);

2) визначення валового прибутку (збитку) – як різниці між чистим доходом (виручкою) від реалізації продукції та собівартістю реалізованої продукції;

3) визначення фінансового результату від операційної діяльності – як коригування валового прибутку (збитку) на суми операційних доходів та суму адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

4) визначення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування – як коригування фінансового результату від операційної діяльності на суми доходів і витрат від участі в капіталі, фінансового походження та інших;

5) визначення фінансового результату від звичайної діяльності – визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції – як різниці між результатом від звичайної діяльності до оподаткування та податком на прибуток від звичайної діяльності;

6) визначення чистого прибутку (збитку) – як коригування фінансового результату від звичайної діяльності на суму надзвичайних доходів, витрат, податків з надзвичайного прибутку.

Для перевірки фактичного доходу – виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – перевіряючий використовує первинні документи на відпуск готової продукції зі складу, облікові реєстри, банківські виписки про рух грошових

коштів на рахунку в банку, прибуткові касові ордери на надходження готівки у касу підприємства, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції, перепустки на вивіз готової продукції з території підприємства.

Детальній перевірці підлягають доходи і витрати.

Важливо встановити правильність вирахування фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування. Для цього необхідно до фінансового результату від операційної діяльності додати дохід від участі в капіталі (отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій), інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, дохід від неопераційних курсових різниць), і відняти фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу), втрати від участі в капіталі (збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші витрати (собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів).

Слід перевірити правильність визначення чистого прибутку (збитку). Для цього необхідно від фінансового результату від звичайної діяльності відрахувати надзвичайні витрати (невідшкодовані збитки від надзвичайних подій — стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій), податок із надзвичайного прибутку, і додати суму надзвичайних доходів. Таким чином, чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків із надзвичайного прибутку.

Ретельній перевірці підлягають первинні документи, що характеризують збитки від списання боргів через нестачі й

крадіжки, через неплатоспроможність боржників, підставою для чого є рішення судів про неспроможність відповідача.

Досить старанно слід перевірити обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку тієї частини прибутку, яка підлягає вилученню в бюджет у зв'язку із застосуванням економічних санкцій: за приховання (заниження) прибутку (доходу) від оподаткування; пені за несвоєчасне перерахування платежів у бюджет та ін. Суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, і не впливають на величину оподаткованого прибутку.

11.4. Задачі для розв'язання

Задача 1.

Умова:

Перевіркою встановлено, що доходи і витрати підприємства протягом звітного періоду характеризуються такими даними:

№	Вид витрат	Сума витрат, грн.	Вид доходів	Сума доходів, грн.
1	Адміністративні витрати	11750,00	Дохід від реалізації іноземної валюти	20000,00
2	Витрати на збут	23400,00	Надзвичайний дохід	42000,00
3	Собівартість виготовленої продукції	111500,00		

Необхідно:

Визначити розмір чистого прибутку підприємства, якщо відомо, що розмір податку на додану вартість (податкове зобов'язання) – 180000,00 грн.

Задача 2.

Умова:

Перевіркою встановлено, що в процесі визначення фінансових результатів на підприємстві до складу доходів було включено:

надходження за договором комісії на користь комітента – 7000 грн.

суми авансу в рахунок оплати товарів – 19 000 грн.

дохід від інвестиційної діяльності – 17 000 грн.

суми отриманих штрафів за виставленими претензіями – 12000 грн.

Необхідно:

Визначити, які суми були помилкового включені до складу доходів підприємства.

Задача 3.

Умова:

Перевіркою встановлено, що в процесі визначення фінансових результатів на підприємстві було використані такі дані:

1) виручка від реалізації продукції – 70000 грн.

2) собівартість виготовленої продукції – 25000 грн.

3) адміністративні витрати – 12000 грн.

4) витрати відділу маркетингу – 5000 грн.

5) доходи отримані від операційної курсової різниці – 2000 грн.

За результатами розрахунку бухгалтер визначила, що підприємство спрацювало збитково і внаслідок чого податок на прибуток не нараховувала.

Необхідно:

Визначити правильність розрахунку суми податку на прибуток.

Задача 4.

Умова:

При перевірці діяльності ТзОВ «Кронос» визначено, що в Балансі сума прибутку підприємства складає 50000 грн., в Звіті про фінансові результати сума валового прибутку становить 50000 грн., сума фінансового результату до оподаткування – 35000 грн., а сума чистого прибутку 26000 грн. У Декларації про прибуток підприємства сума прибутку визначена в розмірі 26000 грн.

Необхідно:

Визначити правильність відображення сум фінансового результату у звітності підприємства. У випадку наявності помилок вказати на джерела інформації необхідні для правильного розрахунку.

11.5. Тести

1. Дохід від участі в капіталу відображається на рахунку:

- а) 70;
- б) 71;
- в) 72;
- г) 79.

2. Доходи від здачі в оренду майна є доходами:

- а) операційної діяльності;
- б) інвестиційної діяльності;
- в) фінансової діяльності;
- г) від участі в капіталі.

3. Який з зазначених показників є найбільшим:

- а) чистий дохід;
- б) валовий прибуток;
- в) фінансовий результат операційної діяльності;
- г) чистий прибуток.

4. Яку назву має показник, що розраховується як різниця між сумою виручки та сумою податку на додану вартість:

- а) чистий дохід;
- б) валовий прибуток;
- в) фінансовий результат операційної діяльності;
- г) чистий прибуток.

5. Яку назву має показник, що розраховується як різниця між сумою чистого доходу і собівартістю реалізованої продукції:

- а) чистий дохід;
- б) валовий прибуток;
- в) фінансовий результат операційної діяльності;
- г) чистий прибуток.

6. Яка з форм фінансової звітності містить інформацію про валовий прибуток підприємства:

- а) Форма 1;
- б) Форма 2;
- в) Форма 3;
- г) Форма 4.

7. Сума валового прибутку підприємства складає 25000 грн., а собівартість виготовленої і реалізованої продукції – 15000 грн. Визначити суму чистого доходу:

- а) 40000 грн;
- б) 10000 грн;
- в) 15000 грн;
- г) 25000 грн.

8. Сума чистого доходу підприємства складає 25000 грн., а собівартість виготовленої і реалізованої продукції – 15000 грн. Визначити суму валового прибутку:

- а) 40000 грн;
- б) 10000 грн;
- в) 15000 грн;
- г) 25000 грн.

9. Сума чистого доходу підприємства складає 25000 грн., а сума валового прибутку – 15000 грн. Визначити собівартість виготовленої та реалізованої продукції:

- а) 40000 грн;
- б) 10000 грн;
- в) 15000 грн;
- г) 25000 грн.

10. При визначенні фінансового результату в обліку сума амортизаційних відрахувань

- а) зменшує суму фінансового результату;
- б) збільшує суму фінансового результату;
- в) входить до складу витрат;
- г) входить до складу доходів.

11. Сума фінансового результату (прибутку) до оподаткування у бухгалтерському обліку формується на:

- а) дебеті рахунка 44;
- б) кредиті рахунка 44;
- в) дебеті рахунка 79;
- г) кредиті рахунка 79.

11.6. Контрольні запитання

1. Продовжіть фразу: доходи від реалізації – це
2. Продовжіть фразу: чистий прибуток – це
3. Продовжіть фразу: чистий дохід – це
4. Опишіть порядок перевірки операцій на рахунках сьомого класу
5. Опишіть порядок перевірки операцій на рахунках восьмого та дев'ятого класу
6. Опишіть нормативно-правову базу контролю операцій щодо визначення та розподілу фінансових результатів
7. Поясніть значення терміну «валовий збиток»
8. Назвіть типові помилки, що виникають при визначенні фінансових результатів діяльності підприємства
9. Який порядок визначення фінансового результату діяльності підприємства у податковому обліку
10. Охарактеризуйте основні рахунки, що підлягають контролю в процесі перевірки порядку формування і використання прибутку підприємств

11.7. Теми рефератів

1. Особливості перевірки документального оформлення операцій з формування і використання фінансових результатів діяльності підприємства.
2. Особливості контролю формування фінансових результатів у різних країнах світу.
3. Особливості перевірки операцій щодо формування фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності.
4. Формування наказу про облікову політику в частині формування результатів діяльності підприємства.

5. Документальний контроль формування і використання прибутку підприємства.

11.8. Ключі до тестів

№ тесту	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Відповідь	в	б	а	а	б	б	а	б	б	а	г

Нормативна література

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV
3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-VI.
5. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 № 514-VI
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV
7. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-XII
8. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 2.12.2010 року N 2755-VI
9. Закон України «Про індексацію грошових доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-XII
10. Інструкція зі статистики кількості працівників від 28.09.2005 р. № 286
11. Інструкція зі статистики заробітної плати від 13.01.2004 р. № 5
12. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 27.09.2010 № 21-5
13. Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.93р. №3792-XII.
14. Закон України «Про інформацію» від 02.10.92р. №2657-XII.
15. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 № 509-XII
16. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII
17. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-XII
18. Закон України «Про оплату праці», від 20.02.96г. № 49/96-ВР

19. Закон України «Про колективні договори та угоди» від 01.07.1993 № 3356-ХІІ
20. Положення про ведення касових операцій в національній валюті України, затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.2004р. №637
21. Інструкція про службові відрядження в межах України та закордон, затверджена наказом МФУ від 13.03.98р. №59
22. Інструкція про порядок відкриття, використання та закриття рахунків у національній та іноземній валютах, затверджена постановою Правління НБУ від 12.11.2003р. №492
23. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004р. №22
24. Постанова Правління НБУ «Про установлення граничної суми готівкових розрахунків» від 09.02.2005р. №32
25. Порядок визначення розміру збитків від нестач та псування матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. №116.
26. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. №69, зі змінами.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31.03.99 р. № 87
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» від 31.03.99 р. № 8
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.03.99 р. № 87
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» від 31.03.99 р. № 87
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал» від 31.03.99 р. № 87

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» від 28.05.99 р. № 137
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.99 р. № 242
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.99 р. № 246
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.99 р. № 237
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000 р. № 20
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» від 26.04.2000 р. № 91
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 р. № 559
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.99 р. № 290
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.99 р. № 318
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» від 28.12.2000 р. № 353
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» від 28.04.2001 р. № 205
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.99 р. № 163
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» від 10.08.2000 р. № 193
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 07.11.2003 р. № 617
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» від 24.01.2005 р. № 817
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» від 28.04.2006 р. № 415