



ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ

Н.В. НАКОНЕЧНА

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК



Львів – 2015



ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ
СПРАВ УКРАЇНИ

Н.В. Наконечна

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Львів – 2015

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.261.82я73
Н 22

Рекомендовано до друку Вченою радою
Львівського державного університету внутрішніх справ
(протокол № 6 від 24 червня 2015 р.)

Рецензенти:

Гончарук Я.А. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту
(Львівський державний університет внутрішніх справ);
Воляник Г.М. - кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту
(Національний лісотехнічний університет);

Наконечна Н.В.

Н 22 **Контроль і ревізія:** навч. посіб. / Н.В. Наконечна. – ЛДУВС, Львів:
Видавництво ТзОВ “Ліга-Прес”, 2015. – 178 с.

У навчальному посібнику розкрито основні поняття і положення контролю і ревізії; висвітлено організаційні форми і методи контролю і ревізії; розглянуто завдання, джерела та порядок проведення ревізії виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства.

Рекомендовано студентам економічних спеціальностей всіх форм навчання.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.261.82я73

ISBN 978-966-397-111-7

©Наконечна Н.В., 2015
© Видавництво ТзОВ “Ліга-Прес”,
2015.

ЗМІСТ

<i>Передмова</i>	7
Тема 1. Організація процесу контролю і ревізії	9
1.Поняття та завдання контрольно-ревізійної роботи.....	9
2.Інформаційне забезпечення контрольно-ревізійного процесу.....	12
3.Планування, підготовка, порядок проведення ревізій та перевірок.....	13
4.Оформлення результатів ревізій, прийняття рішень за їх результатами.....	20
<i>Контрольні питання</i>	29
<i>Література</i>	29
<i>Тестові завдання</i>	30
Тема 2. Види контролю. Права, обов'язки і відповідальність працівників контролю	33
1.Класифікація організаційних форм і видів економічного контролю.....	33
2.Багатогранність ревізійної роботи.....	39
3.Права, обов'язки і відповідальність ревізорів.....	41
<i>Контрольні питання</i>	48
<i>Література</i>	48
<i>Тестові завдання</i>	48
Тема 3. Підготовка та порядок проведення ревізій і оформлення їх результатів	51
1. Організація і підготовка до проведення комплексної ревізії.....	51
2. Процес проведення ревізії.....	52
3. Оформлення результатів ревізії.....	54
4. Прийняття рішення за результатами проведеної ревізії.....	58
5. Організація контролю за виконанням рішень за матеріалами ревізії.....	62
<i>Контрольні питання</i>	63
<i>Література</i>	64
<i>Тестові завдання</i>	65
Тема 4. Методичні прийоми узагальнення результатів ревізій (перевірок), реалізації матеріалів	67
1.Методичні прийоми контролю і ревізії.....	67
2.Документальні методичні прийоми.....	75

<i>Контрольні питання</i>	77
<i>Література</i>	77
<i>Практичні завдання для самостійної роботи</i>	78
<i>Тема 5. Ревізія операцій з коштами</i>	80
1.Завдання контролю і ревізії операцій з коштами.....	80
2.Контроль і ревізія операцій з готівкою у касі підприємства.....	81
3.Контроль і ревізія операцій з коштами на поточному рахунку в національній валюті в банку.....	83
<i>Контрольні питання</i>	86
<i>Література</i>	86
<i>Практичні завдання для самостійної роботи</i>	87
<i>Тема 6. Ревізія операцій з основними засобами і нематеріальними активами</i>	92
1.Завдання, послідовність, джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з основними засобами і нематеріальними активами.....	92
2.Ревізія збереження та технічного стану основних засобів.....	95
3.Контроль і ревізія повноти і доцільності списання та передачі основних засобів.....	98
4.Контроль і ревізія операцій з нематеріальними активами.....	101
<i>Контрольні питання</i>	104
<i>Література</i>	104
<i>Практичні завдання для самостійної роботи</i>	106
<i>Тема 7. Ревізія стану обліку, зберігання і використання товарно-матеріальних цінностей</i>	107
1.Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії операцій з ТМЦ.....	107
2.Порядок проведення інвентаризації ТМЦ.....	109
3.Контроль і ревізія операцій по надходженню та списанню ТМЦ.....	111
<i>Контрольні питання</i>	114
<i>Література</i>	114
<i>Практичні завдання для самостійної роботи</i>	115
<i>Тема 8. Контроль і ревізія розрахункових операцій</i>	117
1.Контроль і ревізія операцій з дебіторами і кредиторами; підзвітними особами та іншими кредитними операціями.....	117

2.Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці з персоналом.....	120
3.Контроль і ревізія нарахувань і утримань із заробітної плати.....	124
<i>Контрольні питання.....</i>	<i>126</i>
<i>Література.....</i>	<i>126</i>
<i>Практичні завдання для самостійної роботи.....</i>	<i>127</i>

Тема 9. Контроль і ревізія собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг.....

1.Завдання і джерела ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг.....	129
2.Перевірка правильності ведення обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.....	130
<i>Контрольні питання.....</i>	<i>135</i>
<i>Література.....</i>	<i>136</i>
<i>Практичні завдання для самостійної роботи.....</i>	<i>137</i>

Тема 10. Контроль і ревізія результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства

1.Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства.....	139
2.Ревізія результатів від фінансово-господарської діяльності підприємства...	142
3.Контроль фінансового стану підприємства.....	146
<i>Контрольні питання.....</i>	<i>148</i>
<i>Література.....</i>	<i>149</i>
<i>Практичні завдання для самостійної роботи.....</i>	<i>149</i>

Тема 11. Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку і достовірності звітності

1.Контроль і ревізія збереження власності і організації матеріальної відповідальності.....	15
1	
2.Перевірка правильності ведення обліку та складання фінансової звітності.....	154
<i>Контрольні питання.....</i>	<i>157</i>
<i>Література.....</i>	<i>158</i>
<i>Практичні завдання для самостійної роботи.....</i>	<i>159</i>

Тема 12. Узагальнення, розгляд і реалізація результатів контролю і ревізії.....	161
1.Документування ревізії та її результатів.....	161
2.Реалізація результатів ревізій та перевірок.....	166
Контрольні питання.....	169
Література.....	169
Практичні завдання для самостійної роботи.....	170

Список

рекомендованих

джерел.....	173
--------------------	------------

ПЕРЕДМОВА

Раціональне господарювання неможливе без застосування економічних заходів щодо дотримання законодавства в галузі господарської політики, тобто без систематичного і дієвого контролю з боку держави за виробництвом, споживанням суспільного продукту, використання як живої, так і матеріалізованої суспільної праці.

Контроль і ревізія відіграють важливу роль в господарському механізмі управління народним господарством, оскільки координують і погоджують ряд однорідних процесів, виконання яких здійснюється колективом працівників.

Під контрольно-ревізійною роботою розуміють сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної роботи значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державної фінансової інспекції. При цьому, ринок потребує достовірної облікової і звітної інформації про діяльність суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності (державних, приватних, комунальних та інших підприємств, асоціацій, концернів, акціонерних і спільних товариств тощо).

Мета навчального посібника - сформулювати систему знань та практичних навиків застосування в майбутній практичній роботі сучасних форм і методів контролю для попередження і ліквідації порушень та недоліків, виявити резерви ефективного використання закріплених ресурсів; надати необхідні теоретичні знання і практичні навички з контролю і ревізії.

Перебудова господарського механізму зумовлює необхідність відповідної перебудови контрольно-ревізійної роботи, висуває до неї нові вимоги. Ревізії і перевірки мають спрямовуватися на відкриття недоліків і

порушень, виявлення внутрішньогосподарських резервів, на боротьбу за економію і ощадливість.

Дослідження питання контролю і ревізії здійснювали такі вітчизняні науковці, як: М.Білуха, Ф.Бутинець, Я.Гончарук, Л.Дікань, З.Живко, А.Загородній, О.Кундря-Висоцька, Є.Романів, В.Рудницький, М.Усач, Р.Хом'як, Н.Чумаченко та ін.

Ефективним інструментом у боротьбі зі зловживаннями завжди був і залишається контроль, який науковці вважають однією із найважливіших функцій управління. Результативність контролю залежить насамперед від компетентності ревізорів та співробітників служби по боротьбі з економічною злочинністю. Така компетентність характеризується певним володінням методикою контролю і професійним чуттям осіб, наділених повноваженнями здійснювати цю функцію.

За допомогою ревізій забезпечують систематичний контроль за збереженням і раціональним використанням всіх форм власності. Вони сприяють всебічному виявленню резервів та підвищенню ефективності виробництва. За результатами ревізій розробляють заходи щодо усунення виявлених недоліків і приймають рішення про притягнення до матеріальної та адміністративної відповідальності, чим досягається висока оперативність і дієвість даного способу економічного контролю.

Важливим напрямом ревізійної роботи є розкриття фактів корупції злочинності. Чільне місце в ревізійній роботі повинна займати проблема посилення режиму економії. Важливим завданням ревізій є не тільки викриття різних порушень і виявлення зловживань, а й розробка конкретних пропозицій і рекомендацій щодо поліпшення виробничо-фінансової діяльності підприємств і організацій, зміцнення внутрігосподарського контролю, раціоналізації обліку, звітності та інших функцій управління.

Тема 1. Організація процесу контролю і ревізії

План

1. Поняття та завдання контрольно-ревізійної роботи.
2. Інформаційне забезпечення контрольно-ревізійного процесу.
3. Планування, підготовка, порядок проведення ревізій та перевірок.
4. Оформлення результатів ревізій, прийняття рішень за їх результатами.

1. Поняття та завдання контрольно-ревізійної роботи

Контрольно-ревізійна робота відіграє важливу роль в господарському механізмі управління народним господарством, оскільки координує і погоджує ряд однорідних процесів, виконання яких здійснюється колективом працівників.

Під контрольно-ревізійною роботою розуміють сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

До контрольно-ревізійних процедур відносять організацію перевірки наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, розрахункових операцій і т.д.

Контрольно-ревізійна робота проводиться у формі ревізій і перевірок.

Ревізія - це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального розкриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт.

Фактично ревізія - це комплекс взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності підприємств, що здійснюється з допомогою прийомів документального та фактичного контролю, спрямований на виявлення обґрунтованості, доцільності і економічної ефективності здійснення господарських операцій, стану збереження майна.

Ревізійний процес складається з цілої низки послідовних етапів. Кожний з етапів має свій зміст, функціональне призначення й відокремлений за часом.

Ревізія – це тривалий процес, який проводиться в кілька *етапів*:

підготовка;

- проведення ревізійних процедур на об'єкті ревізії;
- систематизація матеріалів ревізії та оформлення її результатів;
- обговорення їх на об'єкті ревізії;
- розгляд матеріалів ревізії та прийняття рішень вищестоящою організацією;
- контроль за виконанням прийнятих рішень.

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної роботи значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державної фінансової інспекції. При цьому, ринок потребує достовірної облікової і звітної інформації про діяльність суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності (державних, приватних, комунальних та інших підприємств, асоціацій, концернів, акціонерних і спільних товариств тощо).

Тільки об'єктивна обліково-аналітична інформація про діяльність суб'єктів господарювання дає можливість перевірити відповідність діяльності підприємств чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам, які її регулюють.

Перебудова господарського механізму зумовлює необхідність відповідної перебудови контрольно-ревізійної роботи, висуває до неї нові вимоги. Ревізії і перевірки мають спрямовуватися на відкриття недоліків і порушень, виявлення внутрішньогосподарських резервів, на боротьбу за економію і ощадливість.

Для досягнення позитивних результатів ревізій і перевірок слід посилити взаємодію державного контрольно-ревізійного апарату з податковими, банківськими, фінансовими, статистичними, правоохоронними, спеціалізованими та іншими органами контролю. Водночас слід підвищити рівень координації всієї системи контролю (погодження планів ревізій), створити координаційні ради в окремих регіонах країни.

Тільки чітко організована система контролю за виробництвом і розподілом суспільного продукту, іншими сферами суспільного життя дає змогу своєчасно виявити й усунути фактори, які створюють перепони для ефективного ведення виробництва й досягнення поставленої мети. Добре організований контроль формує у працівників успіх ланок управління діловитість, компетентність і оперативність, що є важливим фактором вирішення завдань економічного і соціального розвитку суспільства.

Ревізія є основною формою фінансово-господарського контролю і відрізняється від інших форм контролю тим, що вони проводяться після виконання господарських операцій, процесів. При перевірці об'єктів

застосовуються різні джерела інформації, методичні прийоми і контрольні-ревізійні процедури, а висновки ґрунтуються на документально-достовірних доказах. Виявлені недоліки і порушення мають адресність у межах матеріальної і юридичної відповідальності.

Ревізія – один із способів економічного контролю, його складова частина. Вона походить від латинського *revisio* – перегляд, що і покладено в основу цього способу контролю – контрольне дослідження здійснених господарських операцій з метою виявлення дотримання їх законності, достовірності та економічної доцільності, тобто ревізія є способом наступного контролю, яка здійснюється переважно на підставі документальних джерел.

За допомогою ревізій забезпечують систематичний контроль за збереженням і раціональним використанням всіх форм власності. Вони сприяють всебічному виявленню резервів та підвищенню ефективності виробництва. За результатами ревізій розробляють заходи щодо усунення виявлених недоліків і приймають рішення про притягнення до матеріальної та адміністративної відповідальності, чим досягається висока оперативність і дієвість даного способу економічного контролю.

Характерними *властивостями* ревізій є їх правове регламентування, всеохоплюючий і безперервний характер, чітко визначений порядок проведення у спеціальній інструкції. Ревізія повинна проводитися висококваліфікованими спеціалістами спеціальних органів контролю (контрольно-ревізійні управління, відділи, інспекції) або окремим підрозділом підприємства (ревізійна комісія). На відміну від інших способів контролю, ревізія має чіткий правовий статус, який закріплює межі її поширення, строки проведення, права й обов'язки осадових осіб (ревізорів), порядок оформлення і розгляду результатів ревізій.

При проведенні ревізій широко використовують *прийоми* документального і натурального (візуального) контролю, що дозволяє глибоко досліджувати стан виробничо-фінансової діяльності і вирішувати різнобічні завдання економічного контролю.

Виділяють такі основні *завдання* ревізійних служб: перевірка стану економіки підприємств, об'єднань, організацій і установ; виконання виробничих і фінансових планів; дотриманні дисципліни та законності здійснених операцій; збереження коштів і матеріальних цінностей; ефективність використання матеріальних та фінансових ресурсів; повноту виявленні і мобілізацію виявлених внутрігосподарських резервів; з'ясувати причини утворення непродуктивних витрат і втрат, псування продукції, пошкодження майна; правильності і достовірності ведення бухгалтерського

обліку і звітності; фінансових, кредитних і розрахункових операцій, своєчасність виконання зобов'язань перед бюджетом та іншими органами фінансової системи; виконання вказівок по усуненню недоліків, виявлених попередньою ревізією або перевіркою.

Для успішного вирішення зазначених завдань необхідно постійно вдосконалювати організацію і техніку проведення ревізій з урахування особливостей розвитку економіки і формуванням нових форм підприємництва.

Важливим напрямом ревізійної роботи є розкриття фактів корупції злочинності. Чільне місце в ревізійній роботі повинна займати проблема посилення режиму економії. Важливим завданням ревізій є не тільки викриття різних порушень і виявлення зловживань, а й розробка конкретних пропозицій і рекомендацій щодо поліпшення виробничо-фінансової діяльності підприємств і організацій, зміцнення внутрігосподарського контролю, раціоналізації обліку, звітності та інших функцій управління.

2.Інформаційне забезпечення контрольно-ревізійного процесу

Контрольно-ревізійний процес повинен бути інформаційно забезпеченим. За змістом інформаційне забезпечення контролю поділяють на: законодавче, нормативно-довідкове, планове, договірне, технологічне, організаційно-управлінське, документальне.

Законодавче інформаційне забезпечення - це система інформування про законодавчі акти з питань господарського, цивільного, трудового, кримінального, адміністративного, земельного, фінансового, податкового, банківського та інших видів права, які застосовуються у виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємств і організацій.

Нормативно-довідкове інформаційне забезпечення — комплекс заходів з надання інформації, яка міститься в нормах і нормативах з витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів (загальнодержавних, галузевих тощо).

Планове інформаційне забезпечення являє собою систему надання інформації, яка міститься в планах економічного і соціального розвитку галузі, регіонів, підприємств, організацій (у бізнес-планах, у завданнях тощо).

До договірної інформаційного забезпечення належать заходи з інформування про господарські угоди, контракти, договори, укладені підприємствами й організаціями з іншими суб'єктами підприємницької діяльності.

Технологічне інформаційне забезпечення охоплює систему заходів з надання інформації про технічну документацію з технології виробництва продукції, виконання робіт, послуг, міждержавні та державні стандарти, технічні умови якості продукції, галузеві стандарти, проектно-кошторисну документацію тощо.

Організаційно-управлінське інформаційне забезпечення передбачає заходи з надання даних зі статуту підприємства та організаційно-розпорядчих документів (накази, розпорядження, службове листування, штатний розпис, кошториси тощо).

Документальне інформаційне забезпечення - це система інформування про факти, які відбулися у виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємств і організацій, відображені в первинних документах, облікових регістрах бухгалтерського обліку, даних управлінського обліку, податкового обліку, статистичного й оперативного-технічного обліку, а також у звітності про діяльність ревізованих підприємств і організацій.

3.Планування, підготовка, порядок проведення ревізій та перевірок

Планування контрольно-ревізійної роботи – важлива умова її раціональної організації. Обґрунтоване планування забезпечує краще використання контрольно-ревізійних кадрів, робочого часу на проведення ревізій і перевірок, сприяє поліпшенню управління контрольно-ревізійними органами

Плани складаються у кожному контрольно-ревізійному органі в кінці звітного періоду на наступний рік або квартал на основі попередньої інформації про контрольно-ревізійну роботу, стану справ на підприємствах та з урахуванням необхідної черговості проведення контролю на підприємствах і деяких нормативів.

У планах передбачають перелік усіх підприємств і організацій, які підлягають ревізії, вказують відомості про попередні ревізії та перевірки, а також планові показники: ревізійний період, час і вид проведення ревізій і перевірок, виконавців. При цьому враховують, що комплексні ревізії і перевірки на підприємствах і організаціях повинні проводитися не рідше одного разу в два роки з обов'язковим залученням всіх необхідних спеціалістів підрозділів і служб управління сільського господарства. Тривалість ревізії планують з урахуванням стану економічної діяльності, розміру і спеціалізації підприємств, періоду після останньої перевірки, але, як правило, не більше 30 днів.

План складають виходячи з реальних можливостей контролера

перевірити на належному рівні відповідну кількість підприємств (8-9 ревізій на рік). Певний резерв часу необхідно передбачити для здійснення непланових ревізій, тематичних перевірок за вимогою правоохоронних та вищих органів управління, а також на підготовку до ревізій і перевірок та контролю за виконанням рішень, прийнятих за результатами попередніх ревізій і перевірок, проведення семінарів, нарад на облік і звітність по контролю.

Насамперед планують ревізії і перевірки на тих підприємствах, в яких тривалий час їх не було, є сигнал про недоліки і зловживання або заяви на проведення ревізій на прохання керівництва через неблагополучну економічну ситуацію на підприємстві.

Кожна ревізія, передбачена в плані, повинна охоплювати період, починаючи з дати закінчення попередньої і закінчуватися на перше число, незалежно від дати її початку, тобто з першого числа початку по перше число кінця ревізійного періоду. Ця вимога забезпечує принцип безперервності контролю.

План складає начальник контрольно-ревізійного апарату, затверджує керівник органу, до складу якого входить підрозділ контролю. Строки проведення контролю та його виконавці розголошенню не підлягають. Ревізії та перевірки повинні мати раптовий характер.

Для усунення дублювання строки проведення ревізій і перевірок на підвідомчих підприємствах і організаціях узгоджують з відповідними органами і установами державного контролю (Державна фінансова інспекція, Державна фіскальна служба та ін.).

Можуть бути і інші варіанти планів. Зокрема, рекомендують складати річний план з поквартальною розбивкою, в якому зазначають перелік підприємств, що підлягають ревізіям і перевіркам у плановому році, відомості про попередню ревізію і квартал проведення ревізії, а в доповнення до нього – квартальний план, де вказують дату початку і закінчення ревізії, виконавців, затрати людино-днів та ін. Доцільність такого підходу до планування контролю зумовлена тим, що напередодні планового року важко передбачити, а головне забезпечити виконання заходів по конкретних показниках (дата, виконавці тощо).

Основні плани контрольно-ревізійної роботи доповнюють плануванням додаткових заходів: проведення нарад семінарів, підготовка програм, рекомендацій по проведенню ревізій та перевірок, строки проведення цих заходів та виконавців. До планів додаються графіки відпусток контролерів, підвищення їх класифікації.

Плани ревізійних комісій підприємств складають голови цих комісій і

затверджують на засіданнях. Вони можуть мати різні форми. Однак у всіх потрібно вказати перелік об'єктів та період перевірки. Об'єктами ревізій і перевірок на підприємствах є виробничі підрозділи, служби, господарські об'єкти (бригади, ферми, склади та ін.).

Плани – графіки ревізій і перевірок сільськогосподарських підприємств доцільно узгоджувати з управлінням сільського господарства і продовольства для усунення дублювання роботи контролюючих органів. Можна організувати спільні ревізії та перевірки з цими органами.

Плани ревізій та перевірок доповнюють програмами, індивідуальними планами контролерів. У програмі передбачають детальний перелік питань, а також ревізійних процедур, які забезпечують її виконання. Програми можуть бути типовими й індивідуальними для кожного контрольного підприємства, а також з різним ступенем деталізації. Типові програми складають окремі відомства з урахуванням спеціалізації та організації виробничої діяльності підпорядкованих підприємств.

У більшості випадків у програмах відображують лише детальний перелік питань без зазначення строку їх перевірки і виконавців, але вказують спосіб та порядок їх перевірки. У цьому випадку програму можуть доповнити індивідуальним робочим планом перевірки господарських операцій. Програму складають на основі діючих інструкцій про проведення ревізій і матеріалів, які вивчають у процесі підготовки до ревізій і перевірок.

Складання продуманої і чіткої програми – один з важливих факторів підготовчої роботи до проведення ревізії. Особливо важливо передбачити перевірку питань, пов'язаних із змінами в законодавстві та нормативних актах, новими законодавчими актами.

Підготовку до ревізій починають із моменту затвердження плану документальної ревізії. Вона охоплює попереднє ознайомлення з матеріалами, що характеризують діяльність підприємства, яке підлягає ревізії, складання програми або робочого плану, систематизацію нових нормативних актів, підготовку макетів таблиць, відомостей та інших робочих документів по оформленню результатів ревізій.

Ревізор може одержати інформацію про дане підприємство з таких джерел: акт попередньої ревізії (перевірки); річні звіти, рішення балансової комісії при розгляді й обговоренні річного звіту; усна, письмова інформація від фахівців управління (об'єднання) – агрономів, зооінженерів, начальника економічно-фінансового відділу та ін.; матеріали перевірок інших органів контролю, якщо налагоджена координація їх роботи і співробітництво; інформація від окремих підприємств та організацій, які мають ділові стосунки з підприємством, що підлягає ревізії; інформація з газет і журналів.

Особливо важлива інформація актів попередніх ревізій і річного звіту. Ревізор звертає увагу на виявлені порушення й інші недоліки та обставини, за яких виникли порушення, робить попередній оглядовий аналіз показників звіту. На підставі цього виявляють вузькі місця, слабкі ділянки роботи підприємства і намічають напрями перевірки його виробничо-фінансової діяльності. Це дозволяє скоротити час на проведення ревізійних процедур безпосередньо на підприємстві, зосередити увагу на найважливіших питаннях, щоб забезпечити їх глибоку перевірку.

При вивченні матеріалів попередньої ревізії потрібно проаналізувати інформацію про виконання рішень згідно з наказом, листом, постановою, одержаною від підприємства, щоб перевірити її достовірність на місці.

У період підготовки до ревізії доцільно систематизувати нові положення законодавства та зміни в ньому, інструкціях та інших нормативних документах, щоб перевірити поінформованість про них на підприємстві та правильність застосування цих нових положень. Потрібно також ознайомитись із службовим листуванням, вказівками і розпорядженнями вищих органів управління, звернути увагу на наявність заяв, доповідних записок, скарг та інших сигналів про недоліки і правопорушення на підприємстві.

Замітки про зібрану інформацію потрібно нагромаджувати в спеціальному *робочому зошиті*. При призначенні комплексних ревізій до них готуються всі члени ревізійної бригади (групи).

На основі зібраних даних і одержаних завдань по перевірці конкретних ділянок роботи керівництво вищим органом управління складає *програму і робочий план ревізії*. Останній включає перелік ревізійних операцій (процедур), які потрібно виконати, в хронологічному порядку, прийоми і способи їх-виконання та виконавців.

Доцільно заготовити макети робочих таблиць, проміжних актів, відомостей для оформлення результатів ревізії для скорочення часу на цю роботу на підприємстві. Крім того, вдало розроблені таблиці, відомості, в яких закладено алгоритм розрахунків певних показників та їх зіставлення, полегшують роботу на об'єкті ревізії, несуть навантаження програмованого забезпечення контролю, є доброю допомогою, для молодших і менш досвідчених контролерів.

Підготовчий період завершується інструктажем і обміном пропозиціями всіх членів ревізійної бригади перед виїздом на об'єкт ревізії. Інструктаж проводить начальник ревізійного відділу, керівник ревізійної бригади, головний бухгалтер в окремих випадках – керівник управління, об'єднання. Від якості підготовчої роботи значною мірою залежить

ефективність ревізії. Цей етап один з важливих елементів наукової організації праці.

Призначення ревізії і перевірки оформляють наказом або розпорядженням керівника відповідного органу управління, в якому вказують вид ревізії, назву підприємства, період, за який необхідно перевірити виробничо-фінансову діяльність, прізвище та ініціали керівника та всіх членів ревізійної групи строк проведення та подання матеріалів ревізій, кількість днів на перевірку кожному члену ревізійної групи. На основі наказу кожному з них виписують посвідчення про відрядження із зазначенням місця, мети і строку відрядження. Керівнику ревізійної бригади вручають програму ревізії, копію наказу або виписку з наказу про проведення ревізії.

Прибувши на об'єкт ревізії (підприємство), керівник ревізійної групи пред'являє керівнику наказ про проведення ревізії. Керівник викликає головного бухгалтера та інших головних спеціалістів і керівників відповідних служб і проводить коротку нараду, на якій повідомляє про мету і завдання ревізії, дає відповідні розпорядження спеціалістам щодо участі в організації та проведенні ревізії на окремих ділянках, підготовки необхідної інформації тощо. Після цього члени ревізійної групи приступають до ревізії на своїх ділянках відповідно, до програми.

На дошці оголошень або іншими засобами (по радіо, через керівників підрозділів) повідомляють про строки проведення ревізії та основне робоче місце ревізійної бригади. Одночасно вивішують скриньку для пропозицій і повідомлень працівників даного підприємства.

Зразу ж проводять інвентаризацію каси. В перші дні ревізії доцільно здійснити інвентаризацію і всіх інших матеріальних цінностей та худоби. До інвентаризації, яку проводять під керівництвом контролерів, залучають бухгалтерів та інших працівників, а також ревізійну комісію підприємства.

На початку ревізії роблять загальне обстеження підприємства: оглядають поля, ферми, підсобні цехи, сховища і склади матеріальних цінностей, гаражі, ангари та інші місця зберігання сільськогосподарської техніки, будівельні майданчики, розміщення і склад виробничих підрозділів, з'ясовують, які форми організації праці й управління застосовують на даному підприємстві та ін. У результаті одержують загальну уяву про стан справ на підприємстві, уточнюють програму і завдання перевірки та загальний обсяг ревізійної роботи. Після цього приступають до ревізії програмних питань. Особливо складною і трудомісткою є перевірка документів, яку можна здійснювати у хронологічному, систематизованому, комбінованому порядку.

Хронологічна перевірка передбачає дослідження документів у послідовності, в якій вони підшиті, тобто за кожний місяць перевіряють всі

документи: касові, банківські. по руху матеріальних цінностей та ін. Такий порядок перевірки рекомендують на невеликих підприємствах з незначною кількістю операцій.

Систематизовану перевірку здійснюють за однорідними операціями, згрупованими за економічною ознакою. Наприклад, за весь період, що підлягає ревізії, перевіряють всі касові документи, потім банківські і т. д. Такий порядок вивчення документів більш ефективний, ніж хронологічний, бо дозволяє зосередити увагу на певній ділянці роботи, що виконувалася протягом тривалого періоду, і виявити тенденції та типові відхилення. Тому систематизована перевірка використовується найчастіше.

Комбінований порядок дослідження документів передбачає поєднання хронологічного і систематизованого способу, використовуючи переваги кожного з них. Тому найефективніша комбінована перевірка, в основу якої покладено систематизований принцип. Вона зумовлена необхідністю зіставлення взаємопов'язаних операцій і дослідження їх у взаємозв'язку. Наприклад, вивчаючи касові операції, виникає потреба в залученні документів по розрахунках з підзвітними особами, по реалізації продукції, робіт та послуг за готівку тощо.

Важливий організаційний момент – встановлення послідовності перевірки документів, яка зумовлена черговістю виконання відповідних господарських операцій і взаємозв'язком документів. Тому послідовність перевірки документальних джерел повинна бути такою, при якій кожний наступний етап впливає з попереднього. Наприклад, після ревізії коштів доцільно переходити до ревізії розрахункових операцій, а після цього – до ревізії матеріальних цінностей, оскільки дані операції тісно взаємопов'язані.

При перевірці відповідних господарських операцій також важливо дотримуватися певної послідовності, зумовленої порядком формування інформації, починаючи з відображення її в первинних документах і закінчуючи звітністю. З урахуванням цього можна перевіряти документи за принципом “від документа до реєстра” або “від реєстра до документа”, тобто від часткового до загального, або навпаки. Вибір підходу в основному залежить від виду господарських операцій. Однак перевагу надають принципу “від загального до часткового”. Цей вибір ґрунтується також на вибірковому способі перевірки документів, який є основним у ревізійній практиці. Наприклад, всі розрахункові операції доцільно починати з дослідження динаміки заборгованості. В бухгалтерських реєстрах за певний період. Виявивши організації або підприємства, які порушують розрахункову дисципліну, перевіряють первинні документи, враховуючи принцип суттєвості (матеріальності). При перевірці виробництва, реалізації продукції

слід починати з економічного аналізу, а потім переходити до перевірки записів у бухгалтерських регістрах, первинних документах по конкретних видах виробництва та реалізації продукції, рівень економічних показників якої низький або підлягає сумніву. Оскільки касові і банківські операції згідно з Інструкцією потрібно перевіряти суцільним способом, то їх можна перевіряти за принципом “від документа до регістра”. Вибір підходу залежить також від конкретних завдань і ревізійної ситуації на місці. У будь-якому випадку потрібно широко використовувати наскрізну перевірку господарських операцій, враховуючи, що викривлення інформації, приховування порушень може здійснюватися на всіх етапах її формування, починаючи з первинних документів і закінчуючи бухгалтерськими регістрами і звітністю.

Вибірковій перевірці, як правило, підлягають всі інші господарські операції. Кількість документів, період, за яким вони оформлені, встановлюють самі ревізори на місці. Однак для перевірки певних господарських операцій використовують документи періоду, найбільш характерного для цього роду операцій. Наприклад, перевірку операції по оприбуткуванню продукції від урожаю логічно проводити за місяці її масового збирання (у липні-вересні), виконання ремонтних робіт – в осінньо-зимовий період і т. п.

Розрахункові операції доцільно перевіряти за кожний останній місяць звітного кварталу. Найглибше слід перевірити господарські операції за останній місяць року, оскільки в грудні виконується така відповідальна робота, як інвентаризація, закриття рахунків, калькулювання собівартості продукції, складання річного звіту.

При виявленні серйозних порушень і зловживань на окремих ділянках виробничо-фінансової діяльності проводять перевірку документів суцільним способом. Його ж використовують при наявності сигналів, заяв і скарг на конкретних матеріально відповідальних або службових осіб.

Таким чином, в основу вибіркового способу кладуть принцип суттєвості (матеріальності), суть якого полягає в тому, що насамперед зважають на такі факти, які визначають оцінку певних ділянок роботи або від яких залежить стан справ у конкретному випадку.

При перевірці документів використовують різні прийоми і способи в їх оптимальному поєднанні. Раціональна організація проведення ревізій визначається також широким застосуванням технічних засобів і особливо машинолічильної техніки, про що детальніше викладено вище.

Спеціалісти у складі ревізійної бригади при проведенні комплексної ревізії основну увагу звертають на перевірку організації і технології

виробництва по галузях.

4.Оформлення результатів ревізій, прийняття рішень за їх результатами

Оформлення результатів ревізій включає систематизацію, узагальнення матеріалів перевірок і складання основного акта.

У процесі ревізії контролери нагромаджують факти і систематизують їх за програмними розділами ревізії у спеціальному робочому зошиті, складають проміжні акти, одержують довідки, пояснювальні записки, копії або виписки з окремих документів, складають аналітичні таблиці, групувальні відомості, а також вилучають в особливих випадках оригінали документів, виготовляють фотознімки тощо. Враховуючи велику тривалість ревізії (до 30 днів), відразу після виявлення встановлених фактів порушень, нестач, розтрат чи зловживань їх оформляють документально. Тому на практиці найбільш широко застосовують два види актів: проміжний і основний.

Головне призначення *проміжних актів* – негайне документальне оформлення результатів візуального або документального контролю, тобто дійсного стану господарських чи фінансових операцій на момент перевірки. Ними оформляють результати інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, коштів, поголів'я худоби, основних засобів, взаємоперевірок розрахунків з постачальниками і покупцями, результати контрольних обмірів робіт та переробок сировини на окремих технологічних процесах. При виявленні зловживань, нестач, крадіжок також складають проміжні акти, а від винних осіб беруть пояснення і, не чекаючи закінчення ревізії, вживають заходів щодо реалізації таких актів. До них, як правило, додають пояснювальні записки, розписки матеріально відповідальних осіб, які вони дають до початку і після закінчення перевірки. Тому проміжні акти значно підвищують доказову силу основного акта ревізії.

Проміжні акти повинен складати кожний член ревізійної бригади (комісії), який проводив перевірку за своїм робочим планом. При цьому їх складають не менш як у трьох примірниках, підписують перевіряючі та особи, діяльність яких перевіряли.

Перед складанням *основного акта* голова ревізійної бригади (комісії) повинен згрупувати однорідні порушення у спеціальних відомостях, таблицях, що дає можливість не загромаджувати акти значною кількістю однотипного матеріалу. До таких згрупованих описів при необхідності можна додавати копії, виписки з документів, довідки. Всі ці документи, в тому числі і згруповані описи, повинні підписувати відповідальні особи, ділянку роботи

яких перевіряли.

Для доведення фактів порушень правил зберігання майна, техніки та інших матеріальних цінностей контролери можуть використовувати фотознімки. В даному випадку на звороті кожного фотознімка вказують дату знімання, назву і місцезнаходження матеріальних цінностей і завіряють печаткою та підписом керівника підприємства, на якому проводять ревізію.

Основний акт є двостороннім документом, який має юридичну силу. Від правильного його оформлення значною мірою залежить своєчасність притягнення винних осіб до відповідальності, розробки та реалізації заходів щодо ліквідації виявлених недоліків та приведення в дію виявлених резервів. Тому до оформлення акта ревізії ставляться суворі вимоги. Всі записи в ньому повинні бути чітко аргументованими, об'єктивними і доказовими. Факти потрібно викладати так, щоб по кожному з них можна було б одержати обґрунтовані відповіді на питання: що порушено (закон, постанова, інструкція, наказ із зазначенням статті, пункту і суті порушення); хто порушив; коли порушено (дата або період здійснення порушення); чим викликано порушення (причини та умови; які сприяли порушенню); які наслідки допущеного порушення (розмір заподіяного збитку); як виявлено порушення; яких вживали або вживають заходів щодо його ліквідації.

Акт не повинен містити висновків, які є компетенцією судово-слідчих органів. Ревізійна комісія має посилатися виключно на документальні свідчення про характер тих чи інших порушень. В акті ревізії факти потрібно викладати просто, ясно, чітко, лаконічно, діловою мовою, тактично. Не слід вживати термінів, які носять характер юридичної оцінки дій посадових осіб: розтрата, крадіжки, зловживання, безгосподарність, халатність та ін., а замість них нестача, лишки, перевитрати, порушення правил зберігання майна, матеріальний збиток тощо. Оцінку дій винних осіб мають право давати правоохоронні органи або вищі органи управління даним підприємством.

Акти не слід перевантажувати описуванням однорідних фактів (наприклад, переплати по авансових звітах підзвітних осіб), а посилатись на додатки, які містять перелік цих порушень, зазначаючи лише зміст порушень та їх загальний розмір. В акті відображують насамперед найсуттєвіші факти порушень, зловживань і недоліків.

Перш ніж здати акт ревізії на передрук; доцільно його зміст обговорити з відповідальними службовими особами обрєвізованого підприємства з метою перевірки і уточнення викладених в акті фактів. Посадові особи перевіряємого підприємства мають право знайомитися з актами ревізій та з усіма документами, на підставі яких зроблені висновки про недоліки або

зловживання.

Основний акт ревізії складають на підставі згрупованих і узагальнених матеріалів проміжних актів і записів з робочих зошитів. Він включає: вступну (загальну) й основну (програмну) частину. У першій частині відображують такі дані: назва акта, місце і дата його складання; склад ревізійної бригади (комісії) -прізвище, ініціали, посада кожного члена ревізійної бригади; підстава, дата початку і закінчення ревізії; період, за який вона проведена; загальні відомості про попередню ревізію (вид, хто проводив), посадові особи, відповідальні за виробничо-фінансову діяльність за період ревізії із зазначенням дати зарахування на посаду у випадку змін у складі керівництва, що відбувались у період, за який проведена ревізія; короткі відомості про підприємство; спосіб перевірки (суцільний, вибірковий) із зазначенням, які операції перевірялися суцільним способом, а які – вибірково і за які місяці.

В основній частині акта відображують результати перевірки програмних питань по розділах затвердженої Програми ревізії. В кожному розділі коротко, але досить повно викладають факти, що характеризують виробничо-фінансову діяльність підприємства.

Таким чином, у результативній частині акта можуть бути виділені такі розділи:

1. Загальна інформація про підприємство (організацію).
2. Грошові кошти та фінансові інвестиції.
3. Розрахункові та кредитні операції.
4. Основні засоби та нематеріальні активи.
5. Капітальні інвестиції.
6. Запаси.
7. Основна діяльність підприємства (організації).
8. Доходи і витрати діяльності.
9. Фінансові результати підприємства (організації).
10. Статутна діяльність і фінансовий стан.
11. Стан обліку, внутрішньогосподарського контролю і звітності.
12. Виконання рішень за результатами попередньої ревізії.
13. Додатки до акта ревізії.

Акт складають у трьох-чотирьох примірниках, один з яких під розписку в першому примірнику акта передають керівнику або головному бухгалтеру підприємства, а інші – органу управління, який призначив ревізію. Останній в разі необхідності окремі примірники акта може переправити правоохоронним та іншим органам.

Якщо керівники підприємства не згодні з певними позиціями акта, то вони повинні підписати його і не пізніше як через три дні додати до нього письмове пояснення із спірних питань; у якому викласти причини і

обставини виникнення тих чи інших порушень, недоліків, зловживань.

Ревізійна бригада (комісія) обов'язково дає остаточний висновок на пояснення керівників господарства. У ньому по кожному питанню повинні бути оговорені об'єктивність пояснення і доцільність його врахування при підготовці проекту рішення. Висновок підписує голова і окремі члени ревізійної комісії, які брали участь в обговоренні спірних питань. На цьому процес оформлення і погодження матеріалів ревізії закінчується.

Після цього ревізійна бригада (комісія) готує висновки і пропозиції по реалізації матеріалів ревізії. У висновках у стислій і узагальненій формі констатують основні недоліки, порушення, зловживання, допущені збитки, зазначають винних осіб, причини та наслідки порушень. У пропозиціях дають рекомендації по відшкодуванню нестач, розтрат, крадіжок та інших збитків, оприбуткуванню лишків, притягненню винних до відповідальності, передаванню матеріалів в інші органи для вжиття заходів по усуненню і недопущенню надалі виявлених недоліків, порушень.

Основну увагу ревізійна комісія у своїх висновках та пропозиціях повинна приділити виявленню і використанню резервів виробництва. У землеробстві це можуть бути пропозиції щодо поліпшення структури посівних площ, якості продукції, забезпечення насінням та садивним матеріалом, повнішого використання органічних добрив, якісного проведення агротехнічних заходів, збереження і використання мінеральних добрив. У тваринництві такі пропозиції можуть стосуватися поліпшення статеві-вікової структури поголів'я, збільшення поголів'я племінних і поліпшених тварин, ліквідації ялових, старих, низькопродуктивних і непристосованих до машинного доїння корів, поліпшення збалансованості кормів та ритмічності годівлі тварин. Аналогічні пропозиції щодо раціональнішого використання факторів інтенсифікації можуть бути внесені по механізації, енергетиці, допоміжних, підсобних і промислових виробництвах та інших напрямках господарської діяльності.

Висновки і пропозиції доцільно оформляти у формі проекту наказу або листа з метою підвищення оперативності прийняття рішення керівником організації, який призначив ревізію. Результати перевірок оформляють довідкою, в якій зазначають, хто перевіряв, за чийм розпорядженням, мету, завдання і час проведення перевірки, а також її результати.

Відповідальним етапом роботи при підготовці висновків і рекомендацій є визначення розміру матеріального збитку. Юридичне обґрунтування та правове забезпечення висновків і рекомендацій – важлива умова успішної реалізації матеріалів ревізії і перевірок, підвищення дієвості й ефективності економічного контролю. Згідно з Положенням про матеріальну

відповідальність робітників і службовців за збиток, заподіяний підприємству, установі, організації, до матеріальної відповідальності притягаються особи лише при наявності прямого дійсного збитку. За матеріальний збиток, який виник у результаті нормального виробничого ризику, працівники відповідальності не несуть.

У процесі ревізії матеріальні збитки виявляють при проведенні інвентаризацій, оглядів сховищ і складських приміщень для зберігання матеріальних цінностей, при дослідженні документальних джерел. По матеріальних ресурсах матеріальним збитком вважають нестачу, виявлену в процесі інвентаризації, псування, пошкодження продукції і майна; по господарських процесах – необґрунтовані витрати, зумовлені приписками, неякісним виконанням робіт, неправильним визначенням кількості та якості продукції і послуг (заниження норм виходу продукції; якісних параметрів, завищення норм витрат сировини на виготовлення продукції та ін.), неправильним застосуванням цін, тарифів, розцінок, знижок, надбавок, необґрунтованим нарахуванням премій, додаткової оплати, дивідендів, а також допущений брак у процесі виробництва, падіж худоби та птиці. Крім того, до матеріального збитку належать всілякі непродуктивні витрати, пов'язані з порушенням розрахункової і договірної дисципліни: пені, штрафи, неустойки, прострочена дебіторська заборгованість, недоплати, переплати в зв'язку із зниженням кількості та якості відправленої продукції, недоодержанням вантажів, завищенням цін і тарифів тощо.

При визначенні матеріального збитку потрібно чітко дотримуватися правил як кількісного його виміру, так і грошової оцінки згідно із законодавством. У всіх випадках матеріальний збиток визначають у розмірі дійсних витрат. Слід розрізняти збиток загальний і матеріальний, який підлягає відшкодуванню матеріально відповідальних і службовими особами. Так, при виявленні нестач матеріальних цінностей відшкодуванню матеріально відповідальними особами підлягають лише нестачі понад норми природних втрат, а також такі, пряма вина по яких матеріально відповідальних осіб доведена.

Вартісну оцінку нестач, які підлягають відшкодуванню матеріально відповідальними особами здійснюють за роздрібними цінами, а при їх відсутності на ту чи іншу продукцію і матеріали – за оптовими або закупівельними (договірними) цінами з використанням встановлених коефіцієнтів кратності.

Крім визначення розмірів нестач у натуральному виразі та правильності їх оцінки, слід враховувати й інші фактори, які впливають на суму збитків. Так, із суми збитку, завданого псуванням майна, яку визначають за

балансовою вартістю, потрібно виключити вартість зносу і витрат на реконструкцію та капітальний ремонт, накладні витрати, вартість додаткових витрат, які належать до категорії нормального виробничого ризику.

Законодавством встановлено два види матеріальної відповідальності працівників: обмежена і повна. Обмежену матеріальну відповідальність (у межах середньомісячного заробітку) встановлюють: за псування, знищення чи втрату засобів виробництва та іншого майна (крім матеріалів, напівфабрикатів, виробів, майна, виданих у користування працівнику), за пошкодження вантажів у дорозі чи автомобілів; при втраті документів, повному або частковому їх знеціненні; за переплати, здійснені підприємством з вини працівника; за нестачу цінностей, переданих під відповідальність працівника; за псування чи знищення через необережність працівника матеріалів, виробів, у тому числі при їх виготовленні; за збитки, заподіяні виробництвом неякісної продукції. В окремих випадках обмежена матеріальна відповідальність встановлена в розмірі трьох місячних окладів (кратності мінімальної зарплати).

Повна матеріальна відповідальність встановлена: за збитки, заподіяні вчинками працівника, що караються в кримінальному порядку; заподіяні господарству при виконанні трудових обов'язків касирами (штатними і тимчасово виконуючими обов'язки), а також особами, винними у загибелі коней, великої рогатої худоби, овець, свиней, кіз; при наявності особливого письмового договору між посадовою особою, яка відає грошовими і матеріальними цінностями, та підприємством про матеріальну відповідальність за збереження цінностей, переданих йому; за майно та інші цінності, одержані працівником по разовому дорученню або інших разових документах; за збитки внаслідок нестачі, навмисного знищення, псування матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі і при виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, виданих працівнику в користування; за збитки, заподіяні не при виконанні трудових обов'язків, зокрема, за нестачу і загибель коней, великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз; за незаконно одержані премії керівниками підприємств, головними бухгалтерами, начальниками планових і фінансових відділів.

За допущені порушення і зловживання в господарській діяльності законодавством передбачено повне або часткове позбавлення додаткової оплати і премій. Так, за допущені приписки і неправильне ведення обліку керівники і спеціалісти підприємства можуть бути позбавлені всіх видів додаткової оплати і премій, які належать їм згідно з Положенням про внутрішньогосподарський розрахунок. За необґрунтовані перевитрати фонду

оплати праці та затримання строків усі виплати керівників підприємств, їх заступників, головних і старших спеціалістів, керівників відділків, завідуючих фермами, начальників цехів і керівників інших структурних підрозділів, бухгалтерів відділків повністю або частково можуть позбавляти всіх видів премій та додаткової оплати.

Для обґрунтованості розміру матеріального збитку, виявленого в процесі ревізії, поряд із проміжними актами при необхідності складають додаткові розрахунки. Основними документами якими оформляють результати ревізій і перевірок є основний акт, проміжні акти, розрахунки.

Рішення за результатами ревізій і перевірок приймають безпосередньо на підприємстві, а після їх закінчення – в органі управління, який призначив ревізію.

У міру виявлення порушень і недоліків у виробничо-фінансовій діяльності контролери інформують про них керівника підприємства для оперативного прийняття рішень по відшкодуванню матеріального збитку, звільнення з посад тих працівників, які припустили особливо серйозні порушення або зловживання, а також для вжиття необхідних заходів по усуненню виявлених недоліків на різних ділянках виробничої діяльності. Крім того, контролери в процесі перевірки можуть вимагати від конкретних осіб підприємства відшкодування матеріального збитку, виявленого при інвентаризації каси, матеріальних цінностей тощо, налагодження обліку згідно з діючим порядком, складського господарства, організації охорони праці і техніки безпеки, зберігання сільськогосподарської техніки, усунення порушень правил експлуатації техніки, зооветеринарного обслуговування тварин та ін.

Контролери повинні ставити перед собою мету якомога повніше реалізувати матеріали ревізій безпосередньо в ході ревізій підприємства.

Після завершення ревізійних процедур і перевірки всіх програмних питань контролери готують на основі акта ревізії інформацію про основні та найсуттєвіші факти порушень і недоліків, а також про розроблені разом із спеціалістами підприємства заходи по їх усуненню. Дану інформацію виносять для обговорення на виробничій нараді, розширеному засіданні правління сільськогосподарського підприємства, зборів трудових колективів. За результатами обговорення виносять відповідні рішення, які оформляють протоколом з додатком у необхідних випадках переліку заходів, які підлягають виконанню. Копію протоколу доцільно додати до акта ревізії, щоб потім перевірити виконання прийнятих рішень і розроблених заходів.

Якщо в процесі ревізії або перевірки виявляють вживання і порушення кримінального характеру (розкрадання майна, зловживання службовим

становищем тощо), справу передають правоохоронним органам. встановлені факти зловживань оформляють проміжними актами, які разом із заявою (листом) на адресу правоохоронних органів, вилученими із справ документами або їх копіями, поясненнями винних осіб, висновком контролера про ці пояснення направляють правоохоронним органам. Матеріали передають, як правило, ті органи управління, які призначили ревізію, але це можуть зробити і безпосередньо контролери з відома керівника органу управління або навіть сам керівник обревізованого підприємства.

Оскільки контролерам не завжди вдається домогтися відшкодування матеріального збитку та усунення інших недоліків під час ревізії на підприємстві, то на основі акта ревізії рішення приймає та організація, що призначила ревізію, у формі листа, розпорядження, наказу, постанови, передачі справ у правоохоронні органи. Рішення готують працівники контрольно-ревізійного апарату і галузеві спеціалісти, а остаточне рішення приймає керівник.

Лист направляють сільськогосподарським підприємствам, а державним у тому випадку, якщо порушення є незначним і має індивідуальний характер. У листах вказують перелік основних недоліків, виявлених під час ревізій, та заходи щодо їх усунення в обревізованих підприємствах. Лист адресують на ім'я керівника і головного бухгалтера.

Розпорядження на відміну від листа є розпорядчим документом і містить заходи, обов'язкові до виконання. Розпорядження видає керівник органу управління, що призначав ревізію на підприємстві, і воно прирівнюється до наказу. В констатуючій частині відображують у стислій формі суть основних недоліків і порушень, а в розпорядчій – обов'язкові до виконання заходи.

Основною формою прийняття рішень за результатами ревізії є *наказ*. Він також складається з констатуючої та наказної частини. В останній дається вказівка керівництву обревізованого підприємства усунути недоліки, притягти винних осіб до дисциплінарної, адміністративної чи матеріальної відповідальності; вжити необхідних організаційних заходів щодо поліпшення обліку, внутрішньогосподарського контролю і конкретних ділянок виробничо-фінансової діяльності. По кожному пункту наказу зазначають строки і відповідальних за виконання розроблених заходів, а також порядок контролю за їх виконанням. Наказ можуть направляти не тільки на обревізоване підприємство, а й в усі інші підприємства, підпорядковані даному відомству, з метою профілактики, попередження і своєчасного усунення однотипних недоліків.

Постанову приймають колегіальні органи управління: колегії, ради, президії міністерств і відомств. У постанові відображують результати всебічного обговорення і детального аналізу найбільш серйозних і типових порушень у підпорядкованих органах, підприємствах, радикальні заходи та основні напрями і завдання поліпшення організації контрольно-ревізійної роботи.

Рішення про передачу матеріалів ревізії правоохоронним органам вищій органи управління приймають після закінчення ревізії, якщо в акті ревізії відображені такі факти порушень і зловживань, які тягнуть за собою кримінальну відповідальність. Рішення за результатами ревізії повинне бути прийняте не пізніше двотижневого строку. Відповідальність за прийняття рішень по акту ревізії несе керівник організації, яка її проводить. Він має право визначати міру відповідальності, приймати остаточну редакцію наказу (листа) за результатами ревізій. Підготовкою проекту наказу (листа) займаються працівники контрольно-ревізійного апарату із залученням галузевих спеціалістів під керівництвом керівника ревізійної групи.

У наказі, розпорядженні чи листі зазначається строк, в який обревізоване підприємство зобов'язане подати інформацію про виконання прийнятих рішень. З цього моменту починається контроль за виконанням розроблених заходів і відшкодуванням матеріального збитку. Головна відповідальність за його здійснення покладається на керівника обревізованого підприємства. Вищий орган управління контролює виконання рішень у різних формах: шляхом письмових запитів; в оперативному порядку через технічні засоби зв'язку (телефон, телетайп); при відрядженнях працівників апарату управління на підвідомчі підприємства з додатковим завданням по перевірці окремих питань по акту ревізії; призначенням спеціальної (тематичної) перевірки у разі виявлення особливо серйозних порушень, усунення яких є обов'язковим, з поданням довідки про результати перевірки; розгляду на балансових комісіях, які проводять за результатами квартальних і річних звітів, паралельно з іншими питаннями; при наступній ревізії обов'язково проводять перевірку по матеріалах попередньої. В апараті економічного контролю ведуть журнал обліку ревізій і перевірок, в якому є спеціальні графи для відміток про дату подання інформації, про виконання рішень і поміток про хід їх виконання.

Систематичному нагляду з боку апарату економічного контролю за ходом справи підлягають передані правоохоронним органам матеріали ревізії. При цьому рекомендують практикувати взаємну звірку справ, при необхідності – подавати додаткові матеріали, які допомагають прискоренню розгляду позитивних заяв.

Контрольні питання:

1. Що таке ревізія?
2. Яка робота проводиться при плануванні ревізій і перевірок?
3. Назвіть основні права і обов'язки ревізорів.
4. Назвіть основні етапи ревізійного процесу.
5. Який порядок проведення ревізії?
6. Якими документами оформляють результати ревізій і перевірок?
7. Охарактеризуйте основний акт
8. Якими документами оформляють рішення за результатами ревізій і перевірок?

Література:

1. Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

2. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

3. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: від 22.12.2010 № 1163; поточна редакція від 22.12.2010 на підставі 1163-2010-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF>.

4. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: від 19.01.2011 № 21; поточна редакція від 19.01.2011 на підставі 21-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF>.

5. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на

підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

6.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: від 20.07.1996 р. № 830; поточна редакція 03.03.2011, підстава №126-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.

7.Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

Тестові завдання:

1.Найбільш повно поняття «контроль» характеризує наступне:

- а) це процес спостереження і перевірки відповідності системі функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням;*
- б) це виявлення винних осіб у встановлених порушеннях;*
- в) це визначення відповідальності за здійсненні порушення;*
- г) це процес перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку.*

2.Контроль виконує наступні функції:

- а) діагностичну, прогностичну, оцінювальну;*
- б) діагностичну, інформаційну, регулюючу;*
- в) інформаційну, профілактичну, мобілізуючу;*
- г) аналітичну, прогностичну, інформаційну.*

3.Отримання інформації, в результаті здійснення контролю, яка повинна стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття корегувальних заходів реалізується через функцію:

- а) прогнозну;*
- б) оцінювальну;*
- в) інформаційну;*
- г) мобілізуючу.*

4.Виявлення умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно-правовими актами реалізується через функцію:

- а) інформаційну;*

- б) мобілізуючу;
- в) аналітичну;
- г) профілактичну.

5. Усунення суб'єктом господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробка організаційно-правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень на інших об'єктах державного регулювання реалізується через функцію:

- а) мобілізуючу;
- б) інформаційну;
- в) профілактичну;
- г) аналітичну.

6. Операції з фінансовими ресурсами, які здійснюються суб'єктами господарювання – це:

- а) джерела контролю;
- б) предмет контролю;
- в) мета контролю;
- г) об'єкт контролю.

7. Юридичні особи, які від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють контроль за діяльністю суб'єктів господарювання – це:

- а) суб'єкти контролю;
- б) об'єкти контролю;
- в) предмет контролю;
- г) мета контролю.

8. Здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідної та видаткової частин державного бюджету проводиться:

- а) Міністерством доходів і зборів;
- б) Рахунковою Палатою України;
- в) Міністерством фінансів України;
- г) аудиторською фірмою.

9. Незалежний контроль здійснюється:

- а) аудиторами;
- б) Міністерством доходів і зборів;
- в) Державною фінансовою інспекцією;
- г) власниками підприємства.

10.Контроль, який здійснюють аудитори на платних засадах за договорами з підприємствами різних форм власності – це:

- а) муніципальний контроль;*
- б) державний контроль;*
- в) незалежний контроль;*
- г) контроль власника.*

Тема 2. Види контролю. Права, обов'язки і відповідальність працівників контролю

План

- 1.Класифікація організаційних форм і видів економічного контролю.
- 2.Багатогранність ревізійної роботи.
- 3.Права, обов'язки і відповідальність ревізорів.

1.Класифікація організаційних форм і видів економічного контролю

Контроль за господарською діяльністю підприємств і організацій є однією із найважливіших функцій господарського керівництва і управління. Контроль як функція управління підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Тому призначення контролю відповідає цілям управління, які зумовлюються економічними і політичними закономірностями розвитку певної формації. Суть контролю полягає в тому, щоб за допомогою певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Функції економічного контролю залежать від дій економічних законів, форм і цілей суспільства, інтереси якого він забезпечує.

Контроль проявляється як функція системи управління суспільними процесами. Це стосується переважно соціального управління, політичного керівництва держави

Контроль як функція соціального управління - це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта у соціальній сфері суспільства з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Як функція соціального управління контроль об'єктивно необхідний. Він спрямовує процес управління за встановленими ідеальними моделями, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта.

У контролі як функції соціального управління яскраво виявляється його інформаційна і корекційна суть. Контроль є універсальним засобом одержання інформації по каналу зворотного зв'язку. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес соціального управління втрачає чіткість і цілеспрямованість. Для того, щоб успішно управляти, той, хто керує, повинен знати результати свого управлінського впливу на об'єкти управління. Контроль дає змогу отримувати оперативну інформацію, яка об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідність діяльності затвердженій соціальній програмі, дає змогу виявити недоліки в прийнятих рішеннях, в організації виконання, способах і засобах реалізації.

Контроль як функція політичного керівництва є засобом зміцнення

демократії в умовах багатопартійного суспільства. Основна спрямованість контролю полягає в перевірці виконання правлячою партією своїх програмних настанов і передвиборних платформ щодо прискорення соціально-економічного розвитку країни і подальшого зростання добробуту народу. Досвід показує, що після приходу до влади правляча партія не завжди виконує передвиборні програми. Тому завдання контролю - своєчасно виявляти ці порушення і конституційне усувати їх.

Економічний контроль сприяє підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств з різними формами власності. При цьому поєднується державний контроль і внутрішній контроль власників, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції, забезпечує доступність і вірогідність інформації про кількість і якість асортименту продукції.

За організаційними формами економічний контроль в Україні поділяють на:

- 1) державний;
- 2) муніципальний;
- 3) незалежний;
- 4) контроль власника.

До *державних* органів, які здійснюють функції економічного контролю, належать: Міністерство доходів і зборів України, Державна фінансова служба України, Державна казначейська служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Міністерство соціальної політики України, Міністерство фінансів України, Державна служба статистики України, Антимонопольний комітет України, Національний банк України.

Спеціалізовані органи контролю — Державний комітет стандартизації, сертифікації і метрології України, Державна митна служба України, Державний комітет у справах захисту прав споживачів, Державний департамент пожежної безпеки та інші.

Міністерство доходів і зборів та її органи контролюють додержання законодавства про податки, правильність обчислення та своєчасність внесення до бюджету податків та інших платежів, а також вживають заходи щодо запобігання ухиленню від сплати податків фізичними та юридичними особами.

Державна фінансова інспекція України та її органи контролюють використання коштів бюджетів усіх рівнів, які входять до складу бюджетної системи України, та коштів державних цільових фондів. Вони також здійснюють контроль за виконанням державних контрактів, використанням

матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що перебувають у державній чи комунальній власності, бюджетних позик та кредитів, а також позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів. Крім того, до компетенції даних органів також належить контроль за веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності на підприємствах, в установах та організаціях, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та/або державних цільових фондів, зокрема валютних.

Державна казначейська служба України і її підрозділи контролюють витрачання коштів Державного бюджету установами і організаціями відповідно до їх кошторисів оперативно в момент їх витрачання. Так, установи та організації, що фінансуються з бюджету, не можуть одержувати або переказувати кошти іншим суб'єктам із поточних рахунків без попереднього контролю органів ДКСУ.

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України контролює виконання планів економічного і соціального розвитку держави, затверджених Верховною Радою України, виявляє відхилення від заданих параметрів розвитку окремих галузей народного господарства та вживає заходів щодо запобігання їм, тобто здійснює контроль економіки на макрорівні.

Міністерство соціальної політики України контролює додержання законодавства з питань праці та заробітної плати в галузях народного господарства, тарифних угод з оплати праці, механізму регулювання фонду оплати праці, а також розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення, використання праці та її оплати.

Міністерство фінансів України та його місцеві органи здійснюють контроль за складанням і виконанням Державного бюджету, затвердженого Верховною Радою України, надходженням коштів і цільовим витрачанням.

Державна служба статистики України контролює за достовірністю звітності насичення ринку товарами, виконання програм економічного і соціального розвитку держави, наявність товарних, матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для населення і розвитку народного господарства, здійснює вибірково контрольні переписи (ресурсів). Урядом України надано Держкомстату право контролю за поданням звітності, перевірки даних обліку.

Антимонопольний комітет України запобігає створенню монопольного становища на ринку підприємств, що обмежують конкуренцію певного товару, оскільки це призводить до порушення ринкових відносин у виробництві та реалізації окремих видів товарів, до недобросовісної конкуренції на ринку.

Національний банк України контролює наявність грошей в обігу,

використання кредитів за цільовим призначенням, додержання касової дисципліни, правил розрахунків в народному господарстві та інших операцій, покладених на банки в умовах ринкових відносин, а також витрачання коштів з Державного бюджету; здійснює емісію грошей та регулює грошові відносини в державі.

Крім того, Національний банк контролює діяльність комерційних банків, реєструє та одержує від них баланси, розрахунки економічних відносин та іншу звітність, проводить ревізії, вносить пропозиції щодо поліпшення їхньої діяльності або про закриття.

Муниципальний економічний контроль здійснюється відповідно до законодавства про місцеве і регіональне самоврядування. До їх компетенції віднесено здійснення контролю за станом обліку та звітності на підприємствах, організаціях, які є комунальною власністю, за додержанням зобов'язань щодо платежів до бюджету місцевого самоврядування підприємствами і організаціями.

Незалежний (аудиторський) контроль здійснюють аудитори (фірми) на госпрозрахункових засадах за договорами з державними і акціонерними підприємствами. При цьому перевіряють стан обліку зазначених організацій і підприємств, відповідність звітності даним обліку, своєчасність розрахунків з бюджетом, підтверджують правильність складання фінансової звітності, декларацій, які підприємства подають податковим органам.

Економічний контроль власника складається з внутрішньосистемного і внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішньосистемний економічний контроль здійснюють міністерства, державні комітети, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання відповідно до законодавства та інших нормативних актів, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств проводяться за ініціативою власника, тобто органу, якому підпорядковане підприємство на правах власності.

Основним завданням внутрішньосистемного контролю є контроль виконання планових завдань із виробничої і фінансово-господарської діяльності, використання матеріальних, фінансових ресурсів, недопущення фактів безгосподарності і марнотратства, збереження власності, правильної постановки обліку і контрольної-ревізійної роботи, додержання чинного законодавства з виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Внутрішньогосподарський економічний контроль передбачає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств відповідно до законодавства. Завданням даного контролю є перевірка господарських операцій у структурних підрозділах з метою недопущення перевитрат

матеріальних та фінансових ресурсів, виконання виробничих планів раціонального використання робочої сили, впровадження нових методів і прогресивних технологій в бригадах, дільницях і т.д.; забезпечення збереження грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, економного витрачання сировини і паливно-енергетичних ресурсів, випуску продукції високої якості, яка має попит на ринку.

У здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємствах провідне місце займають працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто і через апарат бухгалтерії. На великих підприємствах є спеціалісти, на яких покладені обов'язки контролерів (економісти-ревізори).

Економічний контроль класифікують за такими ознаками:

- за періодичністю здійснення;
- за інформаційним забезпеченням;
- за формами здійснення.

За періодичністю здійснення економічний контроль поділяють на:

- 1) попередній;
- 2) оперативний (поточний);
- 3) заключний (ретроспективний).

Попередній контроль здійснюють перед виконанням господарських операцій, щоб запобігти нераціональним витратам і безгосподарності, незаконним діям і різним витратам. Здійснюють його всі органи державного і господарського управління, а також власники.

Оперативний контроль здійснюється в процесі виконання господарських операцій. Основними завданнями цього контролю є виявлення відхилень в процесі виконання операцій з метою вжиття необхідних заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду.

Заключний контроль здійснюється після завершення господарських операцій усіма контрольними органами. Основним завданням заключного контролю є перевірка правильності і законності проведення господарських операцій на підприємствах, виявлення порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення виявлених недоліків і запобігання їх в майбутньому. Найважливішою формою заключного контролю є ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, яка проводиться власником не більше ніж 1 раз в рік. Завданням ревізії є заключна оцінка діяльності підприємства за минулий рік, виявлення резервів і надання допомоги підприємству у використанні їх, перевірка додержання законодавства, збереження власності, достовірності обліку і звітності.

За інформаційним забезпеченням в економічному контролі розрізняють:

- 1) документальний контроль;
- 2) фактичний контроль.

Документальний контроль полягає в тому, що встановлюють суть і достовірність господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони знайшли відображення в бухгалтерському, внутрішньогосподарському і статистичному обліку.

Фактичний контроль полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта шляхом вимірювання, зважування, підрахунку лабораторного аналізу і тощо.

Фактичний і документальний контроль взаємопов'язані, оскільки їх спільне застосування дає змогу встановити дійсний стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків.

За *формою здійснення* економічного контролю розрізняють такі контрольні перевірки:

- превентивні (запобіжні);
- поточні;
- тематичні;
- ревізії.

Превентивні (запобіжні) контрольні перевірки здійснюють на стадіях попереднього контролю виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств. Власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсів згідно з технічно-обґрунтованими нормативами. Особливо відповідальна роль головного бухгалтера у превентивних перевірках господарських операцій, які відображаються у системі бухгалтерського обліку. Кожна господарська операція, зафіксована на матеріальних носіях підлягає повторній превентивній перевірці, яку здійснює головний бухгалтер, або особа, уповноважена ним.

Превентивні перевірки є найбільш ефективним засобом економічного контролю, оскільки дають змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності підприємства.

Поточні контрольні перевірки — засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств. Поточні перевірки проводять усі контрольні органи з питань, які входять до їх компетенцій.

Тематичні контрольні перевірки — засіб періодичного оперативного економічного контролю за виконанням підприємствами однорідних господарських операцій (наприклад, використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, забезпечення збереження манна). Тематичні перевірки подібні до поточних, але проводяться з більш широкого кола показників

конкретної теми, із застосуванням методів економічного аналізу та залученням спеціалістів різного профілю.

Якщо в процесі поточного обстеження використовують в основному методи фактичного контролю, то при тематичних перевірках використовується: нормативна і договірна інформація, дані обліку, вибіркова інвентаризація, хронометраж.

2.Багатогранність ревізійної роботи

Виділяють наступні окремі види ревізій, які класифікуються за певними ознаками.

Відомчі ревізії здійснюють у підвідомчих підприємствах органи галузевого управління (міністерства і відомства). Так, на сільськогосподарських підприємствах їх проводить контрольно-ревізійний апарат Міністерства аграрної політики, обласних і районних сільгоспуправлінь та інших органів управління.

Позавідомчі ревізії фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств проводять органи позавідомчого державного контролю: Державна фінансова інспекція, державна фіскальна служба, органи Мінфіну, інспектори Пенсійного фонду, спеціалізовані державні комітети і комісії та ін.

Внутрішньогосподарські ревізії здійснюють ревізійні комісії підприємств і організацій.

Щодо плановості розрізняють планові і позапланові ревізії.

Планові проводять за встановленим планом ревізій контрольно-ревізійного апарату міністерства або відомства.

Позапланові ревізії здійснюють за вимогами правоохоронних органів, при наявності заяв про правопорушення на конкретних підприємствах у строки, не визначені в планах.

Залежно від обсягу охоплених ревізією господарських операцій розрізняють повні і часткові ревізії.

Повна ревізія охоплює всі сторони виробничо-фінансової діяльності підприємства за весь ревізійний період. Такі ревізії, як правило, проводить контрольно-ревізійний апарат відомчого контролю за затвердженим планом. Це найбільш глибокий вид ревізії, в результаті якого найбільшою мірою виявляють допущені порушення і недоліки у виробничо-фінансовій діяльності та попереджують їх виникнення у подальшому. Проте вони трудомісткі, а тому не завжди доцільні.

Часткові ревізії передбачають перевірку лише окремих ділянок діяльності підприємства (наприклад, ревізія наявності і використання

матеріальних ресурсів, розрахунків по оплаті праці та ін.) або перевірку господарських операцій за окремі періоди(наприклад, ревізія оприбуткування продукції за червень-вересень). Окремі операції (касові, банківські) навіть при часткових ревізіях можуть перевіряти суцільним способом. У практичній діяльності переважно поєднують повні і часткові ревізії.

Різновидністю часткових ревізій є *тематичні ревізії*, які характеризуються цілеспрямованою і глибокою перевіркою окремих питань або сторін виробничо-фінансової діяльності підприємств (наприклад, ревізія платежів у бюджет, розрахунків по відрахуваннях у Пенсійний фонд, реалізації продукції, тощо). Тематичні ревізії забезпечують виявлення однорідних порушень і недоліків на багатьох підприємствах відповідного підпорядкування, глибокий аналіз і узагальнення причин недоліків та розробку заходів щодо їх усунення. Тому їх доцільно широко використовувати в контрольній роботі.

За складом спеціалістів, які проводять ревізію, виділяють комплексні і не комплексні ревізії.

Комплексні ревізії проводить бригада(комісія), до складу якої входять спеціалісти різного профілю (ревізори, юристи, економісти, агрономи, інженери-механіки та ін). Це дозволяє провести ревізію на підприємстві на високому кваліфікованому рівні, виявити резерви в усіх галузях і ділянках роботи. Тому саме такі ревізії забезпечують високу ефективність і рекомендуються для всіх сільськогосподарських підприємств.

Некомплексні ревізії здійснюють спеціалісти облікового і фінансового профілю і передбачають перевірку в основному фінансової діяльності підприємств та стану обліку і звітності. Такі ревізії менш ефективні і рекомендуються переважно для бюджетних установ і організацій або за тематичним принципом на сільськогосподарських підприємствах.

Залежно від повторюваності розрізняють первинні, повторні і додаткові ревізії.

Первинні ревізії як основний вид можуть бути плановими і позаплановими.

Повторні ревізії призначаються при наявності сигналів і скарг про проведення ревізії на низькому рівні, в результаті чого не виявлені відомі окремим особам факти зловживань.

Додаткові ревізії здійснюють для уточнення окремих питань після первинних і повторних ревізій.

Наскрізні ревізії проводять вищестоящі органи управління для дослідження стану справ з окремих проблем або для оцінки контролю-

ревізійної роботи конкретного обласного чи районного управління сільського господарства. Наскрізною ревізією охоплюють всі структурні одиниці, які підпорядковані відповідному органу управління (наприклад, при проведенні наскрзної ревізії контрольно-ревізійним апаратом обласного управління сільського господарства перевіряють відповідні районні управління, а в них – окремі сільськогосподарські підприємства).

За певними ознаками можуть виділятися інші види ревізій: суцільні, вибіркові, комбіновані та інші.

Знання класифікації ревізій за певними ознаками потрібні для організації їх проведення з урахуванням конкретних потреб і ситуацій. Залежно від конкретних обставин вибирають той вид ревізій, який забезпечує виконання поставлених завдань.

3.Права, обов'язки і відповідальність ревізорів

Права, обов'язки та відповідальність працівників, які здійснюють економічний контроль (контролерів, ревізорів, інспекторів тощо), визначають у законах, положеннях про відповідні контрольно-ревізійні служби (Державну фінансову інспекцію, державну фіскальну службу та ін.), а також у відомчих інструкціях.

Згідно з діючим порядком усі посадові особи, які виконують контрольні функції, зобов'язані добре знати чинне законодавство, стежити за змінами і новими положеннями законодавчих актів, відомчими і міжвідомчими інструкціями і правилами. Вони також повинні добре знати бухгалтерський, статистичний, оперативний облік, основи планування, фінансів, юриспруденції, методик аналізу, комп'ютеризації економічної інформації та інші питання економіки. Крім того, спеціалісти контрольно-ревізійних служб мають досконально володіти методикою і технікою контролю, раціональної його організації, щоб забезпечити найповніше виявлення порушень, зловживань, недоліків і резервів. Вони зобов'язані захищати інтереси держави, трудових колективів, проявляти непримиримість до порушників трудової, фінансової та технологічної дисципліни, боротися з безгосподарністю, розкраданням і привласненням всіх форм власності, вживати необхідних заходів по ліквідації виявлених недоліків і порушень, відшкодуванню заподіяного матеріального збитку і притягненню винних до адміністративної, матеріальної або кримінальної відповідальності. Важливими завданнями є попередження порушень і зловживань, надання консультацій з різних питань податкового, трудового та іншого законодавства, проведення компетентної експертної оцінки правильності й ефективності

прийнятих рішень з господарських питань. Інспектор, ревізор повинен бути принциповим і об'єктивним при відображенні виявлених при перевірках фактів порушень та недоліків, оскільки від цього залежить правильність та ефективність рішень по результатах ревізій і перевірок.

Обов'язки, права та відповідальність посадових осіб органів контролю регулюються чинним законодавством та галузевими інструкціями. Відповідно до Положення про Державну фінансову інспекцію України, затвердженого Указом Президента України від 23 квітня 2011 року № 499/2011, Держфінінспекція України для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку:

1) залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ та організацій, зокрема для проведення контрольних замірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на Держфінінспекцію України та її територіальні органи завдань;

3) скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

4) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

5) здійснювати державний фінансовий контроль шляхом проведення: інспектування у формі планових та позапланових ревізій певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій; державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель;

6) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

8) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови в її проведенні звертатися до суду щодо спонукання до проведення інвентаризації, а до ухвалення відповідного рішення судом опечатувати в установленому порядку каси, касові приміщення, склади та архіви;

9) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю;

10) вилучати під час проведення ревізії у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду вилучати до закінчення ревізії оригінали зазначених документів;

11) одержувати від Національного банку України і його установ, інших банків та кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств та організацій, у тому числі недержавної форми власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами, - довідки і копії документів про операції і розрахунки з підприємствами, установами та організаціями;

12) звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих чи правоохоронних органів інших держав за додатковою інформацією про порушення фінансової дисципліни на підприємствах, в установах та організаціях;

13) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

14) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

15) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

16) зупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством

порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

17)вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними державними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

18)порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

19)накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, адміністративні стягнення;

20)порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

21)при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, визначати їх розмір згідно з методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України. Серед обов'язків ДФІ — суворе дотримання положень Конституції України, законів України, дотримання прав та інтересів громадян, підприємств (установ, організацій), що охороняються законом.

Одним з *обов'язків* контролерів-ревізорів є дотримання комерційної таємниці щодо відомств, підприємств, організацій та установ, діяльність яких перевіряється. Контролери зобов'язані дотримуватися професійної етики в ділових взаємовідносинах з керівниками, фахівцями та іншими посадовими особами пі час перевірок і ревізій, не відволікати їх від виконання виробничих обов'язків, не заважати нормальному ритму виробничого процесу, уникати конфліктних ситуацій.

Для забезпечення виконання завдань і обов'язків контролерам надають відповідні *права*. Зокрема, вони мають право перевіряти на підприємствах первинні документи, бухгалтерські реєстри, звіти плани, кошториси, господарські і трудові договори, особові справи, накази, розпорядження та інші документи, які характеризують виробничо-фінансову діяльність. Контролерам надано також право проводити інвентаризацію коштів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, розрахунків, оглядати склади, сховища, цехи, ферми поля та інші робочі місця.

Якщо при перевірках виявлені порушення і зловживання, фіктивні документи та їх підробки, контролер має право вилучати документи на період ревізії або на інший строк за розпорядженням правоохоронних органів, знімати копії, виписки з документів з дотриманням установленого порядку. Він має право одержувати пояснювальні записки від матеріально відповідальних та службових осіб, довідки, оформляти протоколом одержану усну інформацію при співбесідах й опитуваннях працівників підприємства. Для вирішення і перевірки спеціальних питань контролерам надається право залучати спеціалістів, експертів як зі сторони, так і фахівців та різних посадових осіб підприємства, яке ревізується, за погодженням з керівництвом цього підприємства.

Контролери мають право одержувати в установах банку, в інших підприємствах, організаціях копії документів, довідки, робити запити про іншу інформацію по взаємопов'язаних операціях з підприємством, що перевіряється, проводити зустрічні перевірки, зіставляти документи підприємства з документами інших організацій, від яких одержані або яким видані матеріальні цінності, кошти.

Контролерам надано право вимагати від керівників, матеріально відповідальних осіб усунення виявлених недоліків, відшкодування матеріального збитку, а також самим вносити пропозиції щодо ліквідації порушень. У цьому проявляється принцип дієвості й оперативності контролю і безпосередній вплив на підвищення ефективності виробництва.

Контролери несуть відповідальність за навмисне викривлення і приховування фактів зловживань, крадіжок, повноту і об'єктивність інформації, відображеної в актах і довідках перевірок, своєчасність оформлення та подання матеріалів про їх результати.

При переході до ринкової економіки, реформуванні підприємств підвищується роль внутрігосподарського контролю і ревізійних комісій. Оскільки в нових підприємствах сфера державного контролю значно звужується, центр ваги переноситься на самоконтроль і взаємний контроль виробничих підрозділів, підприємств і організацій.

Основними завданнями ревізійної комісії є контроль за дотриманням Статуту підприємств, збереженням і економним використанням майна, законності договорів і господарських операцій, правильністю визначення і нарахування дивідендів, виявлення резервів збільшення обсягів виробництва, поліпшення якості продукції та ін.

Ревізійні комісії є виборним органом підприємств. Порядок виборів, обов'язки і права ревізійних комісій визначають у статутах цих підприємств, а також у положеннях і рекомендаціях про роботу ревізійних комісій.

Ревізійні комісії обирають на загальних зборах трудових колективів строком на 3-5 років відкритим або таємним голосуванням. Її формують із числа спеціалістів і висококваліфікованих працівників, зайнятих у різних галузях виробництва. Кількісний склад рекомендують визначати залежно від розмірів та спеціалізації підприємств, який остаточно визначають на зборах трудових колективів. На практиці кількість членів ревізійної комісії переважно становить 3-7 чоловік.

Ревізійна комісія на засіданні зі свого складу обирає голову. За рішенням зборів голова ревізійної комісії може бути звільнений від основної роботи на строк його повноважень і введений у штат адміністративно – управлінського персоналу. Проте найчастіше голова не звільняється від основної роботи і працює на громадських засадах, за винятком днів, в які він проводить ревізії та перевірки виробничо-фінансової діяльності підприємства згідно з планом – графіком. За такий період робота оплачується, це стосується і членів ревізійної комісії.

До ревізійної комісії можуть бути обрані лише члени даного підприємства чи організації, які не є членами правління підприємства, їх близькими родичами, касирами, комірниками та іншими особами, службова діяльність яких підлягає перевірці ревізійною комісією. Голова і члени комісії, які не виправдали довіри трудових колективів, можуть бути відкликані достроково за рішенням загальних зборів (зборів уповноважених) трудових колективів. Ревізійна комісія підзвітна загальним зборам (зборам уповноважених), вона незалежна від правління і окремих службових осіб.

На засідання ревізійної комісії розподіляють обов'язки між її членами переважно за галузево-виробничим принципом і оформляють протоколом. Наявність у складі комісії фахівців різного профілю дозволяє проводити комплексні ревізії і перевірки, охоплювати перевітками та спостереженнями всі галузі й виробничі підрозділи, що позитивно впливає на ефективність контролю.

Ревізійна комісія повинна систематично перевіряти дотримання Положення про оплату праці на даному підприємстві, правильність застосування норм, розцінок, тарифів, нарахування премій, дивідендів та інших винагород. На неї покладаються обов'язки контролю за виконанням рішень зборів трудових колективів (зборів уповноважених), своєчасністю розгляду правлінням (дирекцією) пропозицій, скарг, заяв працівників. Ревізійна комісія зобов'язана перевіряти витрачання коштів та іншого майна за цільовим призначенням, дотримання розрахункової дисципліни, виявляти зловживання, крадіжки, непродуктивні витрати, втрати і псування майна,

продукції, а також контролювати правильність ведення обліку та звітності, з'ясувати причини порушень, недоліків на різних ділянках роботи, визначати вину конкретних осіб, розмір матеріального збитку та вимагати його відшкодування.

Ревізійна комісія повинна робити висновки по річному звіту і доповідати на зборах про результати ревізій і перевірок.

Вона працює за планом, який складають на рік з поквартальною розбивкою. У планах передбачається проведення ревізій не менш як два рази на рік і щоквартальних тематичних перевірок окремих виробничих підрозділів, служб і ділянок роботи. При необхідності або за вимогою трудових колективів можуть здійснюватися непланові ревізії і перевірки. Плани затверджують на засіданнях ревізійної комісії, де також обговорюють результати перевірок і ревізій по актах та довідках затверджують акти. Засідання рекомендується проводити не рідше одного разу на квартал.

Для виконання покладених на ревізійну комісію обов'язків їй надаються відповідні *права*, зокрема: перевіряти наявність і збереження майна, продукції, техніки, коштів, худоби; проводити інвентаризації матеріальних цінностей і розрахунків; вимагати для перевірки необхідні документи, звіти, плани тощо; залучати до проведення ревізій і перевірок спеціалістів свого підприємства або інших органів; брати участь у перевірках і ревізіях, які здійснюють органи відомчого контролю; вносити пропозиції на розгляд зборів або правління підприємства за результатами ревізій і перевірок, бути присутніми на засіданнях правління з правом дорадчого голосу; при виявленні нестач, зловживань вимагати через правління підприємства вжиття заходів по відшкодуванню матеріального збитку та притягненню винних осіб до відповідальності, приймати скарги, заяви від працівників підприємств на неправильні (незаконні) дії членів правління та посадових осіб, повідомляти про це правління, збори і через них приймати відповідні рішення.

Контрольні питання:

1. Назвіть види економічного контролю.
2. Яка класифікація економічного контролю за організаційними формами.
3. Як класифікують ревізії залежно від органів, які їх проводять?
4. Охарактеризуйте планові і позапланові ревізії.
5. Які виділяють ревізії за складом спеціалістів?
6. Назвіть основні права ревізорів.

7. Перерахуйте обов'язки ревізорів.

Література:

1.Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

2.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

3.Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

Тестові завдання:

1.Внутрішньогосподарський контроль – це контроль, який здійснюється:

- а) аудиторськими фірмами;
- б) Міністерством доходів і зборів;
- в) власниками підприємства;
- г) Державною фінансовою інспекцією.

2.Контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств відповідно до законодавства – це:

- а) незалежний контроль;
- б) внутрішньогосподарський контроль;
- в) державний контроль;
- г) внутрішньосистемний контроль.

3.За періодичністю здійснення контроль поділяють на:

- а) державний, незалежний, внутрішньогосподарський;
- б) попередній, оперативний, заключний;
- в) внутрішній, зовнішній;

г) державний, поточний, наступний.

4.Контроль, який здійснюють перед виконанням господарських операцій – це:

- а) незалежний;
- б) оперативний;
- в) попередній;
- г) заключний.

5.Тривалість ревізії планують з урахуванням стану економічної діяльності, розміру і спеціалізації підприємств, періоду після останньої перевірки, але, як правило, не більше?

- а) 35 днів;
- б) 25 днів;
- в) 20 днів;
- г) 30 днів.

6.Контроль, який здійснюється після завершення господарських операцій усіма контрольними органами – це:

- а) незалежний;
- б) оперативний;
- в) попередній;
- г) заключний.

7.Контроль, за допомогою якого встановлюють суть і достовірність господарських операцій за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності – це:

- а) фактичний контроль;
- б) поточний контроль;
- в) заключний контроль;
- г) документальний контроль.

8.Контроль, який полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта шляхом вимірювання, зважування, підрахунку тощо – це:

- а) фактичний контроль;
- б) поточний контроль;
- в) заключний контроль;
- г) документальний контроль.

9.Засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств – це:

- а) превентивні контрольні перевірки;

- б) поточні контрольні перевірки;
- в) тематичні контрольні перевірки;
- г) ревізія.

10. Засіб періодичного оперативного контролю за виконанням підприємствами однорідних господарських операцій – це:

- а) поточні контрольні перевірки;
- б) тематичні контрольні перевірки;
- в) ревізія;
- г) превентивні контрольні перевірки.

Тема 3. Підготовка та порядок проведення ревізій і оформлення їх результатів

План

1. Організація і підготовка до проведення комплексної ревізії.
2. Процес проведення ревізії.
3. Оформлення результатів ревізії.
4. Прийняття рішення за результатами проведеної ревізії.
5. Організація контролю за виконанням рішень за матеріалами ревізії.

1. Організація і підготовка до проведення комплексної ревізії

Згідно з методикою проведення комплексної ревізії економічної та соціальної діяльності ревізійний процес складається з таких *етапів*:

- організація і підготовка до проведення комплексної ревізії;
- процес проведення ревізії;
- оформлення результатів ревізії;
- прийняття рішення за результатами проведеної ревізії;
- організація контролю за виконанням рішень за матеріалами ревізії.

На першому етапі: відповідно до строків, передбачених планом проведення ревізії керівник контрольно-ревізійного органу за 3-5 днів до початку ревізії зобов'язаний видати наказ про її проведення.

Начальник контрольно-ревізійного відділу на цьому етапі повинен правильно визначити тему ревізії, ревізійний період, тривалість ревізії, створити ревізійну групу, призначити її керівника, розглянути і затвердити програму ревізії, запропонувати ревізорам ознайомитись з відповідними нормативними документами, розглянути необхідність залучення галузевих спеціалістів, а також забезпечити ревізора необхідними бланками актів, довідок і т.д.

Керівнику ревізійної групи одночасно з наказом про призначення ревізії дається програма комплексної ревізії, в якій, крім конкретних завдань, вказуються ділянки роботи, які підлягають суцільній перевірці.

Якщо до часу призначення ревізії в контрольно-ревізійному відділі є матеріали про факти порушень на об'єкті перевірки (недостачі, крадіжки і т.д.), то вони також передаються керівнику групи. Склад ревізійної групи встановлюється залежно від тривалості періоду ревізії та самої програми. Підготовка ревізії починається із ознайомлення з діяльністю об'єкта, що підлягає ревізії. На цьому етапі ознайомлюються із діяльністю об'єкта перевірки, вивчають відповідні нормативно-інструктивні матеріали, складають робочі плани.

Тривалість підготовки до ревізії - не більше 2 днів. Перший день присвячується ознайомленню з особливостями виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. Другий день необхідний для вивчення нормативних документів та проведення інструктажу.

2. Процес проведення ревізії

Другим етапом проведення ревізії є організаційна робота на об'єкті.

Починається ревізія з моменту прибуття ревізійної групи на підприємство і пред'явлення керівником групи своїх повноважень на проведення ревізії.

Керівник ревізійної групи на місці здійснює організаційну роботу, яка полягає в уточненні і конкретизації завдань, передбачених програмою ревізії. На цьому етапі начальник контрольно-ревізійного відділу в разі необхідності повинен подати ревізорам додаткову методичну допомогу з питань ревізії, а також контролювати виконавську і трудову дисципліну підлеглих, в т.ч.: вихід на об'єкт, а при виникненні суперечностей між перевіряючими і керівником об'єкта, що ревізується, розв'язувати ті суперечності.

Начальник контрольно-ревізійного відділу має розглядати і вирішувати по суті звернення керівника ревізійної групи чи керівництва підприємства, що ревізується, з питань ревізії, в т.ч. щодо продовження чи скорочення її терміну. Планова тривалість ревізії становить не більше ніж 30 робочих днів, а в окремих випадках на підставі письмових обґрунтувань керівника групи термін ревізії може бути продовжений.

На початковій стадії комплексної ревізії рекомендують перевіряти виконання заходів з усунення недоліків в роботі, виявлених попередньою ревізією, ознайомитись із змістом наказів, листуванням, актами перевірок, проведеними фінансовими органами і т.д. Закінчивши організаційну стадію комплексної ревізії, ревізійна група приступає до виконання своїх обов'язків відповідно до своїх робочих планів.

При здійсненні ревізії (перевірки) використовують такі *прийоми* документального і фактичного контролю:

Техніко-економічні розрахунки проводяться в процесі ревізії для встановлення правильності розрахункових показників, обґрунтованості директивних показників, правильності складання кошторису витрат капітального і поточного ремонту основних засобів і т.д.

Нормативна перевірка полягає в зіставленні фактичних звітних даних із встановленими нормативами, кошторисами або плановими нормами з метою визначення правильності їх дотримання;

Документальна перевірка змісту операцій і процесів є провідним прийомом документального контролю і проводиться за даними первинних документів, облікових реєстрів, звітності з метою встановлення законності операцій і процесів.

Перевірка первинних документів може проводитись:

- суцільно — за ревізований період перевіряють зміст всіх господарських операцій;
- вибірково — під час такої перевірки перевіряють частину операцій за декілька днів в кожному місяці або за окремі місяці.

Перевірка змісту операцій, відображених в обліку, проводиться як у хронологічному, так і у систематичному порядку. Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що найбільш раціональним контролем є систематизована перевірка змісту операцій і запису в облікові реєстри. При такому способі ревізія ведеться по однорідних операціях за весь ревізований період (наприклад, операції по рахунках в банку, по розрахунках з підзвітними особами, руху товарно-матеріальних цінностей).

Перевіряючи зміст документів, ревізор повинен знати, що за зовнішньо правильним оформленням документів іноді ховаються зловживання і порушення (виписування фіктивних нарядів, трудових угод, актів і т.д.).

Достовірність господарських операцій встановлюють при формальній і арифметичній перевірці. При формальній перевірці визначають повноту і правильність заповнення реквізитів, які характеризують операції, виявляють підчищення, виправлення і т.д.

Арифметична перевірка дає можливість встановити правильність підрахунків в документах і виявити зловживання, крадіжки.

Зустрічна перевірка документальних даних полягає в тому, що достовірність і правильність відображення в документах господарських операцій перевіряється зіставленням даних різних документів, які стосуються одних або різних, але взаємопов'язаних операцій (наприклад, повноту і своєчасність оприбуткування готівки в касу звіряють з даними прибуткових касових ордерів і виписок банку).

Взаємний контроль змісту різних документів здійснюється шляхом вивчення і зіставлення окремих реквізитів, що повторюються в різних документах.

Перевірка правильності відображення господарських операцій за даними документів в реєстрах бухгалтерського обліку (наприклад, касові операції відображаються в журналі-ордері №1)

До спеціальних прийомів фактичного контролю належать:

- інвентаризація;
- контрольне замірювання;
- контрольний запуск сировини, матеріалів у виробництво;
- перевірка якості сировини і матеріалів;
- експертна оцінка;
- службове розслідування.

Таким чином, практика контрольно-ревізійної роботи показує, що за правильно оформленими документами, але за неправильним відображенням їх в реєстрах бухгалтерського обліку стоять випадки крадіжок та

привласнення грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей тощо.

3.Оформлення результатів ревізії

Кваліфіковано провести ревізію, об'єктивно й принципово обґрунтувати кожний факт, що наведений в акті ревізії, — важлива і відповідальна частина ревізійної роботи.

Ревізія вважається завершеною, якщо виявлені порушення усунено, винних притягнуто до адміністративної, дисциплінарної чи матеріальної відповідальності і вжито заходів щодо недопущення таких порушень надалі.

За умови виявлення ревізією грубих порушень чинних нормативних актів ревізор має встановити обсяг заподіяної матеріальної шкоди, знайти причини допущених порушень та винних у цьому конкретних осіб, вказати, на підставі чийого письмового розпорядження їх заподіяно (номер і число наказу, листа, резолюції, грошового документа і ким його підписано).

Від кожної винної у зловживанні особи треба отримати відповідне письмове пояснення з вичерпними, точними й обґрунтованими поясненнями фактів, що відображені в акті.

Після викладення кожного факту порушень необхідно обов'язково назвати документи, що підтверджують цей запис і додаються до акту.

У разі виявлення зловживань ревізор має одержати від посадових осіб підприємства, установи або організації, що ревізується, копії документів, які свідчать про зловживання, а у разі необхідності — вилучити потрібні йому документи до закінчення ревізії чи перевірки, залишивши у справах акт про вилучення документів та їхні копії

Копії оригіналів документів ревізор отримує лише за умови, якщо сам зміст документа є доказом факту порушень. Кожна копія документа має бути завірена печаткою та підписом посадової особи підприємства, установи чи організації, що ревізується.

Копія з оригіналу знімається у двох примірниках. Другий примірник копії зберігається разом з актом у справах державної фінансової інспекції, перший примірник копії разом із матеріалами ревізії передається до правоохоронних органів.

За результатами документальної ревізії ревізором складається *акт* — двосторонній документ, у якому мають бути об'єктивно відображені наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, установи чи організації, наведено перелік фактів виявлених порушень та зловживань у їхній роботі. Форма складання акта затверджується відомчими положеннями й інструкціями.

Розрізняють два види актів — проміжні та загальні.

За проміжними актами оформляються результати інвентаризації коштів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами й кредиторами, результати контрольного запуску сировини у виробництво, їх складають і тоді, коли виявлене порушення чи зловживання може бути приховане, або коли на підставі виявлених фактів треба вжити термінових заходів, щоб усунути порушення чи притягти до відповідальності винних у здійсненні зловживань осіб.

Проміжні акти підписуються ревізорами, які проводять ревізію, та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за ту ділянку, де здійснюється перевірка. Проміжні акти складаються також і за результатами ревізії кас. Такі акти підписуються ревізором, головним (старшим) бухгалтером і матеріально-відповідальними особами (касиrom).

Загальний акт має бути складений після закінчення строку проведення ревізії, підписаний керівником ревізійної групи, керівником та головним бухгалтером підприємства, установи, організації, де була проведена ревізія. У загальному акті відображаються наслідки перевірок усіх передбачених програмою ревізії питань, у тому числі й за фактами, що наведені у проміжних актах.

Умовно акт ділиться на кілька частин:

Загальні відомості.

У загальній частині вказується підстава для проведення ревізії, склад ревізійної групи, тема ревізії, повне найменування, а не аббревіатура підприємства, його підпорядкованість, якщо вона є, повна назва міністерства чи відомства. У цій частині вказується, за який період діяльності даного підприємства проведено ревізію, зазначається, зокрема, за який період проведено суцільним методом ревізію касових, банківських операцій, наводяться прізвища, посади керівників та період, протягом якого вони відповідали за стан бухгалтерського обліку. У загальній частині акта наводиться дата початку й закінчення ревізії. Крім того, зазначається, ким і коли проводилась попередня ревізія, чи усунуто виявлені нею порушення і які перевірки було після неї здійснено.

У цій частині акта наводяться відомості про те, як підприємство, що ревізується, виконує пропозиції щодо усунення хиб, згаданих у попередньому акті ревізії, про відшкодування заподіяних збитків, оформлення позовів чи подання матеріалів до слідчих органів, поліпшення обліку, окремо вказується на ті вади, для усунення яких не було вжито належних заходів.

Виробнича-фінансова діяльність (виконання кошторисів).

У цій частині наводиться перелік основних показників виробничої

програми протягом одного-двох років і їх виконання, аналізуються фінансові результати або виконання кошторисів, розрахунки з бюджетом, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, відображається правильність виплати готівкою з каси і обґрунтованість безготівкових розрахунків, дотримання норм використання сировини, матеріальних цінностей, їх збереження тощо.

У цій частині акта у логічній послідовності відповідно до програми ревізії і з дотриманням суворої об'єктивності чітко, стисло й лаконічно описуються усі перевірені за наявними на підприємстві, в установі чи організації документами факти порушень або зловживань. При цьому не можна записувати до акта (довідки) різних висновків, пропозицій та не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується. Забороняється також вносити до акта (довідки) дані слідчих матеріалів та посилатися на свідчення посадових осіб, які вони дали слідчим органам.

Не можна в актах (довідках) давати кваліфікаційної оцінки щодо дій окремих посадових осіб, при складанні цих документів необхідно також уникати таких висловлювань, як «привласнив», «розікрав кошти, товарно-матеріальні цінності», «сфабрикував», «злочинець», «шахрай», «недбалість», «зловживання», «злочин» тощо. Ці висловлювання є прерогативою слідчих і судових органів.

У цій частині загального акта можуть бути виділені окремі розділи залежно від галузевої специфіки діяльності об'єкта, що ревізується. Такими розділами можуть бути: ревізія готівки і готівкових операцій, ревізія операцій за рахунками у банках та інших коштів, ревізія кредитних операцій, ревізія основних засобів, ревізія розрахунків з оплати праці й соціального страхування, ревізія збереження і руху матеріальних цінностей, ревізія операцій з формування й використання прибутку, ревізія достовірності обліку і звітності.

Бухгалтерський облік і звітність.

У цій частині аналізується стан бухгалтерського обліку й достовірність наданих звітів.

У тому разі, якщо під час проведення ревізії стає зрозуміло, що матеріали ревізії передаватимуться до слідчих органів, то незалежно від того, проводитиметься чи не проводитиметься слідство за наслідками ревізії, при складанні загального акта у ньому необхідно зазначити кожний факт, кожний епізод зафіксованих порушень чи зловживань. Якщо ж встановлено достатньо велику кількість ідентичних порушень, що мають однорідні ознаки (за винятком обсягів збитків, періоду їх заподіяння), можна застосувати шаблонне за змістом формулювання суті порушення.

У загальному акті небажано наводити численних планових і звітних показників, а також дрібних порушень, що їх було усунено під час проведення ревізії. Кожне внесене до акта виправлення має бути засвідчене підписами особи, яка проводить ревізію, керівника та головного бухгалтера об'єкта, що ревізується. Один примірник акта ревізії дається керівнику перевіреного підприємства з його підписом на першому примірнику акта.

До загального акта додаються проміжні акти, описи та відомості. Пояснення додаються лише до першого примірника загального акта, що залишається в особи, яка проводить ревізію.

Загальний акт підписується особами, які брали участь у проведенні ревізії, а також керівником та головним бухгалтером об'єкта, що ревізується.

Якщо ж виникають які-небудь неузгодження, керівник і головний бухгалтер підписують акт із відповідним застереженням, даючи його ревізоріві, або ж надсилають керівникові організації, яка проводить ревізію, мотивуючи заперечення і пояснення з приводу усіх зазначених у акті хиб і порушень.

Якщо керівником, головним бухгалтером підприємства, установи чи організації за актом ревізії або перевірки було подано письмові заперечення, то контролер-ревізор (керівник ревізійної бригади) має зробити за ними письмові висновки.

Якщо матеріально відповідальними особами до надрукування акта подано пояснення, які докорінно міняють зміст виявлених порушень, то ревізор зобов'язаний внести їх до акта, але за умови документального підтвердження таких пояснень або заяв за наслідками перевірки.

Іноді, ігноруючи встановлене правило, керівник разом із головним бухгалтером або самотійно відмовляється підписати акт без мотивованих заперечень або претензій до ревізуючого. Це не повинно непокоїти ревізора, якщо він об'єктивно, професійно й сумлінно виконав завдання щодо проведення ревізії (перевірки). В даному випадку ревізором складається акт такого змісту:

АКТ

дата

назва населеного пункту

Мною, _____ головним ревізором ДФІ
у _____ області

_____, а
присутності _____ ознайомлено керівника підприємства
із загальним актом документальної ревізії фінансово-господарської діяльності
за період із _____ до _____

Підписати акт _____ відмовився без якихось мотивів чи заперечень.*

Один примірник загального акта йому залишено під розписку.

Головний ревізор (підпис)

Присутній (прізвище)

Примітка *. Залежно від мотивів директора зміст акта може бути таким: Підписати акт _____ відмовився з мотивів (чітко вказати мотиви), а далі за текстом.

Таким чином, ревізор повинен ретельно перевірити правильність обґрунтувань, доказів та фактів, що викладені у поясненнях, зауваженнях або запереченнях посадових осіб (за необхідності здійснити додаткову перевірку) і скласти письмовий висновок, текст якого узгоджується з безпосереднім керівником ревізора й затверджується керівником контрольно-ревізійного підрозділу (відділу у районі, місті, управління) або його заступниками.

Крім зазначених у цьому акті мотивів, ревізор пропонує директору протягом п'яти днів надіслати свої заперечення на адресу посадової особи, яка призначила ревізію. Може статися й так, що директор не прийме такої пропозиції. Однак за наявності акта про відмову підписати загальний акт останній на судовому розгляді матеріалів ревізії вважається підписаним незалежно від наявності заперечень, бо порушення заносяться до акта на підставі бухгалтерських документів.

4.Прийняття рішення за результатами проведеної ревізії

Після підписання акта ревізії відповідно до Положення «Про державну фінансову інспекцію України» ревізор у 15-денний термін готує проект обов'язкових вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання державної власності та фінансів. Матеріали кожної ревізії (перевірки) протягом 15 днів після її завершення розглядаються й приймаються від ревізорів керівниками контрольно-ревізійних управлінь або їхніми заступниками, начальниками відділів цих управлінь, начальниками відділів у районах та містах або їхніми заступниками.

З метою підготовки наказу або іншого рішення за наслідками ревізії, спрощення підготовки звітів про контрольно-ревізійну роботу та для здійснення контролю за виправленням порушень на момент закінчення ревізії (перевірки) треба скласти узагальнюючу цифрову довідку (розшифрування збитків і донарахувань).

У деяких випадках матеріали ревізій (перевірок) виносяться на

обговорення в колективах перевірених підприємств, організацій, установ та оприлюднюються у засобах масової інформації.

У разі виявлення ревізією прихованих і занижених платежів до бюджету готується рішення за встановленим зразком щодо їх стягнення із застосуванням фінансових санкцій. Це рішення передається для виконання до відповідної податкової інспекції. Надалі ревізор має відстежувати процес повного й своєчасного відшкодування завданих державі збитків.

Якщо по об'єкті, що ревізується, не забезпечується усунення виявлених порушень, керівник, який призначив ревізію (перевірку), надсилає керівництву цього об'єкта пропозиції щодо повного відшкодування виявлених збитків і подає пропозиції, як запобігти порушенням або зловживанням.

Інформація про виявлені порушення надається:

- Головним державної фінансової інспекції України - до Кабінету Міністрів України, Адміністрації Президента України, Верховної Ради України, до міністерств, державних комітетів, інших центральних відомств;

- контрольно-ревізійними управліннями в областях — Головному контрольно-ревізійному управлінню України, міністерствам, державним комітетам та іншим відомствам, обласним, районним державним адміністраціям, керівним органам місцевого підпорядкування;

- контрольно-ревізійними відділами у районах, містах і районів у містах — контрольно-ревізійним управлінням в областях, районним державним адміністраціям та міським, районним виконкомам.

При виявленні серйозних порушень фінансової дисципліни, розкрадань коштів і матеріальних цінностей та інших зловживань матеріали ревізій (перевірок) передаються до слідчих органів і одночасно порушується питання про усунення із займаних посад винних у зловживаннях осіб. А у тому разі, якщо за фактами зловживань не може бути порушено кримінальної справи, на винних у здійсненні таких зловживань накладається адміністративне стягнення.

Найоптимальнішим, звичайно, є варіант забезпечення відшкодування виявлених збитків під час ревізії. На жаль, за нинішніх економічних умов, коли існує заборгованість із виплатою заробітної плати, коли немає коштів на рахунках підприємств, установ та організацій, дуже часто неможливо безпосередньо під час ревізії забезпечити відшкодування виявлених збитків та здійснити перерахування до бюджету належних йому платежів.

Ревізор у переліку обов'язкових вимог, що висувуються до керівника перевіреного підприємства, установи чи організації, обумовлює термін подання інформації про хід виконання цих вимог, а потім здійснює перевірку виконання вказівок безпосередньо на підприємстві. Матеріали ревізії

контролюються до повного відшкодування виявлених збитків та перерахування до бюджету або до державних цільових фондів донарахованих платежів.

Застосування фінансових санкцій здійснюється незалежно від причин, через які сталося заниження суми податку, платежу, внеску до податкових декларацій, розрахунків. Для застосування фінансових санкцій не має значення і наявність наміру в діях відповідних працівників, платників. Стягнення оформляються відповідним документом — рішенням за підписом начальника (заступника начальника) ДФІ.

Рішення у п'яти примірниках складаються контрольно-ревізійними підрозділами, які здійснювали ревізію чи перевірку. Із суми, що підлягає вилученню до бюджету, 15% перераховуються на позабюджетний рахунок контрольно-ревізійного управління, про що зазначається у прийнятому рішенні. Контрольно-ревізійні відділи здійснюють систематичний контроль за виконанням платниками прийнятих рішень.

Суми платежів за прийнятими рішеннями ДФІ перераховуються підприємствами, установами, організаціями та іншими суб'єктами підприємницької діяльності у триденний термін із дня отримання рішення. Не внесені у цей термін суми стягуються у порядку, встановленому чинним законодавством.

Згідно з Кодексом України «Про адміністративні правопорушення» (ст. 164-2) поточна редакція від 09.05.2015, підстава 322-19, державній фінансовій інспекції надано право застосовувати штрафні санкції за порушення законодавства з фінансових питань. А саме:

- штраф від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян накладається за приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до бухгалтерської або статистичної звітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, створення перешкод працівникам державної контрольно-ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків від нестач, розтрат, крадіжок і безгосподарності.

- штраф від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян накладається за ті самі дії, вчинені особою, на яку протягом року були накладені адміністративні стягнення за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті. Сума штрафу визначається начальником ДФІ або його першим заступником на комісії у присутності

порушників із використанням протоколів, складених контрольно-ревізійними підрозділами, які проводили ревізію або перевірку.

Згідно з Законом України «Про внесення змін до кримінально-процесуального кодексу України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства» за використання посадовою особою бюджетних коштів невідповідне до їх цільового призначення або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, а так само недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету чи пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів, як це встановлено чинним бюджетним законодавством, якщо предметом діянь були бюджетні кошти у великих розмірах, — караються позбавленням волі на строк від одного до трьох років або штрафом до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такої.

Згідно з цим законом до бюджетних коштів належать усі кошти, що включаються у бюджети всіх рівнів незалежно від джерела їх формування.

Великим розміром бюджетних коштів вважається сума, що в сто і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Особливо великим розміром вважається сума, що перевищує в тисячу і більше разів неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Згідно з вищезгаданим законом “видання посадовою особою нормативних актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах, — карається позбавленням волі на строк до чотирьох років або штрафом до чотирьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Ті самі дії, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах, або вчинені повторно, – караються позбавленням волі на строк від трьох до десяти років з позбавленням права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до п'яти років.

Не пізніше ніж через один місяць після закінчення ревізії підприємство, установа або організація подають до контрольно-ревізійного відділу довідку про усунення виявлених порушень.

5. Організація контролю за виконанням рішень за матеріалами ревізії

На *п'ятому* етапі ревізії проводиться організація контролю за

виконанням рішень за результатами комплексної ревізії. Від організації контролю залежить ефективність проведеної ревізії.

При цьому застосовуються такі *форми контролю*:

1.Виїзд ревізора на місце для перевірки виконання пропозицій за результатами ревізії. Якщо пропозиції виконані, складається службова записка, якщо ні-акт.

2.Обревізоване підприємство надає письмові повідомлення, доповідні, звіти та довідки про виконання пропозицій та рішень.Така інформація повинна одразу ж бути перевірена.

3.Керівники відомства особисто перевіряють виконання прийнятих рішень, результати оформлюються актом або довідкою.

4.За даними періодичної та річної звітності, єдина методологія складання якої дозволяє шляхом її аналізу контролювати виконання багатьох рекомендацій та вказівок за матеріалами ревізій та перевірок.

5.Перевірка виконання рішень при черговій ревізії. Ця форма є обов'язковою, однак вона менш ефективна, оскільки чергова ревізія, проводиться через рік.

6.Постановка на контроль найбільш важливих рішень, в яких зазначено, що на ревізійний орган покладено наступний контроль.

7.Заслуховування звітів керівників підприємств про хід виконання рішень відомств за матеріалами проведених ревізій.

Ефективність комплексної ревізії залежить не тільки від якості проведення, але і від самої організації контролю за виконанням рішень, прийнятих за її результатами.

Якщо на об'єкті, що ревізується, не забезпечується усунення виявлених порушень, керівник, який призначив ревізію, надсилає керівництву цього об'єкта пропозиції щодо повного відшкодування виявлених збитків і дає пропозиції, як запобігти фактам порушень або зловживань.

Матеріали ревізії контролюються до повного відшкодування виявлених збитків та перерахування до бюджету або до державних цільових фондів до нарахованих платежів.

В практичній роботі використовують *різні способи контролю* за виконанням рішень за результатами комплексної ревізії, зокрема:

- не пізніше ніж через місяць після закінчення ревізії (перевірки) підприємство, організація подає в ДФІ довідку про усунення виявлених недоліків;

- повторно перевіряють достовірність одержаної інформації про усунення недоліків.

В апараті економічного контролю ведуть журнал обліку ревізій і

перевірок, в якому є спеціальні графи для відміток про дату і в хронологічному порядку, нагромаджуючи цю інформацію за конкретний рік; реєструвати законодавчі і нормативні акти в спеціальному журналі, де вказувати зміни в них із зазначенням дати і характеру змін.

Таким чином, вищий орган управління контролює виконання рішень у різних формах: шляхом письмових запитів; в оперативному порядку через технічні засоби зв'язку (телефон, факс); при відрядженнях працівників апарату управління на підвідомчі підприємства з додатковим завданням по перевірці окремих питань по акту ревізії; призначенням спеціальної (тематичної) перевірки у разі виявлення особливо серйозних порушень, усунення яких є обов'язковим, з поданням довідки про результати перевірки; при наступній ревізії обов'язково проводять перевірку по матеріалах попередньої.

Контрольні питання:

1. Назвіть основні етапи ревізії.
2. Як призначається ревізійна група?
3. Що таке робочий план ревізора?
4. Як групуються порушення за об'єктами перевірки в ході ревізії.
5. Яким чином здійснюється організація і підготовка до проведення комплексної ревізії.
6. Поясніть процес оформлення результатів ревізії.
8. Детально поясніть як приймаються рішення за результатами проведеної ревізії.
9. Як організовується контроль щодо виконання рішень за матеріалами ревізії.

Література:

1. Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

2. Україна. Закон. Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства від 07.10.1997 № 552/97-ВР; поточна редакція від 19.11.2012, підстава 4651-17 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/552/97-%D0%B2%D1%80>.

3. Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову

інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

4. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

5. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: від 22.12.2010 № 1163; поточна редакція від 22.12.2010 на підставі 1163-2010-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF>.

6. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: від 19.01.2011 № 21; поточна редакція від 19.01.2011 на підставі 21-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF>.

7. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

8. [Кодекс України про адміністративні правопорушення \(статті 1 - 212-20\)](#) Верховна Рада УРСР; Кодекс України, Закон, Кодекс від 07.12.1984 № 8073-Х, поточна редакція від 09.05.2015, підстава 322-19.

Тестові завдання:

1. Метод заключного документального контролю, який дає можливість зробити всебічну оцінку виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та інших об'єктів підприємницької діяльності – це:

- а) превентивні контрольні перевірки;*
- б) поточні контрольні перевірки;*
- в) тематичні контрольні перевірки;*
- г) ревізія.*

2. Сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення – це:

- а) аудиторська перевірка;
- б) контрольно-ревізійна робота;
- в) облікова робота;
- г) аналітична робота.

3. Відповідно до термінів, передбачених планом проведення ревізії керівник ДФІ зобов'язаний видати наказ про її проведення:

- а) за тиждень до початку проведення ревізії;
- б) за місяць до проведення ревізії;
- в) за 3 – 5 днів до початку проведення ревізії;
- г) за один день до початку проведення ревізії.

4. Тривалість підготовки до ревізії становить:

- а) не більше п'яти днів;
- б) не більше двох днів;
- в) не більше одного дня;
- г) не більше семи днів.

5. Планова тривалість ревізії становить не більше:

- а) 30 робочих днів;
- б) 15 робочих днів;
- в) одного тижня;
- г) 10 робочих днів.

6. Результати ревізії оформляються:

- а) довідкою;
- б) листом;
- в) висновком;
- г) актом.

7. Двосторонній документ, у якому мають бути об'єктивно відображені наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, установи – це:

- а) висновок;
- б) довідка;
- в) акт;
- г) лист.

8. Акт, складений після закінчення проведення ревізії підписується:

- а) керівником об'єкта, який перевіряється;
- б) керівником ревізійної групи, керівником та головним бухгалтером підприємства чи установи, що ревізується;
- в) керівником та головним бухгалтером підприємства чи установи, що ревізується;
- г) керівником ревізійної групи.

9. Сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій господарюючого суб'єкта – це:

- а) методика контролю;
- б) методологія контролю;
- в) принципи контролю;
- г) функції контролю.

10. Перевірка точності заповнення бланку, на якому оформлено конкретний документ та наявності усіх необхідних реквізитів здійснюється за допомогою:

- а) перевірки документів за змістом;
- б) перевірки документів за формальними ознаками;
- в) зустрічної перевірки документів;
- г) нормативної перевірки документів.

Тема 4. Методичні прийоми узагальнення результатів ревізій (перевірок), реалізації матеріалів

План

- 1. Методичні прийоми контролю і ревізії.*
- 2. Документальні методичні прийоми.*

1. Методичні прийоми контролю і ревізії

Контроль виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу управління, в тому числі і фінансово-господарського контролю і аудиту, здійснюється за допомогою певних процедур.

Процедура - поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удоско-

налення їх для досягнення оптимуму.

Методичні прийоми контролю і ревізії: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні.

Органолептичні: інвентаризація; контрольні заміри робіт; вибіркові та суцільні спостереження; технологічний і хіміко-лабораторний контроль; експертизи різних видів; експертиза проектів і кошторисної документації; службове розслідування; експеримент.

Інвентаризація - перевірка об'єктів контролю в натурі, визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням.

Контрольні заміри - прийом фактичного контролю обсягів виробництва робіт, послуг.

Вибіркові спостереження - використовується коли суцільний контроль технічно не можливий.

Суцільні спостереження - прийом статистичного контролю фактичного стану об'єктів, які вивчають, наприклад, проведення хронометричних спостережень при контролі норм виробітку, використання робочого часу працівників за звітний період.

Технологічний контроль - прийом контролю інженерної і технологічної підготовки виробництва, а також якості продукції, яку випускають, її відповідність технологічним умовам.

Хіміко - технологічний контроль - прийом контролю якості сировини і матеріалів, які використовуються в виробництві (у громадському харчуванні - це встановлення калорійності, смакових якостей, додержання рецептур страв та інше). Здійснюють такий контроль лабораторним аналізом.

Експертизи різних видів - прийоми експертних оцінок, що застосовується технологічними, судово-бухгалтерськими, криміналістичними, товарознавчими та іншими експертизами.

Службове розслідування - сукупність прийомів перевірки додержання посадовими особами, а також робітниками і службовцями нормативно - правових актів, що регулюють виробничі відносини у різних сферах виробництва.

Експеримент - науково поставлений дослід відповідно до мети аудиторського контролю.

Розрахунково-аналітичні: економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи.

Економічний аналіз - система прийомів в контролі для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів. Застосовують при попередньому, поточному і заключному контролі виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства.

Статистичні розрахунки - прийом одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає в економічній інформації. Розраховують коефіцієнти трудової участі членів бригади, використання обладнання, динаміку виконання завдань.

Економіко - математичні методи - визначення впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії планування і проектування, наприклад, оптимізація маршрутів перевезення пасажирів.

Документальні: інформаційне моделювання; дослідження документів; камеральні перевірки; нормативно-правове регулювання.

Інформаційне моделювання - це інформаційна сукупність, яка представляє контрольний об'єкт у вигляді моделі. Метою моделювання є одержання необхідної інформації про об'єкт для вивчення його стану, при цьому контролюють об'єкти основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, кошти та інші засоби.

Дослідження документів - прийоми документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним актам.

Камеральні перевірки - прийоми документального контролю проектно-кошторисної документації по капітальним вкладенням, які подають установі банку, що здійснює контроль за фінансуванням капітальних вкладень із держбюджету. Застосовуються фіскальними службами для контролю звітності, до проведення контрольної перевірки її на підприємстві.

Нормативно - правове регулювання - система прийомів, що використовується в аудиторському контролі для вивчення порушень нормативних і правових актів у процесі здійснення господарських і фінансових операцій.

Узагальнення і реалізація результатів контролю і ревізії: групування недоліків; документування результатів проміжного контролю; аналітичне групування; слідчо-юридичне обґрунтування; систематизоване групування результатів контролю; прийняття рішень; контроль за виконанням прийнятих рішень.

Групування недоліків - систематизація і узагальнення недоліків і порушень нормативно-правових актів за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю.

Групування передбачає хронологічну послідовність, систематизований і хронологічно - систематизований способи.

Хронологічна послідовність - спосіб групування недоліків і порушень виявлених в процесі дослідження документів. При цьому документи

перевіряють у такому порядку, в якому їх було згруповано при бухгалтерській обробці і зброшуровано у папки за звітними періодами.

Систематизований спосіб групування дає змогу виявити недоліки при дослідженні однорідних документів за весь період. При цьому спочатку перевіряють документи, що відображають касові операції, потім - товарні, розрахункові.

Хронологічно - систематизований спосіб - це мішане групування, яке полягає в тому, що аудитор виявляє недоліки в хронологічній й послідовності, систематизує їх за хронологічною однорідністю операцій (касові, банківські, товарні, розрахункові).

Документування результатів проміжного контролю - це спосіб оформлення результатів контрольних дій на проміжних стадіях контролю (наприклад, складання акту, вибіркова інвентаризація товарно - матеріальних цінностей тощо).

Аналітичне групування - це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлених недоліків (складання таблиць аналізу факторів, які впливають на випуск, реалізацію продукції, аналіз факторів збитковості).

Слідчо - юридичне обґрунтування включає способи одержання доказів аудитом недоліків і порушень законодавства, розміри завданих матеріальних збитків і відповідальних за них конкретних осіб (опитування і розгляд письмових пояснень складання позовної заяви у арбітражні органи).

Систематизований виклад недоліків в акті аудиторського контролю - комплекс прийомів узагальнення результатів проведеного контролю відповідно до правил Єдиної державної системи діловодства (при складанні актів аудиторського контролю, тема перевірок, доповідних записок).

Прийняття рішень за результатами ревізії - спосіб впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах (Застосовують при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами аудиту, тематичної перевірки тощо).

Контроль за виконанням прийнятих рішень - прийом реалізації практичних рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта і його поведінки відповідно до управлінської ідеї (наприклад - перевіряють виконання розпорядчих документів за результатами ревізії щодо відшкодування заподіяного збитку підприємству).

Органолептичні методичні прийоми фінансово-господарського контролю використовують при перевірці фактичного стану об'єктів контролю. Найважливішим з них є *інвентаризація*.

Основні завдання інвентаризації полягають в установленні фактичного

стану і наявності основних засобів, товарно – матеріальних цінностей, коштів у касах, на рахунках у банках, розрахунково-кредитних операцій, а також обсягів незавершеного виробництва підприємства.

Методичний прийом інвентаризації використовується для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку, звітності і балансу підприємства, зокрема наявності і вартості товарно-матеріальних цінностей, коштів у касах, на розрахунковому та інших рахунках в установах банків; реальності обліку коштів у дорозі, дебіторів і кредиторів, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резерву наступних витрат, фондів та інших коштів, відображених на статтях балансу.

Отже, *інвентаризація* - органолептичний методичний прийом контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності.

За часом проведення інвентаризації поділяють на планові і позапланові.

Планові — передбачаються планом поточного контролю збереження цінностей.

Позапланові — проводяться в строки, не передбачені планом, — при зміні матеріально-відповідальних осіб, у зв'язку із стихійним лихом, у випадку викрадення цінностей, коли необхідно терміново і раптово перевірити наявність і стан певної групи цінностей.

Особливим видом планових інвентаризації є перманентні, які проводяться на підприємстві безперервно за спеціальним графіком з метою запобігання недолікам і псуванню цінностей, безгосподарності.

Залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей інвентаризації бувають повні і вибірккові (часткові).

Повна інвентаризація — це перевірка всіх засобів підприємства і джерел утворення їх перед складанням річного звіту, у процесі комплексної ревізії і в деяких інших випадках. Щодо товарно-матеріальних цінностей повна інвентаризація охоплює всю номенклатуру матеріалів, товарів, інвентаря.

Вибіркова (часткова) інвентаризація — це перевірка певної частини засобів або окремих груп і видів товарів, матеріалів. Вибіркові інвентаризації проводять на базах і складах з кількісно-сортним обліком товарно-матеріальних цінностей, у міжінвентаризаційній період. При цьому перевіряють найбільш цінні, які користуються підвищеним попитом, товари, а також наднормативні запаси і матеріали, які тривалий час зберігають на складах без руху.

В разі виявлення порушень у збереженні цінностей або нестач

проводять позачергову повну інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей. Одночасно з інвентаризацією перевіряють дані бухгалтерського обліку цінностей, уточнюють залишки товарно-матеріальних цінностей на день інвентаризації зустрічною перевіркою документів з метою виявлення тих матеріалів, що надійшли, але не оприбутковані або відпущені і не списані, у видаток.

При проведенні інвентаризації додержують принципу раптовості, плани і графіки інвентаризації не підлягають оголошенню.

Обов'язковим є проведення інвентаризації в строки, встановлені нормативними документами про бухгалтерські звіти і баланси, в разі зміни матеріально відповідальних осіб, встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей після пожежі або стихійного лиха (повінь, землетрус та ін.), переоцінки основних засобів і товарно-матеріальних цінностей, продажу об'ємів основних засобів кооперативним та іншим підприємствам.

При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове у випадку зміни бригадира, вибуття із колективу більш як половини членів, а також на вимогу одного або кількох членів.

Організація інвентаризації і контроль за її проведенням на підприємстві покладаються на керівника і головного бухгалтера. Крім того, головний бухгалтер зобов'язаний своєчасно відображувати результати інвентаризації цінностей у бухгалтерському обліку.

На підприємствах створюють центральні постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівника підприємства або його заступника (голова комісії), головного бухгалтера, керівників структурних підрозділів (служб), представників громадськості.

Для проведення інвентаризації цінностей утворюють робочі інвентаризаційні комісії, до яких включають представника адміністрації підприємства (голова), а також спеціалістів — товарознавців, інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, економістів, бухгалтерів та ін.

Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії у тих самих матеріально відповідальних осіб того самого працівника два рази підряд. У міжінвентаризаційній період вибіркової і перманентної інвентаризації здійснюють за розпорядженням керівника підприємства інвентаризаційними групами, сформованими із працівників, які добре знають товарно-матеріальні цінності, облік і звітність.

Інвентаризаційна комісія має право залучати працівників підприємства для перемірювання, переважування матеріалів, виявляти разом з бухгалтерією результати інвентаризації, вносити пропозиції до поліпшення

зберігання, відпуску, обліку цінностей. Комісія відповідає за своєчасне і якісне проведення інвентаризації, оформлення документації. Інвентаризаційну комісію призначає керівник підприємства письмовим розпорядженням. Голові інвентаризаційної комісії вручають контрольний пломбір. Виконання розпоряджень про проведення інвентаризації контролюють у спеціальному журналі.

При бригадній матеріальній відповідальності інвентаризацію проводять за обов'язковою участю бригадира або його заступника і членів бригади, які працюють у момент інвентаризації.

Інвентаризацію проводять на місцях знаходження цінностей, а також за матеріально-відповідальними особами.

На підприємствах з великим обсягом робіт, пов'язаних з інвентаризацією, створюють кілька робочих інвентаризаційних комісій, які працюють під безпосереднім керівництвом центральної інвентаризаційної комісії. У складі однієї робочої інвентаризаційної комісії можна створювати кілька підкомісій. Голова робочої комісії організовує роботу підкомісій, забезпечує правильне проведення інвентаризації на всіх об'єктах, які закріплені наказом керівника за комісією. За підсумками інвентаризаційних описів, складених підкомісіями, голова робочої комісії з матеріально відповідальними особами (бригадирами) складає зведений акт про наявність товарно-матеріальних цінностей.

Інвентаризацію матеріалів, товарів і тари здійснюють переліченням, перемірюванням, переважуванням у порядку розташування цінностей послідовно за місцями збереження. На складах, базах і холодильниках можна вносити запаси до інвентаризаційних описів цінностей за специфікаціями, трафаретами, маркуванням на тарі. При цьому проводять вибірккову контрольну перевірку не менш як 10 %-нерозпакованих місць. Якщо є розходження, повністю перевіряють фактичну наявність цінностей. Матеріально-відповідальні особи на кожний вид цінностей складають товарні ярлики, партійні карти, де зазначають найменування, позначення одиниці, показники якісної характеристики товарів (артикул, розмір, сорт, зріст), ціну, кількість. Ярлики, кипні карти розташовують на видному місці (стелажах, кипах, тарі), де знаходяться матеріали.

Для перевірки достовірності записів у кипних картах голова інвентаризаційної комісії одержує у товарному відділі бази картотеки кипних карт, які звіряють з примірниками складу, а також фактичної наявності матеріалів їхні дані записують у інвентарні описи типової форми. Описи підписують усі члени інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальні особи. У кінці опису матеріально відповідальні особи дають

розписку, якою підтверджують, що комісією перевірено цінності в їх присутності, претензій до комісії немає, а вказані в описі цінності ними прийняті на відповідальне збереження.

На цінності, які не належать підприємству, але перебувають на його збереженні, складають окремі описи. Інвентаризацію матеріальних цінностей, коштів і бланків суворої звітності проводять, як правило, раптово, а основних засобів, незавершеного капітального будівництва, незакінченого виробництва продукції, розрахунків та інших об'єктів контролю - за станом на перше число місяця.

Якість інвентаризації перевіряє центральна інвентаризаційна комісія за участю членів робочої інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальної особи після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу, комори, секції, де перевіряли цінності.

Результати контрольних перевірок якості інвентаризацій оформляють актом типової форми і заносять у бухгалтерії до спеціальної книги. Роботу інвентаризаційної комісії оформляють протоколом, у якому відображують результати інвентаризації, стан складського господарства, забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей. При наявності невикористаних і зіпсованих товарно-матеріальних цінностей у протоколі зазначають час завезення їх, назву постачальника, стан цінностей, причину зниження якості. Такі цінності відображують окремо в інвентаризаційних описах. Аналогічно відображують зіпсовані цінності, зазначають причини псування і винних уцьому осіб.

Висновки щодо результатів інвентаризації цінностей і пропозиції до усунення виявлених недоліків, заліку нестач і лишків за пересортування, а також списання нестач у межах норм природних втрат комісія формулює і обґрунтовує в протоколі. Після закінчення інвентаризації робоча комісія всю документацію і протокол передає центральній постійно діючій комісії. Протокол засідання постійно діючої інвентаризаційної комісії затверджує керівник підприємства не пізніше через 10 днів після закінчення інвентаризації. Результати інвентаризації відображають в обліку у той період, у якому було завершено інвентаризацію.

Отже, інвентаризація як методичний прийом і форма поточного контролю забезпечує виявлення і запобігання нестачам і втратам матеріальних цінностей і коштів, а також сприяє збереженню їх. Вибіркові спостереження застосовуються у фінансово-господарському контролі і аудиті як один із видів несуцільного дослідження господарських операцій, що ґрунтується на застосуванні вибіркового методу. Вибірковий метод дослідження використовують для встановлення

достовірності показників усієї сукупності, яка вивчається, на основі обстеження лише деякої її частини. Цей метод забезпечує одержання репрезентативних даних. У теорії вибіркового методу розглядають такі основні питання: способи відбирання одиниць, які підлягають спостереженню; принцип організації обстежень; оцінка вибірових даних, які їх зумовлюють, способи усунення і встановлення їхніх розмірів; поширення вибірових спостережень на всю генеральну сукупність (діяльність підприємства, корпорації та ін.).

Суть вибіркового методу полягає у правильному відбиранні одиниць спостереження. Точність результатів, добутих за допомогою цього методу, залежить від способу відбирання одиниць спостереження, ступеня коливань ознаки у сукупності, кількості одиниць, які підлягають спостереженню. Теорія вибіркового методу ґрунтується на законі великих чисел. Вибіркові спостереження за умови правильної організації і проведення їх дають досить достовірні дані, придатні для використання у фінансово – господарському контролі. Результати вибірових інвентаризацій оформляють актом, який використовується для поширення вибірових спостережень на всі товарно – матеріальні цінності, піддані перевірці. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми дають змогу встановити загальний-стан об'єктів контролю: невиконання державного замовлення випуску продукції народного споживання, зниження продуктивності праці проти запланованої, неритмічність виробництва продукції, збільшення браку, збитковість окремих видів продукції, перевитрати металу проти норм, неоптамальні маршрути перевезення продукції тощо.

Таким чином, застосування органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних методичних прийомів підвищує наукову достовірність контролю і ревізії, а також, їх ефективність у раціональному господарюванні в умовах ринкових відносин.

2.Документальні методичні прийоми

Методичні прийоми пов'язані з використанням документальних методичних прийомів і контрольно-ревізійних процедур. У процесі контролю господарських операцій перевіряють достовірність, законність і господарську необхідність їх на основі документів, у яких вони знайшли відображення. Контроль здійснюють за формою і змістом, зустрічною перевіркою операцій, взаємним контролем операцій і документів, аналітичними і логічними прийомами.

При перевірці первинних документів за формою встановлюють

додержання нормативно-правових актів при відображенні господарських операцій у первинних документах, облікових регістрах. При цьому контролери керуються нормативними актами про документи і документооборот у бухгалтерському обліку.

Для встановлення юридичної сили первинного документа перевіряють наявність таких реквізитів: найменування документа та його коду; дати складання; змісту господарської операції; вимірників господарської операції (у кількісному і вартісному вираженні). Перевіряють справжність підписів, звірених із зразком, що знаходиться у бухгалтерії, наявність штампів і печаток, розписок про одержання цінностей тощо. Контролюють також наявність усіх додатків до первинних документів, підстав на відпуск цінностей, специфікацій, доручень.

Одночасно перевіряють доброякісність документа, тобто його достовірність. Виявляють випадки необґрунтованих виправлень, підчищення, зміни кількості, ціни і суми у документах на відпуск цінностей. Помилки у первинних документах виправляють так: закреслюють неправильний запис тексту або суми і над закресленим надписують правильно текст або суму. Після виправлення помилки у первинному документі роблять напис "Виправлено", що підтверджують підписами осіб, які підписали документ, а також проставляють дату виправлення. На касових і банківських документах виправлення не допускаються.

При перевірці первинних документів за формою у процесі контролю встановлюють, чи додержано нормативних актів про головних бухгалтерів, згідно з якими забороняється приймати до виконання і оформлення документи з операцій, що суперечать законодавству та встановленому порядку приймання, збереження і витрачання коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей. Контроль за формою дає змогу виявити первинні документи, які мають відмітки, що свідчать про використання їх в обліку господарських операцій.

Перевірка документів за змістом полягає у критичній оцінці змісту документа - відповідність характеру відображеної у ньому господарської операції, наявність інформаційного її відображення і правильність кодування показників для машинної обробки інформації, обґрунтованість цін, застосування кількісних вимірників цінностей і операцій, закріплення матеріальної відповідальності за одержані цінності тощо. В окремих випадках, якщо виникають сумніви щодо змісту достовірності господарської операції, зафіксованої у документі, ревизор може застосувати метод службового розслідування- викликати осіб, які брали участь у оформленні документа, уточнити його достовірність, а в разі потреби вимагати від цих

осіб пояснення в письмовій формі.

Достовірність операції, зафіксованої у документі, контролюють також зустрічною перевіркою документів. Цей спосіб використовується тоді, коли у здійсненні операції, відображеної у документі, брала участь інша організація або інший підрозділ одного об'єднання, підприємства. Зустрічна перевірка дає можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві, одержаних від постачальників або з оптових баз.

Взаємний контроль операцій здійснюється аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому досліджують документи по операціях, які відбувались на підприємстві, що ревізують. Контролю підлягають первинні документи, облікові реєстри, машинограми.

Аналітична перевірка документів перевіряє правильність застосування цін на конкретні товари, матеріали, розрахунки природних втрат, створений різних фондів відображених у первинних документах, облікових реєстрах і машинограмах.. Аналітична перевірка документів доцільна там, де ведеться тільки вартісний облік товарно-матеріальних цінностей. При цьому застосовують методичний прийом відновлення натурально-вартісного обліку обертання товарно-матеріальних цінностей.

Логічний спосіб перевірки документів поєднують з процедурами нормативно-правового регулювання правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, обґрунтованості фондоутворюючих показників, додержання законодавства щодо операцій, відображених у документах. Цей спосіб застосовують при контролі цін на реалізовані товари, використанні машин і обладнання, а також у випадках, коли у документах немає даних про їхні техніко-експлуатаційні характеристики.

Отже, використання у фінансово – господарському контролі і аудиті документальних методичних прийомів дає змогу дати кількісну і якісну оцінку виявлених недоліків, встановити відповідальних за них осіб і виявити розмір матеріальної відповідальності.

Контрольні питання:

1. Назвіть методичні прийоми контролю і ревізії.
2. Яку роль відіграє інвентаризація при проведенні ревізії?
3. За допомогою яких методичних прийомів здійснюється аналітичне групування результатів перевірки.
4. Яку роль відіграють документальні методичні прийоми при проведенні контролю і ревізії на підприємстві.

5. Як оформлюються результати ревізії.

6. Детально поясніть як здійснюється контроль за виконанням рішень по усуненню недоліків на підприємстві.

Література:

1. Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

2. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

3. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: від 22.12.2010 № 1163; поточна редакція від 22.12.2010 на підставі 1163-2010-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF>.

4. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: від 19.01.2011 № 21; поточна редакція від 19.01.2011 на підставі 21-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF>.

5. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

6. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: від 20.07.1996 р. № 830; поточна редакція 03.03.2011, підстава №126-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.

7. Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову

інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1. Підготувати проект наказу «Про ревізію фінансово – господарської діяльності ТзОВ “Калина”».

2. Скласти програму ревізій ТзОВ “Калина” за такою формою:

№ з / п	Розділ ревізійної роботи	Методичні прийоми	Час проведення		Термін ревізії	Виконавці
			Початок	Закінчення		
1	2	3	4	5	6	7

Розділи роботи:

1. Грошові кошти.
2. Розрахункові операції.
3. Підзвітні суми.
4. Виробничі запаси.
5. Основні засоби.
6. Оплата праці.
7. Виробництво, витрати, реалізація.
8. Фінансові результати.
9. Стан бухгалтерського обліку, достовірності звітності.
10. Оформлення акту комплексної ревізії.

3. Відкрити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Вихідні дані для розв’язку практичного завдання:

- об’єкт ревізії: ТзОВ “Калина”;
- ревізійний період: 2 минулі фінансові роки;
- період ревізії: жовтень поточного фінансового року;
- ревізійна бригада:

1. керівник ревізійної бригади;
2. провідний контролер – ревізор;
3. контролер – ревізор.

Тема 5. Ревізія операцій з коштами

План

- 1.Завдання контролю і ревізії операцій з коштами.*
- 2.Контроль і ревізія операцій з готівкою у касі підприємства.*
- 3.Контроль і ревізія операцій з коштами на поточному рахунку в національній валюті в банку.*

1.Завдання контролю і ревізії операцій з коштами

Контроль і ревізія грошового обігу й ефективності використання коштів займають важливе місце в системі фінансово-господарського контролю. Це пояснюється тим, що система грошового обігу в умовах ринкової економіки перетворилась із галузевої в таку проблему, яка має важливе значення для зміцнення всього комплексу національної економіки.

У зв'язку з цим важливого значення набуває як поточний контроль надходження, оприбуткування і використання коштів на об'єктах підприємства, так і наступний контроль цих операцій під час проведення ревізій державною фінансовою службою і перевірок державними фіскальними службами.

Завдання контролю і ревізії полягають в тому, щоб забезпечити перевірку:

- правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних з надходженням і використанням матеріалів;
- збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання та на всіх стадіях їх руху;
- договірно-розрахункової системи матеріально-технічного постачання, правильності і своєчасності розрахунків з постачальниками;
- використання і дотримання встановлених норм витрачання матеріалів у процесі виробництва;
- стану аналітичного (складського і бухгалтерського) обліку матеріалів та правильності визначення їх собівартості;
- правильності встановлення номенклатурних цінників та обґрунтованості визначення собівартості продукції.

Головні бухгалтери, повинні здійснювати повсякденний поточний контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю операцій, пов'язаних з надходженням коштів та їх правильним і ефективним використанням.

2.Контроль і ревізія операцій з готівкою у касі підприємства

Об'єктами контролю і ревізії на підприємстві є збереження готівки у касі, операції з грошовими коштами, цінні папери та облік коштів і операцій з ними. Під час здійснення цих процедур контролю використовується як нормативно-законодавчі й інструктивні матеріали, так і облікова (фактографічна) інформація.

Першочерговою процедурою ДФІ під час ревізії на підприємстві є *фактична перевірка* готівки і грошових документів у касі підприємства за допомогою інвентаризації.

Прибувши на об'єкт ревізії (підприємство, організацію, об'єднання) ревізор подає керівникові розпорядження на право проведення ревізії і приступає до перевірки фактичної наявності готівки та інших цінностей, що є в касі. У цей час усі касові операції припиняються.

На початку процедури перевірки наявності готівки у касі касир повинен скласти звіт і вивести залишок наявних грошей та інших касових цінностей

на момент інвентаризації. Ревізор разом із головним бухгалтером перевіряють касові документи, що додаються до касового звіту щодо суті і змісту та законності касових операцій. Далі касир дає підписку, що всі прибуткові і видаткові касові документи ним включені в останній касовий звіт і готівки, не оприбуткованої і не списаної у видаток, немає.

Потім ревізор разом з головним бухгалтером перевіряють фактичну наявність готівки. Ніякі інші цінності, а також всілякі розписки щодо фактичного залишку готівки не включаються.

Шляхом порівняння фактичної наявності готівки у касі з даними бухгалтерського обліку виявляються результати інвентаризації (нестачі або лишки) і оформляються актом встановленої форми.

Після перевірки фактичної наявності готівки та інших цінностей, виведення їх результатів ревізор приступає до документальної перевірки касових операцій.

Об'єктом перевірки є бухгалтерські записи в журналі 1 за кредитом рахунка 301 "Готівка в національній валюті", а також записи у дебетовій відомості, де відображається запис за дебетом цього рахунка у розрізі кредитуємих кореспондуючих рахунків.

Записи в журнал за рахунком 301 "Готівка в національній валюті" і відомості до нього звіряються із звітами касира. Тому об'єктами ревізії є також касові звіти з прибутковими і видатковими касовими документами та акти перевірки наявності коштів. Але в усіх випадках спочатку перевіряють правильність виведених залишків готівки у касі. Залишок готівки у касі, показаний у звіті касира, порівнюють з даними сальдо за рахунком 301 "Готівка в національній валюті". Потім перевіряють поточні записи в журналі і відомості цього рахунка, порівнюють їх з даними звітів касира та з документами, які були підставою для надходження і видачі готівки шляхом порівняння даних журналу і відомості за зазначеним рахунком із звітами касира перевіряють не тільки правильність виведення залишку коштів на кінець звітного дня, але й їх рух за цей час.

Після цього приступають до перевірки обґрунтованості записів в облікових реєстрах за рахунком 301 "Готівка в національній валюті" і звітах касира відповідними касовими документами.

Перевіряючи касові документи на прийом і видачу готівки з каси, потрібно переконатися у дотриманні обов'язкового порядку їх оформлення: встановити, чи заповнюються всі реквізити, чи є в цих документах розписки про одержання грошей тощо.

Касові документи, записи в журналі за рахунком 301 "Готівка в національній валюті" і касові звіти також перевіряються суцільно з погляду їх

законності, доцільності і правильності. Перевіряючи надходження готівки до каси підприємства з банку та інших джерел, звертають увагу на своєчасність та повноту їх оприбуткування і відображення в касовій книзі та звітах касира.

Правильність оприбуткування надходження готівки до каси з банку перевіряють порівнянням записів у касовій книзі та звітах касира з корінцями чеків і виписками банку за поточним рахунком у банках.

В окремих випадках при виписках банку відсутні документи з розшифруванням змісту таких операцій. У такому випадку під час ревізії звертають увагу на код умовних позначень у виписках банку, що визначають зміст розрахунків або надходження готівки.

Під час перевірки документів, на підставі яких видавалася готівка з каси, особливу увагу потрібно звернути на законність таких операцій. Так, у документах на оплату витрат на розвантаження цінностей має бути зазначено, за якими документами прибув вантаж і його кількість, номери і дати документів, а також письмове підтвердження матеріально-відповідальних осіб про одержання цінностей.

Перевіряючи виплату із каси заробітної плати, необхідно мати на увазі, що в практиці можливі випадки підробок їх виплати штатним і позаштатним працівникам. Ревізор повинен переконатись у достовірності одержання певної суми готівки саме тими особами, які зазначені у платіжній відомості. Під час перевірки виплати заробітної плати за роботи за трудовими угодами та контрактами необхідно переконатись у тому, що цю роботу дійсно виконано у повному обсязі. Далі перевіряють, чи не завищені розцінки і чи не виконувалась ця робота штатними працівниками, а оплата здійснена позаштатним працівником.

Бувають окремі випадки штучного збільшення суми готівки, списаних за платіжною відомістю. Тому потрібно перевірити правильність підсумків сум до видачі на руки працівникам у відповідній графі цих відомостей. Під час ревізії готівкових операцій особливу увагу звертають на правильність видачі готівки під звіт на відрядження та інші витрати. Встановлюють, чи не було випадків видачі з каси під звіт великих сум без подання звітів про витрачання раніше виданих грошей та чи дотримуються ліміту залишку коштів у касі.

Таким чином, поряд з перевіркою суті операцій з готівкою у касі підприємства, необхідно глибоко аналізувати касові документи, порівнювати їх дані із зустрічними документами та обліковими даними. Для цього потрібно звіряти записи в касовій книзі з касовими ордерами та чеками.

3.Контроль і ревізія операцій з коштами на поточному

рахунку в національній валюті в банку

Основними завданнями ревізії операцій з коштами на поточному рахунку в національній валюті в банку є:

- перевірка своєчасності, законності, достовірності операцій, відображених на рахунках в банку після надходження і списання грошових коштів;
- контроль за використанням грошових коштів суворо за цільовим призначенням;
- контроль за своєчасністю надходження, перерахування коштів по розрахунках з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками, бюджетом, банками, працівниками тощо;
- контроль за дотриманням правил та форм розрахунків з покупцями і замовниками;
- контроль за законністю і правильністю операцій з іншими грошовими коштами.

Джерелами ревізії є:

- виписки банку на відповідних рахунках;
- копії платіжних доручень, чекові книжки тощо;
- книги аналітичного обліку грошових коштів;
- облікові реєстри по рахунках обліку, Головна книга, баланс.

Для збереження грошових коштів і здійснення розрахунків установи банку відкривають всім підприємствам незалежно від форм власності поточні, депозитні рахунки у національній та іноземній валюті.

Починаючи перевірку банківських операцій, ревізор спочатку з'ясовує, які рахунки відкрито підприємству в установах банку. Під час ревізії операцій на рахунках в банку необхідно провести зустрічні перевірки, а головне, ретельно перевірити взаємопов'язаність первинних документів по однорідних операціях. Для цього зіставляють дані записів бухгалтерського обліку та первинних документів.

Зловживання, якщо вони існують, бажано виявити на самому об'єкті перевірки, не сподіваючись на те, що необхідні результати встановлюватимуть безпосередньо в установі банку. Не виключено, що деякі працівники банку можуть причетними до різних зловживань, що не раз підтверджували результати ревізії.

Ревізія операцій на рахунках в банку починається з перевірки наявності усіх виписок банку за поточним рахунком і відповідності зазначених показників даним бухгалтерського обліку. При цьому виписки перевіряються у хронологічній послідовності для того, щоб в'яснити чи правильно

перенесено залишок з попередньої виписки до наступної.

Не менш важливо пересвідчитися у правильності в обліку сум оборотів за дебетом і кредитом поточного рахунка. За умови, що бухгалтерські проведення за банківськими операціями складено правильно, розбіжностей між залишками коштів і сумами оборотів за даними бухгалтерського обліку не може бути.

Одне з найважливіших і обов'язкових завдань ревізії операцій на рахунках в установі банку – перевірка достовірності виписок, які банк видає підприємству, наявності штампів і підписів працівників установ банку на документах, що додаються.

Ревізор перевіряє наявність всіх додатків до виписок, що засвідчують здійснення тієї чи іншої операцій (платіжні доручення, квитанції тощо).

У тому випадку, якщо відсутні додатки, які підтверджують здійсненні операції або у виписках є виправлення, підчищення, ревізор зобов'язаний взяти копії всіх документів в установі банку.

Враховуючи те, що усі банківські установи в Україні перейшли на комп'ютерну систему обліку і банківські виписки видаються клієнтам на кожний день здійснення операції, необхідно звірити вхідні і вихідні залишки не лише за випискою, а й за датами здійснення попередніх операцій. Це дає змогу виявити знищені банківські виписки за конкретний день, за якими проводять дві операції – надходження коштів і перерахування різним організаціям в рахунок оплати товарів, які за даними бухгалтерського обліку не оприбутковуються і не знаходяться в залишках при проведенні інвентаризації.

Ревізор повинен звірити номери корінців грошових чеків з банківськими виписками, пам'ятаючи про те, що три останні цифри номера чека заносяться до виписки, а вже потім перевірити одержання і повноту оприбуткування грошових коштів за касовою книгою. Якщо у банківській виписці відсутній номер корінця чека, а сам чек у чековій книжці відображено як зіпсований, то це свідчить про можливі зловживання. В такому разі необхідно провести зустрічну перевірку в установі банку по даній операції.

Якщо виникають розбіжності між аналітичним і синтетичним обліком по операціях з поточним рахунком, то необхідно, аж до звірки із Головною книгою, переконатись у правильності складання журналу-ордера по поточному рахунку. При цьому перевіряється кореспонденція рахунків та визначення сум оборотів.

Після порівняння виписок банку з доданими до них первинними документами, встановлення правильності підрахунків сум оборотів,

початкового та кінцевого сальдо ревизору необхідно перевірити сутність господарських операцій, а саме законність надходження або списання грошових коштів з рахунку підприємства. З цією метою, крім взаємного звіряння, необхідно пересвідчитися у реальності здійснення господарської операції.

Практика показує що найчастіше трапляються наступні види порушень щодо операцій підприємства на поточному рахунку:

- відсутність платіжних документів, що підтверджують факт здійснення операцій або оформлення їх належним чином;
- несвоєчасне повідомлення про відкриття рахунку в банку;
- відсутність додатків до платіжних документів;
- невідповідність даних у платіжних документах даним виписок банку;
- некоректна кореспонденція рахунків з обліку банківських операцій;
- розрахунки з дебіторами чи кредиторами без оформлення договорів чи контрактів.

Таким чином, контроль і ревізія операцій з готівкою у касі підприємства та операцій з коштами на поточному рахунку в національній валюті в банку, посідають основне місце у системі фінансово-господарського контролю.

Контрольні питання:

1. Назвіть основні джерела ревізії готівкових операцій.
2. Наведіть основні етапи раптової ревізії каси.
3. Що є джерелами контролю ревізії готівки у касі підприємства.
4. Охарактеризуйте основні об'єкти перевірки операцій з готівкою.
5. У чому полягає контроль за операціями з коштами на поточному рахунку в національній валюті в банку.
6. Які джерела ревізії банківських операцій?

Література

1. Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2.Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 26.10.2014 на підставі 1697 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

3.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

4. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, поточна редакція від 01.01.2015, підстава z1300-14.

5.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14.

6.Про затвердження Інструкції про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: Постанова НБУ від 12.11.2003 № 492, поточна редакція від 17.04.2015, підстава v0221500-15.

7.Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова НБУ від 15.12.2004 № 637, поточна редакція від 01.09.2013, підстава z1109-13.

8. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова НБУ від 21.01.2004 № 22, поточна редакція від 17.04.2015, підстава v0221500-15.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1.Перевірка фактичної наявності грошових коштів і цінностей в касі ТЗОВ “Калина” проводилась старшим контролером – ревізором в присутності головного бухгалтера ТЗОВ і касира станом на 01 жовтня п.р.

№	Касир пред'явила:	Сума (в грн.)
1	2	3
1.	Готівка	2 406, 80
2.	Марки держмита	16, 00
3.	Путівки:	9 600
4.	Розписка працівника від 30 вересня п.р. в отриманні готівки в рахунок зарплати:	126, 00

В розписках відсутні розпорядчі надписи директора і головного бухгалтера на виплату готівки з каси.

Касовий звіт складено на 01.10. п.р.

На момент початку ревізії в касі є такі документи:

№	Назва	Сума (грн.)
1	2	3
1.	Прибутковий касовий ордер № 23 від 01.10. п.р. (повернення підзвітною особою невикористаної суми)	80, 00
2.	Прибутковий касовий ордер № 24 від 01.10. п.р. (на зарплату)	147 112, 00
3.	Видатковий касовий ордер № 38 від 01.10. п.р. (під звіт начальнику на господарські витрати)	60, 00
4.	Видатковий касовий ордер № 39 від 01.10. п.р. (зарплата по відомості)	144 760, 00

Залишок готівки в касі за даними бухгалтерії і касової книги склав на початок дня 174 грн.

Касова книга пронумерована і прошнурована але не підписана директором і головним бухгалтером. Записи в книгу здійснюються без підчисток.

В касі зберігається чекова книжка на одержання готівки з банку.

На основі наведених даних *необхідно*:

- 1.Скласти акт інвентаризації наявності цінностей в касі підприємства.
- 2.За результатами перевірки скласти бухгалтерські проведення.
- 3.Виявити порушення правил касових операцій.
- 4.Сформулювати запис для акту комплексної ревізії.
- 5.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

2.При перевірці касових звітів за січень п.р. ревізором встановлено наступні залишки готівки в касі, грн.:

01. 01. п. р.	100, 00
02. 01. п. р.	140, 00
03. 01. п. р.	4 284, 56
04. 01. п. р.	2 564, 64
05. 01. п. р.	874, 15
06. 01. п. р.	220, 00
07. 01. п. р.	20, 10
08. 01. п. р.	120, 00
09. 01. п. р.	130, 07
10. 01. п. р.	200, 00
11. 01. п. р.	42, 87
12. 01. п. р.	140, 30
13. 01. п. р.	140, 00
14. 01. п. р.	122, 46
15. 01. п. р.	122, 46
16. 01. п. р.	122, 46
17. 01. п. р.	4 444, 26
18. 01. п. р.	3 634, 00
19. 01. п. р.	1624, 00
20. 01. п. р.	362, 58
21. 01. п. р.	138, 17
22. 01. п. р.	84, 15
23. 01. п. р.	98, 61
24. 01. п. р.	120, 00
25. 01. п. р.	84, 15
26. 01. п. р.	98, 61
27. 01. п. р.	120, 00
28. 01. п. р.	120, 00
29. 01. п. р.	84, 15
30. 01. п. р.	98, 61
31. 01. п. р.	120, 00

ТзОВ “Калина” отримала з банку готівку для виплати зарплати 04.01 п.р. – 148 000,00 та 21.01. п.р. – 1 386 000, 000. Ліміт готівки в касі встановлено в розмірі 180,00 грн.

На основі наведених даних *необхідно*:

1. Дати оцінку дотримання ліміту готівки грошей в касі і вказати причини понадлімітних залишків.
2. Виявити допущені порушення чинного законодавства.
3. Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
4. Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

--	--	--	--	--	--	--	--

3.Перевірити звіт касира формально і по суті. Встановити порушення порядку ведення касових операцій, використовуючи такі дані:

Звіт касира за 04.11 п.р.

№ ПКО і ВКО	Кількість документів	Від кого отримано або кому видано	Сума		Кореспондуючий рахунок
			Надходження	Видача	
Залишок на початок дня –			180		
451	1	Від підзвітної особи	20		Підзвітні особи
452	2	Від дебітора по різних роботах	40		Інші дебітори
453	4	За реалізацію товарів	3 000		Реалізація
454	1	Штраф	50		Загально-господарські витрати
455	-	Отримано з банку	50 000		Поточний рахунок
456	-	Працівникам для оплати праці		42 650	Робітники і службовці
Разом за день			53 110	42 650	
Залишок на кінець дня			-	10 640	

Касир _____

Перевірів документи в кількості _____

Бухгалтер _____

Необхідно :

- 1.Виявити всі порушення законодавства щодо ведення касової книги.
- 2.Результати перевірки оформити документально.

4.Товарознавцю ТзОВ “Калина” оплачені витрати по відрядженню в м. Київ в таких розмірах:

1.	Добові	580, 00
2.	Проживання в готелі (без підтверджуючих документів)	788, 00
3.	Проїзд Львів – Київ, Київ - Львів (квитки прикладені)	600, 00
	Разом:	

На посвідченні про відрядження вказано, що товарознавець направляє в м. Київ на 5 днів.

Відмітка на посвідченні: вибув з м. Львова 9 жовтня п.р., прибув в м. Київ 10 жовтня п.р., вибув з м. Києва 12 жовтня п.р., прибув в м. Львів 13 жовтня п.р.

Звіт прийнято, перевірено головним бухгалтером затверджено

директором без дати затвердження.

Необхідно:

1.Вияснити всі допущені порушення, при необхідності зробити правильні розрахунки та визначити розмір переплати чи недоплати товарознавцю.

2.Зробити відповідний запис в акт ревізії.

3.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з/п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

5.За матеріально – відповідальною особою рахується заборгованість по невідзвітованій сумі 164 грн.

03 лютого п.р. МВО видано під звіт на господарські витрати для купівлі канцтоварів 120 грн. згідно видаткового касового ордеру № 16 від 03.02. п.р., на основі записки головного бухгалтера 06.02. п.р. підзвітна особа подала авансовий звіт:

№ з/п	Зміст операцій	Сума
1.	Придбано калькулятори 4 шт. по 52 грн.	208
2.	Папір 10 пачок по 20 грн. 40 коп.	204
3.	Копірка 2 пачки по 20 грн.	40
4.	Ручки кулькові 10 шт. по 1грн. 40 коп.	14
	Всього:	466

Касир згідно видаткового ордеру № 24 від 07.02. п.р. повернула МВО 68 грн. 80 коп.

Необхідно:

1.Провести перевірку правильності видачі підзвітної суми матеріально-відповідальній особі.

2.Перевірити правильність розрахунку.

3.Результати перевірки оформити у вигляді запису до акту ревізії.

4.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 6. Ревізія операцій з основними засобами і нематеріальними активами

План

- 1.Завдання, послідовність, джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з основними засобами і нематеріальними активами.*
- 2.Ревізія збереження та технічного стану основних засобів.*
- 3.Контроль і ревізія повноти і доцільності списання та передачі основних засобів.*
- 4.Контроль і ревізія операцій з нематеріальними активами.*

1.Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з основними засобами і нематеріальними активами

Необоротні активи — це матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать установі та забезпечують її функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше від одного року.

У необоротні активи установ входять: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи; незавершене капітальне будівництво.

Придбані (створені) необоротні активи зараховують на баланс установи за первісною вартістю.

Первісна вартість необоротних активів — це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їхнє придбання, спорудження та виготовлення.

Балансова (залишкова) вартість необоротних активів — це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зношення.

Переоцінена вартість необоротних активів — це вартість активу після переоцінки, що більш відповідає змісту господарської операції з проведення переоцінки активів.

Основні засоби — матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, для виконання робіт і надання послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Нематеріальні активи — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. При цьому в Порядку застосування Плану рахунків уточнено, що вони використовуються установою більше одного року для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду іншим особам. Нематеріальні активи оприбутковують за первісної вартістю, яка визначається аналогічно порядку встановленому для основних засобів.

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг).

Зміна вартості необоротних активів у зв'язку з їхньою добудівлею, дообладнанням, реконструкцією, модернізацією не належить до доходів установи.

Важливими завданнями ревізії основних засобів та нематеріальних активів є:

- перевірка дотримання умов, що забезпечують зберігання основних засобів та нематеріальних активів;

- перевірка законності та правильності операцій, пов'язаних із рухом основних засобів, нематеріальних активів та їх документальним оформленням;
- перевірка правильності віднесення активів до основних засобів;
- перевірка правильності і своєчасності нарахування та включення у витрати виробництва амортизаційних витрат;
- перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів;
- перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів;
- перевірка своєчасності освоєння виробничих потужностей, виконання показників ефективності використання обладнання;
- виявлення не використовуваного обладнання, обстеження його стану умов збереження;
- перевірка операцій, пов'язаних з орендою основних засобів.

Операції з основними засобами входять до найбільш складних видів роботи підприємства з позицій їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

У ході ревізії основних засобів *перевіряють*:

1. Забезпечення контролю за наявністю і збереженням ОЗ (правильність віднесення об'єктів до ОЗ, правильність класифікації ОЗ, правильність оцінки і переоцінки ОЗ, питання організації аналітичного обліку і матеріальної відповідальності за ОЗ, інвентаризації ОЗ, відповідність даних звітності синтетичному і аналітичному обліку).

2. Документальне оформлення і відображення в обліку операцій з надходження і вибуття ОЗ (використання уніфікованих форм первинної облікової документації, відображення операцій з надходження і вибуття ОЗ у реєстрах синтетичного обліку, питання оподаткування операцій при надходженні і вибуття ОЗ).

3. Нарухування і відображення в обліку амортизації ОЗ (правильність встановлення терміну корисної експлуатації, правомірність і обґрунтованість використовуваних методів нарахування амортизації, правильність розрахунків амортизаційних відрахувань і їх відображення в обліку).

4. Відображення в обліку операцій з ремонтом ОЗ (документальне оформлення операцій, способи проведення ремонту, правомірність з віднесення витрат на ремонт до собівартості).

Враховуючи специфіку обліку цієї групи активів, ревізор повинен встановити матеріально-відповідальних осіб, пам'ятаючи, що основні засоби, які знаходяться в запасі на складах, перебувають у підзвіті осіб, що завідують

складським господарством, а основні засоби, які введені в експлуатацію-у підзвіті матеріально-відповідальних працівників підприємства.

Об'єктами ревізії є наявність, стан зберігання і рух основних засобів, їх амортизація та індексація.

Джерелами ревізії є:

- основні нормативні документи, що регулюють питання організації бухгалтерського обліку й оподаткування основних засобів;
- наказ про облікову політику;
- первинні документи: накладні, акти прийому-передачі, акти ліквідації, відомості нарахування амортизації, довідки, акти переоцінки, дефектні акти, акти виконаних робіт з ремонту основних засобів, договори оренди, свідоцтва, патенти, ліцензії та ін.
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку: інвентарні картки, описи інвентарних карток, інвентарні списки, оборотні відомості, журнал-ордери, Головна книга, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал.

Методичними прийомами контролю основних засобів і нематеріальних активів є: інвентаризація, вибіркові та суцільні спостереження, обстеження та тематичні перевірки, економічний аналіз та методи перевірки облікової документації (фактична та зустрічна перевірка, перевірка суті та змісту операції, зіставлення документів з обліковими реєстрами аналітичного і синтетичного обліку, аналітична і логічна перевірка та зіставлення даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку).

Таким чином, завдання контролю і ревізії операцій з основними засобами і нематеріальними активами полягає в тому, щоб перевірити збереження і використання за даними балансу, правильність аналітичного і синтетичного обліку, своєчасність відображення в обліку операцій пов'язаних із введенням їх в експлуатацію, вибуттям, нарахуванням зносу і амортизації.

2.Ревізія збереження та технічного стану основних засобів

Ревізія основних засобів починається з перевірки правильності відображення їх в обліку й реальності балансових і звітних даних. Вона починається з перевірки дотримання умов збереження основних засобів. При наявності інформації про недостачу об'єкта ОЗ ревізору потрібно починати ревізію із раптової перевірки наявності і стану інвентаризаційних карток в картотеці аналітичного обліку ОЗ та відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку.

Для забезпечення належного обліку і контролю за збереженням

основних засобів кожному інвентарному об'єктові в момент надходження на підприємство має присвоюватись відповідний інвентарний номер, який зберігається за об'єктом весь період перебування його на цьому підприємстві.

За відсутності інвентарних карток необхідно:

- встановити наявність об'єктів ОЗ, для яких відсутні інвентарні картки;
- в'яснити причину продажу, ліквідації, списання ОЗ;
- відновити за допомогою працівників бухгалтерії аналітичний пооб'єктний облік ОЗ, якщо він відсутній.

Інвентарні картки підлягають обов'язковій реєстрації. Сукупність карток утворює картотеку, яка забезпечує аналітичний облік основних засобів.

При ревізії перевіряється: чи не числиться у складі ОЗ об'єкти вартістю нижче встановленої межі та об'єкти, термін експлуатації яких менший 12 місяців (незалежно від вартості).

При перевірці ОЗ необхідно одержати підтвердження належного оформлення прав власності організації на об'єкти ОЗ. Ревізору повинні бути надані документи на створення, придбання, передачу об'єктів ОЗ, а в необхідних випадках – і свідчення про реєстрацію угод відповідно до законодавства. Ревізор перевіряє наявність і оформлення договорів купівлі-продажу ОЗ; правомірність включення окремих витрат у вартість ОЗ.

Ревізор перевіряє, чи заведено для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх знаходження інвентарний список основних засобів закріплених за матеріально-відповідальними особами.

Важливим питанням при перевірці збереження і наявності ОЗ є з'ясування правильності оцінки ОЗ, оскільки від цього залежить правильність визначення фінансових результатів і відображення їх звітності.

Перевірка правильності оцінки ОЗ може бути суцільною чи вибірковою.

Ревізор перевіряє: чи оформлені протоколи узгодження ціни і чи відображена грошова оцінка в установчих документах; правомірність включення інших витрат у первісну вартість; вірогідність встановлення ринкової ціни.

Ревізор повинен перевірити, чи правильно визначений момент переходу права власності відповідно до умов контракту; чи включені у вартість митні платежі і інші витрати, пов'язані з придбанням ОЗ.

Вибірковою перевіркою ревізор встановлює наявність ОЗ за місцями їх експлуатації. Якщо виявлена недостача ОЗ, то необхідно взяти письмове пояснення у матеріально відповідальної особи і вжити відповідні заходи із

відшкодування вартості даного об'єкта ОЗ.

Перевіряючи якість проведених на підприємстві інвентаризації ОЗ, слід виявити:

- 1) дотримання строків інвентаризації і порядку її проведення на підприємстві;
- 2) оформлення підсумків інвентаризації (протягом 10 днів).

Ревізор може брати участь в роботі інвентаризаційної комісії або контролювати її проведення.

Одночасно ревізор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звертаючи при цьому на правильність відображення результатів у бухгалтерському обліку. На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації ревізор робить висновок про якість її проведення.

Після цього перевіряється, чи всі об'єкти ОЗ закріплені за матеріально-відповідальними особами. При встановленні нестач ОЗ ревізор бере пояснення у матеріально-відповідальних осіб та проводить взаємозвірки, контрольні обміри, співставлення тощо.

Під час ревізії потрібно перевіряти, чи нема випадків, коли об'єкти ОЗ обліковують у складі МШП, і навпаки. Виявлені порушення слід вносити до акту ревізії.

Завершують ревізію перевіркою зберігання зайвих, непотрібних, законсервованих ОЗ. Часто бувають випадки, що такі ОЗ зберігаються не на складах і розкомплектовуються.

За всіма фактами такого зберігання ОЗ необхідно провести детальне розслідування, в результаті якого виявити розмір заподіяної шкоди та її винуватців.

Крім перевірки дотримання умов збереження ОЗ, перевіряється також дотримання їх належного технічного стану. При проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвело до заміни запасних частин, їх вартість не відноситься на збільшення вартості необоротних активів. При цьому, слід знати, що ремонти ОЗ бувають поточні і капітальні. Поточні ремонти – це ремонт, який здійснюється протягом поточного періоду для підтримання технічного стану об'єкту. Капітальний – це ремонт, який веде до покращення первісного стану ОЗ і, відповідно, збільшує їх первісну вартість.

Ревізія операцій з поточного ремонту ОЗ починається з вивчення:

- змісту плану поточного ремонту як всього підприємства, так і його структурних підрозділів;
- обґрунтування нормативу витрат на проведення ремонту.
- аналізу його виконання в ревізованому періоді.

Виявивши невиконання плану за обсягом, перевитрати коштів, ревізор з'ясовує причини, винуватців та наслідки.

За даними первинних документів і записів в облікових реєстрах ревізор встановлює:

- правильність списання матеріальних цінностей на ремонт;
- випадки виписування фіктивних документів на підставних осіб, які не брали участі в ремонті;
- правильність застосування розцінок при оплаті праці.

Ревізію операцій на капітальний ремонт ОЗ необхідно починати з перевірки правильності складання плану капітального ремонту і аналізу його виконання за видами ОЗ і окремих об'єктів, за обсягом і собівартістю. По всіх об'єктах капітального ремонту повинна бути складена кошторисно-технічна документація.

При ревізії витрат на капітальний ремонт нерідко викриваються необґрунтовані завищення обсягів і вартості ремонтних робіт. Ці факти визначаються шляхом встановлення реальних обсягів виконаних ремонтних робіт методом контрольного обмірювання, експертизи. Після цього зіставляють отримані дані із звітними даними по актах приймання ремонтних робіт. У випадку виявлення відхилень по кожному такому факту беруться письмові пояснення відповідальних осіб. Важливе місце у ревізії займає перевірка якості капітального ремонту ОЗ, яка характеризується безвідмовністю в роботі відремонтованих об'єктів, скорочення простоїв, викликаних несправністю, зменшенням затрат на поточний ремонт, дотриманням строків міжремонтних періодів.

Таким чином, ревізори покликані здійснювати перевірку законності операцій з основними засобами й ефективністю їх експлуатації.

3.Контроль і ревізія повноти і доцільності списання та передачі основних засобів

Метою перевірки обліку надходження основних засобів є підтвердження того, що придбані основні засоби були правильно відображені в обліку і являють собою вартість реальних об'єктів, введених в експлуатацію. Більшість розрахунків, що перевіряються ревізорами, визнаються правильними, використовувані документи виявляються належно заповненими, тотожність окремих сум при перенесенні з одного документа в інший зберігається. І тільки через некоректні бухгалтерські записи виявляються в деяких випадках порушення в діяльності об'єкта.

На даному етапі ревізії необхідно виконати наступні *процедури*:

- одержати список (із зазначенням кількості і вартості) придбаних основних засобів;
- перевірити первинні документи і фізичну наявність нових придбаних об'єктів;
- визначити, що вартість об'єктів основних засобів, введених в експлуатацію, належним чином відображена на рахунках бухгалтерського обліку.

Приступаючи до ревізії надходження основних засобів, варто провести вибірково перевірку первинних облікових документів з погляду оформлення їх відповідно до встановлених вимог.

Слід пам'ятати, що ревізії підлягають основні засоби, що використовуються, та такі, що зберігаються на складі, законсервовані або передані в оренду.

Детальній перевірці підлягають операції із надходження основних засобів за рахунок капітальних інвестицій.

Законність надходження ОЗ в результаті капітальних інвестицій визначають шляхом зіставлення оприбуткованих об'єктів ОЗ з актами приймання-передачі, рахунками, накладними. При цьому ретельно перевіряють ведення обліку по таких ОЗ і джерелах їх фінансування. Особливу увагу слід приділити перевірці операцій з оприбуткування безоплатно одержаних ОЗ.

В кожному окремому випадку ревізор *перевіряє*:

- 1) наявність згоди ревізуючого підприємства на одержання таких об'єктів ОЗ;
- 2) економічну доцільність переміщення;
- 3) тривалість процесу передачі і ведення їх в експлуатацію на новому місці;
- 4) відображення витрат по доставці.

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування ОЗ, що надійшли, ревізору необхідно *встановити*:

- дотримання правил оформлення акту прийому-передачі основних засобів;
- правильність відображення даних операцій в обліку.

Несвоєчасне оприбуткування ОЗ призводить до зменшення суми нарахованої амортизації, що у свою чергу спричиняє неправильне визначення собівартості виготовленої продукції, виготовлених робіт, і зрештою призводить до перекручування фінансових результатів.

Підприємство має право ухвалити рішення щодо застосування різних методів нарахування амортизації. Метод нарахування амортизації

підприємство обирає самостійно з огляду на очікуваний спосіб одержання економічних вигод від його використання. Ревізорів слід перевірити, щоб нарахування амортизації за новим методом починалося з місяця, що йде за місяцем ухвалення рішення про зміну методу амортизації.

Ревізор також повинен перевірити: чи піддавалися переоцінці всі ОЗ чи лише їхня частина; чи не відбувалася переоцінка земельних ділянок і об'єктів природокористування, що числяться в складі ОЗ; яким способом відбувалася переоцінка; чи є документальне підтвердження ринкових цін; вибірково перевірити правильність розрахунків; чи мінявся ступінь зносу після проведення переоцінки, чи відображені результати переоцінки в інвентарних картках, чи правильно відображені результати переоцінки в обліку і звітності.

Зміна первісної (переоціненої) вартості необоротних активів проводиться у разі індексації їх первісної (переоціненої) вартості відповідно до законодавства, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

Зміна вартості необоротних активів у зв'язку з проведенням їх добудівлі, дообладнання, реконструкції, модернізації не належить до доходів установи.

Індексація первісної (переоціненої) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи. Індексація первісної (переоціненої) вартості груп необоротних активів (крім об'єктів житлового фонду) проводиться протягом I кварталу наступного звітного року. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації. Якщо балансова (залишкова) вартість об'єкта необоротних активів дорівнює нулю, то сума переоцінки додається до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Переоцінка необоротних активів установ проводиться постійно діючою комісією (далі - комісія), яка призначається наказом керівника установи щорічно і діє протягом року у складі: керівника або заступника; головного бухгалтера або його заступника; особи, на яку покладено відповідальність за збереження необоротних активів; інших посадових осіб (на розсуд керівника установи).

Метою перевірки операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів, є встановлення того, що:

- первісна вартість і сума накопиченої амортизації цілком і належним чином списані з рахунків обліку;

- фінансові результати, що утворилися в результаті цих операцій, правильно відображені на рахунках 7 та 9 класу.

При цьому *необхідно*:

- одержати список основних засобів, що вибули протягом звітного періоду із зазначенням первісної вартості і суми накопиченої амортизації на день вибуття; причини вибуття; продажною ціни; фінансового результату від операції;

- перевірити наявність відповідного дозволу на операції з вибуття основних засобів та їх документальне супроводження;

- проаналізувати по кожній операції вибуття правильність списання основних засобів і визначення фінансового результату.

У ході перевірки вибуття ОЗ встановлюється причина списання, доцільність і законність операції для цього використовуються договори на реалізації ОЗ, акти на списання, акти прийому-передачі ОЗ, дані аналітичного обліку.

В актах обстеження ОЗ, що підлягають ліквідації, постійно діюча комісія вказує причини ліквідації, описує технічний стан об'єкта ОЗ, а також у певних випадках вказує винуватців. До актів додаються відомості, які підтверджують оприбуткування придатних матеріальних цінностей після ліквідації списаних об'єктів та їх вартості за цінами можливого використання, та акти ліквідації ОЗ.

Після цього ревизор перевіряє правильність, своєчасність відображення в обліку операцій з ліквідації ОЗ, зокрема, визначення зносу за об'єктами, що вибувають, оприбуткування матеріальних цінностей, які були отримані під час розбирання та демонтажу об'єктів, за ціною їхнього можливого використання.

Завершується ревізія ОЗ перевіркою операцій з передачі в оренду. Ревизор повинен перевірити наявність угод про оренду, правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, правильність передачі засобів орендарю. При цьому з'ясовується, чи не віддані в оренду ОЗ, які необхідні підприємству, що ревізується, чи не перевищує сума амортизаційних відрахувань за відданими в оренду ОЗ орендну плату, чи своєчасно та повною мірою вноситься орендна плата.

Таким чином, перевірка ефективності використання основних засобів ґрунтується на розрахунку ряду відносних показників, склад яких залежить від цілей, що стоять перед ревизором.

4.Контроль і ревізія операцій з нематеріальними активами

Нематеріальні активи —це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Придбані (створені) об'єкти нематеріальних активів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, придбаного за плату, є сума, сплачена постачальникам.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів у разі самостійного виготовлення (створення) є його собівартість виробництва.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб, є первісна (переоцінена) вартість, за якою нематеріальні активи обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Нематеріальні активи передаються разом з первинними документами (чи їх копіями), або обліковими регістрами (чи їх копіями), або іншими документами, в яких зазначено вартість придбання (створення) нематеріальних активів. У разі якщо такі документи відсутні, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Нематеріальні активи для взяття на облік повинні бути закінченими та засвідченими відповідними документами (патентом, сертифікатом, ліцензією тощо) у порядку, встановленому законодавством.

На облік у складі нематеріальних активів беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.

Придбаний об'єкт авторського права на умовах користування ним, без передання прав на володіння або розпорядження, не обліковується у складі нематеріальних активів. Витрати, пов'язані з придбанням (створенням) таких об'єктів, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені, без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

У процесі перевірки ревизору необхідно виявити, які об'єкти НА обліковуються на підприємстві.

Під ревізією нематеріальних активів розуміється перевірка правильності оформлення первинних юридичних та облікових документів і організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Також проводиться технічна експертиза об'єктів інтелектуальної власності і юридичний аналіз, які підтверджують право на їх власність. Для цього залучаються патентні повірені і юристи.

Насамперед, перевіряється факт наявності нематеріальних активів за допомогою перевірки документів, де об'єкт описаний, зображений або іншим чином зафіксований на матеріальних носіях. Крім того, встановлюється наявність акту прийому-передачі, який підтверджує факт отримання підприємством цього нематеріальних активів.

Метою ревізії нематеріальних активів є встановлення відповідності застосовуваної на підприємстві методики обліку нематеріальних активів вимогам нормативних актів, які регулюють формування собівартості продукції і фінансових результатів, а також вимогам відповідних стандартів і положенням, що регламентують правила їх обліку.

Ревізор повинен послідовно *перевірити* такі документи:

- документальне оформлення факту наявності об'єктів нематеріальних активів і правильне відображення їх первинної балансової вартості;
- організацію аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів: відомість та журнал обліку нематеріальних активів, розрахунок зносу нематеріальних активів;
- правильність списання об'єктів нематеріальних активів з балансу підприємства;
- відповідність даних синтетичного і аналітичного обліку нематеріальних активів і їх зносу записам в Головній книзі і балансі.

Важливе місце займає перевірка правильності оформлення первинних документів з надходження нематеріальних активів, де дається детальна характеристика об'єкту нематеріальних активів, його первісна вартість, строк корисного користування, норма зносу, підрозділ, де він буде використовуватися, підписи осіб, що прийняли об'єкт, відповідні додатки, які описують сам об'єкт або порядок його використання, а також інші документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства. Так, придбання права на винаходи і промислові зразки підтверджується патентами, свідоцтвами.

Ревізору також необхідно перевірити, чи в обліку нематеріальні активи

обліковують за первісною вартістю, яка складається із фактичних витрат на їх придбання та доведення до стану готовності.

Нематеріальні активи, які вносяться учасниками в рахунок внеску до статутного капіталу підприємства, оприбутковуються за договірною ціною за домовленістю сторін.

В разі придбання програмного забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачеві, тобто майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності (програмне забезпечення) залишаються в розробника, а замовнику надається лише право користування цим програмним забезпеченням, витрати, пов'язані з придбанням таких об'єктів, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені (без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом). Однак програмне забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачеві, підлягає управлінському обліку й інвентаризації. Підтвердження наявності таких електронних засобів можуть бути описи, реєстри тощо, оформлені за вимогами, установленими наказом керівника установи.

Підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції є первинні документи, які фіксують факт її здійснення та відомості про неї. Документом, який підтверджує факт здійснення операції, у цьому випадку може бути як накладна, так і акт наданих послуг. Адже в разі придбання програмного забезпечення факт його встановлення зазвичай оформлюють актом наданих послуг з інсталяції програмного забезпечення. Після цього вже акт наданих послуг слугуватиме підтвердженням здійснення господарської операції.

Ревізору слід знати, що згідно з чинними нормативними актами для правильного нарахування амортизації нематеріальних активів поділяються на дві групи: нематеріальні активи, по яких нараховується знос і нематеріальні активи, по яких не нараховується знос. В першому випадку нарахування амортизації проводять до досягнення нематеріальних активів нульового значення. Не нараховується знос на такі об'єкти нематеріальних активів, як «ноу-хау», гудвіл, знаки для товарів і послуг, вартість яких не зменшується в процесі їх використання.

Від раціонального використання нематеріальних активів, які має у своєму розпорядженні підприємство, залежить ефективність його функціонування в майбутньому.

Контрольні питання:

1. Які важливі завдання у процесі ревізії основних засобів та

нематеріальних активів ставляться перед ревізором?

2. Назвіть джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з основними засобами та нематеріальними активами.

3.Що належить до основних засобів та нематеріальних активів.

4.Що є об'єктами ревізії основних засобів та нематеріальних активів.

5.Які методи нарахування амортизації основних засобів є у бухгалтерському обліку.

6. У чому полягає повнота і доцільність списання та передачі основних засобів?

7. До яких фактів призводить несвоєчасне оприбуткування основних засобів на підприємстві.

8. У чому полягає мета ревізії нематеріальних активів на підприємстві.

Література

1. Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2.Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-XII; поточна редакція від 26.10.2014 на підставі 1697 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

3.Україна. Закон. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю від 30.06.1993 № 3341-XII; поточна редакція від 10.04.2015, підстава 193-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>.

4.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

5.Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р.

на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92, поточна редакція від 01.01.2015, підстава z0008-13 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242, поточна редакція від 01.01.2015, підстава z0008-13 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14.

10. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ МФУ від 23 січня 2015 року №11.

11. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ МФУ від 02.09.2014 № 879, поточна редакція від 31.12.2014, підстава z1638-14.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1. На рахунку 10 «Основні засоби» обліковуються:

- комп'ютерна техніка на суму 9 854 грн., а саме:
 - 4 монітори – 3 224 грн.
 - 2 процесори – 3 528 грн.
 - 2 сканери – 1 378 грн.
 - 2 принтери – 1 600 грн.
 - 2 клавіатури – 400 грн.
 - 2 миші – 98 грн.

- тара багаторазового використання на суму 1 000 грн.
- агрегати для заміни зношених робочих машин на суму 13 506 грн.

При інвентаризації основних засобів встановлено нестачу (МВО є працівник підприємства) :

- комп'ютера і принтера – 3 000 грн.;
- офісних крісел на суму 900 грн.

В бухгалтерському обліку зроблено такі проведення:

Дт 947 Кт 10 3 900
 Дт 375 Кт 947 3 900

За наведеними даними необхідно:

- 1.Перевірити правильність і законність проведених операцій, виявити всі допущені порушення .
- 2.Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
- 3.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 7. Ревізія стану обліку, зберігання і використання товарно-матеріальних цінностей

План

- 1.Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії операцій з ТМЦ.
- 2.Порядок проведення інвентаризації ТМЦ.
- 3.Контроль і ревізія операцій по надходженню та списанню ТМЦ.

1.Завдання, об'єкти та джерела інформації ревізії операцій з ТМЦ

Ефективна діяльність підприємства залежить значною мірою від організації матеріально-технічного постачання та правильного і економного використання матеріальних цінностей. На матеріальні цінності припадає найбільша частка в собівартості продукції.

Забезпечення, збереження і раціональне їх використання - одна з вирішальних умов підвищення ефективності виробництва продукції. Під час ревізії важливо перевірити ефективність використання матеріальних ресурсів для збільшення випуску економічно вигідних видів продукції, зменшення частки витрат сировини і матеріалів на її виробництво. Тому правильна організація контролю за витратами матеріалів має велике значення у збереженні та витрачанні матеріальних цінностей.

Враховуючи значення матеріальних ресурсів виробничої діяльності, перед Державною фінансовою інспекцією стоять такі завдання:

- перевірка законності операцій по руху ТМЦ;
- перевірка забезпечення умов збереження ТМЦ;
- перевірка завдань по середньому зниженню норм витрат і економії ТМЦ;
- перевірка правильності визначення і списання на витрати виробництва вартості витрачених ТМЦ;
- перевірка правильності і своєчасності проведення переоцінки ТМЦ.

Об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з ТМЦ (рис.1)

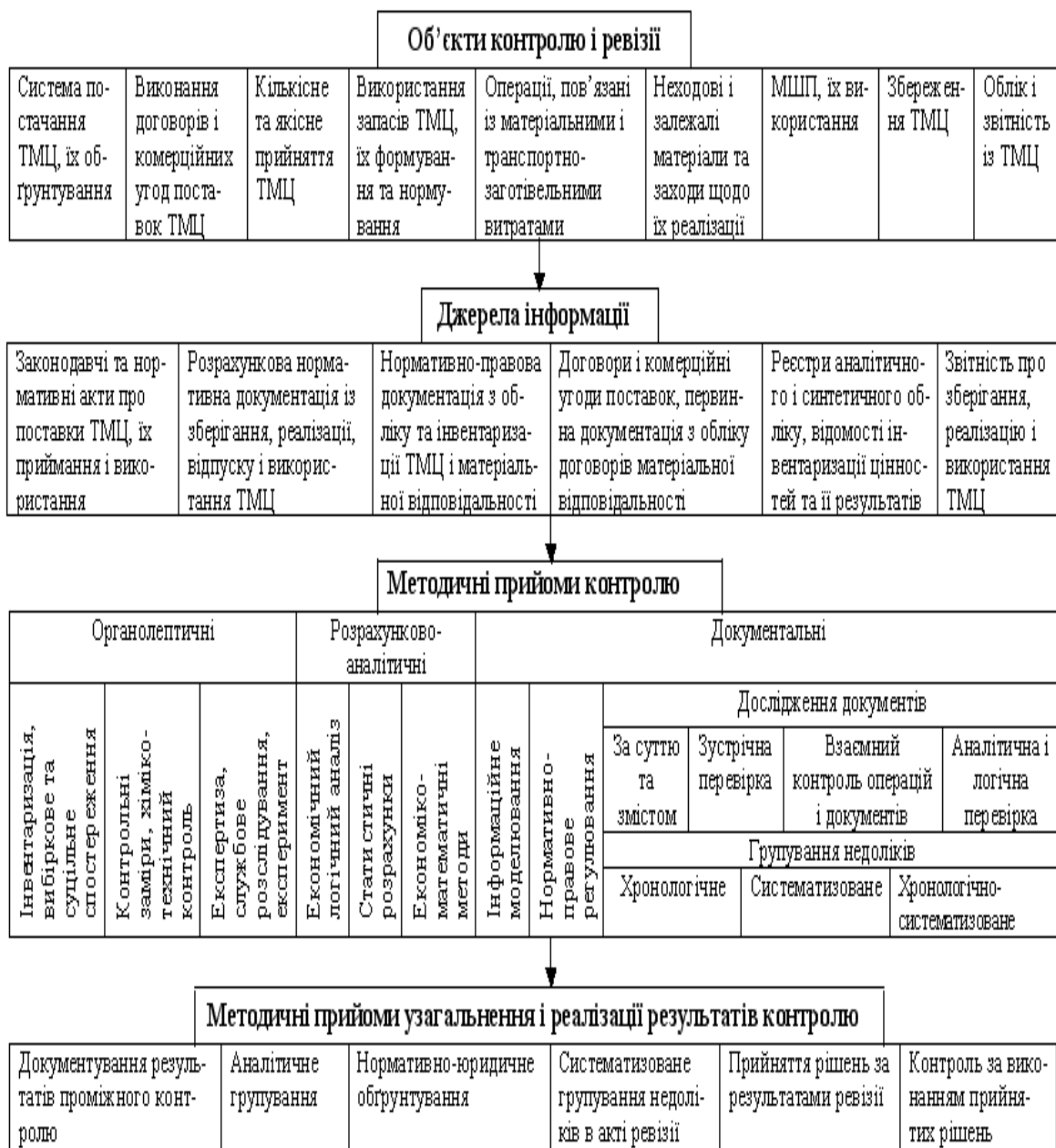


Рис.1 Методичні прийоми контролю операцій з ТМЦ

Таким чином, джерелами ревізії ТМЦ є:

- договори, укладені між підприємством-постачальником і підприємством-споживачем, а також замовлення і специфікації, обумовлені з постачальником;
- норми витрат по сировині і паливу;
- первинні документи по обліку ТМЦ (товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки банку, товарні звіти, векселі тощо);

- інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, розрахунки природних втрат;
- книги складського обліку;
- книги обліку придбання і продажу ТМЦ;
- облікові реєстри, Головна книга, фінансова і статистична звітність.

При ревізії операцій з ТМЦ центральне місце посідають два основних способи перевірки: фактична і документальна перевірки, які охоплюють систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю і процедур узагальнення і реалізації його матеріалів.

2.Порядок проведення інвентаризації ТМЦ

Інвентаризація – це перевірка наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних. Сутність інвентаризації полягає у перевірці фактичної наявності та стану об'єктів.

Проведення інвентаризації базується на таких *принципах*:

- *Раптовості*. Передбачає неочікуваність для МВО перевірки їх дій з обліку та зберігання цінностей, що знаходяться в підзвіті.
- *Зіставлення*. Полягає в тому, що одиниці виміру, які застосовуються в обліку, повинні відповідати одиницям виміру, що вказані в інвентаризаційних документах як за способом обчислення, так і за системою розрахунків.
- *Плановості*. Реалізується на підприємстві через систему внутрішньогосподарського планування кількості, видів і строків проведення інвентаризації.
- *Своєчасності*. Полягає у своєчасному проведенні, яке не дозволяє приховати недостачу і попередити порушення за умови, що вони носять частковий та незначний характер, попереджає виникнення матеріального збитку.
- *Точності*. Передбачає достовірне відображення фактичної наявності майна, його кількісних та якісних характеристик. Будь-які викривлення характеристик майна і приховування нестач, розкрадання лишків та упущень в роботі неприпустимі.
- *Об'єктивності*. Полягає у виявленні причин та умов, які спричиняють господарські порушення, нестачі або лишки.

- *Безперервності.* Полягає у тому, що інвентаризація повинна проводитися активно і безперервно, до повного встановлення фактичної наявності об'єкта перевірки, отримання результатів інвентаризації та прийняття відповідних рішень.

- *Повноти охоплення об'єктів.* Передбачає суцільну перевірку об'єкта інвентаризації. Дотримання обов'язкове при проведенні повних і часткових інвентаризацій, коли виявляється наявність та стан всього майна, що належить підприємству, і того, яке йому не належить.

- *Ефективності.* Передбачає, що кожна інвентаризація повинна закінчуватися прийняттям рішень і рекомендацій, загальним виявленням недоліків та впровадженням заходів щодо їх усунення.

- *Оперативності.* Полягає в необхідності проведення інвентаризації та в оперативному виведенні її результатів.

- *Економічності.* Полягає в необхідності організації інвентаризації таким чином, щоб витрати на її проведення були мінімальні.

- *Гласності.* Дотримання даного принципу ставить діяльність інвентаризаційної комісії під безпосередній контроль колективу підприємства, підвищує відповідальність членів комісії за достовірність даних, отриманих в ході перевірки.

- *Оцінки результатів.* Передбачає прийняття необхідного рішення за виявленими в ході інвентаризації відхиленнями. Результати інвентаризації повинні бути відображені в реєстрах бухгалтерського обліку, а винні в нестачах і лишках особи притягнені до відповідальності в порядку встановленому законом.

- *Обов'язковості.* Полягає в тому, що проведення інвентаризації регламентується чинними нормативними актами та інструкціями.

- *Документального відображення результатів контролю.* Результати інвентаризації обов'язково повинні мати доказову силу для юридичного підтвердження її підсумків.

Методика проведення інвентаризації ТМЦ охоплює 4 стадії, зокрема:

- *організаційна стадія*, яка полягає у виборі об'єкта інвентаризації, підборі і комплектуванні інвентаризаційної комісії, виданні розпорядження на проведення інвентаризації, проведенні інструктажу членів інвентаризаційної комісії;

- *підготовча стадія*, полягає у пред'явленні повноважень на проведення інвентаризації, огляду місця зберігання ТМЦ, отриманні і перевірці останнього звіту та документів про рух цінностей, отриманні розписки від МВО, підготовці ТМЦ до визначення їх фактичної наявності;

- *технологічна стадія*, полягає у перевірці наявності і стану об'єктів інвентаризації, оцінці їх стану, документуванні, складанні інвентаризаційних описів;

- *результативна стадія*. Складання порівняльних відомостей, проведення розрахунку по зарахуванню пересортиць, проведення розрахунку по списанню природних втрат, відображення даних по зарахуванню пересортиць в порівняльній відомості, відображення даних на списання природних втрат в порівняльній відомості, визначення кінцевих результатів інвентаризації, прийняття рішення за результатами інвентаризації, відображення результатів інвентаризації в обліку.

При ревізії особливо ретельно перевіряють правильність оформлення операцій, пов'язаних з нестачами, втратами, псуваннями цінностей під час їх транспортування.

3.Контроль і ревізія операцій по надходженню та списанню ТМЦ

Перевіряючи операції з надходження ТМЦ на підприємстві, ревізор повинен, насамперед, керуватися П(С)БО №9 і зобов'язаний вивчити порядок їх обліку та контролю на підприємстві. Якщо ж проводиться ревізія бюджетної установи, то основним нормативним документом, яким регулюється облік ТМЦ є Інструкція з обліку запасів.

Якщо ТМЦ надійшли на підприємство шляхом видачі довіреностей особам, які мають право на їх одержання, то ревізор зобов'язаний *перевірити*:

1. наявність журналу обліку виданих довіреностей;
2. наявність наказу на тих осіб, які мають право підпису довіреностей;
3. своєчасність подання звіту з використання одержаних довіреностей.

На підставі журналу реєстрації довіреностей та первинних документів ревізор перевіряє своєчасність оприбуткування ТМЦ.

Важливим завданням ревізії є перевірка повноти їх оприбуткування. При надходженні ТМЦ зіставляють назву та кількість оприбуткованих ТМЦ з даними супроводжувальних документів. У разі виявленої нестачі складають акт прийому, який підписується представником постачальника та незацікавленою особою. Особливо детальній перевірці підлягають операції, які пов'язані з придбання ТМЦ підзвітними особами.

Ревізор також перевіряє правильність визначення первісної вартості запасів, що надходять на підприємство.

Відповідно до П(С)БО №9 первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків, які пов'язані з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству;
- ТЗВ (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків при транспортуванні витрат);
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Слід пам'ятати, що до первісної вартості запасів не включаються отримані торговельні знижки.

Не включаються до первісної вартості ТМЦ, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські витрати та інші подібні витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Наступним *етапом* перевірки є правильність відпуску матеріалів.

На сьогоднішній день, згідно з П(С)БО №9 на підприємстві можна використовувати один із п'яти методів оцінки запасів або декілька одночасно. Але при цьому слід знати, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Різноманітні запаси не заборонено обліковувати різними методами, але при цьому слід аргументовано підтвердити відмінність в умовах їх використання. Слід мати на увазі, що при зміні специфіки господарської діяльності можлива зміна облікової політики, яка може проявлятися у зміні методів оцінки запасів при їх списанні.

Вибір методу оцінки списання запасів суттєво впливає на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства (особливо в умовах інфляції).

Якщо є випадки відпуску ТМЦ за вимогою, то в кожному окремому

випадку необхідно визначити систематичність такого відпуску, конкретних виконавців. Перевіряючи відпуск ТМЦ стороннім особам, ревизор перевіряє підставу відпуску ТМЦ та умови їх реалізації. При цьому необхідно перевірити дані первинних документів, пов'язаних з відпуском матеріалів з даними перепустки на вивіз продукції, своєчасність зарахування виручки тощо.

Під час ревізії ТМЦ слід обов'язково врахувати залишки незавершеного виробництва. До цих залишків не мають бути включені:

- матеріали, комплектуючі та деталі, що отримані цехами, але ще не розпочата їх обробка;
- забраковані деталі та напівфабрикати.

Також необхідно звернути увагу на правильність проведення переоцінки ТМЦ.

У бюджетних установах переоцінка здійснюється на виконання нормативно-правових актів або за власним бажанням керівника установи (якщо балансова вартість значно відрізняється від аналогічних запасів, придбаних раніше). При цьому сума дооцінки не є додатковим доходом бюджетної установи.

Перевіряючи процес переоцінки на підприємстві ревизор *визначає*:

- правильність визначення обсягів товарів і продукції, що підлягає переоцінці;
- організацію проведення переоцінки;
- документальне оформлення результатів переоцінки;
- визначення джерела фінансування переоцінки;
- відображення переоцінки у бухгалтерському обліку.

Дооцінка залишків ТМЦ проводиться при:

- 1) зміні ціни на виробничі запаси і товари при одержанні від постачальників за новими, більш високими цінами;
- 2) наявності документального підтвердження постачальника про нову ціну за підписом керівника;
- 3) зміні курсу гривні до іноземної валюти на початок кожного місяця по імпортних ТМЦ.

Уцінка товарів і продукції проводиться, якщо ці товари і продукція не мали збуту упродовж трьох місяців; не користуються попитом споживачів; частково втратили свою первинну якість.

Уцінка проводиться за даними інвентаризації або за рішенням керівника по даних обліку на 1 число місяця.

Розмір уцінки визначає комісія на підставі експертних оцінок і її

результати записуються в акті-описі уцінки, який складається у двох примірниках, має бути підписаний всіма членами інвентаризаційної комісії, МВО та упродовж 2 днів затверджений керівником. Один екземпляр акту-опису здається в бухгалтерію, а другий – зберігається у МВО.

Результати уцінки відображаються в обліку того місяця, у якому складено акт-опис уцінки.

Таким чином, наявність взаємозалежного документообігу, де вказується надходження і рух ТМЦ, їх списання, дає підставу дійти висновку про високий рівень організації на підприємстві, поточний контроль обґрунтованості, повноту і своєчасність оприбуткування та вибуття ТМЦ.

Контрольні питання:

1. Які важливі завдання у процесі ревізії ТМЦ ставляться перед ревізором?

2. Назвіть джерела інформації та методичні прийоми контролю та ревізії операцій з ТМЦ.

3. Що належить до ТМЦ на підприємстві.

4. Перерахуйте об'єкти ревізії ТМЦ.

5. До яких фактів призводить несвоєчасне оприбуткування ТМЦ на підприємстві.

6. Який порядок проведення інвентаризації ТМЦ?

7. Назвіть стадії проведення інвентаризації ТМЦ.

8. Що ревізор визначає перевіряючи процес переоцінки на підприємстві?

Література:

1. Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, поточна редакція від 01.01.2015, підстава z0008-13 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

4. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

5. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

6. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: від 20.07.1996 р. № 830; поточна редакція 03.03.2011, підстава №126-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.

7. Кабінет Міністрів України. Постанова. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей // Затверджено постановою КМУ від 22.01.96р. № 116 (поточна редакція від 16.12.2011, підстава 1253-2011-п) [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.

8. Міністерство фінансів України. Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ від 14.11.2013 № 947; поточна редакція від 01.01.2015, підстава z1603-14 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2065-13>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1. На підприємстві невелика номенклатура матеріалів, що використовуються у виробництві. Поточний облік матеріалів ведеться за середньозваженою ціною.

Залишок матеріалу А на складі на 1 вересня п.р. склав 820 тонн на суму 18 200 грн. У вересні надійшло на склад 2 080 тонн матеріалу А вартістю 62 600 грн. За вересень зі складу у виробництво відпущено 3 200 тонн, залишок на 01 жовтня п.р. – 800 тонн.

За даними відомості руху матеріалів за вересень вартість відпущеного матеріалу у виробництво становить 65 024 грн.

Згідно з відомістю обліку залишків матеріалів на складі вартість залишку матеріалу А на складі на 01 жовтня п.р. становить 16 256 грн.

Необхідно:

1. Виявити всі допущені порушення.
2. Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
3. Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 8. Контроль і ревізія розрахункових операцій

План

- 1.Контроль і ревізія операцій з дебіторами і кредиторами; підзвітними особами та іншими кредитними операціями.*
- 2.Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці з персоналом.*
- 3.Контроль і ревізія нарахувань і утримань із заробітної плати.*

1.Контроль і ревізія операцій з дебіторами і кредиторами; підзвітними особами та іншими кредитними операціями

Важливу ділянку економічної роботи підприємства становлять розрахункові операції, від своєчасності і правильності проведення яких залежить виконання планів реалізації продукції і прибутку, прискорення оборотності коштів, мобілізації коштів і спрямування їх на покриття виробничих та інших витрат. Підприємства систематично ведуть розрахунки з постачальниками, покупцями, кредиторами, а також операції з отримання, використання та погашення кредитів. Вся ця діяльність і є об'єктом комплексної ревізії.

Основні завдання контролю і ревізії розрахункових операцій:

- дотримання чинних положень про оплату витрат на відрядження, по виплаті компенсації при переході на роботу в інші організацію, витрачання грошей на операційні і господарські витрати;
- законність здійснення операцій по розрахунках з дебіторами і кредиторами, виконання завдань із зниження дебіторської і кредиторської заборгованості, обґрунтованості їх списання;

- повнота і своєчасність пред'явлення претензій за порушення договірних зобов'язань, виявлення матеріальних втрат і обґрунтованості їх списання;
- обґрунтованість одержання, правильного використання і своєчасності погашення кредитів банку;
- дотримання встановлених правил інвентаризації розрахунків.

Джерелами ревізії розрахункових операцій є:

- завдання із зниження дебіторської і кредиторської заборгованості;
- заявки на виділення лімітів кредитування;
- первинні документи з оформлення розрахункових операцій;
- матеріали інвентаризації;
- розрахункові відомості;
- облікові реєстри, Головна книга, баланс.

Щодо дебіторської та кредиторської заборгованості, то слід зазначити, що її наявність є фактором негативним і свідчить про порушення фінансової та розрахункової дисципліни.

Пристаючи до ревізії таких операцій, належить виявити правильність відображення по статтях балансу відповідних залишків заборгованості. Для цього слід порівняти залишки по кожному виду розрахунків на початок ревізованого періоду, що відображені в регістрах аналітичного обліку і призначені для обліку таких розрахунків із залишками відповідних статей балансу, перевіряючи при цьому кожний вид розрахунків.

Ревізор зобов'язаний з'ясувати:

- причини утворення такої заборгованості і з чиєї вини вона утворилася;
- реальність її одержання (наявність листів, актів звірки, розрахунків, де дебітори її визнають);
- дотримання строків позовної давності;
- заходи, що вживалися до її погашення;
- дотримання вимог проведення інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Ревізія розрахунків з підзвітними особами має на меті встановити цільове використання підзвітних сум і виявити незаконні господарські недоцільні витрати.

Ревізію розрахунків з підзвітними особами починають із перевірки змісту готівкових операцій і операцій по рахунках в банку. Зіставляючи дані аналітичного обліку по рахунку 372 з даними по касі, визначають, як дотримувався порядок видачі сум на операційні і господарські витрати.

Одночасно ревізори *перевіряють*:

- наявність випадків видачі авансу особам, які своєчасно не розрахувалися за попередній аванс;
- випадки порушення строків закриття розрахунків по кожному авансу зокрема;
- випадки видачі авансу до погашення заборгованості по попередньому;
- передачу сум авансу однією підзвітною особою іншій;
- своєчасність подання авансових звітів.

Перевіряючи авансові звіти із використання підзвітних сум на операційні та господарські витрати, потрібно визначити законність і доцільність таких витрат: детально вивчити документи, які додані до звітів по оплаті готівкою вантажно-розвантажувальних робіт, послуг, придбання ТМЦ.

Джерелами ревізії розрахунків із підзвітними особами по відрядженнях є накази, розпорядження керівника підприємства, посвідчення на відрядження, дані по виданих грошових авансах, письмові пояснення результатів відрядження, авансові звіти.

Слід також звернути увагу на своєчасність проведення інвентаризації розрахунків. Підприємства-кредитори повинні направити своїм боржникам виписки з особових рахунків про розміри їхньої заборгованості. Боржники у 10-денний термін повинні підтвердити заборгованість або повідомити про свою незгоду.

Термін позовної давності по сумах заборгованості становить 3 роки. Після його закінчення заборгованість підлягає списанню.

Перевіряючи кредиторську заборгованість постачальникам та іншим кредиторам, необхідно з'ясувати:

- наявність на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» сум, по яких пройшов термін позовної давності;
- випадки списання на доходи підприємства сум кредиторської заборгованості з простроченим терміном позовної давності замість віднесення її в дохід бюджету;
- своєчасність перерахування сум кредиторської заборгованості в бюджет, оскільки за несвоєчасне перерахування до бюджету справляється пеня від цих сум за кожний прострочений день;
- випадки заліку кредиторської заборгованості в погашення дебіторської.

Метою ревізії кредитних операцій є перевірка повноти і правильності отримання банківських кредитів, ефективності їх використання та

своєчасності їх погашення.

При проведенні ревізії кредитних операцій *використовують*: заявки на виділення відповідних лімітів кредитування, строкові зобов'язання, де вказано суми і строки погашення виданих кредитів, виписки банку, кредитні договори, розрахунки економічної ефективності і окупності витрат, проведених за рахунок довгострокових кредитів. До початку ревізії необхідно в'яснити в установі банку, чи не було порушень правил кредитування з боку підприємства і одночасно ознайомитися із актами перевірок підприємства, проведеними банком.

Значне місце в ревізії кредитних операцій займає перевірка кредитних даних із забезпечення виданих позик, оскільки саме на цій стадії ревізії кредитних операцій є найбільше порушень.

Короткострокові і довгострокові кредити банк надає на певні цілі, тому ревизору необхідно перевірити цільове використання одержаних кредитів. Завершують ревізію кредитних операцій перевіркою своєчасності погашення одержаних позик. Для цього використовують дані строкових зобов'язань по сумах і термінах погашення заборгованості банку, дані виписок по відповідних рахунках, дані бухгалтерського обліку по прострочених платежах.

За наявності прострочених кредитів видача нових не допускається. Процентні ставки за користування кредитом, обумовлені в кредитному договорі, нараховуються банком і списуються позичальником не рідше одного разу в квартал за платіжним дорученням. В разі відмови від сплати боргів за позиками банк їх стягує в претензійно-позовному порядку. Як правило, контроль за виконання умов укладеного позичальником кредитного договору здійснює банк.

Таким чином, у зміцненні фінансового становища підприємства, його платоспроможності та безперебійної роботи відіграє вагомий роль контроль за станом розрахунків, динамікою дебіторської і кредиторської заборгованості.

2.Контроль і ревізія розрахунків з оплати праці з персоналом

Під *системою оплати праці* розуміють спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам установи згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи.

Заробітна плата — це винагорода, обчислена, переважно, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану роботу, нижче від якої не може здійснюватись оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Розмір заробітної плати залежить від складності й умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності установи.

Держава регулює оплату праці працівників установ, встановлюючи розмір мінімальної заробітної плати й інших державних норм і гарантій, умови і розміри оплати праці керівників та працівників установ і організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, а також у формі оподаткування доходів працівників.

Основою організації оплати праці є *тарифна система оплати праці*. Її використовують для розподілу робіт залежно від їхньої складності, а працівників — залежно від їхньої кваліфікації та за розрядами тарифної сітки.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на підставі:

- тарифної ставки робітника першого розряду, яку встановлюють у розмірі, що перевищує законодавчо встановлений розмір мінімальної заробітної плати;
- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Розрізняють такі дві основні форми тарифної системи оплати праці має:

- *погодинна* — згідно з тарифною ставкою оплачується робота за одиницю часу (як правило, за годину);
- *відрядна* — за основу розрахунку заробітної плати беруть кількість виконаної роботи і розцінку за одиницю продукції.

Розрізняють просту погодинну, погодинно-преміальну та окладно-преміальну форми погодинної оплати праці.

Ревізія операцій з нарахування зарплати та її виплати є однією з найважливіших частин проведення контролю в бюджетній установі. Зумовлено це тим, що видатки на оплату праці в кошторисах бюджетних установ мають найбільшу питому вагу і сягають 70 – 80 % загальних видатків на утримання цих установ.

Завданням ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка:

- обґрунтованості асигнувань на заробітну плату;
- дотримання штатної дисципліни;
- дотримання трудової дисципліни;
- обґрунтованості встановлення надбавок і доплат;

- правильності розрахунку середнього заробітку;
- дотримання порядку нарахування і сплати обов'язкових платежів.

У бюджетних установах чисельність працівників визначається штатним розписом. *Штати* — це перелік і кількість посад, затверджених вищепоставленою організацією.

Особовий склад працівників визначається структурою штатних працівників бюджетної установи. За функціональним призначенням персонал такої установи поділяють на три групи: персонал основної діяльності; адміністративно-управлінський; допоміжний обслуговуючий.

Облік руху персоналу має забезпечити своєчасне укомплектування всіх підрозділів бюджетних установ відповідними працівниками, а також дотримання штатної дисципліни.

Скорочена тривалість робочого часу встановлюється: для працівників віком від 16 до 18 років — 36 год. на тиждень, для осіб віком від 15 до 16 років (учнів віком від 14 до 15 років, які працюють у період канікул) — 24 год. на тиждень. Тривалість робочого часу учнів, які працюють протягом навчального року у вільний від навчання час, не може перевищувати половини максимальної тривалості робочого часу, для працівників, зайнятих на роботах із шкідливими умовами праці, — не більш як 36 год. на тиждень.

Джерелами інформації для ревізії розрахунків з оплати праці з персоналом є наступні документи:

- штатний розпис;
- накази про рух особового складу;
- колективний договір, трудові угоди;
- особові картки працівників;
- таблиці обліку відпрацьованого часу;
- листи непрацездатності;
- розрахунково-платіжні відомості;
- реєстри депонованої зарплати;
- форми фінансової і статистичної звітності.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам з погодинною оплатою праці необхідні відомості про посадові оклади (штатний розклад), присвоєні розряди (накази), годинні тарифні ставки (тарифну сітку), а також дані табельного обліку відпрацьованого ними часу за відповідний період (місяць).

Крім первинних документів, для розрахунку заробітної плати потрібно враховувати нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати в бюджетних установах різних профілів.

Ревізію витрачання коштів на оплату праці в бюджетній установі необхідно розпочинати з перевірки обґрунтованості затвердження асигнувань на заробітну плату працівників бюджетної установи, для чого ретельно перевірити правильність планування виробничих показників, а також застосування норм і нормативів у розрахунках. Планування фонду оплати праці щодо кожної категорії персоналу здійснюється відповідно до специфіки діяльності установи.

Треба також проаналізувати, чи не спрямовувалися кошти, призначені на оплату праці, за іншими напрямками. А також встановити, чи не здійснюється планування та виплата заробітної плати за рахунок коштів загального фонду кошторису працівникам підрозділу бюджетної установи, які утримуються винятково за рахунок спеціальних коштів.

Поряд із зазначеним у перевірці правильності визначення фонду оплати праці є система оплати праці, запроваджена в бюджетній установі.

Мається на увазі, що посадові оклади працівників досить часто залежать від кваліфікаційного та освітнього рівня.

Тому під час перевірки правильності встановлення посадових окладів необхідно перевірити наявність підтвердного документу про присвоєння відповідної категорії, а також відповідність посадового окладу встановленій кваліфікаційній категорії.

Наступним етапом ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка дотримання штатної дисципліни. Передусім рекомендується здійснити зіставлення фактичного штату працівників зі штатним розписом, тобто перевірити, чи не допускається утримання посад, не передбачених штатним розписом.

Однак для виконання окремих робіт на короткий час бюджетна установа може залучати осіб, які не перебувають у штаті установи. Такі працівники належать до нештатного складу.

За виявлення таких працівників *необхідно* встановити:

- чим обумовлено утримання нештатних працівників;
- чи не виконували вони обов'язки штатних працівників, яким за неї здійснено оплату;
- чи укладено з працівниками нештатного складу трудові угоди;
- за рахунок яких джерел проведено оплату праці нештатних працівників.

Черговим етапом ревізії є перевірка дотримання трудової дисципліни. Для цього вивчають розподіл обов'язків працівників, їх фактичне завантаження роботою.

Треба звернути увагу на ефективність використання робочого часу.

Спочатку зіставляють фактично відпрацьований час з плановим. Уважно перевіряють таблиць обліку відпрацьованого часу. Найчастішими порушеннями обліку є табелювання робочих днів за період тимчасової непрацездатності або за період неявок на роботу без поважних причин.

Ще одним етапом ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка правильності встановлення працівникам надбавок і доплат. Для цього вивчаються *питання*:

- чи були підстави для встановлення надбавок і доплат;
- чи правильно визначено розміри і суми надбавок і доплат;
- чи були законні джерела для виплати надбавок і доплат.

Таким чином, ревізори мають перевірити дотримання на підприємстві всіх умов, за якими можна говорити про обґрунтованість нарахувань заробітної плати і, як наслідок, законність цих операцій.

3.Контроль і ревізія нарахувань і утримань із заробітної плати

Перевіряючи правильність утримань із сум заробітної плати, ревізор повинен пам'ятати, що підприємства, установи та організації зобов'язані:

- своєчасно і в повному обсязі нараховувати, утримувати та перераховувати до бюджету суми податку з доходів громадян, що підлягають оподаткуванню;
- своєчасно подавати податковим органам відомості за встановленою формою про виплачені громадянам доходи, що підлягають обліку і оподаткуванню;
- при укладенні договорів та інших угод забороняється включення податкових застережень, відповідно до яких підприємства та установи, що виплачують доходи, беруть на себе зобов'язання нести витрати по сплаті податку за громадян.

Із сум нарахованої заробітної плати членів трудового колективу, осіб, що працюють в установі за трудовими угодами, договорами підряду, за сумісництвом, виконують разові роботи, здійснюють обов'язкові та добровільні утримання.

З 2011 року розрахунок відрахувань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці спростився. Адже замість внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування, тепер існує один — єдиний соціальний внесок - 01.01.2011 року вступив в силу Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010, який кардинально змінив систему фінансування

державного пенсійного та соціального страхування в Україні.

Роботодавець тепер повинен утримувати із заробітної плати працівників суму єдиного соціального внеску, від суми нарахованої заробітної плати, податок для учасників АТО та податок на доходи фізичних осіб, від суми нарахованої заробітної плати, зменшеної на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування та податкової соціальної пільги.

В той же час роботодавець повинен робити нарахування на фонд оплати праці, в залежності від класу професійного ризику виробництва. Єдиний соціальний внесок перераховують одночасно з перерахуванням прибуткового податку не пізніше дня отримання в установі банку коштів на виплату заробітної плати.

Відповідно до Закону України “Про оплату праці” загальна сума утримань не повинна перевищувати 20 %, а в окремих випадках – 50 % заробітної плати. Не дозволяються утримання із вихідної допомоги, компенсаційних виплат та інших виплат, що визначені законодавчо.

На контролюючі органи покладається перевірка правильності визначення сукупного оподаткованого доходу, утримання прибуткового податку, надання пільг, своєчасності і повноти перерахування до бюджету.

Підприємства та установи після закінчення кожного місяця, але не пізніше строку одержання в установах банків коштів на виплату належних працівникам сум, зобов'язані перераховувати до бюджету суми нарахованого і утриманого податку з доходів фізичних осіб за минулий місяць.

Чеки на отримання коштів для виплати належних працівникам сум приймаються установами банків тільки за умови одночасного подання до банку платіжного доручення на перерахування до бюджету утриманих сум податку з доходів фізичних осіб.

Для визначення загальної суми нарахованого податку слід порівняти записи бухгалтерського обліку підприємства про нараховані суми податку з підсумками сум податку, утриманого по всіх відомостях на виплату заробітної плати. Такий контроль проводиться шляхом перевірки бухгалтерських документів про нарахований заробіток та інші виплати. Перевірці підлягають документи за весь період з моменту проведення попередньої перевірки.

На виявленні під час перевірки суми коштів, на які платником не нараховувався збір, за актом перевірки збір донараховується та застосовуються штрафні санкції, чинні на момент завершення перевірки, а винні посадові особи несуть відповідальність згідно з чинним законодавством.

Відповідальність за повноту і своєчасність сплати штрафних санкцій

несуть керівники установ.

Платник єдиного внеску має право:

1) безоплатно отримувати від органів фіскальної служби та Пенсійного фонду в межах їх компетенції інформацію, необхідну для виконання обов'язків, покладених на платника згідно з Законом, а також для підтвердження надходження до Пенсійного фонду сплачених платником сум єдиного внеску;

2) звертатися до органу доходів і зборів з письмовою заявою про зміну умов сплати єдиного внеску у разі зміни його статусу як платника (або отримання права на зміну розміру єдиного внеску, зокрема у зв'язку із зміною виду економічної діяльності);

3) безоплатно отримувати від органів доходів і зборів та Пенсійного фонду у межах їх компетенції консультації та роз'яснення щодо прав та обов'язків платника єдиного внеску, порядку сплати єдиного внеску;

4) оскаржувати в установленому законом порядку рішення органу доходів і зборів та Пенсійного фонду та дії, бездіяльність його посадових осіб;

5) захищати свої права та законні інтереси, а також права та законні інтереси застрахованих осіб, на користь яких він сплачує єдиний внесок, у тому числі в суді.

Таким чином, правильність нарахувань і утримань із заробітної плати працівників підприємства контролюється шляхом використання прийомів техніко-економічних розрахунків, арифметичної перевірки, взаємної перевірки й нормативного контролю.

Контрольні питання:

1. Які важливі завдання у процесі ревізії розрахункових операцій ставляться перед ревізором?

2. Назвіть джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з дебіторами і кредиторами; підзвітними особами та іншими кредитними операціями.

3. Що є об'єктами ревізії розрахунків з оплати праці з персоналом.

4. Розкрийте особливості організації й оплати праці в установах.

5. Які види відрахувань із заробітної плати ви знаєте?

6. У чому полягає мета ревізії розрахункових операцій на підприємстві.

Література:

1.Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2.Україна. Закон. [Про](#) оплату праці від 24.03.1995 № 108/95-ВР; поточна редакція від 01.01.2015 на підставі 77-189 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

3.Україна.Закон. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 08.07.2010 № 2464-VI; поточна редакція від 13.03.2015, підстава 219-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

4.Державний комітет статистики України. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати 13.01.2004 № 5; поточна редакція 13.01.2004 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.

5.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1.Згідно наказу по підприємству ТЗОВ “Калина” електрику надано відпустку з 17 серпня по 15 вересня п.р.

Виписки з основного рахунку працівника за 12 останніх місяців:

№	Місяць	Сума (грн.)
1	2	3
1.	Серпень	2 268, 42
2.	Вересень	1 120,00
3.	Жовтень	1 120,00
4.	Листопад	1 140,00
5.	Грудень	1 120,00

6.	Січень	1 120,00
7.	Лютий	2 305, 69
8.	Березень	1 120,00
9.	Квітень	1 140,00
10.	Травень	1 170,00
11.	Червень	1 140,00
12.	Липень	1 140,00
Всього		15 904, 11

Сума премій, одноразових виплат у п. Середи О. К. склала:

№	Місяць	Сума (грн.)
1	2	3
1.	Серпень	1 148, 42
2.	Лютий	1 140, 69
Разом за 12 місяців		2 289, 11

На основі наведених даних *необхідно*:

1. Розрахувати суму відпускних електрику підприємства.
2. Виявити помилки в нарахуванні відпускних.
3. Зробити висновок та сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
4. Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 9. Контроль і ревізія собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг

План

1.Завдання і джерела ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг.

2.Перевірка правильності ведення обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.

1.Завдання і джерела ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг

Підприємства самостійно визначають обсяги і строки випуску відповідних видів продукції з метою виконання зобов'язань і завдань по поставках продукції та товарів народного споживання відповідно до укладених договорів.

Основними завданнями ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг є:

- перевірка витрат виробництва за елементами та калькуляційними статтями;
- перевірка дотримання норм витрат матеріалів та випуску готової продукції;
- правильність визначення залишку незавершеного виробництва;
- виявлення внутрішніх резервів збільшення обсягу випуску продукції та підвищення її якості;
- дотримання ритмічності випуску продукції.

Джерела ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг є:

- первинні документи щодо руху готової продукції, товарів, робіт, послуг (накладні, приймально-здавальні акти, акти про брак, планові та звітні калькуляції);
- калькуляції собівартості продукції, кошториси витрат;

- договори про постачання продукції;
- реклаमाції, державні стандарти;
- техніко-виробничі звіти, акти інвентаризації незавершеного виробництва;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- статистична, бухгалтерська та оперативна звітність;
- дані податкового обліку та звітності.

Ревізію собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг доцільно проводити в такій *послідовності*: спочатку перевіряють формування витрат виробництва за елементами, правильність та обґрунтованість кошторисів за окремими видами витрат, правильність складання калькуляції собівартості продукції за статтями витрат, досліджують шляхи її зниження.

Основною метою перевірки формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг є перевірка правильності віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції, оскільки собівартість – є один з основних оціночних показників, які визначають якість роботи підприємства. Величина собівартості впливає на формування прибутку і рентабельності, і отже, на платежі в бюджет і виплату дивідендів власникам.

Перевіркою правильності бухгалтерських записів для ревізії собівартості продукції, товарів, робіт, послуг буде первинна документація і бухгалтерські записи на рахунках 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», на рахунках класу 8.

Витрати, щодо яких неможливо встановити до якого періоду вони відносяться, включаються в собівартість продукції згідно кошторису. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в собівартість, базується на первинній документації, складеній у встановленому порядку, якою оформляються всі операції з випуску продукції. Первинні документи повинні містити обов'язкові реквізити: найменування документа, код, дату складання, зміст господарської операції, вимірники господарської операції, найменування посад, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особисті підписи.

Таким чином, при перевірці собівартості продукції, товарів, робіт, послуг ревізору необхідно врахувати принципову особливість включення витрат у собівартість тільки того періоду, до якого вони відносяться, незалежно від часу їхньої оплати.

2.Перевірка правильності ведення обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг

Під час проведення ревізії правильності ведення обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг ревізору необхідно керуватися П(С)БО №16 «Витрати».

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були понесені. Тобто визнаються виходячи з принципу відповідності доходів і витрат.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.

Ще однією обов'язковою умовою визнання витрат є їх достовірна оцінка.

Слід відзначити, що не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати:

- погашення отриманих позик;
- попередня оплата запасів, робіт і послуг;
- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО №16;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, наведеним у П(С)БО №16.

Для обліку витрат в Плані рахунків передбачено рахунки класу 8 «Витрати за елементами» і рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Групування витрат по елементах дозволяє здійснити контроль за формуванням, структурою і динамікою цих витрат по видах. Витрати за елементами - це сукупність економічно однорідних витрат.

Ревізор повинен знати, що до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг підприємства включаються витрати, пов'язані з використанням у процесі виробництва природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат на її виробництво і реалізацію.

Зокрема такими витратами є:

- витрати на підготовку й освоєння виробництва;

- витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією й організацією виробництва, включаючи витрати з контролю виробничих процесів і якості продукції, що випускається;

- витрати, пов'язані з винахідництвом і раціоналізацією, виготовленням і випробовуванням моделей і зразків, організацією виставок, конкурсів, виплатою авторських винагород та ін.;

- витрати, пов'язані з обслуговуванням виробничого процесу;
- витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки;
- витрати, пов'язані з управління виробництвом;
- виплати, передбачені законодавством про працю;
- відрахування в єдиний соціальний фонд;
- платежі по обов'язкову страхуванню майна підприємства, що враховується у складі основних засобів;
- витрати на амортизацію.

Основними завданнями ревізора з перевірки правильності ведення обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг є: своєчасність, повнота і достовірність відображення фактичних витрат на виробництво і збут продукції, правильність калькулювання фактичної собівартості окремих видів і всієї товарної продукції, чіткий контроль за ощадливим і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Відповідно до цих завдань контроль обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг здійснюється за такими *аспектами*:

- стосовно собівартості (прямі і непрямі);
- за видами продукції;
- за місцем виникнення витрат (виробництвами, цехами, ділянками і т.д.);
- за видами витрат (елементами і статтями витрат).

Прямі витрати – це ті, що можна віднести до визначеного виду продукції (матеріали, заробітна плата), такі витрати, обумовлені технологічним процесом виробництва.

При перевірці ведення обліку і розподілу прямих витрат аналізуються дані, що містяться в таких документах:

- відомості розподілу витрат матеріалів по напрямку виробничих витрат;
- відомості розподілу нарізування зарплати по рахунках і шифрах витрат;

- розрахунок зносу основних засобів.

Непрямі витрати одночасно відносяться до усіх видів продукції (освітлення, опалення і ін.). Їх включають у витрати при визначенні загальної суми після закінчення місяця шляхом розподілу. Це загальновиробничі витрати, тобто витрати на організацію управління виробництвом, що списуються на собівартість пропорційно якій-небудь базі розподілу.

При перевірці правильності формування собівартості ревізор повинен насамперед досліджувати дані Звіту про фінансові результати, головної книги і первинних документах.

Матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати мають у витратах виробництва велику питому вагу. Тому економія чи перевитрати їх порівняно з встановленими нормами вплине на собівартість продукції.

У зв'язку з цим важливим є дієвий контроль за правильним використанням матеріалів у виробництві. Необхідна така організація обліку, при якій фактичні витрати можна було б зіставляти із встановленими нормами безперервно, оперативно виявляти відхилення від установлених норм у процесі виготовлення продукції.

Важливе значення при організації обліку матеріалів має порядок списання матеріалів у виробництво. Крім того, підприємство може вибирати одну із двох систем обліку запасів: постійну і періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику.

При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік).

Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є великі затрати часу і праці.

Оскільки у фактичну собівартість матеріалів поряд з їхньою вартістю за цінами придбання входять ТЗВ, необхідно звернути увагу, чи віднесені у вартість матеріалів мита, комісійні винагороди, виплачені постачальницькій і зовнішньоекономічній організації; послуги товарним біржам, включаючи брокерські послуги; стороннім організаціям з доставки і збереження матеріальних цінностей.

У практиці найчастіше зустрічаються факти, коли в собівартість продукції включаються матеріали, передані у виробничі підрозділи, але фактично не витрачені у виробництві; чи на витрати основної діяльності відносяться матеріали, використані при проведенні будівельних і ремонтних

робіт на об'єктах соціально-культурної сфери, що повинні бути списані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні фірми, чи на інших об'єктах, що повинні бути профінансовані за рахунок відповідних джерел.

Поряд з матеріальними витратами, про які йшла мова, значну питому вагу в собівартості займають витрати на оплату праці, що досягають у деяких галузях виробництва третину усіх витрат на виробництво. Тому правильності віднесення на собівартість цього виду витрат ревизор повинен приділити увагу. Причому необхідно враховувати, що витрати на оплат праці відображають у собівартості продукції так само, як і матеріальні витрати, тобто по місцях їхнього виникнення.

Як правило, витрати на оплату праці складаються з виплат за відпрацьований час чи обсяг випущеної продукції і стимулюючих виплат.

Як свідчить практика, досить часто у витрати основного виробництва включають витрати з оплати праці працівників, зайнятих іншими видами діяльності. Це перевіряється звіренням даних по кредиту рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці» у частині, списаної на виробничі рахунки, і даних по підсумку загальної відомості на оплату праці в частині її нарахування. Дані по підсумку загальної відомості у всіх випадках повинні бути більші, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

Допоміжні виробництва – важлива і необхідна ланка в діяльності підприємства, тому що розвинута ремонтна служба, інструментальний цех, налагоджене транспортне господарство, регулярна подача енергії – запорука ритмічної і якісної роботи всього підприємства.

Документальне оформлення витрат тут практично не відрізняється від оформлення витрат в основному виробництві. При цьому аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть окремо по кожному виду виробництва. Ревизор контролює правильність віднесення витрат по відомості, що відкривається для кожного допоміжного виробництва.

Крім того, для правильного визначення виробничої собівартості необхідний облік незавершеного виробництва, тому що усі витрати, віднесені на дебет рахунку 23, повинні бути розподілені на:

- витрати готової продукції;
- витрати на продукцію часткової готовності, яка не пройшла всіх операцій виготовлення.

Прийнято вважати, що продукція, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю, а також незакінчені роботи, не прийняті замовником, називаються незавершеним виробництвом, а витрати, що відносяться до них, - витратами незавершеного виробництва.

Перевірку незавершеного виробництва рекомендується починати з

аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревизору варто організувати таку інвентаризацію власними силами самих працівників фірми, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності і розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва. З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби.

Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат.

У масовому і серійному виробництвах залишки незавершеного виробництва оцінюють не за фактичною собівартістю, а за плановою чи нормативною.

У виробництвах з коротким технологічним циклом оцінку незавершеного виробництва ведуть за вартістю матеріалів, що знаходяться в переробці, сировини і напівфабрикатів.

Хоча рішення про застосування того чи іншого способу оцінки залишків приймає сама фірма, ревизор повинен досліджувати, наскільки ретельно були враховані: розміри цих залишків і їхня питома вага у витратах виробництва, стабільність залишків по звітних періодах, структура витрат на виробництво, можливості достовірного визначення залишків незавершеного виробництва й інше.

У собівартість незавершеного виробництва не включають втрати від браку. Зазначені витрати відносяться тільки на випуск готової продукції. Однак, якщо витрати від браку відносяться до певного замовлення, що не закінчене до кінця місяця вони включаються в собівартість незавершеного виробництва.

Таким чином, проблема контролю і ревізії за витратами підприємства та фактичною собівартістю продукції, товарів, робіт, послуг заслуговує на особливу увагу, адже заниження чи завищення цих показників, як правило, штовхає до таких суспільно небезпечних діянь, як шахрайство, легалізація коштів, отриманих злочинним шляхом, чи, навпаки, переведення грошових мас в сферу тіньової економіки.

Контрольні питання:

1.Які основні завдання ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг?

2.Перерахуйте джерела ревізії собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг.

3.В якій послідовності доцільно проводити ревізію собівартості готової продукції, товарів, робіт, послуг.

4.Що є основною метою перевірки формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг?

5.Як перевіряють правильність відображення витрат?

6.Яким чином групування витрат по елементах дозволяє ревізору здійснити ревізію на підприємстві.

7.Перерахуйте основні завдання ревізора з перевірки правильності ведення обліку витрат, що включаються до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.

Література:

1.Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2.Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-XII; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

3.Україна. Закон. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю від 30.06.1993 № 3341-XII; поточна редакція від 10.04.2015, підстава 193-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>.

4.Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

5.Президент України. Указ. Про Положення про Державну казначейську службу України: 13.04.2011 № 460/2011; редакція від 12.12.2011 р. на підставі

499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318, поточна редакція від 09.08.2013, підстава z1242-13 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1. При здачі на склад готової продукції встановлено, що 12 одиниць готової продукції вартістю 480 грн. браковані.

Відомо, що 4 одиниці бракованої продукції виготовлено робітником Кривенко М.І. Інші особи не встановлено. Із бракованої продукції оприбутковано запчастини на суму 120 грн.

Підприємством складено такі проводки в журналі господарських операцій:

Виписка з журналу операцій (спрощена)

№ з / п	Дебет	Кредит	Сума (грн.)
1	2	3	4
1.	23	201	1 480,00
2.	23	661	700,00
3.	23	65	259,00
4.	23	831	881,00
5.	26	23	3 320,00
6.	24	23	480,00
7.	79	24	240,00
8.	661	24	240,00

За наведеними даними необхідно:

1. Перевірити правильність відображення витрат від браку.
2. Перевірити вартість готової продукції.
3. При необхідності скласти правильні або додаткові проводки та розрахунки.
4. Результати перевірки занести в журнал ревізора.
5. Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.

6.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 10. Контроль і ревізія результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства

План

1.Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства.

2.Ревізія результатів від фінансово-господарської діяльності підприємства.

3.Контроль фінансового стану підприємства.

1.Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства

Результати фінансово-господарської діяльності підприємства визначаються на завершальній стадії виробничої і комерційної діяльності. Основним критерієм діяльності підприємства є прибуток, його розподіл на загальнодержавні потреби і потреби підприємства для самофінансування і розвитку науково-технічного прогресу в умовах ринку.

Завдання ревізії полягає у визначенні достовірності бухгалтерського обліку і звітності про фінансові результати діяльності, фінансового стану підприємства, правильності розподілу прибутку. Відповідно до цього моделлю ревізії результатів фінансово-господарської діяльності підприємства визначаються об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми перевірки.

Об'єктами ревізії є бізнес-план, загальний фінансовий стан підприємства, його стабільність і фінансова мобільність, ліквідність та платоспроможність.

Бізнес-план — це техніко-економічне обґрунтування діяльності підприємств в ринкових умовах, програма його діяльності; він характеризує модель підприємства в майбутньому. Він складається для діючого підприємства, нового виду діяльності або продукції, для нового

підприємства.

Мета бізнес-планування:

- визначення рівня життєспроможності та стійкості підприємства;
- виявлення сильних та слабких сторін фірми;
- конкретизація стратегії розвитку через систему кількісних і якісних показників;
- забезпечення підтримки інвесторів та акціонерів;
- зниження ризиків підприємницької діяльності.

Фінансова стабільність підприємства - це спроможність підприємства здійснювати свою підприємницьку діяльність стабільно завдяки фінансовому забезпеченню власними та залученими засобами.

Платоспроможність підприємства - це можливість у практичній ситуації, що склалася, погасити всі свої зобов'язання перед кредиторами (банками, бюджетом, постачальниками тощо).

Перевірка фінансового стану починається з визначення платоспроможності підприємства. Перевіряючому слід мати на увазі, що до платоспроможного належить підприємство, у якого сума поточних активів (матеріальні запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію, виконані роботи і послуги) перевищує поточні зобов'язання або дорівнює їм (кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги та за розрахунками з бюджетом, з позабюджетних платежів, страхування тощо).

Оцінка платоспроможності здійснюється на підставі структурних аналітичних групувань показників балансу на початок року та кінець звітних кварталів і застосування прийомів аналізу обсягів платіжних зобов'язань та поточних активів. Виявлені факти перевищення першочергових платіжних зобов'язань над платіжними засобами свідчать про напруженість фінансового стану ревізованого підприємства. Важливим показником платоспроможності підприємства є рівень ліквідності.

Ліквідність підприємства - це спроможність підприємства перетворювати свої активи на грошові кошти для покриття необхідних платежів, зумовлених фінансово-господарською діяльністю.

Дослідження стану ліквідності поточних активів (особливо виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів, частина яких може бути неліквідною, наприклад, у зв'язку з відсутністю попиту на ринку збуту), а також оцінка динаміки показника оборотного капіталу допомагають перевіряючому детально вивчити платоспроможність підприємства в короткостроковій перспективі. Дослідження зазначених об'єктів зумовлює перевірку достовірності даних обліку і звітності.

Джерелами ревізії є законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність, її планування, облік і контроль, а також звітні дані про роботу підприємства за досліджуваний період, які дають змогу ревізорам зробити висновки про достовірність обліку і звітності фінансово-господарської діяльності підприємства, правильність розподілу прибутку між власниками і державою, акціонерами, замовниками тощо.

При здійсненні ревізії фінансових результатів підприємства застосовують найбільш поширені дедуктивні методи дослідження. За даними звітності шляхом економічного аналізу, статистичних розрахунків і економіко-статистичних методів ревізія виявляє фактори, які впливають на фінансові результати діяльності підприємства. Далі з використанням документальних методичних прийомів встановлюються конкретні факти безгосподарності.

Основним джерелом інформації для перевірки фінансового стану підприємства є бухгалтерський баланс. Його значення у ньому настільки велике, що аналіз фінансового стану часто називають аналізом балансу. Разом з балансом, джерелом даних для ревізії є також інші форми звітності: Звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал тощо. Кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства – це балансовий прибуток або збиток, які є алгебраїчною сумою результатів від реалізації продукції, робіт і послуг, іншої реалізації, доходів і витрат від позареалізаційних операцій тощо.

Практика показала, що з метою якісного одержання результатів ревізії, її доцільно проводити по *етапах*, кожен з яких має свій економічний зміст.

1. Визначення прибутку від реалізації товарної продукції (робіт, послуг).

Прибуток від реалізації продукції та іншої реалізації визначається як різниця між виручкою від реалізації без податку на додану вартість і витратами на виробництво, на управління підприємством та реалізацію продукції. У собівартість продукції при визначенні прибутку включають: матеріальні витрати; амортизацію основних засобів; витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції продукції.

2. Визначення суми балансового прибутку.

Балансовий прибуток — це сума прибутку від реалізації продукції та іншої реалізації й доходів від позареалізаційних операцій, зменшена на суму витрат по цих операціях. До складу доходів (витрат) від позареалізаційних операцій включають: доходи, отримані від участі у спільних підприємствах; від здавання майна в оренду; дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, які належать підприємству; суми, одержані у вигляді економічних

санкцій і відшкодування збитків; інші витрати і доходи від операцій, що безпосередньо не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

3. Визначення величини податку на прибуток, що належить сплаті до бюджету.

При перевірці правильності розрахунку суми податку на прибуток ревізор керується чинними нормативними документами з питань оподаткування, а також переліком пільг, які надаються суб'єктам підприємницької діяльності при обчисленні податків. Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається зменшенням валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та суму амортизації. Валовий дохід — загальна сума доходів платника податку від всіх видів діяльності. Валові витрати виробництва і обігу платника податку — це компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбані або виготовлені для подальшого використання їх у власній господарській діяльності.

4. Визначення і розподіл чистого прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства.

Чистий прибуток підприємства визначається ревізором як різниця між балансовим прибутком, який оподатковується, і величиною податків з урахуванням пільг. Напрями використання чистого прибутку визначаються підприємством самостійно.

Таким чином, державний вплив на вибір напрямів використання чистого прибутку здійснюється через податки, податкові пільги, а також економічні санкції. У випадках, передбачених законодавчими актами або статутом підприємства, частина чистого прибутку передається у власність членів трудового колективу підприємства. Розмір цього прибутку і порядок його розподілу визначаються радою (правлінням) підприємства. Сума прибутку, що належить члену колективу, утворює його внесок до фондів підприємства.

2.Ревізія результатів від фінансово-господарської діяльності підприємства

Кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства – це його прибуток або збиток.

Чистий прибуток підприємства як основний узагальнюючий показник фінансових результатів господарської діяльності, синтезує в собі усі найважливіші сторони діяльності підприємства: виробництво і реалізація, якість і асортимент, ефективність використання виробничих ресурсів і

собівартість.

Він характеризує ефективність господарювання підприємства за всіма напрямками його діяльності: виробничою, збутовою, постачальницькою, фінансовою і інвестиційною. Він становить основу економічного розвитку підприємства і зміцнення його фінансових відносин з партнерами. Окрім цього, чистий прибуток є основним джерелом фінансування витрат на виробничий і соціальний розвиток підприємства.

Фінансові результати діяльності підприємства характеризують також показники виручки від реалізації продукції, товарів, надання послуг.

Виручка від реалізації продукції характеризує звершення виробничого циклу на підприємстві, повернення авансованих у виробництво коштів підприємства і початок нового етапу в обігу коштів. Шляхом вирахування з виручки від реалізації продукції суми непрямих податків і витрат на виробництво реалізованої продукції визначається чистий результат від реалізації.

Показники фінансових результатів характеризують абсолютну ефективність господарювання на підприємстві. Разом з абсолютною оцінкою розраховують також відносні показники ефективності – показники рентабельності.

В умовах ринкової економіки основу економічного розвитку підприємства становить прибуток. Прибуток є основним показником ефективності роботи підприємства, джерелом його діяльності. Зростання прибутку створює фінансову основу для самофінансування діяльності підприємства, здійснення розширеного відтворення і задоволення зростаючих соціальних і матеріальних потреб трудових колективів. За рахунок прибутку виконуються також зобов'язання підприємства перед бюджетом, банками та іншими контрагентами.

Отриманий підприємством прибуток є об'єктом розподілу. У розподілі прибутку можна виділити два етапи. Перший етап – це розподіл балансового прибутку. Одна частина його у вигляді податків і зборів сплачується в бюджет держави, а друга – залишається в розпорядження підприємства.

Другий етап – це розподіл і використання прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після здійснення платежів в бюджет. На цьому етапі можуть створюватися за рахунок прибутку цільові фонди (рис. 1).

Підприємства розподіляють чистий прибуток за напрямками використання на власний розсуд. У процесі розподілу чистого прибутку формуються грошові фонди цільового призначення:

- фонд коштів, які спрямовуються на розвиток і вдосконалення виробництва;

- фонд коштів, які спрямовуються на соціальні потреби;
- фонд коштів для матеріального заохочення;
- резервний фонд;
- фонд коштів, які спрямовуються на виплату дивідендів;
- відрахування на інші цілі.

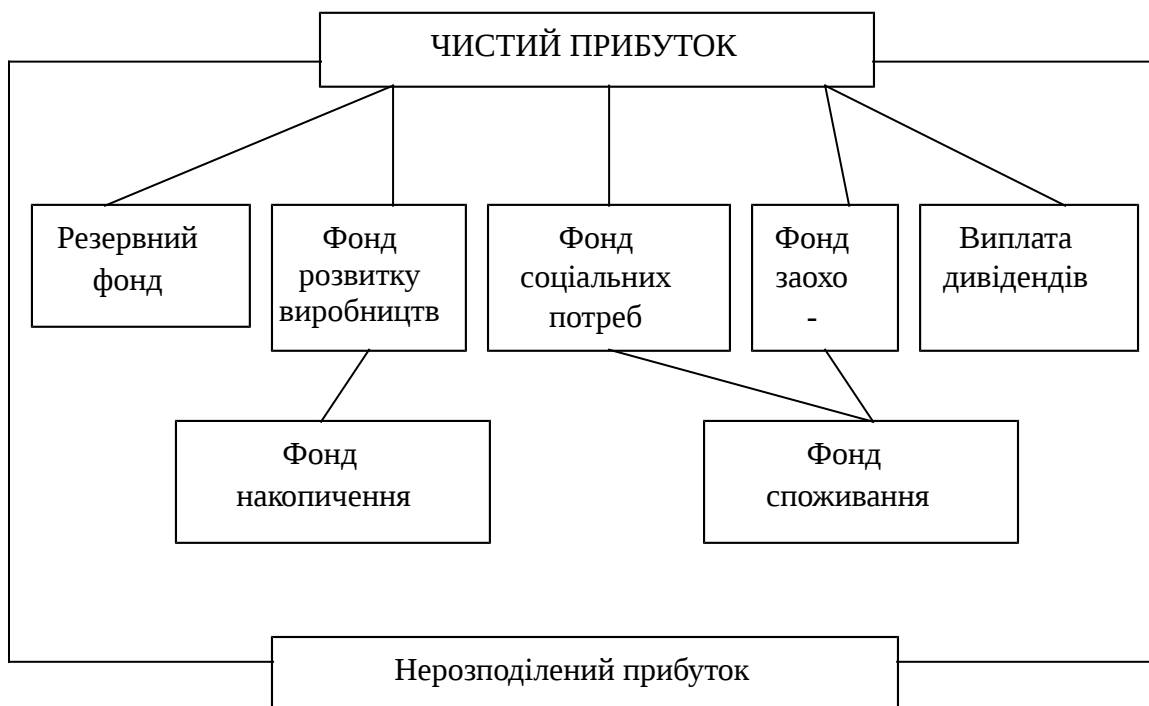


Рис. 1. Структурно-логічна схема розподілу балансового прибутку

При прийнятті рішень про розподіл чистого прибутку підприємство повинно знайти оптимальне співвідношення у спрямуванні додаткових фінансових ресурсів на цілі виробничо-технічного розвитку, соціального розвитку, матеріального заохочення трудівників (акціонерів, пайовиків) і на інші цілі.

Тому при ревізії прибутку вивчають фактори як його формування, так і розподілу.

Ревізія фінансових результатів складається з кількох *етапів*:

1) Визначення прибутку від реалізації продукції. Визначається як різниця між виручкою від реалізації, ПДВ та витратами на виробництво, на управління підприємством та реалізацією продукції. У собівартість продукції при визначенні прибутку включають: матеріальні витрати, амортизацію ОЗ, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші операційні витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

2) Визначення суми загального прибутку. Визначається як сума прибутку від реалізації продукції та інших позареалізаційних доходів зменшена на суму позареалізаційних витрат.

До складу позареалізаційних доходів включають:

- доходи, отримані від участі у спільних підприємствах; від здавання майна в оренду;

- дивіденди по акціях, облігаціях та інших цінних паперах, які належать підприємству;

- суми, одержані у вигляді економічних санкцій і відшкодування збитків;

- інші витрати і доходи від операцій, що безпосередньо не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

При цьому суми, внесені до бюджету у вигляді санкцій відповідно до законодавства, відносяться за рахунок прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства. До зазначених санкцій належить перерахування до бюджету прибутку, одержаного внаслідок порушення державної дисципліни цін, недодержання стандартів і технічних умов, а також суми фінансових санкцій, утриманих податковими службами, суми пені за несвоєчасну сплату платежів до бюджету а інші види санкцій.

3) Визначення величини податку на прибуток, що належить сплаті до бюджету.

При перевірці правильності розрахунку суми податку на прибуток ревізор керується чинними нормативними документами з питань оподаткування, а також переліком пільг, які надаються суб'єктам підприємницької діяльності при обчисленні податків. Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається зменшенням валового доходу звітного періоду на суму валових витрат та суму амортизації. Валовий дохід – загальна сума доходів платника податку від усіх видів діяльності.

4) Визначення і розподіл чистого прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства.

Чистий прибуток підприємства визначається як різниця між прибутком, який оподатковується і величиною податків з урахуванням пільг. Напрями використання чистого прибутку визначаються підприємством самостійно.

Державний вплив на вибір напрямів використання чистого прибутку здійснюється через податки, податкові пільги, а також економічні санкції.

Таким чином, з прибутку підприємства можуть перераховувати кошти на спеціально відкриті рахунки благодійних фондів, робити внески установам культури, освіти, охорони здоров'я, фізкультури і спорту, громадським організаціям інвалідів тощо.

За рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства, воно повинно відшкодувати збитки і видатки, які згідно з діючим законодавством не відносяться на зменшення балансового прибутку. Це, зокрема, стосується штрафів і пені з платежів до бюджету і до позабюджетних цільових фондів, штрафів за недодержання вимог щодо охорони навколишнього середовища від забруднення і шкідливих впливів, за недодержання санітарних норм і правил, штрафів за порушення умов господарських договорів, які визнані підприємством або щодо яких одержані рішення судів (арбітражних судів) та ін.

3.Контроль фінансового стану підприємства

Завданнями ревізії фінансового стану підприємств, які працюють в умовах ринкової економіки, є:

- оцінка платоспроможності підприємств за звітний період у динаміці;
- визначення суми оборотних коштів, його зміни і співвідношення з короткостроковими зобов'язаннями;
- вивчення структури джерел коштів;
- розрахунок дебіторської заборгованості і запасів;
- оцінка прибутковості підприємств;
- обчислення рентабельності підприємств і факторів, що на неї впливають;
- визначення довгострокової платоспроможності.

Аналіз фінансового стану необхідний для покращення організації фінансів та підвищення ефективності їх використання в процесі господарської діяльності. Зміст аналізу полягає у вивченні розміщення і використання засобів виробництва, платоспроможності підприємства тощо. Основними джерелами для проведення аналізу є звітні форми розшифровки окремих рахунків.

Передусім необхідно звернути увагу на зміну підсумку балансу. Зростання підсумку балансу є позитивним показником, але у випадках, коли це зростання відбувається не за рахунок збільшення боргових зобов'язань, а внаслідок збільшення власного капіталу. Зменшення підсумку балансу сповіщає про звуження діяльності підприємства. В даному випадку необхідно детально розглянути кожну причину звуження діяльності підприємства. Негативним явищем в балансі є зростання дебіторської і кредиторської заборгованості звітного періоду.

Для оцінки фінансового стану фірми необхідно знати, яким чином формуються її активи: за рахунок власних коштів чи за рахунок зовнішніх зобов'язань. Тому важливою аналітичною характеристикою фірми є її фінансова незалежність від зовнішніх позичкових джерел. Така незалежність характеризується коефіцієнтом фінансової незалежності, який визначається відношенням суми власних коштів підприємства до підсумку балансу.

Оскільки коефіцієнт фінансової незалежності характеризує незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування, то чим вище значення цього коефіцієнта, тим кращий фінансовий стан. Вважається, що загальна сума зобов'язань не повинна перевищувати суми власних коштів. Тобто значення коефіцієнта фінансової незалежності не повинно бути менше, ніж 0,5.

Важливим показником при аналізі фінансового стану є платоспроможність підприємства, яку визначають розрахунками коефіцієнтів ліквідності. Всі активи підприємства мають різну ліквідність – здатність швидко перетворюватися на грошові засоби.

Найбільш ліквідними активами є грошові кошти та їх еквіваленти, а також поточна дебіторська заборгованість. До високоліквідних активів відносять також цінні папери, що належать до поточних фінансових інвестицій. Менш ліквідними активами є товари, готова продукція, запаси, незавершене виробництво.

Враховуючи рівень ліквідності активів, виділяють такі *коефіцієнти*:

- коефіцієнт абсолютної ліквідності визначається відношенням суми грошових коштів та їх еквівалентів та поточних фінансових інвестицій до поточних зобов'язань. Значення цього коефіцієнта повинно бути в межах 0,2 – 0,35;

- коефіцієнт проміжної ліквідності визначається відношенням суми грошових коштів, їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій та поточної дебіторської заборгованості до поточних зобов'язань, даний показник може бути дещо вищим від попереднього;

- коефіцієнт загальної ліквідності визначається як відношення загальних оборотних активів до поточних зобов'язань. Цей показник характеризує здатність підприємства погасити всі свої зобов'язання і повинен перевищувати 1.

Показники рентабельності показують, наскільки ефективно використовувались всі ресурси, які забезпечили отримання фірмою прибутку.

Рентабельність продукції визначається відношенням величини прибутку від реалізації до собівартості реалізованої продукції. Цей показник дозволяє визначити відносну величину прибутку, одержаного на одну

гривню, що була вкладена у виробництво кінцевого продукту. Можливий також розрахунок показників рентабельності окремих видів продукції, виробничих фондів тощо.

Заключною стадією контролю фінансового стану є систематизація і групування результатів контролю, одержаних у процесі ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. При цьому складається аналітична таблиця по розділах балансу доходів і видатків, в якій подаються планові і звітні показники виконання фінансового плану підприємства.

Ревізор, узагальнюючи подані розрахунки, повинен дати інтегральну оцінку фінансової стабільності і платоспроможності підприємства. Зокрема, він має визначити у своєму висновку такі *показники*:

- кредитоспроможність підприємства – можливість своєчасно і повністю розрахуватися за своїми зобов'язаннями;
- ліквідність балансу – покриття зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких у грошові кошти відповідає строку погашення зобов'язань;
- ліквідність активів – величина, обернена часу, необхідного для перетворення їх у грошові активи. Чим менше часу, необхідного для того, щоб цей вид активів перетворився у гроші, тим вища його ліквідність. Аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні коштів по активу, згрупованих за ступенем їх ліквідності і розташованих у порядку її зменшення, із зобов'язаннями по пасиву, згрупованими за термінами їх погашення і розташованими у порядку їх зростання.

Таким чином, ревізія фінансового стану підприємства завершується розробкою конкретних організаційно-технічних заходів з оздоровлення економічного клімату підприємства в цілому і окремо по кожному підрозділу, а також вживанням запобіжних санкціонованих заходів щодо виявлених порушень.

Контрольні питання:

1. Охарактеризуйте завдання ревізії результатів фінансово-господарської діяльності та фінансового стану підприємства.
2. У чому полягає сутність чистого прибутку?
3. Назвіть об'єкти ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.
4. Яка суть платоспроможності підприємства?
5. З яких етапів складається ревізія фінансових результатів?
6. Яка основна мета контролю фінансового стану підприємства?

Література

1.Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2.Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-XII; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

3.Україна. Закон. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю від 30.06.1993 № 3341-XII; поточна редакція від 10.04.2015, підстава 193-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>.

4.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5.Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

6.Президент України. Указ. Про Положення про Державну казначейську службу України: 13.04.2011 № 460/2011; редакція від 12.12.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1.Використовуючи вихідні дані про організацію комплексної ревізії, дані актів проміжного контролю та записи в журналі ревізора:

- скласти акт комплексної ревізії;

- сформувати (укомплектувати) матеріали комплексної ревізії на ТзОВ “Калина” .

2. На підставі акту перевірки від 10.02.п.р. проведеною податковою інспекцією, донараховано:

- 1. податок на прибуток за п.р. – 14 200 грн.
за м.р. – 20 800 грн.
- 2. ПДВ за п.р. – 24 800 грн.
за м.р. – 8 000 грн.
- 3. штрафи за п.р. – 15 400 грн.

Бухгалтерські проводки:

- 1. Дт 44 Кт 64 - 34 000 грн.
- 2. Дт 70 Кт 64 - 32 800 грн.
- 3. Дт 44 Кт 311 - 15 400 грн.

Необхідно:

- 1. Перевірити законність і правильність відображення в обліку господарських операцій.
- 2. Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
- 3. Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з/п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 11. Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку і достовірності звітності

План

1.Контроль і ревізія збереження власності і організації матеріальної відповідальності.

2.Перевірка правильності ведення обліку та складання фінансової звітності.

1.Контроль і ревізія збереження власності і організації матеріальної відповідальності

Основним завданням контролю і ревізії збереження власності є виявлення конкретних винуватців, вивчення обстановки і прийняття заходів, які б виключили повторення подібних явищ та фактів.

Загалом, забезпечення збереження власності залежить від добору кадрів, створення нормальних умов роботи, ліквідації плінності кадрів, технічного навчання, своєчасності та якісного проведення інвентаризації тощо.

Відомо, що власник неохоче сприймає контроль його фінансово-господарської діяльності, але в проведенні аудиту він зацікавлений, оскільки це забезпечує можливості для правильного розподілу прибутків між державою та підприємством у формі податків, що підлягають сплаті у бюджет; обґрунтований розподіл прибутку за акціями і позиками у вигляді дивідендів та інших форм між членами колективу підприємства, інвесторами тощо.

Крім того аудиторської перевірки потребує і вирішення спорів, які розглядаються в господарських судах, між підприємствами, банками, податковими органами, підприємством і матеріально-відповідальними особами та іншими суб'єктами права.

Майном визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в

їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Управління підприємством здійснюється відповідно до внутрішніх нормативних актів товариства, статуту на основі поєднання корпоративних інтересів товариства, його прав власника щодо господарського використання свого майна і принципів самоврядування трудового колективу. Товариство здійснює права по управлінню підприємством безпосередньо або через свої органи управління.

Як недолік, слід зазначити, що останнім часом чимало власників (керівників) ставляться до інвентаризації як до зайвого, непотрібного заходу. Все частіше зустрічаються факти проведення формальної (кабінетної) інвентаризації, коли члени комісії просто переписують дані для описів із бухгалтерських книг. Така інвентаризація нікому не потрібна. Кошти та час, використані на їх проведення, витратимуться даремно. На практиці бувають випадки, коли така інвентаризація призводить і до негативних наслідків. Проте інвентаризація є просто необхідним і незамінним, безальтернативним важелем в руках керівництва підприємства у сфері управління матеріальними і грошовими ресурсами.

Для досягнення більш позитивних результатів фінансово-господарської діяльності підприємства необхідно належним чином організувати облік, аналіз, контроль та аудит на підприємстві, а також проводити маркетингові дослідження для виявлення нових ринків збуту продукції.

Для удосконалення обліку результатів інвентаризації на підприємствах необхідно організувати облік за допомогою автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМ), які забезпечують облік і контроль господарських операцій, відображають фінансовий стан підприємства за кожний день і виконують необхідні розрахунки з метою визначення резервів прискорення оборотності грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей.

Керівництву підприємств потрібно підвищити внутрішньогосподарський контроль, створити відділ внутрішнього аудиту для потреб оперативного управління.

Контролюючи наявність та умови збереження і використання майна підприємства на об'єктах, акціонерне товариство зможе підвищити свої показники щодо ефективності та оборотності їх використання.

Згідно Кодексу Законів про працю працівники несуть матеріальну відповідальність за шкоду заподіяну підприємству, установі.

Матеріальна відповідальність може бути за двох умов: пряма реальна шкода (зниження, втрата, погіршення цінності майна); протиправні дії працівника (невиконання функціональних обов'язків згідно з посадовими

інструкціями, трудовим договором тощо).

Крім того, працівники можуть нести повну та обмежену матеріальну відповідальність.

Так, зокрема, *повна* матеріальна відповідальність працівників настає у наступних *випадках*:

- якщо між працівником і підприємством укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за забезпечення збереженості майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей;
- майно та інші цінності були одержані працівником підзвіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами;
- шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, що переслідуються у кримінальному порядку;
- шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані;
- шкоди завдано нестачею, умисним знищенням або умисним псуванням матеріалів, продукції, у т.ч. при її виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством в користування;
- службова особа винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу.

Випадки *обмеженої* матеріальної відповідальності:

- працівники – за псування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів, у т.ч. при їхньому виготовленні, у розмірі, заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середньомісячного заробітку. У такому ж розмірі працівник несе матеріальну відповідальність за псування або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;
- керівники підприємств та їх заступники, а також керівники структурних підрозділів підприємства та їх заступники несуть матеріальну відповідальність у розмірі заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середньомісячного заробітку, якщо шкоду підприємству заподіяно зайвими грошовими виплатами неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних чи грошових цінностей, не вжиті необхідні заходи по запобіганню простоїв, випуску недоброякісної продукції, розкраданню, зниженню і псуванню матеріальних чи грошових цінностей;
- колективна матеріальна відповідальність виникає при спільному виконанні працівниками окремих робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою,

продажем, перевезенням переданих їм матеріальних цінностей, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника.

Розмір заподіяної підприємству шкоди визначається за фактичними витратами на підставі даних бухгалтерського обліку.

Покриття шкоди при обмеженій відповідальності здійснюється шляхом відрахування із заробітної плати за розпорядженням власника або уповноваженого ним органу, керівниками підприємств, заступниками керівника за розпорядженням вищого органу.

Розпорядження власника або уповноваженого ним органу щодо відшкодування нестачі видається не пізніше двох тижнів з дня виявлення заподіяної працівником шкоди.

У решті випадків покриття шкоди проводиться шляхом подання власником або уповноваженим ним органом позову до суду.

Таким чином, ефективність здійснення господарської діяльності повною мірою залежить від оптимального вибору організаційної структури управління на підприємстві, яка забезпечує збалансовану діяльність окремих організаційних груп товариства, а також сприяє обміну інформацією між керованою та керуючою системами, що дає можливість гнучко реагувати на зміну кон'юнктури на ринку та запобігти великих втрат.

2.Перевірка правильності ведення обліку та складання фінансової звітності

Залежно від завдань контролю і ревізії бухгалтерського обліку визначаються його об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми.

Об'єктами контролю може виступати облікова політика підприємства, перспективні і поточні плани удосконалення обліку та контролю, їх обґрунтованість і прогресивність, виконання цих планів, організація і стан обліку та контролю, зміст і достовірність звітності, плани внутрігосподарського контролю, аудиту та їх виконання, застосування автоматизації обліку і контролю, плани підвищення кваліфікації працівників обліку, їх виконання тощо.

Джерела інформації – законодавство з питань фінансово-господарської діяльності, обліку і контролю, нормативні документи про бухгалтерську звітність, нормативно-методичні документи з інвентаризації, обліку, звітності і контролю, матеріали контрольних перевірок і рішень щодо них, рішення за результатами господарської діяльності, первинні документи і облікові реєстри, поточна та річна звітність підприємства.

Особливості *методичних прийомів* контролю і ревізії, узагальнення і реалізації їх результатів полягають у суцільних і вибіркових перевірках стану оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку, його організації і методології, а також: безпосереднього контролю якості стану обліку і звітності.

Для встановлення своєчасності подання документів до бухгалтерії зіставляються дати фактичного надходження документів з датами, передбаченими у графіку документообігу. Одночасно перевіряються записи в бухгалтерському і оперативному обліку господарських операцій на основі суцільного і безперервного документування.

Насамперед, перевіряється застосування в обліку господарських операцій типової первинної документації, правильність її оформлення і своєчасність подання до бухгалтерії. Встановлюється достовірність та терміни подання звітності.

Практика показує, що нерідко на підприємствах порушуються графіки документообігу. Це призводить до того, що не завжди своєчасно перевіряються дані складського обліку товарів і матеріалів з бухгалтерським обліком, а виявлені розбіжності усуваються із запізненням, тобто облік не сприяє збереженню цінностей та раціональному використанню їх.

Важливим *завданням* контролю і ревізії є встановлення того, як працівники обліку виконують покладені на них обов'язки щодо забезпечення контролю за достовірністю поданих документів і своєчасністю їх обробки.

Достовірність первинних документів встановлюється різними прийомами контролю (за формою і змістом, зустрічна перевірка документів тощо). Ревізор також перевіряє наскільки доцільно застосовувати ту, чи іншу форму організації обліку (централізовану, децентралізовану), чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства.

Велике значення мають вибір і застосування форм бухгалтерського обліку. Тому ревізор повинен зробити свої висновки щодо форми бухгалтерського обліку, яка застосовується на підприємстві. Перевіряється, як на підприємстві дотримується єдиний план рахунків бухгалтерського обліку. Неправильна кореспонденція рахунків призводить до заплутування обліку, викривлення результатів господарської діяльності.

Ревізор також перевіряє, як на підприємстві впроваджуються прогресивні методи і форми обліку, наукова організація обліку, використання ЕОМ. Особливу увагу слід приділяти перевірці взаємозв'язку показників господарської діяльності в різних видах обліку. Важливо, щоб показники різних видів обліку доповнювали один одного і взаємно контролювались.

Перевіряється також стан синтетичного обліку і його зв'язок з даними

аналітичного обліку. Показники розрахункових статей балансу повинні обов'язково мати розгорнуте сальдо по активу і пасиву та повністю відповідати даним оборотних відомостей, журналів-ордерів.

Найважливішим завданням контролю і ревізії стану бухгалтерського обліку є перевірка, наскільки облік забезпечує збереження цінностей і контроль за їх витрачанням та як головний бухгалтер здійснює покладені на нього функції контролю за збереженням і законністю витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей. При цьому з'ясовують яким чином бухгалтерія здійснює контроль за господарськими операціями при лімітуванні витрат матеріальних і фінансових ресурсів, оформленні документів, що дають право на витрачання цінностей.

Серед основних завдань контролю і ревізії стану бухгалтерського обліку важливим є перевірка дотримання на підприємстві нормативних актів з бухгалтерської звітності. На підставі первинної документації аналітичного та синтетичного обліку перевіряється достовірність поданої звітності про результати фінансово-господарської діяльності як за окремі періоди, так і в цілому за рік. Особливу увагу зосереджують на виявленні фактів викривлення у звітності дійсного стану діяльності підприємства: чи не було приписок невиконаних робіт, фальсифікації основних показників – прибутку, рентабельності та ін. користуючись документальними методичними прийомами, ревізор перевіряє правильність відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації.

Перевіряються також права і обов'язки головного бухгалтера, оскільки вони стосуються стану обліку і контролю на підприємстві. Зокрема, ревізор перевіряє, як головний бухгалтер забезпечує контроль за відображенням на рахунках господарських операцій, подає інформацію для управління підприємством, проводить економічний аналіз і виявляє невикористані резерви поліпшення діяльності підприємства та сприяє їх використанню. Крім того, ревізор перевіряє виконання функції головним бухгалтером щодо контролю виконання договірних зобов'язань підприємством, відповідність матеріально відповідальних працівників займаним посадам та їх підзвітність тощо.

Здійснюючи ревізію, треба перевірити безпосередньо на підприємстві за документами правильність відображення на бухгалтерських рахунках результатів попередньої ревізії.

Якщо перевірками встановлено допущені у минулому році помилки, то виправлення за минулий рік не вносяться, а відображаються у поточному році як прибутки (збитки) минулих років, що виявлені у звітному періоді, в кореспонденції з відповідними рахунками Звіту про фінансову результати.

Якщо у звітності встановлено помилки, ще до моменту подання та затвердження річного звіту за поточний рік, то виправлення здійснюються у бухгалтерських звітах сторнуванням неправильних записів та заміною їх правильними у тому місяці, у якому вони виявлені.

Якщо за результатами перевірок виявлено факти заниження прибутку, то донараховані за результатами ревізій відповідно до чинного законодавства суми податків, штрафи за це порушення і пеня у податковому обліку відносяться на зменшення прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства, а у бухгалтерському – на витрати.

Для здійснення ревізії достовірності обліку та звітності користуються методом зіставлення конкретного факту із даними бухгалтерського обліку та звітності. Практично перевірка за різними питаннями є перевіркою достовірності обліку та звітності. Тому головною вимогою ревізора має бути вимога щодо правильності й достовірності складання первинного документа. Відсутність на ньому навіть незначного реквізиту потребує здійснення детальної перевірки, що в кінцевому підсумку може сприяти виявленню значних порушень.

Крім того, перевіряються графіки подання звітності і примітки до фінансових звітів, а також те, як на підприємстві виконуються зауваження податкових служб, пропозиції і рішення вищої організації, фінансових органів, банків щодо поточної і періодичної звітності.

Таким чином, для підвищення ефективності таких перевірок велике значення має знання технологічних особливостей господарських операцій, які перевіряються, а також вміння ревізора максимально пов'язати один документ з іншим, який теж стосується складання документа, що перевіряється.

Контрольні питання:

1. У чому полягає особливість контролю за збереженням власності і організації матеріальної відповідальності на підприємстві?
2. Від чого залежить забезпечення збереження власності?
3. Чому власник зацікавлений в проведенні аудиту на підприємстві?
4. Яку роль відіграє проведення інвентаризації на підприємстві?
5. У яких випадках настає повна матеріальна відповідальність працівників на підприємстві?
6. Назвіть випадки обмеженої матеріальної відповідальності.
7. Перерахуйте найважливіші завдання контролю і ревізії стану бухгалтерського обліку на підприємстві.
8. Яку інформацію для ревізора дають результати попередньої ревізії?

9. Яким методом користуються ревізори для здійснення ревізії достовірності обліку та звітності?

Література:

1. Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-XII; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

3. Україна. Закон. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю від 30.06.1993 № 3341-XII; поточна редакція від 10.04.2015, підстава 193-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, поточна редакція від 18.03.2014, підстава z0341-14 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

5. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

6. Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

7. Президент України. Указ. Про Положення про Державну казначейську службу України: 13.04.2011 № 460/2011; редакція від 12.12.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт

Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

8. Кодекс законів про працю України: від 10.12.1971 № 322-VIII, поточна редакція від 26.04.2015, підстава 1700-18. (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1. Від ТЗОВ «Калина» 15.04. п.р. було отримано партію сировини на суму 60 000,00 грн. (з ПДВ). Податкова накладна була оформлена з помилками.

20.04.п.р. здійснено передоплату під майбутні поставки палива на суму 120 000,00 грн. (з ПДВ). Податкової накладної до кінця звітної періоду не отримано.

25.04. отримано рахунок та податкову накладну на оплату телефонних послуг на суму – 3 600,00 грн. (з ПДВ). До кінця звітної періоду оплату за телефонні послуги не оплачено.

При розрахунку ПДВ до сплати у бюджет за квітень було враховано податковий кредит у сумі – 30 600,00 грн.

Необхідно:

1. Виявити помилки;
2. Відобразити операції в бухгалтерському обліку.
3. Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
4. Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з/п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

2. Автомобіль 02.03.п.р. при виїзді на рейс мав у баку 10 літрів бензину. Зі складу підприємства для виконання рейсу було відпущено 70 літрів бензину.

Після повернення в гараж наприкінці дня в баку автомобіля залишилося 10 літрів бензину.

З подорожного листа встановлено, що розхід палива цього легкового навчального авто (9.8 л /100 км) зробив пробіг 364 км.

Необхідно:

- 1.Встановити відповідність фактичних витрат палива нормативному.
- 2.Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
- 3.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

3.За даними документів ревізором було встановлено, що внаслідок порушення правил експлуатації виробничого обладнання, первісна вартість якого 50 000,00 грн.,сума зносу – 20 000,00 грн. допущено вимушену його ліквідацію.

Витрати з ліквідації склали 2 000,00 грн., вартість отриманих ТМЦ від ліквідації – 1 000,00 грн. Комісією по ліквідації було визначено, що сума збитків від ліквідації склала - 51 000,00 грн. Дану суму було включено до складу валових витрат.

Необхідно:

- 1.Перевірити правильність визначення результатів від ліквідації виробничого обладнання.
- 2.Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.
- 3.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з / п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

Тема 12. Узагальнення, розгляд і реалізація результатів контролю і ревізії

План

1. Документування ревізії та її результатів.
2. Реалізація результатів ревізій та перевірок.

1. Документування ревізії та її результатів

Документування ревізії та її результатів – це фіксація за встановленими правилами на паперових носіях господарських операцій, які проведені підприємствами, організаційними порушеннями законодавства з фінансових питань, та ревізійних дій, якими вони були встановлені.

Враховуючи, що суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів матеріалами контрольних заходів, працівникам органів ДФІ у документуванні порушення рекомендується мати на увазі, що опис обставин порушення вважається завершеним, якщо в ньому є відповіді на такі запитання:

- яку конкретно фінансово-правову норму порушено або не виконано;
- хто і коли порушив фінансово-правову норму (яка посадова особа об'єкта контролю своїм рішенням чи вказівкою порушила законодавство чи своєю бездіяльністю його не виконала; хто і коли підписав документи з порушеннями);
- яким чином виявлено порушення (зазначаються прийоми контролю, якими виявлено порушення);
- які обставини сприяли вчиненню порушень;
- як відображено в бухгалтерському обліку чи фінансовій звітності господарську операцію, проведену з порушенням;
- які наслідки допущеного порушення у кількісному та вартісному виразі;
- що пояснила з приводу порушення посадова особа;
- хто, скільки і як відшкодував збитків під час ревізії;
- які заходи вжито під час ревізії для усунення наслідків і причин порушення.

Загалом документування контрольних заходів та їх результатів зводиться до складання робочих, офіційних, додаткових і супровідних документів.

Робоча документація становить неофіційні записи, в яких службова особа, яка здійснює контрольний захід, фіксує отриману в його процесі інформацію, з метою подальшої її опрацювання. Ці записи здійснюються лише з метою забезпечення складання офіційної документації і тому після завершення контрольного заходу робоча документація знищується особою, яка безпосередньо її склала, за винятком передбачених законодавством випадків, що регламентують її зберігання.

Офіційна документація, складена за результатами контрольних заходів, є основною частиною матеріалів контролю і становить обов'язкові для складання документи. Це акти, довідки та протоколи.

У складанні акта чи довідки суб'єкти контролю самостійно встановлюють критерії формування структури офіційної документації, дотримуючись уніфікованого підходу, суть якого полягає в умовному поділі документа на такі частини:

- вступну, в якій повністю або частково зазначаються такі дані: підстава для здійснення контрольного заходу; тема контрольного заходу; назва суб'єкта господарювання, який підлягав контролю, місце його розташування та загальні відомості про нього; дати початку і закінчення перевірки; перелік службових осіб, які її здійснювали;
- констатуючу, в якій зазначається зміст, характер і результати контрольного заходу.

Додаткова документація, складена за результатами контрольних заходів, є невід'ємною частиною офіційних матеріалів контролю і становить оформлену як додатки інформацію, що підтверджує підсумки дослідження за окремими напрямками або процесами контрольного заходу, які зафіксовано в акті, довідці чи протоколі.

Супровідна документація – це передусім листи та інформація, складена за результатами контрольних заходів (листування з органами державної влади, правоохоронними органами тощо, з питань, які стосуються результатів контрольного заходу, інші офіційні документи, оформлені після закінчення контрольного заходу тощо).

У складанні офіційної та супровідної документації потрібно дотримуватися таких *принципів* викладення інформації:

- об'єктивність і обґрунтованість. Відображені в акті факти повинні бути результатом ретельно проведеної перевірки, забезпечувати правомірність висновків про невідповідність чинному законодавству. Не

допускається внесення до акту різного роду висновків, пропозицій, не підтверджених ревізійними діями даних, суб'єктивних припущень ревізорів, а також юридичної кваліфікації (оцінки) дій посадових осіб об'єкта контролю;

- чіткість, лаконічність і доступність. Під час складання акту треба дотримуватися точності, зрозумілості описів виявлених порушень, що унеможливило б подвійне тлумачення наведених фактів і, мірою можливості, було б доступним для осіб, які не мають спеціальних знань з питань бухгалтерського обліку. Не допускається переобтяження описової частини акту викладом фактів, що не стосуються виявлених порушень;

- повнота, комплексність і системність. Кожний встановлений факт порушення потрібно всебічно перевірити для повного з'ясування його суті. В акті повинно забезпечуватися відображення всіх суттєвих обставин, що належать до виявлених порушень, наприклад, інформація про джерела оплати здійснених витрат, ринки придбання і збуту продукції, правильність і повнота господарських операцій в обліку тощо. У викладенні в акті порушення необхідно зазначити, за чийм розпорядженням здійснено дії чи операції, які призвели до цього порушення.

За результатами документальної ревізії ревізором складається *акт* – двосторонній документ, у якому мають бути об'єктивно відображені наслідки ревізії фінансово-господарської діяльності перевіреного підприємства, установи чи організації, наведено перелік фактів виявлених порушень та хиб у їхній роботі. Форма складання акта затверджується відомчими положеннями й інструкціями.

Розрізняють два види актів – проміжні та загальні.

За *проміжними актами* оформляються результати інвентаризації коштів, інвентаризації коштів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами й кредиторами, результати контрольного запуску сировини у виробництво. їх складають і тоді, коли виявлене порушення чи зловживання може бути приховане, або коли на підставі виявлених фактів треба вжити термінових заходів, щоб усунути порушення чи притягти до відповідальності винних у здійсненні зловживань осіб.

Проміжні акти підписуються ревізорами, які проводять ревізію, та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за ту ділянку, де здійснюється перевірка. Проміжні акти складаються також і за результатами ревізії кас. Такі акти підписуються ревізором, головним (старшим) бухгалтером і матеріально відповідальними особами (касіром).

Загальний акт має бути складений закінчення строку проведення ревізії, підписаний керівником ревізійної групи, керівником та головним

бухгалтером підприємства, установи, організації, де була проведена ревізія. У загальному акті відображаються наслідки перевірок усіх передбачених програмою ревізії питань, у тому числі й за фактами, що наведені у проміжних актах.

Умовно акт ділиться на кілька частин:

1) Загальні відомості.

У загальній частині вказується підстава для проведення ревізії, склад ревізійної групи, тема ревізії, повне найменування, а не абревіатура підприємства, його підпорядкованість, якщо вона є, повна назва міністерства чи відомства. У цій частині вказується, за який період діяльності даного підприємства проведено ревізію, зазначається, зокрема, за який період проведено суцільним методом ревізію касових, банківських операцій, наводяться прізвища, посади керівників та період, протягом якого вони відповідали за стан бухгалтерського обліку. У загальній частині акта наводиться дата початку й закінчення ревізії. Крім того, зазначається, ким і коли проводилась попередня ревізія, чи усунуто виявлені нею порушення і які перевірки було після неї здійснено.

У цій частині акта наводяться відомості про те, як підприємство, що ревізується, виконує пропозиції щодо усунення хиб, згаданих у попередньому акті ревізії, про відшкодування заподіяних збитків, оформлення позовів чи подання матеріалів до слідчих органів, поліпшення обліку, окремо вказується на ті вади, для усунення яких не було вжито належних заходів.

2) Виробнича-фінансова діяльність (виконання кошторисів).

У цій частині наводиться перелік основних показників виробничої програми протягом одного-двох років і їх виконання, аналізуються фінансові результати або виконання кошторисів, розрахунки з бюджетом, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами, відображається правильність виплати готівкою з каси і обґрунтованість безготівкових розрахунків, дотримання норм використання сировини, матеріальних цінностей, їх збереження тощо.

У цій частині акта у логічній послідовності відповідно до програми ревізії і з дотриманням суворої об'єктивності чітко, стисло й лаконічно описуються усі перевірені за наявними на підприємстві, в установі чи організації документами факти порушень або зловживань. При цьому не можна записувати до акта (довідки) різних висновків, пропозицій та не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується. Забороняється також вносити до акта (довідки) дані слідчих матеріалів та посилатися на свідчення посадових осіб, які вони дали слідчим органам.

Не можна в актах (довідках) давати кваліфікаційної оцінки щодо дій

окремих посадових осіб, при складанні цих документів необхідно також уникати таких висловлювань, як «привласнив», «розікрав кошти, товарно-матеріальні цінності», «сфабрикував», «злочинець», «шахрай», «недбалість», «зловживання», «злочин» тощо. Ці висловлювання є прерогативою слідчих і судових органів.

У цій частині загального акта можуть бути виділені окремі розділи залежно від галузевої специфіки діяльності об'єкта, що ревізується. Такими розділами можуть бути:

ревізія каси і касових операцій, ревізія операцій за рахунками у банках та інших коштів, ревізія кредитних операцій, ревізія основних засобів, ревізія розрахунків з оплати праці й соціального страхування, ревізія збереження і руху матеріальних цінностей, ревізія операцій з формування й використання прибутку, ревізія достовірності обліку і звітності.

3) Бухгалтерський облік і звітність.

У цій частині аналізується стан бухгалтерського обліку й достовірність наданих звітів. У тому разі, якщо під час проведення ревізії стає зрозуміло, що матеріали ревізії передаватимуться до слідчих органів, то незалежно від того, проводитиметься чи не проводитиметься слідство за наслідками ревізії, при складанні загального акта у ньому необхідно зазначити кожний факт, кожний епізод зафіксованих порушень чи зловживань. Якщо ж встановлено достатньо велику кількість ідентичних порушень, що мають однорідні ознаки (за винятком обсягів збитків, періоду їх заподіяння), можна застосувати шаблонне за змістом формулювання суті порушення.

У загальному акті небажано наводити численних планових і звітних показників, а також дрібних порушень, що їх було усунено під час проведення ревізії. Кожне внесене до акта виправлення має бути засвідчене підписами особи, яка проводить ревізію, керівника та головного бухгалтера об'єкта, що ревізується. Один примірник акта ревізії дається керівнику перевіреного підприємства з його підписом на першому примірнику акта.

До загального акта додаються проміжні акти, описи та відомості. Пояснення додаються лише до першого примірника загального акта, що залишається в особи, яка проводить ревізію.

Загальний акт підписується особами, які брали участь у проведенні ревізії, а також керівником та головним бухгалтером об'єкта, що ревізується. Якщо ж виникають які-небудь незгодження, керівник і головний бухгалтер підписують акт із відповідним застереженням, даючи його ревізоріві, або ж надсилають керівникові організації, яка проводить ревізію, мотивуючи заперечення і пояснення з приводу усіх зазначених у акті хиб і порушень.

Якщо керівником, головним бухгалтером підприємства, установи чи

організації за актом ревізії або перевірки було подано письмові заперечення, то контролер-ревізор (керівник ревізійної бригади) має зробити за ними письмові висновки.

Якщо матеріально відповідальними особами до надрукування акта подано пояснення, які докорінно міняють зміст виявлених порушень, то ревізор зобов'язаний внести їх до акта, але за умови документального підтвердження таких пояснень або заяв за наслідками перевірки.

Ревізор повинен ретельно перевірити правильність обґрунтувань, доказів та фактів, що викладені у поясненнях, зауваженнях або запереченнях посадових осіб (за необхідності здійснити додаткову перевірку) і скласти письмовий висновок, текст якого узгоджується з безпосереднім керівником ревізора й затверджується керівником контрольно-ревізійного підрозділу (відділу у районі, місті, управління) або його заступниками.

Іноді, ігноруючи встановлене правило, керівник разом із головним бухгалтером або самостійно відмовляється підписати акт без мотивованих заперечень або претензій до ревізуючого. Це не повинно непокоїти ревізора, якщо він об'єктивно, професійно й сумлінно виконав завдання щодо проведення ревізії (перевірки).

Крім зазначених у цьому акті мотивів, ревізор пропонує директору протягом п'яти днів надіслати свої заперечення на адресу посадової особи, яка призначила ревізію. Може статися й так, що директор не прийме такої пропозиції. Однак за наявності акта про відмову підписати загальний акт останній на судовому розгляді матеріалів ревізії вважається підписаним незалежно від наявності заперечень, бо порушення заносяться до акта на підставі бухгалтерських документів.

Таким чином, документування ревізії та її результатів полягає у наданні власникові та іншим користувачам матеріалів ревізії, визначених законодавством, суттєвої, повної і обґрунтованої інформації про стан збереження і використання коштів, цінних паперів тощо, ведення бухгалтерського обліку і стану фінансової звітності, а також про обставини допущення фінансових порушень.

2.Реалізація результатів ревізій та перевірок

Кваліфіковано провести ревізію та обґрунтувати кожен факт, викладений в акті важлива і відповідальна частина контрольно-ревізійної роботи. Але на цьому контроль не закінчується. Він вважається закінченим, коли усунуто виявлені порушення, мінімізовано їх наслідки, а фінансово-

господарську діяльність підприємства налагоджено таким чином, що забезпечує виконання завдань, поставлених перед ними. Крім того, необхідно вжити заходи, які унеможливають повторення таких порушень на інших суб'єктах господарювання.

Домогтися зазначених цілей можна за виконання контролюючими органами низки процедур, які разом утворюють механізм усунення наслідків фінансових порушень.

Передусім повинна проводитися індивідуальні робота з розпорядником бюджетних коштів з метою максимального усунення порушень і їх наслідків під час контрольного заходу.

У тих випадках, коли вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених нею порушень, ревізуючи готують і за підписом керівника відповідного підрозділу ДФІ направляють керівництву перевіреного об'єкта вимогу щодо усунення виявлених порушень і вжиття заходів щодо повного відшкодування збитків і притягнення осіб, винних у допущених порушеннях, до дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

У разі виявлення суттєвих порушень фінансової дисципліни, нестач коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань матеріали ревізії передаються слідчим органам.

У випадках, коли діями чи бездіяльністю посадових осіб державі або юридичній особі заподіяно матеріальні збитки, але їхні дії в кримінальному порядку не розглядаються, належить поставити вимоги перед керівником вищої організації щодо пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

У разі потреби матеріали ревізії виносять на обговорення в колективах перевірених підприємств або оприлюднюють в засобах масової інформації.

Реалізація результатів контрольних заходів здійснюється на основі організації контролю за виконанням рішень проведеної ревізії. Зокрема, в практичній діяльності використовують такі *способи* контролю за виконанням рішень:

- у термін, зазначений у пропозиціях до акту ревізії щодо усунення недоліків та порушень, або не пізніше одного місяця з моменту закінчення ревізії, підконтрольний об'єкт подає в КРС офіційну довідку про усунення недоліків;
- проводиться контрольна перевірка усунення недоліків;
- проводиться тематична перевірка з окремих питань тощо.

Важливим чинником забезпечення дієвості ревізії та перевірок є здійснення контролюючими органами контролю за усуненням підконтрольними об'єктами виявлених порушень і умов, що їм сприяли, виконання ними відповідних вимог контролюючих органів, рішень органів

влади і судів, вищих організацій і правоохоронних органів, а також реалізація власних заходів.

Ці завдання - зумовлені потребою реалізації профілактичної і мобілізуючої функції державного фінансового контролю. Цей контроль передбачає передусім отримання від керівників підконтрольних об'єктів повної інформації про заходи, вжиті для усунення виявлених порушень і умов, що їм сприяли, та про результати такої роботи.

Оскільки перевірка повноти усунення порушень і виконання вимог органів служби є важливим завданням, його потрібно передбачати у планах роботи і за можливості доручати його виконання працівникам, які раніше проводили контрольні заходи на певних об'єктах. Для проведення такої перевірки виписують відповідне посвідчення; її результати документують в акті або довідці, яке розглядає керівництво органу ДФІ, що приймає рішення про вжиття додаткових заходів впливу до фізичних чи юридичних осіб.

Таким чином, проведений контрольний захід можна вважати закінченим лише після того, як забезпечено максимальне усунення виявлених порушень і умов, що їм сприяли. Контроль за виконанням вимог та приписів до акту ревізії передбачає отримання від керівників організацій повної інформації про заходи, вжиті для усунення виявлених порушень та недоліків. Таку саму інформацію ДФІ отримують від вищих організацій.

Проводячи моніторинг повноти і якості вжитих заходів з усунення порушень, їх профілактики, визначаються також щодо проведення таких додаткових заходів:

- надсилання листів-нагадувань керівникам підконтрольних об'єктів про невиконання чи неповне виконання вимог органів служби щодо забезпечення усунення причин і результатів порушень;
- проведення виїзних перевірок повноти усунення підконтрольними об'єктами виявлених порушень і достовірності поданої ними з цього приводу інформації до органів служби;
- інформування органів влади, вищих організацій чи громадськості про нездатність керівництва підконтрольного об'єкта забезпечити належну фінансову дисципліну;
- ініціювання притягнення керівних осіб підконтрольного об'єкта до адміністративної чи дисциплінарної відповідальності за невиконання обов'язкових вимог органів ДФІ;
- ініціювання застосування до підконтрольних об'єктів - розпорядників і одержувачів бюджетних коштів додаткових фінансових санкцій, визначених Бюджетним кодексом (припинення бюджетних

асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань, зупинення операцій з бюджетними коштами).

Таким чином, предметом документування контрольних заходів та їх результатів є зафіксовані за встановленими правилами на паперових носіях господарські операції, проведені об'єктами контролю, з порушеннями законодавства з фінансових питань, і контрольні заходи, якими їх було встановлено. Метою документування контрольних заходів та їх результатів є надання власникові та іншим визначеним законодавством користувачам, в тому числі ініціаторам контрольних заходів, суттєвої, повної і обґрунтованої інформації про стан збереження і використання коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей і нематеріальних активів, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а також про обставини допущення, встановлення і розміри фінансових порушень.

Контрольні питання:

- 1.Що складає ревізор за результатами документальної ревізії?
- 2.Які складові частини акту ревізії?
- 3.Які вимоги ставляться до складання акту ревізії?
- 4.Якою є адміністративна відповідальність за допущені порушення?
- 5.У чому полягають особливості опису порушень?
- 6.Як документують правопорушення?
- 7.Який зв'язок правоохоронних органів з органами ДФІ?

Література:

1. Україна.Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 26.10.2014 на підставі 1697 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

2.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.

3.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового

використання: від 22.12.2010 № 1163; поточна редакція від 22.12.2010 на підставі 1163-2010-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF>.

4.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: від 19.01.2011 № 21; поточна редакція від 19.01.2011 на підставі 21-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF>.

5.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

6.Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: від 20.07.1996 р. № 830; поточна редакція 03.03.2011, підстава №126-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.

7.Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

Практичні завдання для самостійної роботи:

1.За грудень м.р. на підставі довідки бухгалтерії списано:

-прострочено кредиторську заборгованість фірми “Екобуд”– 36 000,00 грн., в т.ч. ПДВ – 6 000,00 грн.

-прострочену дебіторську заборгованість фірми “Маріот” – 1 300,00 грн. , в т.ч. ПДВ – 2 200,00 грн.

-прострочену депонентську заборгованість працівникам підприємства – 4 100,00 грн.

Бухгалтерські проведення:

1. Дт 63 Кт 79 – 36 000 грн.

2. Дт 79 Кт 36 – 11 200 грн.

 Дт 79 Кт 64 - 22 000 грн.

3. Дт 662 Кт 79 - 4 100 грн.

Необхідно:

1.Перевірити законність і правильність відображення в обліку господарських операцій.

2.Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.

3.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з/п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

2.На підставі акту перевірки від 10.02. п.р. проведеною Державною фіскальною службою, донраховано:

-податку на прибуток за м.р. – 7 100 грн. ; за п.р. – 10 400 грн.;

-ПДВ за м.р. – 12 400 грн. ; за п.р. – 8 000 грн.;

-штрафи – 15 400 грн.

Бухгалтерські проводки:

1.Дт 44 Кт 64 - 18 500 грн.

2.Дт 70 Кт 64 - 20 400 грн.

3.Дт 44 Кт 311 - 15 400 грн.

Необхідно:

1.Перевірити законність і правильність відображення в обліку господарських операцій.

2.Сформулювати запис до акту комплексної ревізії.

3.Заповнити журнал ревізора.

Журнал ревізора

№ з/п	Операція		Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено	Заходи щодо усунення порушень
	Короткий зміст	Сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8

--	--	--	--	--	--	--	--

3. Використовуючи вихідні дані про організацію комплексної ревізії, дані актів проміжного контролю та записи в журналі ревізора:

- скласти акт комплексної ревізії;
- сформувати матеріали комплексної ревізії на ТзОВ "Калина".

Список рекомендованих джерел

Базова

1. [Бюджетний кодекс України](#): від 08.07.2010 р. № 2456-VI; поточна редакція від 09.05.2015 на підставі 328-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. [Господарський кодекс України](#): від 16.01.2003 р. № 436-IV; поточна редакція 26.04.2015, підстава 1700-18, 310-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
3. Міністерство фінансів України. Наказ. Про затвердження Змін до Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів від 04.03.2015 № 289; поточна редакція від 04.03.2015, [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0315-15>
4. Державний комітет статистики України. Наказ. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати 13.01.2004 № 5; поточна редакція 13.01.2004 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
5. Державна казначейська служба України. Наказ. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами 24.12.2012 № 1407; поточна редакція від 15.07.2014, підстава №1262-10 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0594-02>.
6. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: від 23.10.2013 № 805; поточна редакція від 23.10.2013 на підставі № 805 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF>.
7. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: від 22.12.2010 № 1163; поточна редакція від 22.12.2010 на

підставі 1163-2010-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF>.

8. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: від 19.01.2011 № 21; поточна редакція від 19.01.2011 на підставі 21-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF>.

9. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки : від 16.01.2007 р. № 34; поточна редакція від 12.01.2013 на підставі 11-2013-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=632-99-%EF>.

10. Кабінет Міністрів України. Постанова. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт: від 20.07.1996 р. № 830; поточна редакція 03.03.2011, підстава №126-2011-п [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF>.

11. Президент України. Указ. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України: від 23.04.2011 р. № 499/2011 ; редакція від 23.04.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

12. Президент України. Указ. Про Положення про Державну казначейську службу України: 13.04.2011 № 460/2011; редакція від 12.12.2011 р. на підставі 499/2011 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.

13. Президент України. Указ. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки: від 12.06.1995 № 436/95; редакція від 07.09.2001, підстава 802/2001 [Електронний ресурс] / Президент України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436/95>.

14. Україна. Закон. [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні](#) від 16.07.1999 № 996-XIV; поточна редакція від 06.02.2015 на підставі 1702-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. –

(Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

15. Україна. Закон. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 26.01.1993 № 2939-ХІІ; поточна редакція від 04.03.2015, підстава 176-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

16. Україна. Закон. Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю від 30.06.1993 № 3341-ХІІ; поточна редакція від 10.04.2015, підстава 193-19 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3341-12>.

17. Україна. Закон. Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів від 23.12.1993 № 3781-ХІІ; поточна редакція від 25.01.2015, підстава 1698-18 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3781-12>.

18. Україна. Закон. Про внесення змін до Кримінального Кримінально-процесуального кодексів України щодо посилення боротьби з порушеннями бюджетного законодавства від 07.10.1997 № 552/97-ВР; поточна редакція від 19.11.2012, підстава 4651-17 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної ради України). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/552/97-%D0%B2%D1%80>.

19. Бутинець Ф.Ф., та ін. Контроль і ревізія: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 560 с.

20. Вітвицька Н.С. Контроль і ревізія: Підручник / Н.С. Вітвицька, О.Е. Кузьмінська. — К.: Знання, 2009. — 263 с.

21. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навчальний посібник / Л.В. Дікань. – К.: Знання, 2007. – 327 с.

22. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: Навчальний посібник / З.Б. Живко, В.І. Франчук, М.О. Живко. – К.: Алерта, 2008. – 444 с.

23. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев. – К.: ДП “Ін форм-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.

24. Стрельников Р.М. Контроль і ревізія: практикум / Навчальний посібник / Р.М. Стрельников, Т.В. Свірідова. - К.: ЦУЛ, 2007. - 336 с.

25. Сухарева Л.О. Внутрішній фінансовий контроль. Навч. посіб. / Л.О. Сухарева, Я.І. Глущенко. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2009. – 137с.

26. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. Підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. / Б.Ф. Усач.- К.: Знання-Прес, 2001. 253 с.

Додаткова

27. Буряк П.Ю. Податковий контроль: Підручник / П.Ю. Буряк.– К.: “Хай-Тек-Прес”, 2007. –608 с.

28. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія / Н.Г. Виговська.— Житомир: ЖДТУ, 2006. — 288 с.

29. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан. - Київ: НВП “АВТ”, 2004. – 424с.

30. Дікань Л.В. Контроль і ревізія 2-ге вид.: Навчальний посібник / Л.В. Дікань.– Х.: ХНЕУ, 2006. – 394с.

31. Дікань Л.В. Фінансово-господарський контроль: Навчальний посібник / Л.В. Дікань.– Х.: ХНЕУ, 2008. – 346с.

32. Зорій Н.М. Контроль в бюджетній сфері: Навчальний посібник / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник.— Тернопіль: Економічна думка, 2007. — 160 с.

33. Крисюк В.І. Ревізія і контроль у промисловому підприємстві: Навчальний посібник / Крисюк В.І., Каленський М.М., Бутко А.Д., Юрченко О.В. - К.: Видавництво Європейського університету, 2002. — 126 с.

34. Куркін М.В. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів [Текст] : навч. посібник / М.В. Куркін, В.Д. Понікаров ; Харківський держ. економ. ун-т. - Х. : Східно-регіон. центр гуманіт.-освітніх ініціатив, 2003. - 412 с.

35. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник / О.В. Лишиленко.– К.: Видавництво “ЦНЛ”, 2006. – 659 с.

36. Любенко А.М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів : монографія / А.М. Любенко; НБ України, Ун-т банк. справи. - Київ : УБС НБУ, 2014. - 406 с.

37. Максимова В.Ф. Контроль і ревізія: Навчальний посібник / В.Ф. Максимова.- Одеса: Одеський держ. економічний ун-т, 2003, 334 с.

38. Павлюк В.В. Контроль і ревізія: Навчальний посібник / В.В. Павлюк.– К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.

39. Романів Є.М. та ін. Контроль і ревізія: Навчальний посібник / Є.М. Романів.– Львів: “Інтелект-Захід”, 2004. – 328 с.

40. Синюгіна Н.В. Контроль і ревізія фінансових операцій. Ілюстративний матеріал з навчальної дисципліни "Контроль і ревізія фінансових операцій" / Н.В. Синюгіна. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2013. – 28 с.

41. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності / Н.М. Ткаченко. - К.: "А.С.К.", 1998р.

42. Матеріали періодичних видань: "Все про бухгалтерський облік", "Фінансовий контроль", "Аудитор", "Податки та бухгалтерський облік", "Бізнес".

Інформаційні ресурси

1. Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра, спеціаліста і магістра напряму 0305 – „Економіка і підприємництво” (Київ 2010).

2. Бібліотеки:

- Львівський державний університет внутрішніх справ (79007, Львів, вул. Городоцька, 26; вул. М. Кривоноса, 1);

- міські бібліотеки м. Львова: бібліотека АН ім. В. Стефаника (вул. В. Стефаника, Львівська обласна бібліотека (пр. Шевченка, 13).

3. Електронні ресурси:

- Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua/control>

- Офіційний веб-сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/84005>

- Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>

- Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/others/kontakti/>

- Урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/>

Навчальне видання

НАКОНЕЧНА Н.В.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту*

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ

Навчальний посібник

Підписано до друку 24.06.2015р. протокол № 11
Папір офсетний. Друк на різнографі. Гарнітура Times.
Ум.др.арк. 10,7. Тираж 300 прим.

Видавництво:
ТзОВ “Ліга-Прес”

Друк:
ФОП Марусич М.М.
Пл. Я. Осмомисла, 5/11
тел./факс.: +38(032)261-51-31
email: interpret-m@rambler.ru