

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6:658.91

Макаренко А.П., д. е. н., професор,
завідувач кафедри обліку, аналізу,
оподаткування та аудиту
Запорізька державна інженерна академія

Меліхова Т.О., к. е. н., доцент,
доцент кафедри обліку, аналізу,
оподаткування та аудиту
Запорізька державна інженерна академія

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ТА ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ЛІЗИНГОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Макаренко А.П., Меліхова Т.О. Теоретико-методичні основи та практичні підходи до вдосконалення аудиту лізингових операцій. У статті досліджено суть та наявні види лізингу, розглянуто відмінності між лізингом та кредитом. Запропоновано план аудиту лізингу, програму аудиту лізингу та робочі документи до кожної процедури. У програмі відображено основні процедури для досягнення мети аудиторської перевірки, тому запропоновані методичні підходи до аудиту лізингових операцій дадуть змогу охопити всі операції підприємства із лізингу. Своєчасність виявлення помилок під час проведення аудиту лізингових операцій попередить фінансові санкції та зайві витрати підприємства, що підвищить рівень ефективності роботи підприємства.

Ключові слова: фінансовий лізинг, оперативний лізинг, аудит, план аудиту, програма аудиту, робочі документи аудитора.

Макаренко А.П., Меліхова Т.О. Теоретико-методические основы и практические подходы к усовершенствованию аудита лизинговых операций. В статье исследованы суть и существующие виды лизинга, рассмотрены различия между лизингом и кредитом. Предложены план аудита лизинга, программа аудита лизинга и рабочие документы по каждой процедуре. В программе отражены основные процедуры для достижения цели аудиторской проверки, поэтому предложенные методические подходы к аудиту лизинговых операций позволят охватить все операции предприятия по лизингу. Своевременность выявления ошибок при проведении аудита лизинговых операций предотвратит финансовые санкции и лишние расходы предприятия, что повысит уровень эффективности работы предприятия.

Ключевые слова: финансовый лизинг, оперативный лизинг, аудит, план аудита, программа аудита, рабочие документы аудитора.

Makarenko A.P., Melikhova T.O. Theoretic-methodological bases and practical approaches of leasing audit improvement. The authors of the article studied the nature of leasing and its types, the difference between lease and loan. In the article also proposed the leasing auditing plan, leasing auditing programme and working documents of each procedure. In this programme are represented the main procedures for achievement the audit purpose so the proposed methodical approaches of the audit of leasing operations will give the opportunity to cover all operations at the enterprise. Timely detection of mistakes in the audit of leasing operations warns the financial sanctions and the extra costs of the enterprise, it will also increase the enterprise efficiency level.

Keywords: financial leasing, operational leasing, audit, auditing plan, audit programme, auditor's working papers.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день економіка України знаходиться у досить скрутному становищі. В умовах найгострішої нестачі інвестиційних ресурсів, значного зносу техніки й устаткування для простого і розширеного відтворення особливого значення набуває розвиток лізингу (довгострокове кредитування від трьох до п'яти років). У міру зниження темпів інфляції і рівня процентних

ставок лізинг буде грати все більш помітну роль у забезпеченні потреб вітчизняного сектора економіки в технічних коштах і устаткуванні.

Найбільш очевидні переваги лізингу такі: лізинг – одна з найбільш доступних форм середньострокового і довгострокового кредитування; лізинговий контракт передбачає оцінку можливості лізингоодержувача генерувати поточні платежі

і лише потім розглядає кредитоспроможність клієнта; лізинг не передбачає додаткового забезпечення технікою, тому що власність на майно, передане в лізинг, залишається за лізингодавцем; за рахунок лізингу зменшується відтік оборотних коштів підприємства на фінансування капітальних вкладень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню лізингу як інструменту фінансування оновлення основних засобів підприємств, проблемам та перспективам розвитку лізингових відносин присвячено праці вітчизняних учених, зокрема: Внукової Н.М., Кочеткова В.М., Луціва Б.Л., Лях О.І., Манойленко О.В., Міщенко В.І., Непочатенко О.О., Ольховикова О.В., Потій В.З., Рязанової Н.С., Слав'янської Н.Г., Усенко Я.Б., Холодного Г.О. та ін. Із числа зарубіжних фахівців, які розглядали вказані питання, необхідно назвати Адамса Дж.Н., Газмана В.Д., Гехта Л.І., Головніну Л.А., Горемікіна В.А., Кабатову О.В., Карпа М.В., Лещенко М.І., Прилуцького Л.Н., Сміта Дж.В., Уолтерса Дж., Чекмарьова Е.М., Шабаліна Е.М., Шпітгlera Х.Й. та ін.

Незважаючи на доволі широке висвітлення теми лізингу в науковій літературі, слід зауважити, що в умовах кризових явищ в Україні ця проблема набуває особливого значення та потребує подальших досліджень.

Виклад основних результатів. Сучасний стан економіки України супроводжується гострою загальноекономічною кризою. За таких соціально-економічних умов неможливо досягти відповідного рівня ефективності виробництва та отримати прибуток. Становлення стабільного стану економіки вимагає розроблення дієвих механізмів і підходів, які б дали змогу підвищити ефективність виробництва, створити сприятливі інвестиційні умови, забезпечити конкурентоспроможність продукції на споживчому ринку. Світовий досвід свідчить, що одним з основних фінансових інструментів активізації інвестиційної діяльності є лізинг.

Що ж таке лізинг? Частина 1 статті 292 Господарського кодексу України (ГК) визначає лізинг як господарську діяльність, спрямовану на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виняткове користування другій стороні (лізингоодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингоодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів [1].

Розвиток лізингових відносин зумовив широке формування різноманітних видів лізингу. Основними вважаються фінансовий та оперативний види лізингу, які істотно відрізняються за економічними та бухгалтерськими ознаками та чітко відокремлюються у міжнародному законодавстві. Частина 1 статті 806 Цивільного кодексу України (ЦК) виділяє два види

лізингу: прямий лізинг, за якого в користування передається майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості з лізингоодержувачем; непрямий лізинг, за якого в користування передається майно, спеціально придбане лізингоодержувачем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов. За формою здійснення лізинг може бути зворотним, пайовим, міжнародним тощо. Зворотний лізинг – це договір лізингу, який передбачає набуття лізингодавцем майна у власника і передачу останнього йому в лізинг [2].

Пайовий лізинг – це здійснення лізингу за участю суб'єктів лізингу на основі укладення багатостороннього договору та залучення одного або декількох кредиторів, які беруть участь у здійсненні лізингу, інвестуючи свої кошти. При цьому сума інвестованих кредиторами коштів не може становити понад 80% вартості набутого для лізингу майна.

Міжнародний лізинг – це договір лізингу, що здійснюється суб'єктами лізингу, які перебувають під юрисдикцією різних держав, або у разі якщо майно чи платежі перетинають державні кордони.

Як установлено частиною 3 статті 292 ГК, об'єктом лізингу може бути нерухоме і рухоме майно, призначене для використання як основні фонди, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень щодо передачі його у лізинг.

Частина 1 статті 807 ЦК уточнює, що предметом договору лізингу може бути неспоживана річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів [2].

Це може бути продукція, вироблена державними підприємствами (машини, устаткування, транспортні засоби, обчислювальна та інша техніка, системи телекомунікацій тощо), не заборонена до вільного обігу на ринку і щодо якої немає обмежень про передачу її у лізинг (оренду).

Частина 4 статті 292 ГК встановлює обмеження щодо можливості передачі орендарю права користування майном, яке є державною (комунальною) власністю. Воно може стати об'єктом лізингу тільки в разі погодження з органом, що здійснює управління цим майном відповідно до закону. Частина 5 цієї ж статті виключає з числа об'єктів лізингу земельні ділянки, інші природні об'єкти, а також цілісні майнові комплекси державних (комунальних) підприємств та їх структурних підрозділів [1]. Водночас, відповідно до статті 792 ЦК, статті 290 ГК та статті 93 Земельного кодексу України, земельні ділянки можуть бути об'єктом оренди. Оренда цілісних майнових комплексів державних (комунальних) підприємств та їх структурних підрозділів регулюється Законом України «Про оренду державного та комунального майна» [3].

Дуже часто поняття лізинг помилково ототожнюють із кредитом. Але слід зауважити, що це дві принципово різні фінансові послуги (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності між лізингом та кредитом

Кредит	Лізинг
Напрями використання грошових коштів	
Грошові кошти спрямовуються в будь-яку сферу підприємницької діяльності	Грошові кошти переважно спрямовуються на розвиток та модернізацію виробничої діяльності
Контроль над цільовим використанням	
Спостерігається відсутність дієвих інструментів контролю над цільовим використанням коштів	За договором лізингу надається конкретне обладнання, тому гарантується контроль над цільовим використанням коштів
Гарантії щодо повернення коштів	
Вимагаються відсотки за користування та 100% гарантія повернення кредиту	У лізингу надане обладнання й є гарантією, тому розмір гарантій зменшується на величину вартості обладнання
Відображення обладнання на балансі підприємства	
Придбане обладнання підприємством відображається на його балансі, тому на нього нараховується амортизація	Обладнання не відображається на балансі підприємства, тому амортизація не нараховується

Джерело: складено на основі [4]

Лізингодавці в Україні представлені переважно дочірніми компаніями міжнародних фінансових груп та автопрокатними компаніями, які охоплюють близько 96% ринку лізингових операцій в Україні [5], а саме:

1. Універсальні лізингові компанії – дочірні підприємства міжнародних фінансових груп: «Райффайзен Лізинг Аваль» («Райффайзен Банк Аваль» – 60% та холдингова компанія Raiffeisen Leasing International – 40%); OtpLeasing (OTP Group); UniCredit Leasing (яка входить до складу міжнародної фінансової Групи UniCredit); ТОВ «СГ Еквіпмент Лізинг Україна» (французька фінансова група Societe Generale Equipment Finance); ТОВ «УКРАЇНСЬКИЙ ЛІЗИНГОВИЙ ФОНД (є афілійованою компанією ВАТ «ВЕБ-лізинг»); ТОВ «Сканія Кредіт Україна» (входить до групи компаній Scania Financial Services); «Кредит Європа Лізинг» (Credit Europe Group NV); «ВТБ Лізинг Україна», VAB Лізинг, ТОВ «ІНГ Лізинг Україна» (дочірнє підприємство ING Lease Holding N.V).

2. Універсальні лізингові компанії українського походження: ТОВ «Універсальна лізингова компанія «Ленд-ліз», ТзОВ «Лізингова компанія «Універсальна», ТОВ «Інвестиційно-лізингова компанія «Рента».

3. Лізингові компанії автоспеціалізації: «Порше Лізинг Україна – Порше Банк» (австрійський

«Порше Холдинг»), «Аванс-Лізинг», «Avis Україна» (підприємство з іноземними інвестиціями «ВП-Рент»), ALD Automotive (ТОВ «Перша лізингова компанія»), «Лта Лізинг».

4. Автопрокатні компанії: AROCARS, ТОВ «БЛС», EUROPCAR, компанія Budget Car Rental & Services, «Перша прокатна компанія» HERTZ, компанія «Рента», ТОВ «Оптіма-лізинг», SIXT.

У нашій країні ринок лізингових операцій є стагнаційним: у лізингових компаній немає доступу до довгострокового фінансування. Виняток становлять позики материнських структур, але нерезиденти виявляють знижений інтерес до лізингу в Україні, оскільки лізингові операції використовуються у схемах оптимізації оподаткування переважно під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності. Як зазначається в аналітичній записці «Щодо ризиків тінізації лізингових операцій в Україні», підготовленій фахівцями відділу макроекономічного прогнозування та досліджень тіньової економіки Національного інституту стратегічних досліджень [6], лізинговий механізм використовується для штучного заниження зобов'язань за податком на прибуток національних компаній, які беруть у лізинг основні засоби у пов'язаної компанії – нерезидента України. У значній частині випадків така компанія-контрагент розташовується на території країни з пільговими умовами оподаткування, зокрема в офшорній зоні, або «податковій гавані». Із використанням таких схем доходи українських компаній виводяться за межі України та при цьому не оподатковуються податком на прибуток. Така компанія-нерезидент купує обладнання і передає його українській компанії на умовах договору фінансового лізингу. Після передачі обладнання в лізинг українська компанія виплачує регулярні лізингові платежі компанії, яка знаходиться в країні з м'яким податковим кліматом. Завдяки використанню такої схеми штучно зменшуються суми прибутку української компанії, які підлягають оподаткуванню. Крім того, у такий спосіб вітчизняні суб'єкти господарювання штучно створюють легальний канал для перерахування грошових коштів у країни з м'яким податковим кліматом. Схема використання міжнародного лізингу широко використовується для переведення фінансових активів за кордон на законних підставах, які залежно від мети подальшого використання можуть як розміщуватися в іноземних банках, так і повертатися в Україну у вигляді запозичень, прямих або портфельних інвестицій. Для подібного роду операцій придатні також операції з оперативного лізингу, який став доступнішим із прийняттям Податкового кодексу. Слід звернути увагу, що на відміну від фінансового лізингу розвиток оперативного лізингу потребує низки додаткових передумов. Передусім це розвинутий вторинний ринок на конкретний вид майна для можливості коректної оцінки ризиків лізинговою компанією і залишкової вартості отриманого назад із лізингу активу. По-друге, витрати на поточний ремонт лягають на плечі лізингової компанії,

що потребує складніших бізнес-процесів усередині лізингової компанії і вимагає наявності комплексної інформаційної системи, чіткої взаємодії всіх служб та додаткових фінансових ресурсів. Таким чином, у великих нестійких лізингових структурах оперативний лізинг, як свідчить практика, розвиватися не може.

Складна та багатогранна природа лізингу, відмінності в законодавстві різних країн, системах звітності та оподаткування, велика ймовірність «тінізації» потребують проведення аудиту лізингових операцій.

Метою проведення аудиту лізингових операцій має стати визначення правильності нарахування й сплати орендної плати за договорами лізингу, достовірності відображення операцій у звітності та відповідності якісним критеріям.

Завданнями проведення аудиту лізингових операцій мають бути встановлення правильності дотримання законодавства під час укладання договорів

лізингу, перевірка фактичної наявності та технічного стану орендованих основних засобів, встановлення виду лізингу, яким користується підприємство, перевірка правильності визначення вартості орендованих основних засобів та видів поліпшення, дотримання термінів оренди, перевірка правильності розрахунку амортизації поліпшення орендованих основних засобів, перевірка правильності нарахування та сплати орендної плати, перевірка правильності складання кореспонденції рахунків з оренди, перевірка правильності відображення оренди у журналі, Головній книзі, Балансі (табл. 2).

Аудитор розробляє Анкету встановлення виду лізингу, яким користується підприємство (табл. 3).

У програмі аудиту лізингу аудитор відображає основні процедури для вирішення основних завдань аудиторської перевірки. За первісного аудиту процедури будуть залежати від рівня довіри до результатів

Таблиця 2

Загальний план аудиту лізингу

№	Етапи	Аудиторські процедури	Термін перевірки	Виконавець
1	Попередній	Знайомство з видами діяльності підприємства. Укладання договору, оцінка системи внутрішнього контролю, оцінка суттєвості, розрахунок аудиторського ризику Встановлення виду лізингу, яким користується підприємство		
2	Основний	Аудит договорів лізингу Аудит основних засобів, отриманих в оренду		
3	Заключний	Складання аудиторського звіту та аудиторського висновку		

Таблиця 3

Анкета встановлення виду лізингу, яким користується підприємство

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		Інформація відсутня	Так	Ні	
1	Підприємство у своїй діяльності використовує: – лізинг; – кредит				
2	Який вид лізингу використовує підприємство: – фінансовий лізинг; – оперативний лізинг; – прямий лізинг, за якого у користування передається майно, що належить лізингодавцю на праві власності і було набуто ним без попередньої домовленості з лізингоодержувачем; – непрямий лізинг, за якого у користування передається майно, спеціально придбане лізингоодержувачем у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов; – зворотний лізинг, який передбачає набуття лізингодавцем майна у власника і передачу останнього йому в лізинг; – пайовий лізинг – це здійснення лізингу за участю суб'єктів лізингу на основі укладення багатостороннього договору та залучення одного або декількох кредиторів, які беруть участь у здійсненні лізингу, інвестуючи свої кошти; – міжнародний лізинг, що здійснюється суб'єктами лізингу, які перебувають під юрисдикцією різних держав або у разі якщо майно чи платежі перетинають державні кордони				

Таблиця 4

Програма аудиту лізингу

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
I. Аудит договорів лізингу та фактичного наявності орендованого майна								
1	Встановлення наявності та відповідності закону укладених договорів лізингу	Перевірка договорів лізингу	Договори лізингу	Суцільний, документальний формальний та по суті	РД-1			
2	Встановлення наявності та технічного стану орендованого майна	Перевірка фактичної наявності та технічного стану орендованого майна	Акт приймання-передачі ОЗ, довідки про перевірку технічного стану об'єктів ОЗ, інвентаризаційні відомості, порівняльні відомості	Суцільний, фактичний	РД-2			
II. Аудит основних засобів, отриманих в оренду								
1	Встановити правильність визначення вартості орендованих ОЗ та видів поліпшення, догримання термінів оренди	Перевірка правильності визначення вартості орендованих ОЗ та видів поліпшення, догримання термінів оренди	Накладні, договори, Акти приймання-передачі ОЗ, відомості поліпшення ОЗ, довідки бухгалтерії	Суцільний, арифметичний, по суті				
2	Встановити правильність амортизації поліпшення орендованого	Перевірка правильності розрахунку амортизації поліпшення орендованих ОЗ	Відомість нарахування амортизації, Акти виконаних робіт, довідки бухгалтерії	Суцільний, арифметичний				
3	Встановити правильність нарахування та сплати орендної плати	Перевірка правильності нарахування та сплати орендної плати	Договори лізингу, Акти наданих послуг, акти виконаних робіт, платіжні поручення, довідки бухгалтерії	Суцільний, арифметичний				
4	Встановити правильність кореспонденції рахунків	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з оренди	Акти наданих послуг, акти виконаних робіт, довідки бухгалтерії	Вибірковий, по суті, арифметичний				
5	Встановити відповідність облікових регістрів	Перевірка правильності рознесення кореспонденції рахунків з оренди до облікових регістрів	Договори лізингу, Акти наданих послуг, Журнали 3 і 4, довідки бухгалтерії	Вибірковий, по суті, арифметичний				
6	Встановити відповідність журналу та головної книги	Перевірка правильності відображення оренди в журналі та Головній книзі	Журнали 3 і 4, Головна книга	Вибірковий, по суті, арифметичний				
7	Встановити відповідність головної книги та Балансу	Перевірка правильності відображення оренди головної книги та Балансу	Головна книга, Баланс	Вибірковий, по суті, арифметичний				

попереднього аудиту. Якщо аудит буде базуватися на даних попереднього аудиту, то необхідно уважно вивчити робочі документи попереднього аудиту або детальний облік лізингу, визначити, чи адекватним був підхід попереднього аудитора. Запропоновану форму програми аудиту лізингу (табл. 4).

Для вирішення поставлених завдань аудиту лізингу і фіксації виявлених помилок пропонуємо форми робочих документів аудитора, які наведено в табл. 5–13.

Висновки. Перевагу лізингових операцій як одного із важелів активізації інвестиційної діяль-

Таблиця 5

Робочий документ аудитора з перевірки договорів лізингу РД-1

Наявність реквізитів договору					Відповідність законодавству умов договору							
№	Дата	Сума	Підписи	Наявність договору	Предмет договору	Вид оренди	Строк дії договору	Плата за оренду	Права орендодавця	Обов'язки орендаря	Дата отримання майна	Дата повернення майна

Таблиця 6

Робочий документ аудитора з перевірки фактичної наявності та технічного стану орендованого майна РД-2

Найменування об'єкту ОЗ	Наявність	ОЗ у діяльності		Поліпшення		Технічний стан	
		Використовується	Не використовується	Потребує	Не потребує	відповідає	Не відповідає

Таблиця 7

Документ аудитора з перевірки правильності визначення вартості орендованих ОЗ та видів поліпшення, дотримання термінів оренди РД-3

Найменування об'єкту ОЗ	Термін надходження	Залишок на початок	Надходження	Повернення	Залишок на кінець	Поліпшення		Термін повернення
						За рахунок зменшення орендної плати	За власний рахунок та підлягас амортизації	

Таблиця 8

Робочий документ аудитора з перевірки правильності розрахунку амортизації поліпшення орендованого ОЗ РД-4

Найменування об'єкту ОЗ	Загальна сума поліпшення	Метод амортизації	Термін амортизації	Залишок на початок	Розрахунок щомісячної амортизації	Накопичена амортизації	Залишок на кінець	Рахунок для віднесення на витрати

Таблиця 9

Робочий документ аудитора з перевірки правильності нарахування та сплати орендної плати РД-5

Найменування об'єкту ОЗ	За даними підприємства				За даними аудиту				Відхилення				
	Нараховано		зменшено на суму поліпшення	Перераховано		Нараховано		зменшено на суму поліпшення	Перераховано		зменшено на суму поліпшення	Перераховано	
	сума	дата		сума	дата	сума	дата		сума	днів		сума	днів

ності давно оцінили в розвинених зарубіжних країнах. Чинне законодавство України визначає лізинг як господарську діяльність, спрямовану на інвестування власних чи залучених фінансових коштів, яка полягає в наданні за договором лізингу однією стороною (лізингодавцем) у виняткове користування другій стороні (лізингодержувачу) на визначений строк майна, що належить лізингодавцю або набувається ним у власність (господарське відання) за дорученням чи погодженням лізингодержувача у відповідного постачальника (продавця) майна, за умови сплати лізингодержувачем періодичних лізингових платежів.

Природа лізингових операцій передбачає відокремлення володіння від власності і, виходячи із цього, використання особливостей оподаткування, які притаманні цьому виду відносин, зокрема: нарахування податкового кредиту на всю суму придбаного майна за внесення лише авансового платежу; відсутність оподаткування ПДВ частини лізингового платежу, яка відображає вартість процентів і комісій; включення до складу витрат частини лізингового платежу, яка відображає вартість процентів та комісій; можливість використання прискореної амортизації.

Застосування перелічених особливостей оподаткування створює можливості для розвитку лізингу

як інструмента фінансування капітальних інвестицій, проте такі особливості дають змогу використовувати лізинг для операцій із виведення коштів з України до країн із м'яким податковим кліматом. Але доповнення типології легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, схемами відмивання коштів із використанням лізингових операцій, а також обмеження реклами та пропаганди можливостей оптимізації податкових платежів за допомогою лізингових операцій дадуть змогу зменшити масштаби штучного використання лізингових операцій у «тіньових» схемах.

Запропоновані методичні підходи до аудиту лізингу, які на відміну від наявних методичних підходів включають визначення мети, завдань, програму перевірки, складену анкету, запропоновані робочі документи аудитора, що є основним етапом аудиту податків та дасть змогу якісно провести аудит. Запропонована програма аудиту, анкета та робочі документи аудитора дає змогу охопити всі операції підприємства із лізингу, оскільки в програмі відображені основні процедури для досягнення мети аудиторської перевірки. А своєчасність виявлення помилок за допомогою представлених у роботі методичних підходів до проведення аудиту, попереджує фінансові санкції та зайві витрати підприємства, що підвищує рівень ефективності роботи підприємства.

Таблиця 10

Робочий документ аудитора з перевірки правильності кореспонденції рахунків з оренди РД-6

Період	Зміст господарської операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення			Висновок аудитора
		Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	

Таблиця 11

Робочий документ аудитора з перевірки правильності рознесення кореспонденції рахунків з оренди до облікових регістрів РД-7

Період	№	Кореспонденція рахунків			Журнал				Відхилення (+,-)	Причина	Висновок
		Дт	Кт	Сума	№ журнал	№ рядка	Дата	Сума			

Таблиця 12

Робочий документ аудитора з перевірки правильності відображення оренди у журналі та головній книзі РД-8

Період	Журнал	Головна книга	Відхилення (+,-)	Причина	Висновок

Таблиця 13

Робочий документ аудитора з перевірки правильності відображення оренди у Головній книзі та Балансі РД-9

Період	Головна книга	Баланс	Відхилення (+,-)	Причина	Висновок аудитора

Список літератури:

1. Господарський кодекс України станом на 19 лютого 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Цивільний кодекс України станом на 19 лютого 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
3. Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 № 2269-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>.
4. Майдуда Г.С. Лізинг як джерело відтворення основних засобів підприємства / Г.С. Майдуда // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2011. – № 2(29). – Т. 2. – С. 416–426.
5. Статистичні дані Української асоціації лізингодавців [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uul.com.ua/stat/leasing_market/.
6. «Щодо ризиків тінізації лізингових операцій в Україні». Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1161/>.

UDC 657.1.012

Usatenko O.V., Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit
State Higher Educational Institution «National Mining University»

DETERMINING HISTORICAL DEVELOPMENT STAGES TO IMPROVE REPORTING SYSTEM OF INSTITUTIONAL INVESTORS

Usatenko O.V. Determining historical development stages to improve reporting system of institutional investors. The paper has determined basic stages of accounting development to systemize information concerning the progress of reporting system and formation of reports in Ukraine. To achieve the goal, studies of various approaches by researches engaged in the development of accounting reporting have been analyzed to determine prospective vector of future progress of reporting procedures of institutional investors.

Keywords: reporting, development stages, information, records, financial situation.

Усатенко О.В. Виділення історичних етапів розвитку для удосконалення системи звітності інституційних інвесторів. В статті визначені основні етапи розвитку звітності з метою систематизації інформації про розвиток облікової системи та формування звітності в Україні. Для досягнення поставленої мети було проаналізовані дослідження різноманітних підходів науковців, що простежували розвиток бухгалтерської звітності задля визначення перспективного вектора подальшого розвитку звітності інституційних інвесторів.

Ключові слова: звітність, етапи розвитку, інформація, облікові записи, фінансове становище.

Усатенко О.В. Выделение исторических этапов развития для совершенствования системы отчетности институциональных инвесторов. В статье определены основные этапы развития отчетности с целью систематизации информации о развитии учетной системы и формирования отчетности в Украине. Для достижения поставленной цели было проанализированы исследования различных подходов ученых, которые прослеживали развитие бухгалтерской отчетности для определения перспективного вектора дальнейшего развития отчетности институциональных инвесторов.

Ключевые слова: отчетность, этапы развития, информация, учетные записи, финансовое положение.

The problem definition. Reporting involves inter-related and generalized accounting records making it possible to analyze activities of economic agent as well as characterize, assess, and analyze activity, use of resources, and financial results during certain period. Reporting is the basic communication means, and final output of accounting aimed at meeting demands of internal users and external users of accounting information. Under current conditions of constant escalating competition when activities of investment investors are

connected with high risk, accounting becomes the main information source as for making managerial decisions related to business development and investment decisions. The information supplied by accounting helps effect on investment movements and attracting complementary investments from external subjects. In terms of the microlevel, accounting enables efficient economic agent management, prognosis of growth development and its possible risks, analysis of relations with counterparties. In terms of the macrolevel, accounting is the