

Т. В. Калінеску, А. С. Машкіна

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ

2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»

Т. В. Калінеску, А. С. Машкіна

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ

Навчальний посібник

Харків «ХАІ» 2022

УДК 657.6
К-65

Рецензенти: д-р екон. наук, проф. Г. Ю. Кучерова,
д-р екон. наук, проф. О. В. Стащук,
д-р екон. наук, проф. І. В. Ховрак

Калінеску, Т. В.

К-65 Контроль і ревізія [Електронний ресурс]: навч. посіб. /
Т. В. Калінеску, А. С. Машкіна. — Харків: Нац. аерокосм. ун-т
ім. М. Є. Жуковського «Харків. авіац. ін-т», 2022. — 160 с.

Розкрито основні поняття і положення контролю і ревізії. Розглянуто організаційні форми та методи контролю і ревізії. Наведено завдання, джерела та порядок проведення ревізійної діяльності підприємств різних форм власності.
Для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів.

Іл. 2. Бібліогр.: 72 назви

УДК 657.6

© Калінеску Т. В., Машкіна А. С., 2022
© Національний аерокосмічний
університет ім. М. Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут», 2022

ЗМІСТ

Розділ 1 СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК КОНТРОЛЮ І РЕВІЗІЇ.....	7
1.1 Основні історичні етапи розвитку контролю.....	7
1.2 Еволюція контролю на теренах України.....	8
1.3 Основні етапи розвитку органів контрольно-ревізійної роботи в зарубіжних країнах.....	13
1.4 Правова основа та організаційні схеми контролю в зарубіжних країнах.....	14
1.5 Організація контрольно-ревізійної роботи в окремих країнах.....	17
1.6 Необхідність, місце та значення контролю.....	20
1.7 Визначення поняття «контроль».....	21
1.8 Контроль як функція управління.....	23
Запитання для самоперевірки.....	25
Тестові завдання.....	26
Розділ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНОЇ І РЕВІЗІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	28
2.1 Зміст контрольно-ревізійної діяльності.....	28
2.2 Стадії контрольно-ревізійного процесу.....	30
2.3 Планування контрольно-ревізійної діяльності. Види планів у ревізії.....	31
2.4 Права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів.....	34
2.5 Документи як об'єкт дослідження у ревізії, класифікація документів.....	35
2.6 Способи перевірки документів.....	39
2.7 Узагальнення результатів контролю та їх реалізація.....	41
Запитання для самоперевірки.....	42
Тестові завдання.....	43
Розділ 3 РЕВІЗІЯ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОПЕРАЦІЙ З РАХУНКІВ У БАНКАХ.....	45
3.1 Завдання, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії.....	45
3.2 Контроль дотримання касової дисципліни.....	46
3.3 Ревізія грошових коштів у касі, її завдання та порядок проведення.....	47
3.4 Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку.....	49
3.5 Ревізія операцій із цінними паперами.....	50
3.6 Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії розрахунків.....	51
3.7 Перевірка розрахунків з підзвітними особами.....	52

3.8 Контроль розрахунків з постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги).....	53
3.9 Перевірка розрахунків з покупцями і замовниками	54
3.10 Перевірка розрахунків за претензіями та з відшкодування матеріальних збитків	55
Запитання для самоперевірки	56
Практичні завдання для самостійної роботи	56
Розділ 4 РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ.....	59
4.1 Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії розрахункових операцій	59
4.2 Контроль розрахунків з покупцями і замовниками.....	60
4.3 Контроль і ревізія розрахунків з підзвітними особами	62
4.4 Ревізія розрахунків з відшкодування завданих збитків	64
4.5 Контроль розрахунків за претензіями	65
Запитання для самоперевірки	66
Тестові завдання	67
Розділ 5 КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ.....	69
5.1 Завдання, джерела інформації ревізії праці та її оплати	69
5.2 Контроль обліку особового складу	69
5.3 Перевірка розрахунків з оплати праці.....	70
5.4 Ревізія розрахунків зі страхування	72
Запитання для самоперевірки	73
Практичні завдання для самостійної роботи	73
Розділ 6 РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ.....	76
6.1 Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів	76
6.2 Ревізія операцій з основними засобами	77
6.3 Перевірка витрат на ремонт основних засобів	79
6.4 Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань.....	80
6.5 Перевірка операцій з нематеріальними активами.....	81
Запитання для самоперевірки	82
Практичні завдання для самостійної роботи	83
Розділ 7 РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ	86
7.1 Завдання, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії	86
7.2 Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, сировини та готової промислової продукції	86

7.3 Ревізія збереження матеріальних цінностей, стану складського господарства	88
7.4 Перевірка надходження і оприбуткування матеріальних цінностей	89
7.5 Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві	90
7.6 Особливості перевірки малоцінних і швидкозношуваних предметів	91
Запитання для самоперевірки	92
Тестові завдання	92
Розділ 8 КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО Й СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	95
8.1 Завдання ревізії витрат на виробництво і собівартості продукції та джерела інформації	95
8.2 Контроль витрат за елементами та статтями калькуляції	96
8.3 Ревізія правильності віднесення основних витрат на виробництво	96
8.4 Перевірка величини загальновиробничих, адміністративних та інших витрат операційної діяльності	97
8.5 Ревізія витрат від браку і простоїв	97
Запитання для самоперевірки	98
Практичні завдання для самостійної роботи	99
Розділ 9 РЕВІЗІЯ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	102
9.1 Завдання, джерела ревізії реалізації готової продукції	102
9.2 Ревізія випуску і реалізації готової продукції	105
9.3 Контроль формування первісної вартості готової продукції.....	106
9.4 Оцінювання стану бухгалтерського обліку готової продукції.....	107
Запитання для самоперевірки	108
Вправи для закріплення теми	108
Розділ 10 РЕВІЗІЯ СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ	110
10.1 Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії	110
10.2 Ревізія правильності оцінювання отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності.....	110
10.3 Контроль фінансового стану підприємства	111
10.4 Ревізія операцій з формування та зміни статутного капіталу	113
10.5 Завдання, джерела інформації, нормативні акти і напрями проведення внутрішньої ревізії.....	114
10.6 Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії.....	115
10.7 Перевірка достовірності бухгалтерського обліку	116
10.8 Контроль бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства.....	117

10.9 Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю	118
Запитання для самоперевірки	119
Тестові завдання	119
Розділ 11 УЗАГАЛЬНЕННЯ, РОЗГЛЯД І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ	122
11.1 Порядок складання акта комплексної ревізії виробничо-фінансової діяльності підприємства	122
11.2 Визначення виявленого в процесі ревізії розміру матеріального збитку	126
11.3 Реалізація результатів ревізії	131
Запитання для самоперевірки	134
Вправа для закріплення теми	134
Розділ 12 ОСОБЛИВОСТІ РЕВІЗІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ І В ОРГАНІЗАЦІЯХ РІЗНИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ	137
12.1 Особливості оброблення й обліку бухгалтерської інформації з використанням ПЕОМ.....	137
12.2 Особливості проведення ревізії в бюджетній установі	139
12.3 Статус промислового підприємства як підконтрольного об'єкта	141
Запитання для самоперевірки	143
Вправи для закріплення теми	144
ТЕМАТИКА ДЛЯ ПІДГОТОВКИ РЕФЕРАТІВ	146
ГЛОСАРІЙ	147
БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК	153

Розділ 1

СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК КОНТРОЛЮ І РЕВІЗІЇ

1.1 Основні історичні етапи розвитку контролю

Зміст контролю під час свого еволюційного розвитку зазнав великих змін – від контролю за допомогою здобутого досвіду, звичаїв і традицій, що передавалися з покоління в покоління, до наукового осмислення процесів і свідомого використання їх на науковій основі в ринкових умовах. Втім історичний розвиток контролю свідчить про те, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства.

Перші прояви контролю належать до матріархату і патріархату, де рід був головним виробничим осередком. Цей осередок базувався на суспільній власності на засоби виробництва і колективній праці. На цьому етапі суспільного розвитку спочатку виник примітивний в недосконалій формі облік як засіб контролю за кількістю заготовлених і спожитих продуктів. Такий контроль охоплював невелике коло господарських операцій з землею та худобою, заготівлею продуктів та їх споживанням й був засобом регулювання виробництва і розподілу здобутих засобів життя. Контроль за розподілом здобутих продуктів в первісному суспільстві здійснювався на засадах демократизму. Проте відсутність товарно-грошових відносин давала можливість здійснювати тільки кількісний контроль простих господарських процесів.

За умов рабовласницького устрою, де основою виробничих відносин є особиста власність рабовласника на засоби виробництва і рабів, все більше набуває розвитку обмін, виникає заморська торгівля, з'являються гроші, створюється торговий і лихварський капітал. Відповідно до цього й контроль здійснюється вже не лише за кількістю заготовлених і виготовлених продуктів, але й за процесом розвитку торгівлі. Одночасно в такому суспільстві контроль перетворився на засіб управління і сприяння експлуатації, а також оберігав приватну власність рабовласника. Тому особливого значення в цей період набули державний облік, контроль та ревізія. Наприклад, у Стародавньому Єгипті за 4-3 тисячі років до нашої ери облік здійснювався передусім при дворах царів.

Наступний етап розвитку контролю пов'язаний з феодальним устроєм суспільства. При цьому в перший період розвитку феодалізму досягнутий рівень обліку в рабовласницькому суспільстві був тимчасово забутий. Поступове відродження та розвиток контролю припадають на XI–XIII століття – період утворення великих світових торгових центрів (Венеції та Генуї). Відбувається трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Цьому сприяло піднесення товарного виробництва,

розвинення внутрішньої та зовнішньої торгівлі, розвиток банківської діяльності (XIV–XVIII ст.). На цей період історії розвитку контролю також припадає підготовка спеціалістів, видання перших спеціалізованих книжок – італійця Луки Пачолі (1494 р.), голландців – Яна Імпіна (1543 р.) і Сімона ван Стевіна (1607 р.); французів – Жака Саварі (1675 р.) і Матьє де ла Порта (1712 р.) та інших. За часів феодалізму відбувається поділ контролю на зовнішній і внутрішній, набуває особливого значення контроль за розрахунками між купцями і банками, а також за наявністю і рухом торгового капіталу.

Подальший розвиток контролю здійснюється у напрямку прийняття спеціальних законів та норм стосовно обліку та рахування торгових і банківських операцій, різних видів господарської діяльності. Так, наприклад, на початку XVII століття в Росії було прийнято Спеціальний наказ «Рахункових справ». На нього покладался підрахунок державних доходів та витрат за книгами всіх інших центральних наказів та установ, надавалося право вимагати звіти з виконання виданих асигнувань, вимагати пояснення до звіту від посадових осіб та міст тощо. Законодавчим актом, що регламентував порядок облікових записів та внутрішній контроль в торговельних підприємствах, був Військовий статут Петра I, виданий у 1716 році, в якому виділявся спеціальний розділ під назвою «Про купецькі книги и грамоти». У XVIII ст. видається цілий ряд відомчих інструкцій про порядок ведення обліку та здійснення контролю в державних установах. В 1723 р. і 1743 р. видана Інструкція ревізійній колегії, в 1766 р. – Інструкція бухгалтерії, в 1768 році – Інструкція митному касиру. З середини XIX століття до 50-х років XX століття відбувається диференціація та розвиток окремих напрямків досліджень, а саме: бухгалтерський облік, статистика. Пізніше застосовується системний та комплексний підхід до вивчення контролю, який як наука набуває сучасних рис.

Таким чином, можна зробити висновок, що зміна форм власності, виробничих відносин та розвиток державності є основними важелями, під впливом яких і відбувався розвиток контролю.

1.2 Еволюція контролю на теренах України

Історія контролю в Україні нерозривно пов'язана з історією становлення її державності. Входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувалися згідно із «Положенням про місцеві контрольні установи в імперії» від 3 січня 1866 року Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів.

Підтвердженням існування розгорнутого контролю є доклади відповідних комісій щодо перевірки діяльності та звітності певних суб'єктів господарювання або загального економічного стану. Так, комісія по перевірці звіту Харківського міського купецького банку відзначала у 1895 р., що потрібно на підставі перевірки касової та головної книги перевіряти кожний запис у касовій та головних книгах, як із відповідними підтверджуючими документами, так із іншими записами в інших книгах банку та звертати увагу на відповідність чисел по кожному із записів. Не менш ретельний аналіз відбувався під час загального аналізу економічного стану розвитку окремих регіонів (губерній). Так відповідний звіт про економічний стан Харківської губернії за 1895 рік містить безліч таблиць як у розрізі окремих повітів, так і за окремими видами продукції, яку вони виробляють.

При цьому ці дані обов'язково порівнювалися із споживанням окремого товару, робилися висновки стосовно попиту на відповідний товар.

Навіть революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю. У березні 1917 року в Україні створено Тимчасовий уряд, який в основному зберіг управлінський апарат царської Росії. В губерніях, повітах і волостях функціонували відповідні контрольні палати державного контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади, тобто до 1919 року. Тимчасовий уряд (березень – грудень 1917 року), Українська Центральна Рада (березень 1917 – квітень 1918 року), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень – листопад 1918 року) та Українська директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 року – лютий 1919 року) основним завданням контрольних органів вбачали забезпечення цільового використання фінансових ресурсів та кредитів, одержаних від іноземних держав на потреби війська та утримання органів влади.

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці і банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний апарат – Державний контролер із надзвичайними правами і повноваженнями. Цей орган державного контролю було створено 2 квітня 1918 року як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат Державного контролю. Декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України 29 січня 1919 року в м. Харкові було утворено Народний комісаріат державного контролю УСРС. З цього часу органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але його функції залишались незмінними.

Так із січня 1924 року спеціальним органом документального та послідуочого фінансового контролю оголошено Фінансово-контрольне

управління (ФКУ) СРСР. Діяльність ФКУ спочатку охоплювала тільки союзний та республіканські бюджети, а з липня 1925 року її поширено і на місцеві бюджети. З метою впровадження звітної, бюджетної та касової дисципліни на ФКУ та його органи покладалися такі функції:

1) проведення документального контролю доходів та видатків державного бюджету;

2) здійснення фактичної перевірки оборотів усіх грошових та матеріальних цінностей, що перебували в установах та підзвітних касах;

3) подання на затвердження наркому фінансів СРСР загальних правил обертання сум у підзвітних касах та установах, а також загальнообов'язкових правил та форм фінансового обліку і звітності;

4) здійснення раптових ревізій кас усіх відомств тощо. Проте ФКУ не мало права передавати ревізованим установам обов'язкові для них вимоги, а тому в багатьох випадках результати ревізій залишалися нереалізованими, а недоліки та порушення – не усуненими.

Впровадження планового ведення господарства, посилення темпів індустріалізації; розвиток кооперативних підприємств та колективізація сільського господарства спричинили перебудову контролю. Так в листопаді 1926 року Фінансово-контрольне управління СРСР реорганізовано в Державний фінансовий контроль та його місцеві органи, які отримали більшу самостійність і права у таких сферах:

– контроль за виконанням союзного, республіканських та місцевих бюджетів;

– контроль за діяльністю Держбанку, державних органів стосовно розпоряджання бюджетними коштами;

– контроль за формуванням, надходженням та витрачанням спеціальних коштів установ, що перебувають на бюджеті; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом та збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ;

– складання ревізійних висновків до звіту про виконання держбюджету СРСР тощо.

Однак цим контроль не обмежувався. В промисловості діяв окремий контроль в складі Вищої Ради Народного Господарства. Право перевіряти роботу в усіх частинах державного апарату та всього господарства радянських підприємств мали органи робітничо-селянської інспекції. В кінці 1932 – на початку 1933 рр. фінансово-контрольне управління УРСР перетворилось на фінансово-бюджетну інспекцію, яка проіснувала до 1937 року. В жовтні 1937 р. в складі Наркомфіну СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління. Контрольно-ревізійне управління (КРУ) мало право проводити документальні ревізії всіх наркомів, відомств, організацій, закладів і виробництв. Відповідно до цього з 1937 до 1956 року фінансовий

контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 році контрольно-ревізійне управління було у складі Міністерства фінансів України. Наприкінці 60-х – початку 70-х років силами контрольно-ревізійного апарату Міністерства фінансів УРСР щорічно проводилося близько 12 тисяч ревізій та перевірок, в тому числі 350 комплексних ревізій виконання бюджетів областей, міст і районів республіки; 6 тисяч ревізій та перевірок бюджетних установ і стільки ж перевірок на підприємствах та в господарських організаціях. У грудні 1965 року з метою більш активного залучення громадськості до наглядової діяльності органи партійно-державного контролю перетворено в органи народного контролю, масовою ланкою яких стали комітети, групи і пости народного контролю, уповноважені здійснювати систематичний контроль за ходом виконання держпланів та завдань, вишукувати резерви підвищення ефективності суспільного виробництва, економного використання ресурсів, шляхи для впровадження у виробництво усього нового та прогресивного, а також проводити нагляд за організацією відомчого контролю.

У травні 1991 року V сесією Верховної Ради СРСР поряд із законами, пов'язаними з ринковою економікою, ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР, яка отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю за виконанням союзного бюджету, використанням союзного майна, грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету з точки зору їх законності, доцільності та ефективності. Однак у грудні 1991 року при розпуску органів державного управління Союзу РСР його Контрольну палату було ліквідовано.

Втім незважаючи на такий історичний досвід розвитку контролю слід зазначити, що в Україні система контролю сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою, де через сильну централізацію управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно позначалося на компетентності та об'єктивності. В результаті цього об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а процес контролю ставав все більш формальним, що передусім, позначилося на темпах розвитку економіки.

Тому в умовах ринкових відносин стали формуватися нові органи державного контролю. Так після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю і в 1993 році було прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», а Указом Президента України від 27 серпня 2000 року №1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи» Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади.

При цьому в процесі розвитку системи контролю в умовах розбудови ринкових відносин в Україні можна виділити два основних етапи:

- етап становлення (1990–1997 рр.), протягом якого сформовані базові умови для створення системи контролю та мережі контролюючих органів, досягнуте конституційне та законодавче закріплення правових гарантій їх діяльності, започатковане розмежування контрольних повноважень між органами державної влади і місцевого самоврядування, утворено каркас інфраструктури незалежного контролю, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи;

- етап удосконалення (з 1998 року), який передбачає заходи щодо реформування та подальшого розвитку контролюючих інституцій у державній сфері та громадському суспільстві, оптимізації та підвищення їх ефективності в ході реалізації парламентської, адміністративної, судової, муніципальної реформ та реформування громадського суспільства. Логічним продовженням даного етапу у дійсний час є затверджена стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади. Метою цією стратегії є підвищення дієвості державного фінансового контролю, спрямованого на зміцнення фінансової дисципліни в державі, дотриманні принципів ефективності, доцільності та економічності управління суспільними ресурсами.

Поруч із цим системі розвитку контролю в Україні притаманні екстенсивні методи, головними задачами яких є формування нових органів контролю, таких як:

- створення підрозділів фінансового контролю у складі існуючих судів або спеціальних фінансових судів в структурі судової гілки влади з метою завершення формування системи державного контролю; впровадження інфраструктури муніципального контролю як підсистеми, що забезпечує можливість саморегулювання економічних відносин у сфері місцевого самоврядування та комунальному секторі національного господарства;

- розроблення концептуальних та організаційно-методичних засад контролю процесів дотримання національної економічної безпеки;

- формування координаційних інститутів у складі кожної підсистеми контролю та суспільно-господарській сфері загалом;

- розроблення з урахуванням зарубіжного досвіду державних стандартів процедур контролю в державному, комунальному та приватному секторах економіки тощо.

Світовій практиці притаманні різні підходи до проблеми організації контрольної-організаційної роботи. Втім обрання конкретної моделі

організації такої роботи базується на наступних чинниках: історично прийнятої в країні форми правління, унормованої форми державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, ступеню демократичного розвитку суспільства.

1.3 Основні етапи розвитку органів контрольно-ревізійної роботи в зарубіжних країнах

Невеликий історичний екскурс стосовно впровадження організаційно-контрольної роботи свідчить, що перші згадки про рахункові відомства з'явилися в Китаї майже 3 тисячі років тому, а в Кореї – понад 1,3 тисячі років. У Європі найстарішими органами контролю були: Національне управління аудиту Великобританії – 1120 рік, Палата рахунків Франції – 1318 рік, Регулярна аудиторська організація Бельгії – 1386 рік. Автономні інститути аудиту Пруссії виникли в 1714 році (Генеральна палата рахунків), у Чехії – в 1761 році (Імперська облікова палата), в Австро-Угорщині – в 1768 році (Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту), у Польщі – у 1808 році (Головна рахункова палата Варшавського Князівства), в Іспанії – у 1828 році (Суд рахунків), у Туреччині – у 1862 році (Вища бухгалтерська Рада Османської імперії), в Румунії – у 1864 році (Вищий суд аудиту).

На початку другої половини ХХ століття у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного аудиту, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org). Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів.

Крім цього у жовтні 1977 року на ІХ Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (the Lima

Declaration of Guidelines on Auditing Precepts). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах, зокрема:

- особливості організації контролю як елемента управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю;
- засади незалежності й підзвітності вищих контрольних органів,

їхні повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю, до яких належать:

1. Інституційна незалежність.
2. Фінансова незалежність.
3. Персональна незалежність аудиторів-контролерів.
4. Власна відповідальність за програму перевірок.
5. Достатність повноважень на отримання інформації.
6. Право на вжиття заходів.

1.4 Правова основа та організаційні схеми контролю в зарубіжних країнах

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контрольних установ.

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості контрольно-ревізійної роботи у різних країнах слід визначити різні підходи до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління.

Один з таких підходів визначає, що організаційною схемою контрольно-ревізійної роботи є визначення двох рівнів ієрархії:

- на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

- на другому рівні – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів. При цьому в якості рівнів організаційної схеми контрольно-ревізійної роботи також визначаються: рахункові трибунали й контрольні установи.

До рахункових трибуналів відносять колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії; рахункові трибунали Франції, Бельгії і Іспанії), та інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини). Контрольними установами є інші відомства, в яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймаються або безпосередньо керівником (монократичні – Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контролюючого органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки).

У країнах Євросоюзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю:

1) аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія);

2) колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина);

3) незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Велика Британія, Ірландія, Данія);

4) контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія). Узагальненням цього є визначення організаційної схеми контрольної-ревізійної роботи в зарубіжних країнах за місцем у системі суб'єктів державного управління відповідних верховних інститутів фінансового контролю. Відповідно до цього рівні організації контролю можна визначити таким чином:

1) рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

2) рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу.

Відповідно до покладених завдань органи контролю в зарубіжних країнах здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням

державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку.

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевітками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб. Аудит доходів проводиться в ході фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо.

Організаційна схема державного контролю зарубіжних країн також передбачає існування в галузевих міністерствах власних ревізійних органів, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі певного відомства. Зокрема, у Німеччині контрольно-ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур виконують внутрішні ревізії за погодженням із Федеральною рахунковою палатою. Крім цього законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури (Адміністративно-бюджетне управління при Президентіві США, Аудиторська комісія Великобританії, Національне ревізійне управління Швеції), місією яких є виконання фінансово-економічної контрольної функції уряду.

У більшості країн верховні органи контролю мають право доступу до усього масиву інформації й документів, що стосуються виконання обов'язків. До того ж, об'єкти контролю не можуть відмовляти органам аудиту у задоволенні їхніх законних вимог. Водночас окремі рахункові відомства не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені в будь-якому разі передавати матеріали з ознаками виявлених зловживань до прокуратури та інших компетентних органів. При цьому законодавство низки країн уповноважує рахункові відомства перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина).

Проте як правило у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності. Наприклад, президент і віцепрезидент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років. Державний контролер

Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально – на два строки.

1.5 Організація контрольно-ревізійної роботи в окремих країнах

Одна з організаційно найскладніших структур – Рахункова палата Франції. Керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудиторів).

У Болгарії державний фінансовий контроль здійснюється міністерством фінансів через Головне управління фінансового контролю і територіальні управління. Штат визначається Радою Міністрів. Фінансові ревізори призначаються та звільняються наказами міністра фінансів. Головне управління проводить єдину ревізійну політику, створює методичну базу, здійснює нагляд за відомчим контролем. План роботи затверджується міністром фінансів. Предметом контролю є законність фінансово-господарських операцій, достовірність бухгалтерської звітності, дотримання бюджетної та валютної дисципліни, приватизаційні операції тощо.

У Румунії основу контролю складають такі його різновиди як парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою (орієнтовно 300 чоловік), яка має свої дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно розділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів (1320 чоловік), яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті (450-600 чоловік), які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється Управлінням контролю і внутрішнього аудиту, які мають в складі галузевих міністерств. При цьому рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень – підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані і підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи Міністерства фінансів та Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення аналізу. Крім того,

місцеві управління державних фінансів проводять попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю в основному проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірки стану бухгалтерського обліку.

Всі контролюючі органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження контролюючих органів поширюються на бюджетні установи і організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, та інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів та від міжнародних організацій.

На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами. Тому конституція Швеції дає можливість парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору. Так, контрольні функції парламенту виконують:

- постійний парламентський конституційний комітет, який вивчає роботу уряду в цілому;
- парламентський омбудсмен, завданням якого є забезпечення законності дій державних органів;
- парламентські аудитори.

Уряд наділений функціями контролю через Управління канцлера юстиції у питаннях дотримання законності і захисту прав у державі та через Національне ревізійне управління.

При цьому інститут парламентських аудиторів складається з 12 уповноважених Членів парламенту, 12 їх заступників та Управління парламентських аудиторів штатною чисельністю 30 державних службовців.

Парламентські аудитори покликані вивчати ефективність використання ресурсів міністерствами та іншими центральними органами державного управління, оцінювати адміністративну діяльність виконавчої влади в цілому. Центральним адміністративним органом державного аудиту Швеції є Національне ревізійне управління (НРУ) – незалежний інститут, наділений спеціальними контрольними функціями. Головним завданням НРУ є пошук недоліків і «вузьких місць» в управлінні державними ресурсами через дослідження (аудит) адміністративних і фінансових операцій суб'єктів державного сектору. Узагальнена інформація про результати аудиту та розроблені на його основі рекомендації передаються парламенту, уряду та урядовим відомствам для розгляду і прийняття відповідних рішень.

НРУ очолює Генеральний аудитор, який призначається урядом на 6 років з правом продовження терміну роботи на посаді. Колегіальним органом НРУ є Консультативна рада у складі 10 членів. Штат відомства становить близько 300 державних службовців і головним чином складається з економістів та соціальних дослідників. Роботу НРУ організовано у двох основних напрямках: фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності. Відповідні оперативні підрозділи взаємодіють з Департаментом поточної діяльності в частині юридичної підтримки, інформаційних технологій, внутрішнього фінансового забезпечення, кадрової політики тощо, а також із Секретаріатом міжнародних зв'язків у виконанні міжнародних проектів. При цьому аудит обов'язково виконує контрольну функцію щодо дотримання фінансової дисципліни. Також робота НРУ націлена на результат, який може бути внеском у підвищення ефективності функціонування окремих організацій та складних розгалужених систем. Незалежність аудиту полягає в тому, що НРУ самостійно обирає об'єкти і методи аудиту та без зовнішніх впливів оголошує свої висновки. При плануванні аудиту пріоритет надається тим сферам, у яких спостерігається підвищений ризик низької продуктивності та створення матеріальних втрат.

Важливою місією Департаменту аудиту адміністративної діяльності є пошук недоліків у системі управління державним сектором. Аудиту підлягають усі державні відомства та організації і фонди, які фінансуються та контролюються урядом. Окружні та муніципальні органи управління не є підконтрольними об'єктами, однак в окремих випадках НРУ уповноважене одержувати від цих структур необхідну інформацію для проведення аудиту виконання програм або реформ, запроваджених парламентом чи урядом.

Аудит адміністративної діяльності впроваджений у Швеції в 1967 році і з того часу сфокусований на трьох загальних показниках, які найбільш повно характеризують стан управління державними ресурсами, а саме:

- 1) ефективність – дієвість, рівень досягання мети;
- 2) продуктивність – плідотворність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту;
- 3) ощадність – економія, ступінь мінімізації видатків з огляду на якість продукту.

Зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу контролю є досвід Бахрейну. Професійними складниками організаційної структури органу державного аудиту цієї країни є секції:

1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно-регульованих документів);

2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);

3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю.

1.6 Необхідність, місце та значення контролю

Трансформаційні процеси, пов'язані з проголошенням незалежності України, викликали необхідність роздержавлення власності. У зв'язку з цим спостерігається стрімка поява нових суб'єктів господарювання, кожен з яких є підконтрольним.

Постійне збільшення кількості різних господарюючих суб'єктів у сучасних умовах спричинило і збільшення кількості економічних правопорушень та злочинів.

Потреба в ефективній боротьбі із зазначеними правопорушеннями обумовлюють необхідність контролю на сучасному етапі розвитку української економіки. Так, на сьогодні, діяльність всіх без виключення господарюючих суб'єктів контролюють різноманітні контролюючі органи: Державна контрольно-ревізійна служба України, Державна податкова служба України та її інспекції, Державна казначейська служба України, аудиторські фірми тощо.

Залежно від завдань, які ставляться перед органами контролю, переважає та чи інша його форма: фінансовий контроль, державний аудит, бюджетний, казначейський, податковий контроль, незалежний аудиторський контроль, контроль та аудит в банках тощо.

Кожна із зазначених форм контролю відіграє власну роль, має власні особливості організації, здійснення, власний понятійний апарат та потребує підвищення ефективності, дієвості та профілактичної спрямованості.

В загальному вигляді, контроль призначений встановлювати правильність, законність, доцільність та ефективність діяльності підприємств, установ та організацій. Сучасний стан контролю можна охарактеризувати як стан розвитку та постійного поширення, але деякі аспекти його здійснення потребують найскорішого вдосконалення.

Так, основним фактором, що гальмує розвиток контролю на сучасному етапі є невизначеність законодавчої бази взагалі, та відсутність законів України про фінансовий контроль зокрема.

Діяльність суб'єктів контролю має ретельно регламентуватись законодавчими актами. Більше того, згідно з частиною другою статті 19 Конституції України, діяльність органів державного і муніципального фінансового контролю, їх посадових осіб повинна здійснюватись лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені законодавством України. Іншими словами, контроль має бути максимально повно і точно визначений, врегульований і регламентований, щоб унеможливити заподіяння шкоди особі, суспільству чи державі. Але на сьогодні законодавством не врегульовані не тільки окремі аспекти здійснення контролю, а й взагалі відсутнє його визначення. своєю чергу, це викликає дублювання функцій та паралелізм в роботі контролюючих органів, і як наслідок – зниження ефективності ревізій та перевірок, тому що в деяких сегментах економіки контролю забагато, а в інших – навпаки.

Таким чином, в сучасних умовах необхідність контролю обумовлена потребою в ефективній боротьбі з економічними злочинами та правопорушеннями, кількість яких постійно зростає разом зі зростанням кількості господарюючих суб'єктів. В сучасних умовах контроль постійно поширюється та розповсюджується: утворюються нові контролюючі органи, нові форми здійснення, але гальмує його розвиток незадовільний стан законодавчої бази з питання контролю та ревізії. Значення контролю в сучасних умовах достатньо велике. З одного боку, він забезпечує своєчасне поповнення бюджету, веде боротьбу з економічними злочинами та правопорушеннями, з іншого сприяє підвищенню ефективності діяльності окремих господарюючих суб'єктів через виявлення, усунення та попередження порушень.

1.7 Визначення поняття «контроль»

Контроль, в перекладі з французької («controle»), означає перевірку або спостереження з метою перевірки, Цей термін можна трактувати як спостереження, нагляд, перевірку з метою протидії чомусь небажаному. Втім однозначного трактування щодо цього поняття не існує. Так визначають контроль:

– як систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів;

– в енциклопедичному словнику бізнесмена під контролем розуміється замір та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що корегують їх;

– як процес, що забезпечує відповідність функціонування об'єкту управління прийнятним управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення поставлених цілей;

– як складова частина управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами;

– повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності.

Таке неоднозначне трактування поняття «контроль» передбачає, що контроль може розглядатися як один із головних принципів управління; стадія процесу (циклу) управління; функція управління.

Це пояснюється тим, що кожен виробничий цикл або соціальний процес відрізняється певними характеристиками та вимагає управлінського впливу, що забезпечує досягнення мети, визначеної заздалегідь. Тобто сутність та зміст контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті у відриві від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує.

Втім у загальному з погляду суспільних процесів контроль варто розрізняти за наступними видами:

– контроль як функція відношень у соціальному управлінні – це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта в соціальній сфері суспільства з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів;

– контроль як функція відношень у політичному керівництві є засобом розширення демократії в умовах багатопартійного суспільства.

Основна мета контролю:

– перевірка виконання правлячою партією своїх програмних установок і передвиборних платформ по прискоренню соціально-економічного розвитку країни для зростання добробуту народу;

– контроль як функція відношень у народній демократії – засіб самоврядування народу, що здійснюється самим народом і для народу;

– контроль як функція відношень в управлінні продуктивними силами і виробничими процесами або інакше кажучи економічний контроль доцільно розглядати як систему контрольних мір, спрямованих на раціональне господарювання підприємців з різними формами власності в ринкових умовах.

Наведені вище визначення контролю розкривають переважно його змістову частину, яка включає перевірку та систематичне спостереження економічних, соціальних, політичних, ідеологічних, науково-технічних і інших напрямків розвитку суспільства.

Таким чином, визначення поняття «контроль» має враховувати основні і найбільш загальні властивості цього явища, сутність яких полягає у здійсненні певних відносин. Тобто під контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів. Чому система? Тому що це сукупність, досить різних відносин. І в кожному з цих видів відносин є свої особливості, в основу яких покладена класифікаційна ознака, свої методи здійснення контролю. Крім цього контроль може розглядатися і як функція відносин з приводу управління.

1.8 Контроль як функція управління

Контроль як функція управління займає особливе положення, бо це, перш за все, засіб зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, який інформує про дійсний стан керованого об'єкта.

Передумовами виникнення контролю як функції управління є: невизначеність; попередження виникнення кризових явищ; підтримання успіху.

Основними цілями контролю як функції управління на підприємстві є забезпечення:

- планової плинності виробничого процесу;
- стандартів якості продукції, що випускається;
- ефективності діяльності підприємства;
- фінансової конкурентоздатності підприємства;
- гарантій належного виконання управлінського рішення;
- встановлення зворотного зв'язку в процесі управління.

Тому контроль в управлінні об'єктивно необхідний для успішного функціонування системи управління, а його відсутність приводить до самих непередбачених соціально-економічних наслідків.

Поняття «контроль» можна інтерпретувати як у вузькому змісті – як один з етапів процесу управління (або як одну з його функцій), так і в більш широкому змісті - як підсистему, яка входить у структуру загального управління організацією, що складається з ряду елементів.

При цьому управлінський контроль в найбільш вузькому змісті - це здійснення його суб'єктами, наділеними відповідними повноваженнями (тобто суб'єктами контролю), наступних дій:

- визначення фактичного стану або дії керованої ланки системи управління організацією (об'єкта контролю);
- порівняння фактичних даних з нормативними (плановими), тобто з базою для порівняння, прийнятої в організації, або заданої ззовні, або заснованої на раціональності;
- оцінювання відхилень, що перевищують гранично припустимий рівень, на предмет ступеня їхнього впливу на аспекти функціонування організації;
- виявлення причин даних відхилень.

Відповідно до підходу у вузькому змісті ціль контролю – інформаційна прозорість об'єкта управління для прийняття ефективних рішень.

У понятті інформаційної прозорості об'єкта управління відбите певне уявлення про ступінь керованості даного об'єкта, тобто про те, як в процесі управління забезпечується підтримка необхідного стану або дії об'єкта управління у відповідний період часу.

Відповідно до цього до головних функцій контролю слід віднести оперативну, підпорядковану, превентивну, комунікативну, інформативну та захисну.

У широкому змісті контроль у сучасних умовах господарювання доцільно представити як підсистему, яка складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю), елементів виходу (інформація про об'єкт управління, яка отримана в результаті контролю) і сукупності наступних взаємозалежних ланок: центрів відповідальності, техніки контролю (тобто інформаційно-обчислювальної техніки та відповідних технологій), процедур контролю, середовища контролю, системи обліку.

При цьому особливість контролю полягає в його двоїстій ролі в процесі управління. У результаті глибокої інтеграції контролю й інших елементів процесу управління на практиці неможливо визначити коло діяльності для працівника таким чином, щоб він (процес управління) відносився тільки до одного елемента управління без його взаємозв'язку і взаємодії з контролем.

Інакше кажучи, будь-яка управлінська функція (функція планування, обліку, інші) обов'язково інтегрована з контрольною. Тому правомірно затверджувати, що контроль організації є невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління; відособленою стадією, яка забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості ходу процесу управління на всіх інших стадіях.

Досягнення цілей контролю в управлінні забезпечується реалізацією завдань, які полягають у досягненні основних показників ефективності управління організацією:

- відповідність діяльності організації прийнятій тактиці та стратегії;
- стійкість організації фінансово-економічної, ринкової і правової точок зору;
- збереженість ресурсів і потенціалу організації;
- належний рівень повноти і точності первинних документів, якості первинної інформації для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;
- безпомилковість реєстрації й обробки фінансово-господарських операцій організації: наявність, повнота, арифметична точність, рознесення по рахунках, формальний дозвіл, тимчасова визначеність, представлення і розкриття даних у звітності;
- раціональне й ощадливе використання усіх видів ресурсів; дотримання працівниками організації встановлених адміністрацією
- додержання вимог, правил, процедур, положень про підрозділи, посадових інструкцій, правил поведінки, планів документації і документообігу, планів організації праці, наказу про облікову політику, інших наказів і розпоряджень;
- дотримання вимог федеральних законів і підзаконних актів, виданих органами влади і її суб'єктів, а також повноважними органами місцевого самоврядування тощо.

Результативність контролю в управлінні характеризує економія втрат, тобто збитку, обумовлена функціонуванням системи (іншими словами: різниця між передбачуваними величинами збитків в умовах відсутності контролю і при його наявності).

Підсистему контролю в управлінні за прийнятим рішенням можна підрозділити на кілька видів контролю: попередній, поточний, заключний, зі зворотним зв'язком, по стандартах, по показниках результативності, по показниках припустимих відхилень.

Ефективність контролю залежить від багатьох факторів, але насамперед, від часового аспекту, на стадії якого здійснюється попередній, поточний і заключний контроль та діапазону контролю, що припускає організацію контролю по усіх фазах управлінської системи контролю (планування, розробки оргструктури та інше).

Запитання для самоперевірки

1. Основні історичні етапи розвитку контролю.
2. Еволюція контролю на теренах України.

3. Основні етапи розвитку органів контрольно-ревізійної роботи в зарубіжних країнах.
4. Правова основа та організаційні схеми контролю в зарубіжних країнах.
5. Організація контрольно-ревізійної роботи в окремих країнах.
6. Суть контролю як функції управління.
7. Поняття контролю як економічна категорія.

Тестові завдання

1. Найбільш повно поняття «контроль» характеризує таке:
 - 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. Якому етапу розвитку контролю притаманні такі риси, як розвиток державного рахівництва, введення інвентарного опису тощо:
 - а) давні часи (до н.е.);
 - б) 6-8 ст.н.е.;
 - в) 11-13 ст.н.е.?
3. У Румунії основу контролю складають такі його різновиди:
 - а) президентський, парламентський, урядовий;
 - б) парламентський, судовий, урядовий;
 - в) парламентський, урядовий, відомчий.
4. Контроль виконує такі функції:
 - а) діагностичну, прогностичну, оцінювальну;
 - б) діагностичну, інформаційну, регулюючу;
 - в) інформаційну, профілактичну, мобілізуючу;
 - г) аналітичну, прогностичну, інформаційну.
5. В Україні етапом становлення контролю вважається:
 - а) 1998–2000 рр.;
 - б) 1990–1997 рр.;
 - в) 1991–1993 рр.
6. В якому році було прийнято Лімську Декларацію:
 - а) 1977 р.;
 - б) 1976 р.;
 - в) 1971 р.?
7. Чи входить до Рахункової Палати Франції така посада, як генеральний прокурор:
 - а) так;

- б) ні;
 - в) входила до 2001 року?
8. Фактором, що гальмує розвиток контролю, є:
- а) постійна зміна керівників контрольно-ревізійних служб;
 - б) невизначеність законодавчої бази;
 - в) закони про контроль не проходять голосування у парламенті.
9. Слово «контроль» походить від:
- а) англійського слова «control»;
 - б) німецького слова «controlling»;
 - в) французького слова «controle».
10. Від яких факторів залежить ефективність контролю:
- а) інформаційної та правової бази;
 - б) часу та діапазону;
 - в) планування та розроблення?

Розділ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНОЇ І РЕВІЗІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1 Зміст контрольно-ревізійної діяльності

В умовах реформування економіки роль контрольно-ревізійної діяльності значно зростає, оскільки боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно і компетентно підготовлених працівників державної контрольно-ревізійної служби. 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, 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.

Таким чином контрольно-ревізійна діяльність відіграє важливу роль в економічному механізмі управління, оскільки координує і погоджує ряд однорідних процесів, виконання яких здійснюється колективом працівників. Вона здійснюється та проводиться у формі ревізій і перевірок, де перевірка – це обстеження і визначення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства або їх підрозділів. На відміну від ревізії перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Контрольно-ревізійна діяльність – це сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

Контрольно-ревізійна процедура – це організація перевірки наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, розрахункових операцій та інше.

Поряд із цим слід також розрізняти контрольно-ревізійний процес та організацію контрольно-ревізійної діяльності.

Контрольно-ревізійний процес – це послідовна зміна контрольно-ревізійних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей.

Організація контрольно-ревізійної діяльності – це комплекс заходів, спрямованих на здійснення економічного контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах.

До складових частин контрольно-ревізійної діяльності входять: суб'єкти; учасники; об'єкти; контрольно-ревізійні дії та операції; засоби та способи їх здійснення; результати контрольно-ревізійних дій.

Суб'єкти контрольно-ревізійної діяльності – це контролер, ревізор, аудитор тощо, які незалежно від виду професійної діяльності мають певні повноваження на здійснення контролю суб'єкта господарювання.

Учасники ревізії – це окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь у здійсненні контрольно-ревізійного процесу.

Контрольно-ревізійні дії – це акти поведінки суб'єкта контрольно-ревізійної діяльності, направлені на виконання програми ревізії.

Ревізійні операції – сукупність взаємопов'язаних контрольно-ревізійних дій, спрямованих на досягнення цілей ревізії.

Засоби контрольно-ревізійної діяльності – це інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату контрольно-ревізійної діяльності.

Способи контрольно-ревізійної діяльності – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату ревізії за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями контрольно-ревізійної діяльності. Вони можуть бути гласні та негласні, базуватись на наукових, професійних знаннях.

Систему засобів називають контрольно-ревізійною технікою, а систему способів – контрольно-ревізійною тактикою.

Результат контрольно-ревізійних дій – це висновок ревізора, складений на підставі застосування суб'єктами контрольно-ревізійної діяльності комплексу способів і засобів ревізії.

При цьому розкриттям змісту контрольно-ревізійної роботи є різні узагальнення організаційних моделей контролю та ревізії за визначеними ознаками.

Втім методи, способи, прийоми та техніка контрольно-ревізійної діяльності значною мірою залежать від об'єкта контролю і умов його вивчення. Зміст об'єкта контролю та умови його дослідження визначають вибір і послідовність застосування спеціальних прийомів і методів документального і фактичного контролю під час проведення ревізії.

Одночасно документальна перевірка змісту операцій і процесів є основним заходом документального контролю. Вона проводиться на підставі даних первинних документів, облікових реєстрів, звітності і встановлених показників кошторису з метою підтвердження законності, доцільності і достовірності здійснених фінансово-господарських операцій. Документи перевіряються суцільним або вибіркоким способом. При суцільному способі перевіряється зміст здійснених операцій за весь ревізійний період, оформлених відповідними документами та відображених у бухгалтерських реєстрах і звітності.

Проте найбільш раціональним і економічним є систематизований спосіб перевірки змісту фінансово-господарських операцій, при якому перевірка ведеться за однорідними операціями незалежно від часу їх здійснення. Такий метод дає змогу працівникові контрольно-ревізійного

органу вивчити взаємозв'язок окремих операцій за різні періоди часу і підвищує якість та глибину перевірки.

Достовірність фінансово-господарських операцій можна також виявити при формальній і арифметичній перевірці документів.

Під час формальної перевірки встановлюються повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують фінансово-господарську операцію. При цьому слід засвідчитись у відсутності не оговорених виправлень, підчисток, дописок тексту і цифр та достовірності підписів розпорядників кредитів та посадових осіб. Щоб впевнитись у достовірності підписів у документі, зіставляють підпис у вказаному документі з його підписами в особовій справі чи зразках підпису в інших документах (відомості на отримання зарплати та ін.).

Арифметична перевірка дає змогу виявити правильність підрахунків у документах та виявити зловживання, завуальовані за неправильними арифметичними діями (наприклад, неправильні підсумки у відомостях на виплату зарплати, касових звітах та інше).

Максимальний ефект в контрольно-ревізійній діяльності можна досягти при належній організації і проведенні процедур, пов'язаних з контрольно-ревізійним процесом. Цей процес контролю включає ряд послідовних етапів (стадій) організації і проведення ревізій.

Проте по суті контрольно-ревізійний процес включає два тісно пов'язані між собою етапи: в контрольно-ревізійному органі і безпосередньо на підприємстві. В контрольно-ревізійному органі цей етап процесу контролю включає такі стадії:

- планування проведення ревізій та їх індивідуалізацію;
- накопичення нормативно законодавчої інформації стосовно ревізій; комплектування ревізійної групи, підготовку ревізора до проведення ревізій на конкретному підприємстві та вивчення змісту акту попередньої ревізії;
- складання програми та планування ревізії і їх затвердження.

2.2 Стадії контрольно-ревізійного процесу

У контрольно-ревізійному процесі виділяють такі стадії: організаційну, дослідну та стадію узагальнення і реалізації результатів контролю.

Організаційна стадія включає вибір об'єкта ревізії та її організаційно-методичну підготовку. Вибір об'єкта ревізії зумовлюється нормативними строками проведення контрольних перевірок, а також відхиленням окремих показників роботи підприємств від нормативних (встановлення фактів порушення чинного законодавства, розкрадання цінностей, стихійні лиха тощо), що зумовлює потребу у невідкладних контрольних

діях. Організаційно-методична підготовка ревізії чи перевірки починається з вивчення об'єкту, що перевіряється. Для цього як джерела інформації використовують річну, періодичну бухгалтерську та статистичну звітність, установчі документи, акти попередніх ревізій, документи тематичних перевірок та прийнятих за ними рішень. На підставі проведеного аналізу особливостей фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю керівник бригади розробляє програму перевірки, яку затверджує керівник організації, що призначила ревізію.

Дослідна стадія контрольно-ревізійного процесу здійснюється ревізійною бригадою чи окремим ревізором безпосередньо на об'єкті контролю. Складається ця стадія з двох етапів – перед дослідного і дослідного. Перед дослідний етап включає процедури організаційного характеру на об'єкті контролю, які спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення ревізії чи перевірки. На цьому етапі проводиться обстеження об'єкта контролю, мета якого полягає у вивченні структури підприємства безпосередньо в його підрозділах, місцях зберігання коштів і товарно-матеріальних цінностей та виробничих приміщень. Одночасно вивчають структуру управління підприємством та розподіл функцій управління між керівництвом та іншими службами підприємства. Дослідний етап – це виконання конкретних контрольно-ревізійних процедур з перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності безпосередньо на підприємстві, у тому числі і з використанням обчислювальної техніки.

Узагальнення результатів контролю полягає в систематизації виявлених недоліків та порушень в діяльності підконтрольного підприємства. При цьому виявлені недоліки групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють результати в акті ревізії. Завершальним етапом контрольно-ревізійного процесу є реалізація результатів контролю. Ревізійна бригада разом з керівництвом підприємства, де було проведено ревізію, обговорює результати контролю у трудовому колективі. Це дає змогу об'єктивно визначити причини недоліків у діяльності підприємства та розробити проект профілактичних заходів щодо запобігання порушень і недоліків у подальшій роботі підприємства.

2.3 Планування контрольно-ревізійної діяльності. Види планів у ревізії

Планування ревізії є першим і найбільш важливим етапом організації контрольно-ревізійної діяльності, тому що від цього здебільшого залежить раціональне використання контрольно-ревізійного апарату, правильна організація ревізій та їх ефективність.

Нормативно планування контрольно-ревізійної діяльності базується на Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», відповідно до якого органи державної ревізійної служби проводять ревізії та перевірки за своєю ініціативою не частіше 1 разу на рік. Як правило, між черговими ревізіями чи перевітками має пройти не менше ніж 3 місяці.

Теми і об'єкти для ревізій (перевірок) включаються в плани контрольно-ревізійної роботи відповідно до річного плану основних питань економічної і контрольної роботи Головного контрольно-ревізійного управління України. На підставі рішення і вказівок обласного контрольно-ревізійного управління, вивчення звітних та інших даних про хід виконання державних та місцевих бюджетів, даних про стан справ щодо забезпечення збереження коштів і матеріальних цінностей, узагальнення матеріалів раніше проведених ревізій, на підставі скарг, заяв, звернень про фінансові порушення та зловживання, що надійшли від громадян, правоохоронних органів і органів місцевої влади.

При складанні плану роботи враховується така періодичність:

1) для сільських, селищних і міських Рад народних депутатів по виконанню бюджетів, кошторисів установ, що утримуються на їх бюджетах, комплексно проводяться не рідше 1 разу в рік;

2) виконання кошторисів бюджетних установ, що обслуговуються централізованими бухгалтеріями, а також ведуть самостійний облік - не рідше 1 разу на два роки. Ці ревізії проводяться працівниками місцевих фінансових органів, контрольно-ревізійних відділів у районах, містах спільно із працівниками відповідних відділів місцевих органів державної влади.

До планів роботи обов'язково долучаються:

1. Централізовані завдання та інші доручення доведені КРУ вищого рангу. При цьому планувати термін проведення ревізій чи перевірки за централізованим завданням треба таким чином, щоб мати не менше як 15 календарних днів для узагальнення і реалізації матеріалів ревізії і перевірок.

2. Доручення і завдання правоохоронних органів і податкових адміністрацій, які підписані, переважно, першими особами органів прокуратури, МВС, СБУ, ДПА, їх структурних підрозділів та погоджені з контрольно-ревізійним управлінням.

Перевага у черговості виконання ревізій надається за зверненнями саме цими органами.

У планах контрольно-ревізійної діяльності необхідно також передбачити періодичні перевірки виконання рішень, пропозицій, вимог, прийнятих за результатами проведених ревізій. Відповідно до цього у плані контрольно-ревізійної діяльності вказують:

- тему ревізії (перевірки);
- назву об'єкта, його відомчу підпорядкованість;
- підставу для включення в план (пункт, номер і дату листа КРУ або конкретного правоохоронного органу, податкової адміністрації);
- ревізійний період (місяць і рік попередньої ревізії);
- термін виконання (зазначено місяць, коли буде проводитись ревізія щодо виконання централізованих завдань голови КРУ, до якого числа місяця повинна бути надіслана відповідь за матеріалами ревізії);
- планові затрати часу (тривалість ревізії в робочих днях, як правило, не більше 30 робочих днів);
- виконавці (планові затрати часу в робочих днях по кожному виконавцю).

Крім перерахованих реквізитів, в плані передбачені ще такі розділи:

- А – ревізії і перевірки щодо виконання кошторисів бюджетної установи;
- Б – ревізії і перевірки підприємств і організацій;
- В – перевірка виконання наказів і рішень, що прийняті за результатами раніше проведених ревізій і перевірок;
- Г – організаційна робота.

Зміни у план роботи контрольно-ревізійного відділу вносяться посадовими особами обласного контрольно-ревізійного управління на підставі обґрунтованого подання начальника контрольно-ревізійного відділу за місяць до закінчення поточного півріччя. У змінах вказується номер пункту плану, назва об'єкта, тема і тривалість ревізій, терміни проведення чи об'єкти яких підлягають зміні, та на що буде використано вивільнені людино-дні.

При цьому під час планування контрольно-ревізійні органи повинні дотримуватися ряду принципів, до яких належать:

- комплексність планування - це взаємозв'язок та узгодженість всіх етапів планування;
- безперервність планування – це встановлення поєднання завдань групі ревізорів та ув'язка етапів планування по термінах та суміжних господарюючих суб'єктах.
- оптимальність планування — це варіантність планування для різноманітного вибору оптимального варіанту загального плану та програми ревізії на підставі критеріїв, визначених ревізійною організацією.

За видами планів в ревізії розрізняють :

- перспективний план – складається, як правило, на п'ять років і включає заходи з введення більш досконалих форм і методів економічного контролю, удосконалення діючих і розробка нових нормативно-довідникових матеріалів і методичних рекомендацій з питань

проведення контрольно-ревізійної роботи, з підготовки підвищення кваліфікації кадрів контрольно-ревізійного апарату;

– річний план – складають всі установи, що мають підвідомчі підприємства, в листопаді або грудні поточного року на наступний календарний рік. Його складає керівник контрольно-ревізійної служби (відділу) чи уповноважена ним особа;

– квартальний план – складається за 10-12 днів до початку нового кварталу. Його підписує начальник відділу контрольно-ревізійної служби, затверджує керівник відомства. На відміну від річних, в квартальних планах охоплюється ширше коло показників – зазначаються період, за який проводиться ревізія, обсяг і тривалість ревізії, особи, відповідальні за проведення ревізії.

На підставі квартального плану, керівник ревізійної служби складає індивідуальні місячні або квартальні плани ревізій для кожного контролера. Вони складаються в одному примірнику, підписуються тільки керівником ревізійного органу та вручаються виконавцям не пізніше, ніж за 10 днів до початку місяця, або кварталу, щоб виконавці мали час для підготовки до ревізії.

2.4 Права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів

У процесі проведення ревізії контролер-ревізор має право:

1) ревізувати і перевіряти на підприємствах і в установах грошові та бухгалтерські документи, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження та витрачання коштів, матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей та грошових сум, цінних паперів, матеріалів, готової продукції та інше;

2) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних з ревізією. Припиняти на поточних та інших рахунках в банку розрахункові операції у випадках, коли керівництво об'єкта перевірки перешкоджає працівнику контрольно-ревізійної служби виконувати свої обов'язки;

3) залучати кваліфікованих спеціалістів для проведення експертизи, контрольних запусків сировини у виробництво, обміру;

4) вимагати від керівника об'єкта, що ревізується, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків; у необхідних випадках опечатувати касу, касові приміщення, склади, архіви, а у разі виявлення зловживань, - вилучати необхідні документи на строк до закінчення ревізії (залишати у справах акт вилучення таких документів);

5) одержувати від НБУ, його установ, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідок про

банківські операції і залишки коштів на рахунках, а від підприємств і організацій, в т.ч. недержавних форм власності, - довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, що ревізуються;

6) одержувати від службових та матеріально відповідальних осіб, яких перевіряють, письмові пояснення з питань, які виникають в ході ревізії;

7) стягувати в дохід держави кошти, одержані підприємством за незаконними угодами без передбачених законом підстав та з порушеннями чинного законодавства;

8) накладати у випадках, передбачених законодавством, на керівників та інших службових осіб підприємства адміністративні штрафи;

9) застосовувати до підприємства фінансові санкції.

Найбільш повно права, обов'язки та відповідальність контролерів-ревізорів регламентується законами України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» і Положенням «Про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління». У ході здійснення контрольно-ревізійного процесу контролер-ревізор повинен керуватися законодавством України, а також нормативно-правовою документацією (наказами, положеннями, інструкціями) міністерств і відомств, до яких відносяться підприємства, що перевіряються. Контролер-ревізор зобов'язаний правдиво, точно і об'єктивно висвітлювати виявлені ревізією факти по рушень, зловживань із зазначенням конкретних осіб, розміру заподіяної шкоди та причин.

Контролери-ревізори несуть відповідальність за навмисне виправлення результатів перевірки операцій за різними напрямками та видами економічної діяльності, приховування фактів нестач і розтрат цінностей, приписок невиконаних робіт, злочину халатність при виконанні службових обов'язків. Вони також відповідають за порушення службової етики, використання службового становища у корисних цілях. Контролери повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниці. За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків він притягується до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства.

2.5 Документи як об'єкт дослідження у ревізії, класифікація документів

Документ (від лат. documentum – свідоцтво) має юридичне значення як доказ законності здійснення операції та правильності записів у регістрах бухгалтерського обліку. Крім цього вивчення документів дає можливість ознайомитись з виробничим процесом, його технологією,

виявити допущені порушення і недоліки. Однак у процесі ревізії розглядається та вивчається велика кількість різних документів, кожна однорідна сукупність яких має свої особливості і потребує специфічних прийомів їх вивчення. З цією метою розробляється класифікація документів за різними ознаками:

- за способом виконання – рукописні, машинописні, топографічні, звукові документи, фотодокументи, виконані на комп'ютері, малюнки, тощо;
- за джерелом інформації – офіційні, приватні;
- за способом передачі – відкриті, кодовані;
- за юридичною силою – дійсні, недійсні, офіційні, неофіційні;
- за етапами відображення – первинні, вторинні, наступні;
- за відповідністю правилам складання – доброякісні, недоброякісні;
- за місцем створення – внутрішні; зовнішні; в межах компетентності відповідного органу; документи, видані понад повноваження органу;
- за способом порівняння – ідентифіковані, не ідентифіковані;
- за змістом відображення операцій, фактів – грошові, матеріальні, розрахункові, планові, нормативні, бухгалтерського оформлення.

Не менш важливим є докладніша класифікація документів за відповідністю правилам складання. За якісними ознаками документи поділяються на доброякісні й недоброякісні.

Доброякісним вважається документ, що відповідає вимогам Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, складених за затвердженою формою, у якому заповнені всі необхідні реквізити і в якому правильно відображено виконану господарську операцію.

До недоброякісних відносять документи, які не відповідають переліченим вище вимогам і відображають здійснену операцію у перекрученому вигляді та містять фальшиві факти: наприклад, облікові листи, наряди, де вказано завищені обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт і одиничні розцінки, тарифи, розряди тощо.

Недоброякісні документи за змістом відображених в них операцій вважаються підробленими і поділяються на дві групи: з матеріальною підробкою та з інтелектуальною підробкою.

Підробленими (фальсифікованими) є документи, які мають підроблені підписи, резолюції, штампи і печатки, заміну текстів і сум, підчистки, приписки, виправлення та інші прийоми підробки з метою приховування фактів розтрат і крадіжок цінностей, безгосподарності, незаконних і недоцільних операцій, окомилування тощо.

Матеріальна підробка – це зміна змісту оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок, відмітки заднім числом та інших способів (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підробленою розпискою про отримання по ній грошей тощо).

Документи, що містять сліди матеріальної підробки, поділяють на дві групи: документи з частковою підробкою і документи, підроблені повністю.

При частковій підробці в документі можуть бути виявлені зміни тексту (дописки, виправлення), сліди підчисток, травлення тощо.

Документи, підроблені повністю, можуть бути виготовлені на задалегідь викрадених бланках інших підприємств, містити підроблені підписи посадових осіб тощо.

При цьому документ, якого фактично немає, але він видається за існуючий, вважається фіктивним (від лат. fictio – вигадка).

Інтелектуальна підробка - це складання і видача документа, правильно оформленого з формального боку, але такого, що задалегідь містить неправдиві дані. Наприклад, рахунок підприємства із завищеними цінами або платіжна відомість із завищеною сумою заробітної плати, що нарахована і видана організатору крадіжки або його спільнику. Документи з інтелектуальною підробкою, що містять задалегідь неправдиві дані, поділяються на безтоварні і безгрошові (повністю або частково).

Безтоварні – це документи, якими оформлено рух виробничих засобів в той час, як в дійсності вони не надходили, витрачені на інші цілі або взагалі залишились без руху. Наприклад, рахунки на нібито відпущені товари, які були викрадені.

Безгрошові – це оформлені операції з руху грошових коштів, які в дійсності не відбулись. Наприклад, рахунок приватної особи за виконану ним роботу, що додається до авансового звіту, в той час як в дійсності робота не виконана, гроші не виплачені, а привласнені одержувачем авансу, який і склав безгрошовий документ.

На практиці зустрічаються документи частково безтоварні й частково безгрошові.

До частково безтоварних документів можна віднести видаткову накладну на відпуск кормів зі складу тваринницької ферми на відгодівлю телят, у якій поряд із фактично відпущеними кормами числяться й такі, яких бракує у коморі і які списано за домовленістю завідувача складу й завідувача ферми з метою приховування нестачі кормів у коморі.

Частково безгрошовою може бути платіжна відомість, виписана під виглядом виплати заробітної плати, у якій одночасно на суму дійсно належної оплати праці дописана сума на оплату праці вигаданих осіб, за рахунок чого списано вкрадену з каси готівку.

При цьому до основних ознак підробки документів відносяться:

- підчистка механічне знищення тексту документів шляхом стирання (гумкою) або вирізання гострим предметом;
- травлення – знищення фрагментів тексту безпосередньо хімічним способом;
- дописка – вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції.

Відповідно до зазначеного ревізор встановлює законність та дійсність документу, доцільність відображеної у документі операції.

Важлива мета пізнання в ревізії – отримання об'єктивної істини про господарські явища, що вивчаються.

Встановлення об'єктивної істини в ревізії об'єднується в наступне триєдине завдання, яке вимагає, щоб:

- жодне порушення, якщо воно мало місце, не залишилося невиявленим;
- виявлена шкода, по можливості, була відшкодована винними особами;
- була попереджена можливість появи аналогічних порушень в майбутньому.

Процес пізнання в ревізії носить опосередкований характер, а саме здійснюється шляхом вивчення господарських операцій, фактів минулого, відображених в документах. Цей процес має наступні особливості:

- метою пізнання є встановлення законності, ефективності та достовірності здійсненої операції, усунення причин та умов, що сприяють господарським порушенням;
- пізнавальна діяльність суб'єкта контролю має юридичну форму та обмежена застосуванням дозволених законом засобів пізнання;
- суб'єктами пізнання в ревізійному процесі виступають лише особи, які мають на це відповідні, передбачені законодавством, повноваження;
- об'єктами пізнання виступають лише документально підтверджені господарські операції;
- пізнання, як правило, є обмеженим і регламентується термінами, встановленими суб'єктом контролю;
- пізнання здійснюється за обов'язкової участі зацікавлених осіб;
- результатом пізнання є встановлення законності здійснених операцій, осіб, винних у допущенні порушень, розміру збитку, вжиття заходів до його стягнення, обґрунтованість фактів, що фіксуються суб'єктом контролю;
- результати пізнання оформлюються відповідним актом, довідкою, висновком тощо.

2.6 Способи перевірки документів

Будь-який документ підлягає ретельній перевірці. Однак перевірку документів необхідно проводити в комплексі, поєднуючи різноманітні способи їх дослідження. Це скорочує час, підвищує якість та ефективність ревізії.

До основних способів перевірки документів належать:

1. Хронологічна перевірка, яка передбачає розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, при меморіальних ордерах, звітах, зведених накопичувальних відомостях. Цей вид перевірки малоефективний, оскільки він розпорошує увагу ревізорів на різноманітні за економічним змістом господарських операціях, при цьому порушується процес їх планомірного і глибокого вивчення. Проте перевірка документів у хронологічній послідовності здійснюваних господарських операцій виправдовує себе в умовах застосування меморіально-ордерної форми обліку під час ревізії підприємств, що виконують незначний обсяг роботи.

2. Систематизована перевірка документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок. Особливо ефективна вона при журнально-ордерній формі обліку, коли економічно однорідні первинні документи згруповані й підшиті за окремими журналами-ордерами й рахунками синтетичного обліку. Запис господарських операцій у журналах-ордерах за кредитовою ознакою забезпечує ефективну перевірку списання господарських коштів підприємства і кореспонденції рахунків. При цьому одночасно поєднується наочне узагальнення однорідних господарських операцій і процесів з детальною поглибленою перевіркою їх за первинними документами. Систематизація однорідних операцій у журналах-ордера сприяє оперативному здійсненню взаємного контролю.

Основними прийомами систематизованої перевірки є:

- постійний контакт ревізора з господарською дійсністю;
- зустрічна перевірка документів і операцій;
- розгляд господарських процесів, балансів рахунків та різних сфер діяльності в їх взаємозв'язку;
- перевірка реєстрів обліку та їх взаємозв'язків з документами;
- розгляд господарських явищ та процесів в динаміці;
- порівняння однорідних фактів;
- нормативна перевірка затрат;
- опитування учасників господарських операцій;
- всебічна перевірка фактів;
- формування робочих гіпотез.

Таким чином, систематизована документальна перевірка характеризується поєднанням узагальненого вивчення однорідних операцій з детальним їх дослідженням, виявленням взаємозв'язків між операціями, первинними документами, обліковими регістрами й звітністю.

3. Комбінована перевірка – дослідження документів поєднує хронологічний і систематизований способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями.

4. Вибіркова перевірка, яка полягає в тому, що ревизор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Поруч із цим можна також виділити наступні способи перевірки документів:

- формальна перевірка – визначається ступень правильності складання документів;

- фактична перевірка за суттю, мета якої – переконатися, що операції, які відображені в документах дійсно мали місце;

- аналітична (*нормативна*) перевірка використовується для встановлення законності господарських операцій шляхом порівняння з діючими нормами, лімітами, планами або кошторисами і визначення економії чи перевитрат;

- юридична перевірка має за мету визначити відповідність відображених у документах господарських операцій чинному законодавству. Господарську операцію можна вважати законною, якщо її зміст не суперечить чинним законам, постановам, нормативним актам; економічна перевірка використовується для визначення доцільності господарських операцій шляхом з'ясування, яку економічну вигоду, користь вони дають, чи було при цьому складено економічно обґрунтовані розрахунки і які кінцеві результати. Доцільність операції або її ефективність ревизор визначає перевіркою відповідності її показникам плану, прогресивній нормі, рівневі ідентичних показників передових господарств чи іншим показникам, що характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність її виконання.

Перевірку бухгалтерських документів і оснований на них записів у облікових регістрах аналітичного обліку здійснюють двома способами: від запису до документа і від документа до запису.

При першому способі за основу беруться облікові регістри. Кожний запис у них, що відображає господарську операцію, перевіряють за виправдувальними документами.

При другому способі, навпаки, за основу береться папка (справа) з виправдувальними документами. Кожний документ у ній, яким оформлена господарська операція, перевіряють за відповідними записами в облікових регістрах.

Перевірка також може бути суцільною або вибірковою. Суцільним порядком перевіряють касові й банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, доходи й фінансові результати, витрати, непланові втрати, про що зазначається в програмі ревізії або робочому плані ревізора (бригади ревізуючих). Проте, якщо вибірковою перевіркою виявлено серйозні порушення або зловживання, то ревізія у цій ділянці діяльності проводиться суцільним способом. Вибірково проводять перевірку записів про обороти і залишки в журналах-ордерах, відомостях, розроблювальних таблицях.

2.7 Узагальнення результатів контролю та їх реалізація

Завершальним етапом контрольної-ревізійного процесу є узагальнення та реалізація його результатів. 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, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків із дебіторами й кредиторами, результати контрольної 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 (касиром).

Загальний акт має бути складений по закінченні 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 – 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.

2. Виробничо-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.

3. Бухгалтерський облік і звітність. У цій частині аналізується стан бухгалтерського обліку й достовірність наданих звітів.

Остаточні результати ревізії узагальнюються і викладаються у заключному акті ревізії на основі записів у робочих журналах ревізорів, актів проміжного контролю та розроблених аналітичних таблиць, статистичних розрахунків тощо. Крім цього приймається рішення щодо усунення виявлених недоліків.

Реалізація результатів ревізії проводиться на підставі організації контролю за виконанням рішень за результатами комплексної ревізії. В практичній роботі використовують різні способи контролю за виконанням рішень, зокрема:

- не пізніше ніж через місяць після закінчення ревізії (перевірки) підприємство, організація подає в перевіряючу установу довідку про усунення виявлених недоліків;
- повторно перевіряють достовірність одержаної інформації про усунення недоліків.

Запитання для самоперевірки

1. Які виділяють ревізії за складом спеціалістів?
2. Назвіть основні права ревізорів.
3. Перерахуйте обов'язки ревізорів.
4. Назвіть основні етапи ревізії.
5. Як групуються порушення за об'єктами перевірки під час ревізії?

6. Яким чином здійснюються організація і підготовка до проведення комплексної ревізії?

7. Поясніть процес оформлення результатів ревізії.

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. Результати ревізії оформляються:

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

4. 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.

5. 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.

6. До документальних прийомів відносяться:

- а) хронологічна перевірка;

- б) огляд;
- в) групування недоліків;
- г) взаємний контроль.

7. Перевірка доброякісності документування проводиться шляхом:

- а) арифметичної перевірки;
- б) зустрічної перевірки;
- в) контрольного порівняння;
- г) формальної перевірки.

8. Що являють собою перспективні плани:

- а) розвиток контрольно-ревізійного процесу на певну перспективу;
- б) шляхи вдосконалювання видів контролю;
- в) заходи щодо усунення недоліків контрольно-ревізійного процесу;
- г) розвиток контрольно-ревізійного процесу в недержавному секторі

економіки на тривалу перспективу?

9. Види планів щодо проведення ревізії:

- а) річний, квартальний, місячний;
- б) загальний, індивідуальний;
- в) перспективний, річний, квартальний, індивідуальний.

10. Стадії контрольно-ревізійного процесу:

- а) організаційна, дослідна, узагальнююча;
- б) планування, дослідження, узагальнення;
- в) інші (власні) варіанти.

Розділ 3

РЕВІЗІЯ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ОПЕРАЦІЙ З РАХУНКІВ У БАНКАХ

3.1 Завдання, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії

Як свідчить контрольно-ревізійна практика, найбільше випадків порушень фінансової дисципліни допускається при здійсненні касових та розрахункових операцій і особливо операцій з готівкою. Тому ревізія касових та банківських операцій – це найвідповідальніша ділянка документальної ревізії.

Головними завданнями ревізії касових операцій та готівкового обігу на підприємствах є:

- 1) перевірка фактичної наявності та забезпечення збереження готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності та валютних коштів;
- 2) встановлення законності та економічної доцільності здійснення готівкових операцій, дотримання касової та фінансової дисципліни;
- 3) перевірка встановлення правил приймання, видачі та обліку готівки.

Об'єктами ревізії операцій з коштами є: збереження коштів і цінних паперів; касові і банківські операції; первинна документація і бухгалтерський облік операцій коштами. Важливим об'єктом є також нестача коштів і збитки, їх обґрунтованість та встановлення відповідальних за них осіб.

Джерелами інформації при ревізії готівкових операцій є: прибуткові та видаткові касові ордери;

- корінці чекової книжки та квитанції на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- розрахунково-платіжні (платіжні) відомості на виплату заробітної плати та інших виплат;
- авансові звіти, чеки, рахунки на придбання матеріальних цінностей готівкою;
- касові книги та звіти касира;
- журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;
- товарно-касові книги та звіти про використання електронних контрольно-касових апаратів;
- журнали-ордери та відомості за рахунками і субрахунками «Каса» та «Розрахунки з підзвітними особами»;
- облікові записи за позабалансовим рахунком «Бланки суворої звітності»;
- головна книга та звітність підприємства.

Готівковий обіг промислових підприємств України регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні та Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, яка затверджена Постановою правління Національного банку України.

3.2 Контроль дотримання касової дисципліни

Кожне підприємство для здійснення розрахунків готівкою повинне мати касу. Каса – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також прийому, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів.

Під час здійснення операцій двері до каси мають бути замкнуті з внутрішнього боку. Доступ до приміщення каси особам, які не мають відношення до її роботи, забороняється. Уся готівка на підприємствах має зберігатися, як правило, у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках – у комбінованих і звичайних металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки зберігаються у касира. Дублікати ключів в опечатаних касиром пакетах або скриньках зберігаються у керівника підприємства.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник підприємства зобов'язаний під розписку ознайомити його з порядком ведення касових операцій, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей. У разі раптового залишення касиром роботи (через хворобу тощо) цінності, що знаходяться у нього під звітом, негайно перераховуються іншим касиром, якому вони передаються, у присутності керівника і головного бухгалтера підприємства або у присутності комісії, призначеної керівником підприємства, про що складається відповідний акт.

На підприємствах, де за штатним розкладом не передбачена посада касира, обов'язки останнього можуть виконувати бухгалтер або інший працівник за письмовим розпорядженням керівника підприємства за умови укладання між ними угоди про повну матеріальну відповідальність.

У процесі ревізії необхідно перевірити дотримання ліміту каси. Визначення ліміту каси здійснюється підприємствами самостійно, виходячи з розрахунку ліміту залишку готівки у касі, який підписується головним бухгалтером і керівником підприємства. У разі, якщо на підприємстві ліміт залишку готівки в касі не встановлений, то вся наявна готівка в касі на кінець дня є понадлімітною. Підприємства мають право зберігати у касі готівку, яка отримана для виплат, які відносяться до

фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів, понад встановленого ліміту каси на протязі трьох робочих днів, враховуючи день отримання готівки у банку.

Під час ревізії понадлімітні залишки готівки в касі підприємства визначаються прямим підрахунком за кожний робочий день шляхом порівняння залишку готівки в касі на кінець дня зі встановленим лімітом, незалежно від того, здійснювалися у цей день касові обороти чи ні.

При контролі дотримання касової дисципліни важливо перевірити правильність видачі та використання підзвітних сум, виявити факти неправомірної видачі готівки під звіт робітникам, які повністю не розрахувалися за раніше отримані кошти, факти несвоєчасної звітності, а також випадки передавання підзвітних коштів одним працівником іншому.

При перевірці звітів про використання отриманих засобів особливу увагу слід приділяти дотриманню підзвітними особами, встановлених строків складання авансових звітів, своєчасності повернення у касу підприємства залишку невикористаної суми, наявності оригіналів підтверджувальних документів.

Порушення встановлених термінів подання звітів про використання коштів може дозволятися тільки у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або при інших обставинах, які мають документальне підтвердження.

3.3 Ревізія грошових коштів у касі, її завдання та порядок проведення

Ревізію касових операцій розпочинають із перевірки фактичної наявності грошей у касі. Інвентаризація каси проводиться негайно після прибуття ревізора на підприємство у присутності касира і головного бухгалтера. За наявності кількох кас ревізор опечатує їх для попередження можливості покриття, недостачі в одних касах за рахунок готівки інших кас. Ревізор пропонує касиру скласти касовий звіт на момент перевірки. Касир складає і передає ревізору опис купюр готівки у касі і дає розписку про те, що всі прибуткові і видаткові касові ордери включені до звіту і на момент інвентаризації не оприбуткованих і не списаних грошей у касі немає. Звіт касира візує головний бухгалтер підприємства, після чого розпочинається перерахунок готівки та інших цінностей у касі.

У період інвентаризації в касі можуть знаходитися частково оплачені платіжні відомості на виплату заробітної плати, допомоги та інші виплати, а також різні тимчасові неналежним чином оформлені розписки про отримання позичкове працівниками підприємства грошей з каси. Виплати за частково виплаченими платіжними відомостями аудитор приймає до

заліку, про що робиться помітка в акті, а розписки до заліку в залишок готівки не приймаються. Після цього фактична наявність готівки в касі та інших цінностей порівнюється із залишками, зафіксованими у бухгалтерському обліку і касовому звіті. Після закінчення перевірки аудитор оформляє результати інвентаризації актом, який крім нього підписує касир і головний бухгалтер.

Особливу увагу ревизору необхідно приділити обліку і використанню іноземної валюти, що надходить до каси підприємства. Іноземна валюта в касі підприємства відображається у бухгалтерському обліку як у номінальній вартості валюти так і у грошовій одиниці України – гривнях.

До каси іноземна валюта може надходити з валютного рахунку від покупців у оплату проданого товару (виконаних робіт, наданих послуг) підприємством, від підзвітних осіб як залишок невикористаного авансу. Із каси валюта може вноситися до банку – на валютний рахунок, видаватися у підзвіт для покриття витрат на відрядження за кордон або у випадках, дозволеним законодавством, стороннім організаціям в оплату їх продукції (робіт, послуг).

Оцінка операцій з надходження (вибуття) валюти здійснюється за офіційним валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діє на дату оприбуткування (видачі) валюти.

Документування іноземної валюти в касі аналогічне обліку у національній валюті.

Аналітичний облік іноземної валюти в касі підприємства ведеться за кожним найменуванням (долар США, євро та інші).

Синтетичний облік валюти ведеться на субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті», відкрито за найменуваннями іноземної валюти. Відхилення, які пов'язані зі зміною курсу іноземної валюти, відображаються на рахунку у кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати». Курсові різниці визначаються розрахунково-аналітичними прийомами.

Курсові різниці в іноземній валюті, як правило, утворюються від різниці у вартості іноземної валюти при її одержанні із банку, відображаються на бухгалтерському субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті».

Грошову готівку в іноземній валюті заносять у матеріали інвентаризації, зазначаючи назву і суму іноземної валюти, курс Національного банку України на день інвентаризації, суму іноземної валюти у перерахунку на національну грошову одиницю України гривні. Заява касира про наявність грошових коштів та інших цінностей, які не належать підприємству, до уваги не береться, і вони зараховуються на баланс підприємства.

Після перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, виведення їх результатів ревізор приступає до документальної перевірки касових операцій. Об'єктами перевірки є: бухгалтерські записи в журналі за кредитом рахунка 301 «Каса в національній валюті», а також записи за дебетом цього рахунка у розрізі кореспондуючих рахунків, касові звіти з прибутковими і видатковими касовими документами, акти перевірки наявності коштів.

Перевіряючи касові документи на приймання і видачу коштів з каси, потрібно переконатися у дотриманні обов'язкового порядку їх оформлення: встановити, чи заповнено усі реквізити, чи є в цих документах розписки про отримання коштів тощо.

Касові документи, записи в журналі за рахунком 301 і касові звіти перевіряються суцільно з погляду їх законності, доцільності і правомірності.

3.4 Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку

На початку ревізії ревізор повинен особисто одержати у відділенні банку засвідчені довідки про залишки коштів на відповідних рахунках і встановити, чи є у справах бухгалтерії підприємства всі банківські виписки. Під час ревізії велике значення має перевірка правильності залишків та оборотів згідно з обліком на рахунку 311 «Поточний рахунок в національній валюті» і звірка його з виписками банку. Дуже важливо перевіряти повноту оприбуткування в касі одержаних грошей, використовуючи при цьому корінці банківських чеків, банківські виписки і додані до них розрахунково-платіжні документи та дані шифрів і кодів банківських виписок. При цьому важливо з'ясувати, чи заповнюються і підписуються під час одержання грошей у банку поряд з чеками і їх корінці. Якщо у ревізора виникнуть сумніви щодо достовірності виписок, а також правильності виправлень, необхідно детально перевірити документи, додані до них. Для цього дуже важливо перевірити правильність перерахування грошей за розрахунково-платіжними дорученнями і встановити, чи немає випадків виплати коштів за фальшивими документами.

Під час перевірки розрахунково-платіжних банківських документів ревізор встановлює законність і обґрунтованість витрат та правильність віднесення їх на відповідні рахунки. Повноту банківських виписок з'ясовують, використовуючи їх посторінкову їх нумерацію і перенесення підсумків.

У разі виявлення фактів відсутності окремих аркушів виписок банку у справах бухгалтерії, необхідно отримати від банку засвідчені дублікати (копії). Вірогідність виписок визначають як за зовнішніми ознаками

(реквізити, штампи), так і зустрічною перевіркою банку. Необхідно пам'ятати, що на кожному рядку виписок зазначаються шифри рахунків. Додані до виписок банку документи повинні їм відповідати. У разі виявлення анульованих і зіпсованих чеків слід з'ясувати, чи є вказівка на це на корінцях чеків.

Одночасно встановлюють, чи немає випадків розривів у датах одержання грошей із банку за чеками і оприбуткування їх у касі. У разі виявлення таких фактів ревізор повинен встановити причини і винних осіб.

Під час ревізії операцій за поточним рахунком у банку необхідно перевірити правильність використання коштів з метою виявлення випадків необґрунтованого і недоцільного їх використання слід ретельно перевіряти перерахування кредиторської заборгованості і оплату різних послуг із метою визначення вірогідності та законності операцій і необхідність цих розрахунків.

3.5 Ревізія операцій із цінними паперами

Цінні папери є грошовими документами, які засвідчують право володіння або відносини позики та визначають відносини між особою, організацією, яка їх випустила, та їх власником, і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або відсотків, а також можливість передавання грошових та інших прав, що впливають з цих документів, іншими особами.

Виготовлення і використання цінних паперів у підприємницькій діяльності регулюються Законом України «Про цінні папери і фондову біржу» та Закону України «Про державне регулювання цінних паперів».

Завдання ревізії операцій з цінними паперами – перевірка законності їх обігу (випуску, використання), збереження, правильності нарахування дивідендів, відсотків їх користування.

Об'єктами ревізії є такі види цінних паперів: акції, облігації внутрішніх і місцевих позик, облігації підприємств, білети державної скарбниці, ощадні сертифікати, векселі.

Ревізію операцій з цінними паперами необхідно розпочинати з інвентаризації в розрізі кожного виду їх наявності у підзвіті в матеріально-відповідальних осіб. Після інвентаризації ревізор вивчає правильність дотримання встановленого порядку бухгалтерського обліку цінних паперів та операцій з ними, які регулюються відповідними Законами України і нормативними актами Національного банку, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державного казначейства України та Міністерства фінансів України.

З більшістю цінних паперів можна проводити операції з перепродажі, утворюючи так званий вторинний ринок цінних паперів. У процесі ревізії необхідно проконтролювати законність емісії цінних паперів, тобто акції, облігацій, депозитних сертифікатів та інших довго- і короткострокових боргових зобов'язань на підприємствах, які йдуть на мобілізацію капіталу. Під час ревізії необхідно враховувати, що контроль за обігом цінних паперів в Україні здійснюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. У процесі ревізії глибоко вивчається законність та економічна обґрунтованість проведених операцій за рахунком 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», субрахунками 521 «Зобов'язання за облігаціями», 522 «Премія за випущеними облігаціями», 523 «Дисконт за випущеними облігаціями». На цих рахунках перевіряється аналітичний облік операцій з довгострокових зобов'язань та відповідність їх нормативно-правовому регулюванню.

3.6 Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії розрахунків

У процесі виробничої та фінансово-господарської діяльності промислові підприємства та бюджетні установи на підставі укладених договорів і діючих форм розрахунків вступають в розрахункові відносини з партнерами, постачальниками та покупцями, банківськими установами і податковими органами та іншими організаціями.

Основними завданнями ревізії розрахункових операцій є перевірка:

- законності і доцільності здійснення розрахункових операцій;
- правильності і своєчасності виконання договірних зобов'язань перед покупцями і замовниками за виконані роботи і надані послуги;
- достовірності і реальності дебіторсько-кредиторської заборгованості;
- причин виникнення претензій при матеріальному збитку та реальності його відшкодування;
- перевірка дотримання встановленого порядку списання дебіторської заборгованості;
- перевірка правильності організації і ведення бухгалтерського обліку розрахунків.

Об'єкти ревізії розрахунків – використання коштів під час розрахунків та їх облік.

Методичні прийоми ревізії розрахунків:

- 1) інвентаризація;
- 2) вибіркове і суцільне спостереження;
- 3) службове розслідування;
- 4) економічний аналіз;

- 5) дослідження облікової інформації за суттю і змістом;
- 6) зустрічна перевірка;
- 7) логічна перевірка розрахункових журналів.

Ревізію розрахункових операцій слід розпочинати з аналізу результатів інвентаризації дебіторсько-кредиторської заборгованості щодо відповідних звітних періодів на найближчу дату до початку ревізії.

Дані інвентаризації необхідно звірити з даними, відображеними в регістрах аналітичного обліку, Головній книзі та балансі ревізійного підприємства. Підлягають звірці залишки дебіторсько-кредиторської заборгованості на початок звітного періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками в попередньому звітному періоді.

Після цього аналізується стан розрахунків та уточнюється реальність дебіторської і кредиторської заборгованості за розрахунковими рахунками: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Ретельно вивчаються законність та економічна обґрунтованість проведених операцій і відображених у регістрах аналітичного обліку за рахунками.

3.7 Перевірка розрахунків з підзвітними особами

Ревізуючи операції розрахунків за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами», необхідно перевірити:

- список підзвітних осіб;
- дотримання діючого порядку видачі підзвітних сум на операційні та адміністративно-господарчі видатки, службові відрядження;
- своєчасність здачі авансових звітів про використання підзвітних сум і виконання завдань по службових відрядженнях;
- законність і доцільність проведених витрат та правильність оформлених виправдувальних документів та арифметичних підрахунків у них;
- правильність бухгалтерської кореспонденції рахунків щодо отримання і використання підзвітних сум;
- своєчасність повернення невикористаних підзвітних сум.

Підставою для перевірки розрахунків із підзвітними особами є накази, розпорядження по ревізійному об'єкту, які мають безпосереднє відношення до цих операцій, авансові звіти та додатки до них, записи в регістрах аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами», звіти касира та інше.

Ревізія розрахунків із підзвітними особами проводиться суцільним способом. Її необхідно розпочинати з перевірки дотримання встановленого порядку видачі готівки в підзвіт. За даними аналітичного обліку субрахунку 372 необхідно встановити, чи не було випадків видачі авансів понад встановленого обсягу, а також видачі їх до повного розрахунку за раніше отриманими авансами, передачі авансів однією підзвітною особою іншій, прихованого авансування на особисті потреби тощо. Своєчасність здачі авансових звітів перевіряється шляхом зіставлення дати закінчення роботи з датою здачі звіту.

Перевіряючи авансові звіти використання підзвітних сум на операційні і адміністративно-господарські витрати, насамперед слід з'ясувати, чи не можна оплатити такі витрати безготівковим способом та визначити законність і доцільність витрат. Разом з тим необхідно уважно вивчити документи, прикладені до авансових звітів на підтвердження проведених витрат, на оплату готівкою вантажно-розвантажувальних робіт та послуг, придбання матеріальних цінностей і т.п. При виникненні сумнівів щодо їх достовірності доцільно провести зустрічну звірку.

Значну частину розрахунків із підзвітними особами складають операції з відшкодування витрат на службові відрядження. Грошові кошти на службові відрядження видаються в попередньо розрахованих нормах оплати вартості проїзду, норми оплати добових та проживання.

Працівник контрольно-ревізійного органу перевіряє правильність оформлення службового відрядження в частині проставлення дати вибуття та прибуття в пункт призначення, відповідність кількості днів, дозволених бути у службовому відрядженні, з кількістю фактичних днів. При перевірці використання підзвітних сум на службові відрядження слід користуватися «Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордон».

3.8 Контроль розрахунків з постачальниками за одержані товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги)

При ревізії розрахункових операцій за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», де ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, необхідно вивчити законність і правильність відображення цих операцій за субрахунками: 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Безпосередньому вивченню підлягають:

- своєчасність і повнота оплати за кожним рахунком-фактурою;

- повнота оприбуткування матеріальних цінностей в розрізі балансових рахунків та їх субрахунків;
- правильність і своєчасність акцепту платіжних вимог-доручень;
- своєчасність і правильність оприбуткування, оцінка і відображення в регістрах бухгалтерського обліку невідфактурованих поставок;
- достовірність сум, відображених у регістрах аналітичного обліку нестач і претензій.

Ревізію розрахункових операцій доцільно проводити у взаємозв'язку з іншими об'єктами, які пов'язані з розрахунковими відносинами. Так, наприклад, рекомендується здійснювати ревізію розрахунків з постачальниками у зв'язку з надходженням і оприбуткуванням матеріальних цінностей, а також списанню грошових коштів банку. При ревізії розрахункових операцій доцільно максимально використати метод зустрічних перевірок, що дасть змогу якісніше провести перевірку.

3.9 Перевірка розрахунків з покупцями і замовниками

Під час ревізії розрахунків з покупцями і замовниками за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», слід перевірити операції за субрахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та субрахунком 362 «Розрахунки з іноземними покупцями». Операції за дебетом цих субрахунків підлягають ретельному вивченню з точки зору їх законності, правильності відображення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та економічної доцільності. У разі перевірки розрахункових операцій за кредитом рахунку 36 необхідно дослідити суму платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах та у касу. Поточну заборгованість покупців і замовників перевіряють, застосовуючи документальні методичні прийоми. При цьому перевірці підлягають розрахунково-платіжні документи, строк оплати яких не настав, документи, вилучені з оплати внаслідок відмови платників від оплати. Дослідження цих документів дозволяє ревізії виявити недовантаження товарно-матеріальних цінностей або продукції, завищення цін тощо.

Особлива увага звертається на правильність ведення аналітичного обліку розрахункових операцій за субрахунком 362 в частині вартісної оцінки, яка відображається у гривнях та валюті, зумовленій договором.

Позиційним способом стосовно кожного покупця чи замовника і відповідного запису зіставляються дані аналітичного обліку з наявними документами, які підтверджують ці записи. У разі виявлення порушень, зловживань з'ясовують причини виникнення та винних осіб.

3.10 Перевірка розрахунків за претензіями та з відшкодування матеріальних збитків

При ревізії розрахунків щодо претензій і відшкодування завданих збитків досліджують рух кожної суми на балансових рахунках 374 «Розрахунки за претензіями», 375 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 947 «Недостачі і втрати від псування цінностей», а також сум, які обліковуються у складі матеріалів у дорозі, товарів на відповідальному зберіганні у покупців у зв'язку з відмовою від акцепту, товарів, відвантажених і не оплачених у термін покупцями та інші. Кожну суму, записану за дебетом і кредитом цих рахунків, потрібно розглянути за картками та іншими регістрами аналітичного обліку із залученням первинних документів. При цьому звертають увагу на своєчасність і повноту відображення заборгованості, правильність стягнення заборгованості і недопущення необґрунтованого списання її на інші рахунки.

Розрахунки за претензіями перевіряють у взаємозв'язку з ревізією виконання господарських договорів шляхом зіставлення сум на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» і в журналі реєстрації претензій за невиконання договорів постачальниками з результатами перевірки виконання договірних зобов'язань при постачанні сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів. Таким чином можна виявити випадки непред'явлення претензій постачальникам. Одночасно перевіряють повноту пред'явлених претензій транспортним організаціям за невчасну доставку, недостачу або втрату вантажів у дорозі. Для цілеспрямованої, вибіркової перевірки документів потрібно заздалегідь з'ясувати затримку окремих вантажів у дорозі за журналом оперативного обліку вантажів, що ведеться у відділі постачання. За даними цього журналу зіставляють дату рахунків-фактур постачальників із датою надходження вантажів на підприємство, виявляють партії вантажів, що надійшли з порушенням термінів доставки. При цьому ревізор повинен встановити суму не відшкодованого матеріального збитку, не стягнутих штрафних санкцій і винних у цьому осіб.

Аналогічно пред'явлені претензії покупцями підприємства, які відображені на рахунку 374 «Розрахунки за претензіями» і в журналі реєстрації претензій, необхідно пов'язати і використати при ревізії виконання договорів про постачання продукції покупцям. Така перевірка сприяє підвищенню відповідальності підприємства за виконання господарських договорів.

З особливою увагою перевіряють погашення заборгованості щодо розтрат, недостач і розкрадань. При цьому з'ясовують наявність виконавчих листів або зобов'язань про погашення боргу кожним

дебітором, причини припинення платежів або тимчасового припинення їх за окремі місяці. Якщо заборгованість була списана за рішенням суду про неплатоспроможність боржника, треба перевірити зарахування цих сум на забалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей», на якому вони враховуються протягом визначеного часу. Ревізор з'ясовує, які вживалися заходи щодо стягнення раніше списаної на забалансовий рахунок заборгованості та які зміни відбулися в становищі боржників. Стягнення з винних осіб визначених сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі і знищення (псування) матеріальних цінностей».

Запитання для самоперевірки

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?
7. Що є підставою для перевірки розрахунків з підзвітними особами?

Практичні завдання для самостійної роботи

Приклад розв'язання ситуаційної задачі

Необхідно виявити порушення, застосувати штрафні санкції.

Дані для виконання

Підприємство здійснило розрахунок з фізичною особою — СПД в сумі 15000 грн. Встановлений ліміт каси складає 500 грн. Фактичний залишок готівки на кінець дня — 450 грн.

Розв'язання

Підприємством порушене обмеження на здійснення розрахунків готівкою. Розрахуємо перевищення ліміту каси (кошти в розмірі перевищення + фактичний залишок коштів на кінець дня - встановлений ліміт каси):

Штрафна санкція: $4950 \times 2 = 9900$ грн.

Задачі для самостійного розв'язання

Задача № 1

Необхідно проаналізувати ситуацію та виявити порушення, застосувати за необхідності штрафні санкції.

Вихідні дані: при перевірці проведення касових операцій було встановлено, що 16 червня були виплачені грошові кошти сторонній організації за ремонт автомобіля в сумі 15000 грн. Незадовго до цього касиром отримана готівка в банку для оплати господарських витрат і оприбуткована в касу підприємства. Залишок коштів у касі 15 червня на кінець дня склав 23000 грн при затвердженому ліміті 10000 грн.

Задача № 2

Необхідно встановити, чи порушено законодавство і ким допущені ці порушення; визначити результат інвентаризації касової готівки; визначити штрафні санкції.

Вихідні дані

1. 05.07 касир надав ревізорів розписку, в якій вказав, що в касі зберігаються гроші в сумі 70 грн, що належать профспілковому комітету, а також його особисті гроші в сумі 60 грн.

2. Відразу касир пояснив, що одночасно виконує обов'язки скарбника робочого колективу.

3. Касир склав звіт про касу за станом на 05.07, в якому визначив залишок коштів на момент інвентаризації в сумі 15120 грн. Інвентаризаційній комісії у складі ревізора КРУ, головного бухгалтера підприємства були пред'явлені грошові знаки такими купюрами по:

- 100 грн 40 купюр;
- 50 грн 100 купюр;
- 20 грн 200 купюр;
- 10 грн 200 купюр;
- 5 грн 10 купюр;
- 2 грн 110 купюр;
- 1 грн 90 купюр;
- розмінної монети на 4,5 грн.

Крім того, були пред'явлені поштові й гербові марки на 1,20 грн.

Задача № 3

Необхідно вказати, чи є порушення; визначити, які проведення в бухгалтерському обліку потрібно скласти; застосувати за необхідності штрафні санкції.

Вихідні дані: 05.03 працівникові підприємства, відрядженому за кордон, виданий аванс на відрядження витрати в сумі USD 500. Після

повернення з відрядження (12.03) працівник представив у бухгалтерію 22.03 авансовий звіт на суму USD 400 з підтверджувальними документами і залишилась заборгованість USD 100.

Задача № 4

Необхідно вказати, якими первинними документами необхідно користуватися при перевірці.

Вихідні дані: головний бухгалтер підприємства «А» на допиті засвідчила про розкрадання грошових коштів з каси касиром. При отриманні документів для складання Головної книги головний бухгалтер користувалася журналами-ордерами № 155 і № 214 без перевірки підсумкових даних, який складав касир.

Задача № 5

Необхідно встановити, чи порушено законодавство і ким допущені ці порушення.

Вихідні дані: згідно з випискою банку від 14.07 з розрахункового рахунку було одержано 150000 грн. на виплату заробітної плати. За звітом касира ця сума була оприбуткована 16.07 частково виплачена 18.07, решта суми – 19.07.

Розділ 4 РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

4.1 Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії розрахункових операцій

Важливим чинником, що позитивно впливає на стабілізацію фінансового стану держави, є розрахунково-платіжна дисципліна. Тому за станом розрахунково-платіжної дисципліни на кожному підприємстві має бути встановлений систематичний контроль на всіх стадіях здійснення розрахункових операцій.

Реальність бухгалтерського балансу може бути забезпечена тільки після ретельної перевірки всіх його статей. Тому ревізору слід починати перевірку з аналізу матеріалів інвентаризації розрахунків.

Стан договірної і розрахункової дисципліни напряму залежить від раціональної і дієвої організації контролю за станом розрахунків. Тому у контрольній діяльності ревізія розрахунково – кредитних операцій посідає одне з центральних місць.

Основними завданнями контролю розрахункових операцій є перевірка:

- доцільності і реальності виникнення заборгованості;
- своєчасності і правильності складання договорів та їх виконання, дотримання розрахункової дисципліни, виявлення причин та осіб винних у допущенні заборгованостей;
- своєчасності і правильності платежів у бюджет та позабюджетні фонди;
- повноти оприбуткування товарів і приймання виконаних робіт від постачальників і підрядників;
- обґрунтованості розрахунків з покупцями і замовниками;
- фактів порушення платіжної дисципліни, договірних зобов'язань;
- законності списання дебіторської заборгованості по якій минули строки позовної давності;
- стану обліку і внутрішнього контролю розрахунків при проведенні ревізії.

Здійснюючи ревізію слід встановити суму матеріального збитку у вигляді фінансових санкцій сплачених підприємством, а також винних осіб. Крім того, важливим завданням є перевірка розрахунків по відшкодуванню завданих збитків, а також своєчасність і законність пред'явлення претензій до винних осіб.

Для більшої ефективності контролю розрахункових операцій слід дотримуватись певної послідовності перевірки по кожній групі

розрахунків: наявності, своєчасність і правильність укладання договорів, виконання договірних зобов'язань, аналіз динаміки заборгованості та виявлення простроченої і безнадійної заборгованості. Крім цього, слід провести зустрічні перевірки на предмет підтвердження заборгованостей, для чого, слід порівняти заборгованість на рахунках 36, 37, 38, 63, 64, 65, 68 у головній книзі. Виявлені суми повинні відповідати записам реєстрів бухгалтерського обліку та даним первинних документів, а останні – договірним умовам і нормативним актам.

Окремо слід виділити безнадійну заборгованість і згрупувати всі заборгованості по строкам її виникнення, Це сприятиме кращій організації заходів щодо погашення заборгованості. Обов'язково слід проаналізувати безнадійну заборгованість, встановити її достовірність і обґрунтованість списання. Тут можуть виявитись факти безпідставного списання простроченої заборгованості на витрати.

Джерелами даних для ревізії розрахункових операцій є: дані різних рахунків, Головної книги, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, первинних документів, договорів та нормативних документів. Крім того, можна використати дані бухгалтерської та податкової звітності і нормативної бази з питань оподаткування, правові акти цивільно-процесуального характеру.

4.2 Контроль розрахунків з покупцями і замовниками

Фінансові результати діяльності підприємства напряду і в значній мірі залежать від правильності організації збуту продукції і розрахунків за неї.

Дуже важливим моментом при цьому є укладання договорів на збут продукції, де встановлюють умови і порядок розрахунків. Тому особливу і окрему увагу слід звернути на своєчасність складання договорів, обсяги реалізації, якість товару, строки його поставки, ціни та умови транспортування.

Перевіряючи договірні умови звертають увагу на такі основні поняття:

- повнота і своєчасність реалізації продукції;
- повнота і своєчасність прийняття її покупцями;
- правильність визначення якості продукції і її залікової маси;
- правильність застосування цін;
- транспортні витрати і умови обміну тарою;
- майнова відповідальність за недодержання умов договорів;
- своєчасність і повнота розрахунків покупців за одержану продукцію;
- податкові зобов'язання.

Результати діяльності напряду залежать від реальності цін на продукцію, яка відвантажується, тому акцентують увагу на те, щоб розмір цін не був нижчим аніж середні ціни, які існували на момент укладання контрактів. Цей момент є дуже важливим, адже окрім недоотриманого доходу підприємство одержить фінансові санкції від податкових органів за заниження цін.

При здійсненні перевірок контролюють дотримання умов розрахунків за відвантажену продукцію. Занадто велика дебіторська заборгованість може свідчити про несвоєчасні розрахунки за відвантажену продукцію, що призводить до обов'язкових податкових зобов'язань (ПДВ, податок на прибуток, акцизний податок), незалежно від того оплачена продукція чи ні. А досить значне вимивання оборотних коштів може викликати досить значні труднощі фінансового характеру для підприємства. Факти значної дебіторської заборгованості повинні стягуватись з боржників в судовому порядку.

Для з'ясування стану заборгованості слід використати Журнал-ордер 6. та відомість 6.6 по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Перевіряючи правильність і достовірність даних про масу відвантаженої продукції, слід використати товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції, дорожні листи, журнал вагаря. При встановленні розбіжностей в даних про відвантажену і прийняту продукцію, з'ясовують. причини і встановлюють винних в цьому осіб та вимагають від них відшкодувань завданих збитків.

Практика ревізії свідчить про численні факти обрахунків підприємств покупцями шляхом заниження якості продукції і заниження цін. Усі ці факти перевіряють на основі товарно-транспортних накладних, приймальних квитанцій, реєстрів. Порядок визначення якості регламентується нормативно-технічною документацією (ДСТ.ТУ), яка передбачає рівнобічну товарознавчу класифікацію та перелік характеристик продукції. Технологи повинні слідкувати за якістю продукції і від ефективності їх роботи залежить, наскільки мінімальні втрати підприємства від низької якості на стадії реалізації.

Важливе значення має взаємна звірка розрахунків, яка здійснюється на підставі платіжних документів і даних відомості 6.6 і журналу ордеру 6 та реєстрів на реалізацію продукції.

Слід окремо перевірити експортно-імпортні операції, порядок яких визначається законодавством про зовнішньоекономічну діяльність, валютним регулюванням, митним контролем та також рядом нормативних документів. В цьому виді діяльності виявлено багато зловживань, особливо з неповерненням валюти, тому ревізори повинні дуже детально вивчити всі сторони і випадки порушення законодавства, факти невиконання експортно-імпортних поставок, порядку митного

оформлення та сплату всіх необхідних платежів і податків. Перевіряючи, слід керуватись як законодавчими актами, так і статутами підприємств, договорами, ліцензіями, даними митних органів, банківських установ, міжнародними товарно-транспортними накладними.

Під час ревізії слід перевірити чи дотримується встановлений порядок оцінки дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Так, поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи і послуги оцінюється за первинною вартістю. В балансі вона відображається за трьома оцінками: первісна вартість, чиста реалізаційна вартість, резерв сумнівних боргів, а до підсумкового балансу включається за чистою реалізаційною вартістю. Необхідно зосередити увагу на розрахунок резерву сумнівних боргів і списання безнадійної дебіторської заборгованості.

З'ясувавши всі обставини стосунків підприємств з покупцями і замовниками, виявивши всі недоліки і порушення, їх слід узагальнити і вказати суму недоодержаного підприємством доходу. Крім того, треба з'ясувати наскільки ці порушення вплинули на податкові зобов'язання, адже за несплату податків (ПДВ, акцизного та податку на прибуток) до підприємства застосовуються досить значні фінансові санкції, а винні особи повинні притягуватись до відповідальності згідно з законодавством.

4.3 Контроль і ревізія розрахунків з підзвітними особами

При ревізії розрахунків з підзвітними особами слід керуватись «Податковим кодексом України», Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, Постановою Кабінету Міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів», Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. При ревізії даного питання слід користуватись такими джерелами: журнали-ордери 1, 3А, 5А, 6, розпорядження по підприємству про направлення у відрядження, авансові звіти та додані до них документи, журнали реєстрації, звіти касира, виписки банку з поточного та інших рахунків, Головна книга та бухгалтерська звітність.

Завданням ревізії даного питання є встановлення правильності видачі готівки під звіт, цільового використання коштів, та своєчасності повернення невикористаних підзвітних сум. Ревізор повинен з'ясувати чи не було випадків видачі авансів при наявності заборгованості по раніше одержаних сумах або видачі таких авансів особам, які не є працівниками підприємства, а також чи не видавались аванси в розмірах, які значно

перевищують встановлену норму. Окрім цього, перевірці підлягає правильність оформлення авансових звітів і прикладених до них документів та своєчасність подання їх у бухгалтерію підприємства, стан обліку розрахунків з підзвітними особами.

Перевірку розрахунків з підзвітними особами доцільно починати з попереднього розгляду сальдо й місячних оборотів за кореспондуючими рахунками до рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Ревізор встановлює, чи визначене коло осіб, що мають право одержувати гроші під звіт. Список осіб, яким можна видавати гроші під звіт, затверджується наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Аванси під звіт видаються із каси підприємства для операційно-господарських витрат і на службові відрядження. Тому ревізор перевіряє використання підзвітних сум за цільовим призначенням. Для встановлення реальності та законності видатків на операційно-господарські потреби слід зіставити дані авансових звітів і прикладених до них документів на оплату готівкою за виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, а також за придбання матеріальних цінностей з даними документів, які підтверджують фактично виконану роботу і надходження матеріальних цінностей на склад підприємства. Для цього порівнюють рахунки, товарні чеки з накладними на оприбуткування матеріальних цінностей, з книгами (картками) складського обліку, зі звітами завідувачів складів.

Перевіряючи купівлю товарно-матеріальних цінностей за рахунок підзвітних сум особливо ретельно слід перевірити правильність застосування цін і розцінок. У випадку безпідставного їх завищення, ревізор повинен встановити причину цього та одержати пояснення від підзвітної особи з цього приводу. При цьому виявити яку суму збитку одержало підприємство а також можна зробити запити та провести зустрічні перевірки. Ретельно перевіряють витрату підзвітних сум на відрядження. Обов'язково ревізор повинен вивчити необхідність та доцільність направлення працівника у відрядження і дотримання граничних термінів відрядження, з'ясувавши чи не направлялись працівники для вирішення питань не пов'язаних з службовою діяльністю, або без наявної виробничої потреби. Перевіряючи випадки виплат командировочних сум у розмірах більших ніж це передбачено існуючими нормами, слід з'ясувати чи не була віднесена ця різниця на витрати. Крім цього, ці різниці повинні включатись до оподаткованого доходу і на них повинні робитись всі необхідні нарахування. Слід перевірити своєчасність представлення та правильність складання авансових звітів по відрядженнях, звертаючи при цьому увагу на те що, авансовий звіт повинен бути пред'явлений не пізніше 3-х робочих днів після повернення з відрядження, на наявність доданих виправданих документів,

обґрунтованість підрахунку сум витрат на відрядження і правильність віднесення цих сум на відповідні рахунки. Вказана в авансових звітах кількість днів відрядження, повинна бути підтверджена відтисками печаток про прибуття та вибуття до місця відрядження. В процесі ревізії необхідно перевірити наскільки дотримувались норми виплати всіх необхідних сум. Характерними порушеннями при цьому є: виплати по підроблених документах, а також використання виправданих документів, які були раніше використані, безпідставне заниження сум добових. Крім того, слід звернути увагу на терміни повернення підзвітних сум, які не використані.

Перевіряючи авансові звіти слід встановити законність та цільове використання сум. Випадки переплат чи недоплат реєструються у відомості порушень, де вказують їх характер, дату і номер документа, за яким встановлено порушення. Суму переплати чи недоплати, особу, винну в допущенні порушення. Зробивши всі необхідні перевірки ревізор повинен з'ясувати правильність відображення операцій пов'язаних з розрахунками з підзвітними особами в журналі-ордері ЗА і відповідність оборотів і залишків по журналу-ордеру, головній книзі, балансу. При цьому особливо звертають увагу на кореспонденцію рахунків та списання підзвітних сум.

Важливо з'ясувати чи всі авансові звіти затверджені керівником, чи вносить бухгалтер необхідні виправлення за відсутності виправдувальних документів, а також за наявності арифметичних помилок, неправильно оформлених документів; з'ясовують чи на всіх авансових звітах є підпис бухгалтера. Коли в процесі ревізії виникне необхідність, слід зробити зустрічні перевірки, а їх результати - обов'язково відобразити в акті ревізії.

4.4 Ревізія розрахунків з відшкодування завданих збитків

Завданням ревізії розрахунків з відшкодування завданих збитків є встановлення законності, повноти та обґрунтованості віднесення на винних осіб нестач, розтрат, псування матеріальних цінностей.

При здійсненні перевірки слід керуватись такими основними нормативними актами: Кодексом законів про працю, Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, Положенням про матеріальну відповідальність робітників, Положенням про облікову політику, стандартами бухгалтерського обліку, а також використовувати «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», затверджений постановою Кабінету Міністрів України.

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків вивчають на основі даних рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» по Журналу ордеру ЗБ та відомості 3.2. По кожному випадку завданих збитків встановлюють своєчасність і повноту записів по нарахуванню й утриманню матеріального збитку відповідно до первинних документів: наказів, розпоряджень, матеріалів інвентаризацій, актів перевірок, виконавчих листів, розрахунково-платіжних відомостей, касових ордерів і т.п. Особливо уважно слід вивчити результати інвентаризацій, повноту віднесення нестач на відповідні рахунки, а потім списання нестач на матеріально-відповідальних осіб на рахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Особливу увагу при цьому слід приділити правильності визначення природних втрат. При цьому слід врахувати умови зберігання, дотримання методики розрахунків, порядок розрахунку суми заподіяної шкоди, допущеної з вини матеріально-відповідальної особи.

Для визначення збитку слід використовувати дані бухгалтерського обліку та інших документів про наявність і розмір прямого збитку (матеріали інвентаризації, акти ревізій, первинні документи, акти та інші документи про нестачу, псування, втрату знищення майна і т.п.). Розмір збитку від розкрадання недостачі, знищення матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки.

Слід встановити правомірність визначення розміру щомісячного відрахування матеріального збитку з оплати, його регулярність, а також повноту відображення цих операцій в обліку. У випадку встановлення досить значних сум завданих збитків, слід встановити чи були повідомлені про такі факти правоохоронні органи.

Особливу увагу звертають на обґрунтованість списання сум завданого збитку на фінансові результати та повноту і своєчасність перерахування до бюджету належних до сплати різниць між сумою відшкодування збитку і обліковою вартістю.

Ревізор повинен переконатись у тому, що всі випадки нестач, крадіжок і втрат від псування цінностей по вині відповідальних осіб, віднесено на цих осіб. Крім того, слід з'ясувати повноту і своєчасність відображення операцій за відшкодуванням завданого збитку в регістрах бухгалтерського обліку.

4.5 Контроль розрахунків за претензіями

Одним із важливих завдань ревізії є перевірка розрахунків за претензіями за невиконання договірних зобов'язань. Є декілька груп претензій:

- до постачальників і підрядників за виявлені під час перевірки їхніх рахунків завищення обсягів виконаних робіт, недопоставку товарів, завищення цін і тарифів, завищення сум внаслідок арифметичних помилок, за невідповідність якості поставлених товарів стандартам або технічним умовам, за простої з вини постачальників;
- до транспортних організацій за нестачу вантажу понад норми природних втрат, що виникла у дорозі, і за зайві сплачені суми при перевезенні вантажів;
- за санкціями (штрафи, пені, неустойки) за недотримання договірних умов, визнаних платниками або присуджених судом;
- до банків за сумами, помилково списаними за рахунками в банку (за валютними операціями).

Претензії пред'являють після того, як підприємство дізналося про порушення своїх майнових прав і законних інтересів іншим підприємством. Претензії про відшкодування вартості продукції (товарів), якої бракує, неналежної якості або некомплектної сплати штрафу за поставку такої продукції (товарів) пред'являють протягом місяця, а претензії за іншими підставами — протягом 2 місяців.

За кожною претензією необхідно перевірити її обґрунтованість і правильність оформлення документів. Недотримання строків пред'явлення претензій часто використовується для приховання фактів крадіжок матеріальних цінностей. Тому треба вивчити причини відмови постачальників або транспортних організацій у задоволенні претензії, протоколи розгляду претензійних справ у суді й арбітражі. Якщо за претензією приховувалося привласнення цінностей окремими посадовими особами, необхідно вжити заходів щодо відшкодування заподіяної шкоди.

При нестачі товарів у дорозі слід перевірити наявність комерційних актів і правильність їх оформлення.

Ревізор з'ясовують обґрунтованість претензій, встановлюють винних осіб, суму шкоди, завданої підприємству шляхом погашення необґрунтованих претензій.

Запитання для самоперевірки

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 існують види відрахувань із заробітної плати?
6. У чому полягає мета ревізії розрахункових операцій на підприємстві?
7. Які завдання ревізії з перевірки розрахунків за претензіями?

Тестові завдання

1. Взаємним контролем можна виявити невідповідність записів в авансовому звіті і наданих до нього пояснювальних документів про витрачені підзвітні суми:
 - а) так;
 - б) ні.
2. Розрахунки з підзвітними особами відображаються:
 - а) у активі балансу;
 - б) у пасиві балансу;
 - в) у активі і пасиві балансу.
3. Основні джерела інформації для контролю розрахунків з підзвітними особами є:
 - а) первинні документи;
 - б) декларації;
 - в) записи в облікових регістрах 3 А.
 - г) всі відповіді вірні.
4. Розрахунки з покупцями і замовниками відображаються:
 - а) у активі балансу;
 - б) у пасиві балансу;
 - в) у активі і пасиві балансу.
5. Основні джерела інформації для контролю розрахунків з покупцями і замовниками:
 - а) первинні документи;
 - б) декларації;
 - в) записи в облікових регістрах 3 А с.-г.;
 - г) всі відповіді вірні.
6. За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається вартість реалізованої продукції:
 - а) так;
 - б) ні.
7. Аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником:
 - а) так;
 - б) ні.

8. Ревізія розрахунків з покупцями і замовниками починається з інвентаризації:

- а) так;
- б) ні.

9. Умови відшкодування збитків винною особою:

- а) підприємство встановлює самостійно;
- б) за письмовою згодою працівника;
- в) за домовленістю між працівником та адміністрацією;
- г) за наявністю договору про повну матеріальну відповідальність.

10. За яких умов заборгованість вважається безнадійною:

- а) через перебіг позовної давності; .
- б) через відсутність боржника;
- в) частково погашену заборгованість;
- г) нездоланні обставини тимчасового характеру?

Розділ 5

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ОПЛАТИ ПРАЦІ

5.1 Завдання, джерела інформації ревізії праці та її оплати

Контроль розрахунків з оплати праці є однією з найважливіших і спадних ділянок ревізійної роботи, так як зачіпає економічні інтереси усіх працівників підприємства.

Головними задачами ревізії праці та її оплати є:

- перевірка дотримання штатного розкладу на підприємстві;
- вивчення організації і нормування праці, використання робочого часу;
- оцінка системи оплати праці та її відповідність умовам праці;
- перевірка правильності та своєчасності розрахунків з працівниками, а також цільового використання коштів, що призначені на оплату праці;
- контроль правильності відрахувань із заробітної плати та нарахувань у державні цільові фонди.

Джерелами інформації при перевірці є:

- накази і розпорядження про прийом на роботу, звільнення і надання відпусток, договори, контракти, документи обліку персоналу, особисті картки працівників;
- документи з обліку виробітку готової продукції та здачі її на склад, рапорти, наряди, таблиці обліку робочого часу;
- документи, що надають право на отримання додаткової оплати праці, нарахування премій, надання допомоги, субсидій та компенсацій; розрахункові та платіжні відомості;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати; звітність підприємства з трудових показників та розрахунків з державними цільовими фондами.

Ревізору слід пам'ятати, то в умовах реформування економіки України найбільш часто змінюється нормативно-правова база з питань оплати праці, тому він повинен постійно слідкувати за цими змінами і враховувати їх у своїй практичній діяльності.

5.2 Контроль обліку особового складу

Незалежно від діючих на підприємстві форм і систем оплати праці, у першу чергу, необхідно перевірити облік особового складу, що ведеться у відділі кадрів підприємства.

У зв'язку з цим перевіряють рух особового складу, що оформляється наказом (розпорядженням) по підприємству про прийом на роботу, переведення, звільнення, надання відпустки.

Під час ревізії перевіряються особові картки, які ведуться на кожного працівника, де зазначають необхідні анкетні дані і фіксуються всі зміни, що відбуваються в його роботі. Поряд з цим перевіряють правильність присвоєння кожному працівникові табельного номера, причому кожному виробничому підрозділу відводиться своя серія номерів. Потім перевіряють правильність ведення оперативного обліку використання робочого часу, який може вестись або в цілому по підприємству, або по кожному виробничому підрозділу в спеціальному табелі обліку використання робочого часу. На його підставі в розрізі кожного місяця і кожного працівника перевіряють правильність відображення загального календарного фонду робочого часу, кількість неявок на роботу з різних причин, фактично відпрацьований час та розрахунки із заробітної плати. Система табелювання особового складу і використання робочого часу, в першу чергу, повинна контролюватися в період поточної діяльності підприємства відповідними працівниками.

Більшість працівників підприємства оформлюється на роботу на підставі договорів. Укладається трудовий договір, як правило, шляхом оформлення наказу чи розпорядження власника про прийняття працівника на роботу. Тому ревизору слід перевірити, чи є такі накази про зарахування всіх робітників і службовців до штату підприємства.

Згідно з чинним законодавством України для деяких категорій працівників підставою для прийняття на роботу або зарахування на певну посаду є контракт. Перелік посад, на які працівники зараховуються (наймаються) за контрактом, на підприємствах, де контрактна форма трудового договору дозволена законодавством, визначається колективним договором. Цей перелік повинен бути оформлений як додаток до колективного договору. Під час ревізії треба перевірити укладення з усіма такими особами контракту.

5.3 Перевірка розрахунків з оплати праці

Методика ревізії нарахування заробітної плати залежить від діючих форм і систем оплати праці.

Розрахунок оплати праці робітників відрядників і визначення об'єму виконання робіт перевіряють на підставі первинних документів обліку виробітку. Для перевірки операцій, пов'язаних з виробітком продукції, заробітною платою, використовуються затверджені у встановленому порядку форми облікової документації, що залежать від характеру

виробництва, системи організації й оплати праці та інших особливостей підприємства.

При здійсненні ревізії на підприємстві або його підрозділах з дрібносерійним та індивідуальним виробництвом, при проведенні разових ремонтних робіт використовуються нагромаджені або разові наряди. Якщо виробничий процес носить серійний характер, то контроль операцій, пов'язаних із виробітком, доцільно здійснювати на підставі маршрутних карт, які виписуються на партію деталей і супроводжують її по всьому технологічному процесу їх обробки.

При акордній системі оплати праці контроль здійснюють на підставі документів і обліку виконаних робіт та даних нарахування заробітної плати на підставі нарядів, які виписуються на окремі виробничі процеси і видаються бригаді або робітникові на початку роботи. У комплексних бригадах правильність нарахування заробітної плати перевіряють шляхом множення комплексної підрядної розцінки на обсяг робіт, виконаних бригадою.

На державних підприємствах, де розподіл заробітної плати між членами бригади здійснюється за фактичними ставками відпрацьованого часу, необхідно перевірити коефіцієнт трудової участі кожного працівника та визначити реальний вклад кожного члена бригади в результаті колективної праці залежно від її індивідуальної продуктивності та якості.

При ревізії підсобних, допоміжних виробництв, обслуговуючих господарствах для перевірки виконаних робіт використовуються відомості виробітку продукції, відомості виходу продукції, дорожні листи та інші документи.

При ревізії розрахунків заробітної плати спеціалістів перевіряють правильність присвоєння посадових розрядів згідно з наказом по підприємству відповідно до зайнятої посади. Перевірка розрахунку заробітної плати при неповному робочому місяці здійснюється шляхом ділення посадового окладу на кількість робочих днів цього місяця і множенням денної заробітної плати на кількість відпрацьованих робочих днів (за табелем).

Перевірка нарахування заробітної плати працівникам за тарифами здійснюється шляхом множення годинної тарифної ставки на кількість годин зміни.

Крім оплати праці за виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, відпрацьований час, перевіряють нарахування інших видів виплат за нормами, передбаченими діючим законодавством, а саме: за роботу в святкові і вихідні дні; за роботу в нічний час; за години простоїв не з вини працівника.

На підприємстві перевіряють також правильність деяких видів виплат, розрахунок яких проводиться виходячи з середньої заробітної

плати працівника. Види нарахувань, що включаються до середньої заробітної плати, порядок її обчислення регулюються Постановою КМУ «Порядок обчислення середньої заробітної плати».

Контроль розрахунків з персоналом щодо оплати праці залежить від чисельності працівників і порядку оформлення операцій за нарахуванням заробітної плати і форми розрахунків. Розрахунково-платіжні відомості застосовується, в основному, на невеликих підприємствах із постійним складом працівників. На практиці частіше застосовується окремо розрахункові відомості і окремо платіжні відомості. Дані з заробітної плати кожного працівника нагромаджуються на особових рахунках.

При ревізії перевіряють також правильність нарахування і оплати днів відпустки, що здійснюється з урахуванням середнього заробітку за 12 попередні календарних місяців. Цей середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів і дає в результаті середньоденний заробіток працівника. Одержаний середньоденний заробіток множиться на кількість днів відпустки і визначається сума оплати чергової відпустки. Ці розрахунки відпускних працівникам перевіряють на підставі застосування методів аналітичної перевірки. Облік основної та додаткової заробітної плати ведеться за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці». За даними кредитового сальдо рахунку перевіряють суму заборгованості підприємства працівникам із нарахованої, але не виданої заробітної плати. Контроль оборотів за дебетом зазначеного рахунку дає можливість перевірити суми видані готівкою або через перерахування, а також суми, утримані за виконавчими листами та інші утримання із заробітної плати.

Нараховані, суми основної та додаткової заробітної плати відносять на собівартість продукції, робіт, послуг. На промислових підприємствах такі нарахування заробітної плати перевіряють за дебетом рахунків: 23 «Виробництво», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 81 «Витрати на оплату праці», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» і за кредитом рахунку 66.

Перевірка правильності відображення заробітної плати на відповідних рахунках виробничих затрат здійснюється на підставі зведеної відомості її розподілу за кодами виробничих затрат, що складається бухгалтерією на основі первинних документів по заробітній платі.

5.4 Ревізія розрахунків зі страхування

Ревізія розрахунків промислових підприємств з органами соціального страхування є важливим напрямом ревізійної роботи. Її метою є контроль за правильністю, повнотою та своєчасністю здійснених

відрахувань на соціальне страхування за всіма видами оплати праці за відповідний звітний період та перевірка своєчасності перерахування внесків і законності використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування. Перед проведенням ревізії передусім необхідно перевірити, чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження уповноваженими особами Пенсійного фонду, відділення Фонду соціального страхування.

Тарифи обов'язкових внесків на державне страхування для промислових підприємств встановлюються Верховною Радою України у відсотках до фонду оплати праці як штатних працівників, так і тих, що не перебувають у штаті підприємства.

Запитання для самоперевірки

1. Назвіть завдання ревізії праці та її оплати.
2. Назвіть джерела інформації з оплати праці.
3. Як здійснюється контроль обліку особового складу?
4. Як відбувається перевірка розрахунків з оплати праці?
5. Як проводиться розрахунок середньої заробітної плати окремого працівника?
6. Означте послідовність ревізії розрахунків зі страхування.
7. Хто встановлює тарифи обов'язкових страхових внесків?

Практичні завдання для самостійної роботи

Приклад розв'язання ситуаційної задачі

Необхідно перевірити правильність нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності, зробити висновок і вказати джерела ревізії.

Вхідні дані: робітник основного виробництва Петров В. П. хворів з 6 по 24 березня тобто 15 робочих днів. Стаж неперервної роботи 6 років. Сума нарахованої допомоги по тимчасовій непрацездатності по даних підприємства – 2250 грн. Середньоденна заробітна плата з розрахунку за шість місяців, що передують хворобі склала 150 грн.

Розв'язання

Для перевірки правильності нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності ревізору необхідно перевірити правильність визначення середньоденної заробітної плати, виходячи із заробітної плати за шість місяців, що передували хворобі та кількості робочих днів відпрацьованих працівником за вказаний період. По умові задачі середньоденна зарплата для проведення перевірки становить 150 грн. Загальна сума лікарняних по даних наведеної ситуації складе 150 грн. х

15 роб. днів x 80% / 100% = 1800 грн. Згідно з обліковими даними підприємства лікарняні нараховані в сумі 2250 грн. Причина допущеної помилки в тому, що при розрахунку не взято до уваги стаж працівника, а отже сума допомоги нараховується в розмірі 80%. Джерелами контролю по даній ситуації є: таблиць обліку використання робочого часу, листок непрацездатності, трудова книжка, особова картка працівника по зарплаті.

Задачі для самостійного розв'язання

Задача № 1

Необхідно перевірити операції щодо оплати праці, пояснити їх законність або допущені правопорушення.

Вихідні дані:

1. Працівникові виробництва, який відпрацював увесь лютий при повній тривалості робочого дня нараховано зарплату згідно з трудовим договором в сумі 11900 грн.

2. Окремим працівникам підприємства нарахована зарплата за час простою в зв'язку з проведенням страйку.

3. Працівнику, якому за відпрацьований рік належить відпустка тривалістю 28 календарних днів; 10 днів замінено виплатою компенсації.

Задача № 2

Необхідно перевірити правильність нарахування зарплати і проведених з неї утримань, відкоригувати бухгалтерські записи, підготувати висновок до акта ревізії, вказати джерела контролю.

Вихідні дані:

1. Робітнику Денисенко А. В. нараховано по наряду 14000 грн.

2. Утримано: податок з доходів фізичних осіб в сумі 2520 грн, Дт 661–Кт 64 – 1640,00 грн.

Додаткові дані: робітник - відрядник Гаврилюк Р.М. – шліфувальник, згідно наряду – 100 стелажів, розцінка за одиницю 140,00 грн.

Задача № 3

Необхідно перевірити правильність розрахунку.

Вихідні дані: ревізією встановлено, що робітнику підприємства надавалася чергова відпустка на 18 календарних днів. Луговий І. В. пішов у відпустку з 8 квітня поточного року. Загальний заробіток за 12 попередніх місяців склав 14340 грн. Сума відпускнух нарахованих йому склала 13200 грн.

Задача № 4

Необхідно перевірити правильність нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності, зробити висновок і вказати джерела ревізії.

Вихідні дані: робітник основного виробництва Тітаренко А. В. хворів з 6 по 24 березня, тобто 15 робочих днів. Стаж неперервної роботи 6 років. Сума нарахованої допомоги по тимчасовій непрацездатності по даних підприємства – 22500 тис, грн.

Середньоденна заробітна плата з розрахунку за шість місяців, що передують хворобі склала 15000 грн.

Задача № 5

Необхідно виявити порушення та внести зміни у розрахунки.

Вихідні дані: підприємство надає своєму працівнику послугу у вигляді ремонту квартири. Вартість ремонту — 31000 грн з ПДВ. Бухгалтерією наданий розрахунок утримань із заробітної плати працівника:

податок з доходу фізичних осіб: $31000 \times 18\% = 5580$ грн.

Розділ 6 РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

6.1 Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів

Продуктивність суспільної праці і темпи її зростання безпосередньо пов'язані з технічною озброєністю праці, величиною основних виробничих засобів і їх інтенсивністю використання. Якісне вдосконалення і покращення використання основних виробничих засобів є важливим фактором інтенсифікації розвитку всіх галузей національної економіки в умовах ринкових відносин. Операції з основними засобами та їх відображення у обліку регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Цим же П(С)БО визначені термінологічні поняття стосовно операцій з основними засобами.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі або надання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший ніж рік).

Завданнями ревізії операцій з основними засобами є перевірка:

- ефективного їх використання та збереження;
- правильності документального оформлення надходження, переміщення та використання;
- правильності нарахування і використання амортизації;
- своєчасності та повноти віднесення амортизації до витрат підприємства;
- правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації не цілком амортизованих об'єктів;
- правильності ведення обліку операцій, пов'язаних із реалізацією непотрібного та зайвого обладнання.

Під час ревізії операцій з основними засобами використовуються загальнонаукові та специфічні методи ревізії.

При здійсненні ревізії операцій з основними засобами перевіряються:

- акти прийому-передачі засобів (форма № ОЗ-1);
- накладні на внутрішнє переміщення основних засобів (форма № ОЗ-2);
- інвентарні картки обліку — для будинків та споруд за формою № ОС-6, для машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого та господарського інвентарю за формою № ОЗ-7;

- описи інвентарних карток з обліку основних засобів (форма № ОЗ-10);
- акти про ліквідацію основних засобів (форма № ОЗ-4 та № ОЗ-4А – для автотранспорту);
- інвентарні списки основних засобів за місцем їхнього розташування та експлуатації (форма № ОЗ-13);
- картки переміщення основних засобів за їхніми видами та групами (форма № ОЗ-12);
- акти інвентаризації та звіряльні відомості за результатами інвентаризації основних засобів;
- кошториси та плани капітального ремонту основних засобів за період, що перевіряється;
- дефектні акти на капітальні ремонти;
- таблиці для здійснення розрахунків амортизації та зносу основних засобів.

Під час ревізії операцій з основними засобами на відповідність дотримання вимог чинного законодавства необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

6.2 Ревізія операцій з основними засобами

Під час ревізії перевіряють збереження основних засобів за місцями зберігання і використання. Для цього ревізор організовує і проводить перевірку фактичної наявності основних засобів за допомогою часткової або повної їх інвентаризації. Одночасно до початку інвентаризації повинні бути здійснені всі записи в аналітичних облікових реєстрах за рахунком 10 «Основні засоби» на підставі первинних документів про залишки і рух основних засобів.

Під час обстеження перевіряють фактичну продуктивність обладнання, його комплектність, загальний технічний стан станків і технологічних ліній. Одночасно виявляють обладнання, яке підлягає списанню як непридатне для подальшої експлуатації. Обладнання, яке фактично протягом тривалого часу не використовується і простояє групується в окремий опис, що дає можливість з'ясувати причини його неефективного використання. Особливо важливо з'ясувати простояє і невикористання придбаного технічно удосконаленого обладнання, яке фактично у виробництві не використовується. При огляді не встановленого обладнання звертають увагу на додержання правил зберігання і консервації.

Під час ревізії збереження основних засобів перевіряють закріплення їх за матеріально відповідальними особами, за інвентарними

номерама та місцями зберігання і використання. За даними інвентарного обліку і матеріалів інвентаризації основних засобів перевіряють, чи не має випадків заміни нових предметів (вузлів, деталей) старими.

Після перевірки фактичної наявності та ефективності використання основних засобів здійснюють аналітичне дослідження за допомогою економічного аналізу, що дає можливість здійснити порівняння наявності об'єктів основних засобів із нормативами і обґрунтованою їх необхідністю.

Наступним етапом перевірки є ревізія операцій, пов'язаних із надходженням основних засобів. В першу чергу, з'ясовують доцільність і законність придбання основних засобів, правильність і повноту оформлення актів приймання основних засобів, своєчасність і повноту їх оприбуткування та введення в експлуатацію. Несвоєчасне оприбуткування основних засобів виявляють шляхом зіставлення актів їх приймання (придбання) з датами їх оприбуткування в інвентарних картках і відповідному журналі за рахунком 10 «Основні засоби».

Особливості ревізії операцій, пов'язаних з надходженням основних засобів, залежить від видів і способів їх придбання, джерел фінансування, призначення об'єктів. Такі операції перевіряють в обліку у відповідному обліковому реєстрі за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» та кредитами рахунків: 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 41 «Пайовий капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Неоплачений капітал», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 73 «Інші фінансові доходи» та іншими. Одночасно перевіряють правильність зарахування на баланс підприємства придбаних (створених) основних засобів за їх первісною вартістю, що включає в себе комплекс фактичних витрат, визначених П(с)БО №7 «Основні засоби».

При ревізії операцій, пов'язаних з вибуттям і реалізацією основних засобів, перевіряють обґрунтованість цих операцій та правильність і своєчасність їх оформлення. При переміщенні основних засобів у межах підприємства, особливо виробничого обладнання на другі ділянки або цехи, з'ясовують причини та доцільність такого переміщення.

Операції, пов'язані з ліквідацією основних засобів перевіряють у межах суми нарахованого зносу за дебетом рахунка 131 «Знос основних засобів», а понад цю суму за дебетом рахунка 976 і кредитом рахунка 10 «Основні засоби». При цьому ревізор повинен встановити правильність і законність актів ліквідації основних засобів і зіставити їх з інвентарними картками та відповідними прибутковими документами на оприбуткування отриманих від списання основних засобів матеріальних цінностей. У свою чергу перевіряють обґрунтованість витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів основних засобів.

Операції щодо безкоштовної передачі основних засобів повинні бути підтверджені наявністю доручення одержувача та його письмовим підтвердженням про оприбуткування прийнятого об'єкта на баланс. Крім того, за цими об'єктами встановлюють правильність визначення технічного стану об'єкта і процент зношення з урахуванням строку його експлуатації.

Списання нестачі або псування основних засобів на підставі порівняльної відомості за результатами їх інвентаризації перевіряють за кредитом рахунка 10 «Основні засоби (відповідний субрахунок)» і за дебетом двох рахунків, а саме: 131 «Знос основних засобів (на суму зносу)» та 976 «Списання необоротних активів» (на залишкову вартість основних засобів).

У всіх випадках при вибутті об'єктів основних засобів перевіряють правильність визначення їх ліквідаційної вартості, що являє собою суму коштів або вартість інших активів, які підприємство отримало від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх реалізацією (ліквідацією).

6.3 Перевірка витрат на ремонт основних засобів

Згідно з діючим законодавством термін „ремонт” визначається як комплекс заходів, спрямованих на відновлення або підтримку працездатності основних засобів, а також відновлення виробничих ресурсів та їхніх складових.

Під час перевірки операцій, пов'язаних з ремонтом основних засобів необхідно враховувати, що вся сума витрат на ремонт основних засобів відноситься на витрати звітного періоду. Відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» витрати на ремонт основних засобів відносяться до складу:

- 1) загальновиробничих витрат за основними засобами, які використовуються безпосередньо у процесі виробництва;
- 2) адміністративних витрат за основними засобами загальногосподарського значення;
- 3) витрат на збут за основними засобами, які пов'язані зі збутом продукції;
- 4) інших операційних витрат за основними засобами соціально-культурного призначення.

Ревізору необхідно перевірити обґрунтованість віднесення витрат на ремонт до вище зазначених груп.

Витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вартість придбання активу уже відображає зобов'язання підприємства здійснювати в майбутньому витрати для

приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Прикладом може бути придбання будівлі, яка потребує ремонту.

6.4 Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань

У разі ревізії операцій з основними засобами важливим є нарахування їх амортизації. Зазначена операція має відповідати вимогам Податкового кодексу України, що стосується прибутку підприємств, який визначає амортизацію основних фондів як поступове перенесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку в межах норм амортизаційних відрахувань.

Амортизація основних засобів передбачає перевірку правильності нарахування зносу об'єктів, протягом терміну корисного використання (експлуатації), встановленого підприємством при зарахуванні на баланс, призупинення та консервації.

Амортизації підлягають витрати на:

- 1) придбання основних фондів для власного виробничого використання;
- 2) самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які зайняті на виготовленні таких основних фондів;
- 3) проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;
- 4) капітальне поліпшення якості земель, не пов'язане з будівництвом.

Нарахування амортизації об'єктів основних засобів проводиться за різними методами, які вибирають самі підприємства і затверджують у прийнятій обліковій політиці.

Прямолінійний метод – річна сума амортизації обчислюється діленням вартості об'єкта основних засобів на термін його корисного використання.

Метод зменшення залишкової вартості – сума амортизації за рік визначається добутком залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на початок нарахування амортизації та річної норми амортизації.

При цьому норма річної амортизації обчислюється у відсотках як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості – річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на

початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, обчисленої, виходячи із терміну корисного використання об'єкта, з збільшенням вдвічі.

Кумулятивний (нагромаджувальний) метод – сума річної амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта, що розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання.

Виробничий метод – місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного обсягу продукції (робіт, послуг) за місяць та виробничої ставки амортизації, яка обчислюється діленням вартості об'єкта на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виготовити (виконати) з використанням цього об'єкта основних засобів.

Слід зазначити, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. При перевірці нарахування амортизаційних відрахувань ревізору слід дослідити правильність організації аналітичного обліку для розмежування балансової вартості основних фондів, які амортизуються за різними нормами.

6.5 Перевірка операцій з нематеріальними активами

Під час ревізії операцій з нематеріальними активами необхідно керуватися вимогами П(С)БО №8 «Нематеріальні активи». Насамперед під час ревізії слід здійснити визнання предметів, по-перше, як активів, а по-друге, як нематеріальних активів. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

Об'єктом ревізії операцій з нематеріальними активами є механізм формування їх початкової вартості, оскільки придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства саме по початковій вартості.

Нарахування амортизації об'єктів нематеріальних активів здійснюється упродовж строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством самостійно при визнанні такого об'єкта активом (тобто при зарахуванні його на баланс), але не більше 20 років. Під час ревізії визначення строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів необхідно враховувати:

- 1) строки корисного використання подібних активів;
- 2) моральний знос, що передбачається;

3) правові або інші подібні обмеження щодо строків використання такого об'єкта нематеріальних активів та інші чинники.

Метод амортизації нематеріальних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. У разі, якщо зазначені умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням лінійного методу. Термін корисного використання нематеріальних активів та метод їх амортизації можуть переглядатися в кінці звітнього року, якщо в наступному році очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Під час ревізії зазначених операцій перевіряється видання наказу по підприємству про зміну методу нарахування амортизації та терміну корисного використання об'єкта нематеріальних активів. Разом з тим об'єктом нарахування амортизації за новим обраним методом є залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів на початок місяця, наступного за місяцем змін.

Не входять до об'єкта нарахування амортизації:

1) первісна вартість нематеріальних активів, щодо яких підприємство не несло витрат на придбання (тобто отримані як внесок засновників до статутного капіталу, безкоштовно отримані);

2) первісна вартість нематеріальних активів, самостійно виготовлених на підприємстві;

3) витрати підприємства, понесені в зв'язку з ремонтом та іншими видами поліпшення нематеріальних активів;

4) вартість гудвілу.

При ревізії стану бухгалтерського обліку операцій з нематеріальними активами враховують, що облік нарахованої амортизації ведеться на рахунку 133 «Знос нематеріальних активів». Нарахування амортизації відображається по кредиту зазначеного субрахунку, списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – по дебету. Сума раніше нарахованої амортизації може зменшуватись внаслідок вибуття нематеріальних активів у зв'язку з їх реалізацією, внеском до статутного капіталу інших суб'єктів господарської діяльності, безкоштовної їх передачі, ліквідації, списанням у зв'язку з нестачею або псуванням.

Запитання для самоперевірки

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?

Практичні завдання для самостійної роботи

Приклад розв'язання ситуаційної задачі

Необхідно розглянути ситуацію з обліку реалізації основних засобів, пояснити суть допущених помилок і вказати, які рекомендації повинен дати ревізор бухгалтеру, щодо правильності відображення ситуації на рахунках бухгалтерського обліку.

Вихідні дані: підприємство реалізувало легковий автомобіль, первісна вартість якого за даними обліку - 21200 грн, нарахований знос за час експлуатації - 2000 грн, ціна реалізації включаючи ПДВ - 24000 грн. Дана ситуація в реєстрах бухгалтерського обліку підприємства ображена наступним чином:

- Дт 377 – Кт 742 24000 грн;
- Дт 131 – Кт 105 2000 грн;
- Дт 311 – Кт 377 24000 грн.

Розв'язання

За даною ситуацією виявлено такі помилки:

1. Не відображено податкових зобов'язань з ПДВ : Дт 742 – Кт 641 4000 грн ($24\ 000 \times 20\ \% / 120\ \%$);
2. Не списано залишкову вартість реалізованого автомобіля: Дт 972 – Кт 105 19200 грн ($21200 - 2000$);
3. Не підраховано і не відображено фінансового результату від реалізації об'єкту основних засобів : Дт 742 – Кт 793 - 20000; Дт 793 – Кт 972 -19200; Дт 793 - Кт441 - 800грн.

Задачі для самостійного розв'язання

Задача № 1

Необхідно перевірити стан бухгалтерського обліку операцій з основними засобами. За виявленими порушеннями підготувати запис до

акта ревізії. Вказати джерела контролю та коригуючі засоби з виправлення допущених помилок.

Вихідні дані: під час перевірки за даними первинних документів ревізором встановлено, що на підприємстві 22 липня 2018 року придбано і введено в експлуатацію 10 одиниць нового обладнання. Загальна початкова вартість якого 34,0 тис. грн станом на 1 листопада 2022 року та рахунку 10 «Основні засоби» обліковується лише 8 одиниць придбаного обладнання на суму 28,9 тис.грн.

Задача № 2

Необхідно перевірити правильність відображення в обліку операцій з основними засобами і пояснити їх законність або допущені помилки.

Вихідні дані: підприємство ВАТ «Мрія» у листопаді поточного року придбало принтер і почало нараховувати амортизацію з грудня поточного року. У грудні поточного року підприємство ВАТ «Мрія» придбало комп'ютер разом з мишкою і клавіатурою. Вартість комп'ютера при оприбуткуванні за даними обліку віднесли до складу основних засобів, а мишку і клавіатуру – до інших необоротних активів.

Задача № 3

Необхідно перевірити, чи має місце порушення, в чому воно полягає.

Вихідні дані: при перевірці фактичної наявності основних засобів на підприємстві державної форми власності ревізором виявлено відсутність холодильника «Донбас», який знаходиться у підзвіті завідуючого складом. Завскладом пояснив, що за розпорядженням керівника підприємства холодильник відправлено на ремонт 3 місяці тому. Документи на здачу холодильника в ремонт відсутні. Первісна вартість холодильника – 12200 грн. Сума зносу на момент ремонту – 2800 грн.

Задача № 4

Необхідно перевірити правильність і законність проведених операцій, виявити, якщо вони є всі допущені порушення.

Вихідні дані: при інвентаризації основних засобів на складі підприємства (матеріально відповідальна особа Тертичний Д. С.) встановлено нестачу:

- комп'ютера та принтера – за обліковою ціною 15000 грн;
- офісних спеціальних крісел – на суму 4500 грн (3 шт. за ціною 150 грн за одиницю)

У бухгалтерському обліку відображено:

Кт 10 «Основні засоби» - на суму 19500 грн;

Дт 375 «Розрахунки щодо відшкодування матеріального збитку».

Задача № 5

Необхідно визначити розмір відшкодування і скласти відповідні бухгалтерські проводки, якщо:

- а) збитки віднесені на матеріально відповідальну особу;
- б) винну особу не встановлено.

Вихідні дані: інвентаризаційною комісією була виявлена недостача трансформатора електричного (група 2) та комп'ютера «Асег» моделі К50Н (група 3). Первісна вартість трансформатора становить 14000 грн, знос – 70 %, а комп'ютера відповідно – 12000 грн та 15 %. Індекс інфляції – 1. Фактична вартість витрат на доставку та придбання нового трансформатора та комп'ютера становить 300 грн.

Розділ 7

РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

7.1 Завдання, джерела інформації, нормативні акти і напрями ревізії

На підприємствах промисловості у процесі виробництва використовується велика кількість матеріалів. Матеріальні цінності займають найбільш питому вагу в собівартості продукції. Тому правильна організація ревізії за витратами матеріалів має першочергове значення в процесі збереження і витрачання матеріальних цінностей.

Завдання ревізії полягають в тому, щоб забезпечити перевірку:

- 1) правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних надходженням і використанням матеріальних цінностей;
- 2) збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання;
- 3) використання і дотримання встановлених норм витрачання матеріалів у процесі виробництва;
- 4) стану аналітичного обліку матеріалів.

Джерелами інформації при ревізії матеріальних цінностей є:

- 1) договори, укладені між підприємством-постачальником і підприємством-споживачем, а також замовлення і специфікації, обумовлені з постачальником;
- 2) норми витрат матеріальних цінностей;
- 3) первинні документи по обліку матеріальних цінностей (товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки банку, товарні звіти тощо);
- 4) інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, розрахунки природних втрат;
- 5) книги складського обліку та обліку придбання та продажу товарів;
- 6) облікові реєстри.

Під час ревізії операцій із ТМЦ на відповідність дотримання вимог чинного законодавства необхідно керуватися П(С)БО 9 „Запаси”, Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України.

7.2 Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, сировини та готової промислової продукції

Ревізію операцій з ТМЦ після прибуття на об'єкт ревізії необхідно розпочинати з інвентаризації, яка проводиться в місцях їх зберігання та

розміщення. Інвентаризацію ТМЦ здебільшого проводять вибіркоким способом. Перед її початком уточнюються всі місця зберігання цінностей, визначаються види ТМЦ, які підлягають інвентаризації. Матеріально відповідальні особи ревізійного об'єкта складають та здають у бухгалтерію звіт про рух ТМЦ на дату початку інвентаризації, а один примірник звіту передається працівникові контрольно-ревізійного органу. Після здачі звіту про рух ТМЦ матеріально відповідальні особи дають підписку про те, що всі документи включені до звіту і здані в бухгалтерію і не оприбуткованих чи раніше списаних цінностей у них немає.

Перераховування фактичних залишків ТМЦ ревізор проводить у присутності матеріально-відповідальних осіб за участю працівників бухгалтерії, фахівців або осіб, призначених керівником ревізійного промислового підприємства. Отримані при цьому дані записуються в інвентаризаційні описи. З метою недопущення помилок описи слід вести одночасно матеріально відповідальній особі, а також працівникові контрольно-ревізійного органу і періодично звіряти записи.

У разі потреби при інвентаризації матеріальних цінностей (фарби, оліфи, спирту тощо) відбираються проби для лабораторного аналізу у відповідності з діючими правилами. При цьому складається акт із зазначенням назви підприємства, в якому проведено відбір проб, ваги і обсягу відібраної проби, з якої кількості вона відібрана, місце відбору, температура повітря в місцях збереження. Проби необхідно відбирати в двох примірниках та опечатувати печаткою.

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць передбачає:

1. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо ТМЦ однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той самий період, що перевіряється, та у однієї й тієї самої особи, яка перевіряється.

2. У разі, коли при заліку нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більша вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретних винуватців пересортиці не встановлено, то підсумкові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природних втрат з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів діяльності.

7.3 Ревізія збереження матеріальних цінностей, стану складського господарства

Ревізію збереження матеріальних цінностей розпочинають з обстеження складських приміщень та місць їх збереження.

Під час обстеження встановлюється ступінь забезпеченості підприємства необхідними складськими приміщеннями і відповідність їх вимогам щодо забезпечення повного збереження матеріальних цінностей. Одночасно перевіряється забезпеченість складських приміщень справним протипожежним інвентарем, сигналізацією та охороною, ваговимірювальними приладами і мірною тарою, дотримання термінів їх клеймування та якими органами воно проведено. У разі виявлення фактів розбіжності у показаннях ваговимірювальних приладів необхідно отримати письмові пояснення від матеріально-відповідальних осіб. Перевіряються також питання:

- 1) дотримання порядку оформлення і реєстрації пропусків працівниками служби охорони;
- 2) вивезення матеріальних цінностей за пропусками, підписаними особами, які не мають права підпису, та матеріальних цінностей без пропусків, за усними розпорядженнями чи за записками, за одними і тими самими пропусками повторно тощо;
- 3) підбору працівників на посади, пов'язані з матеріальною відповідальністю, та своєчасність укладення з ними письмових договорів про матеріальну відповідальність.

При обстеженні складів ревізор вивчає акти проведених контрольних перевірок і вибіркової інвентаризації матеріальних цінностей інвентаризаційною комісією чи працівниками внутрішнього контролю підприємства. За результатами перевірки збереження матеріальних цінностей і стану складського господарства ревізору слід визначитись в необхідності проведення вибіркової, а в окремих випадках, суцільної інвентаризації в цілому по складу чи в окремих матеріально-відповідальних осіб.

У процесі ревізії слід враховувати можливі порушення в складському обліку матеріальних цінностей, до яких належать:

- 1) несвоєчасні записи в картках сортового обліку матеріалів;
- 2) відсутність записів в них по документах, прийнятих до обліку;
- 3) завищення кількості списаних у витрати матеріалів;
- 4) неправильний підрахунок залишків ТМЦ;
- 5) облік руху деяких матеріалів в картках сортового обліку, який не відповідає встановленим одиницям виміру.

7.4 Перевірка надходження і оприбуткування матеріальних цінностей

Ревізію операцій щодо надходження матеріальних цінностей від постачальників рекомендується розпочинати з вивчення договорів поставки та перевірити повноту і своєчасність їх оприбуткування на складі підприємства.

Операції щодо надходження матеріальних цінностей від постачальників доцільно при ревізії умовно поділити на дві групи:

1) надходження цінностей у відповідності зі встановленими вимогами та повною наявністю супровідних документів;

2) надходження матеріальних цінностей з порушенням встановлених вимог і відхилень щодо оформлення супровідних документів (невідповідність кількості, якості і номенклатури поставки, некомплектність тощо).

Надходження і оприбуткування матеріальних цінностей перевіряються за журналом оперативного обліку надходження вантажів, який ведеться на підприємстві, та журналом-ордером б, машинограмами надходження матеріальних цінностей, платіжними вимогами, специфікаціями, транспортними накладними, прибутковими документами та виписками установ банку. При цьому оплачені платіжні вимоги постачальників чи платіжні доручення покупців зіставляють з прибутковими документами, а також із записами в картках складського і аналітичного обліку матеріалів.

Матеріальні цінності, які надійшли на підприємство, приймаються від транспортних організацій відповідальною особою (експедитором) чи іншою уповноваженою особою, яка ретельно оглядає вантаж до початку приймання та перевіряє наявність пломб та цілісність упаковки. У разі виявлення випадків їх пошкодження та інших порушень експедитор зобов'язаний разом з представником транспортної організації перевірити наявність вантажу згідно з супровідними документами.

У разі виявлення під час приймання матеріалів розбіжностей щодо кількості і якості асортименту порівняно з даними супровідних документів постачальника складається комерційний акт. В ньому вказується виявлена нестача матеріальних цінностей, лишки, якісні недоліки та їх причини. Акт прикладається до претензійних матеріалів, а в разі потреби – до матеріалів арбітражного суду. Слід також перевірити дотримання встановленого порядку видачі доручень на отримання матеріальних цінностей і відпуску матеріалів за ними.

У процесі ревізії необхідно перевірити правильність і повноту оприбуткування матеріальних цінностей щодо невідфактурованих поставок шляхом зіставлення показників, відображених в актах

приймання ТМЦ, з аналогічними показниками рахунків постачальників, які надійшли на підприємство, виявити розбіжності та їх причини. Разом з тим можна використовувати зустрічні перевірки первинних документів.

Під час ревізії операцій з матеріальними цінностями в дорозі слід встановити реальність і обґрунтованість сум, які обліковуються за даною статтею, за регістрами синтетичного і аналітичного обліку та балансу. Необхідно перевірити чи не було випадків втрачених вантажів, за якими своєчасно не були подані претензії транспортним організаціям, або які надійшли, але ці матеріали не були оприбутковані.

У процесі ревізії операцій по відпуску матеріальних цінностей зі складів підприємства цехам основного виробництва, допоміжним та обслуговуючим виробництвам і господарствам, іншим структурним підрозділам необхідно встановити законність і обґрунтованість, своєчасність та правильність оформлення вищевказаних операцій.

У разі відпуску матеріалів на виробничі потреби ревізійного підприємства необхідно перевірити:

1) правильність застосування технічно-обґрунтованих норм витрачання матеріалів;

2) чи затверджений список відповідальних осіб у структурних підрозділах на отримання матеріальних цінностей зі складів та інших виробничих підрозділів підприємства, наявність зразків їх підписів на складах;

3) чи правильно оформляються відповідні документи на відпуск матеріальних цінностей.

Вибірково за окремими видами матеріалів зіставляються дані про відпуск матеріалів зі складів із відповідними даними цехів і підрозділів про їх отримання. У разі розбіжностей з'ясовуються причини і приймаються заходи щодо ліквідації недоліків. Крім того, перевіряються операції по відпуску матеріальних цінностей стороннім покупцям. При цьому необхідно встановити законність і обґрунтованість цих операцій, своєчасність і правильність їх оформлення та оцінку їх вартості.

7.5 Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві

Залежно від типу і галузевої специфіки промислового виробництва, особливості його організації і технологічного процесу, номенклатури споживання матеріалів і виробленої продукції, методів оперативного контролю за використанням матеріалів, методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на ревізійному підприємстві застосовуються відповідні методи ревізії за використанням матеріальних цінностей на виробництві продукції. З початку ревізії

необхідно перевірити правильність розрахунків і застосування норм витрат сировини, основних і допоміжних матеріалів за діючими методами, галузевими нормативами.

Одночасно для перевірки нормування витрат і використання матеріальних цінностей у виробництві використовуються дані нормативів сировини і матеріалів на виробництво певного виду промислової продукції, які діють на ревізійному підприємстві. При встановленні завищених норм витрат доцільно провести контрольні запуски матеріалів і сировини у виробництво, оформлюючи це актами відповідної форми, зіставивши результати контрольного запуску з нормами, які застосовуються, і фактичними витратами сировини і матеріалів у виробництві за перевірочний період, можна встановити правильність дотримання відповідних норм.

Контроль фактичного використання сировини і матеріалів на виробництво промислової продукції доцільно проводити за двома напрямками:

- 1) використання і збереження сировини і матеріалів у заготовочних і підготовчих цехах (штампувальних, закрійних та інших);
- 2) використання і збереження деталей, заготовок та інших напівфабрикатів в основних технологічних цехах (механообробних, механоскладальних, швейних, консервних, переробних та інших).

Під час проведення ревізії, на підставі даних періодичної і річної звітності, в розрізі окремих цехів і виробничих ділянок та звітів цехів про виробничу діяльність, виробничих звітів цехів про витрату сировини і матеріалів на виробництво необхідно вивчити ефективність фактичного використання матеріальних цінностей та сировини на виробництві у порівнянні з плановими і нормативними показниками в цілому по підприємству.

Аналогічно на підставі калькуляції собівартості найважливіших видів виробленої промислової продукції, реєстрів аналітичного обліку витрат на виробництво по цих видах продукції вивчається правильність дотримання норм витрачання сировини і матеріалів за окремими видами промислової продукції. При цьому використовуються баланси сировини і матеріалів, виробничі звіти цехів при витраті сировини і матеріалів, реєстри аналітичного обліку, лімітно-забірні картки, акти і карти розкрою сировини і матеріалів та інші.

7.6 Особливості перевірки малоцінних і швидкозношуваних предметів

У процесі ревізії операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами (МШП) на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані

предмети», за яким ведеться їх облік за видами предметів, необхідно встановити:

- правильність організованого ведення обліку надходження та витрачання МШП;
- закріплення МШП за матеріально-відповідальними особами;
- дотримання норм видачі інструментів, інвентарю і спецодягу на виробництво;
- правильність і своєчасність оформлення документів на передачу МШП в експлуатацію, на вибуття із експлуатації предметів, які прийшли в непридатність і через інші причини (поломки, достроковий знос, крадіжки тощо);
- своєчасність проведення інвентаризації МШП в установленому порядку при зміні матеріально-відповідальної особи, а також в інші терміни, встановлені діючою інструкцією.

При ревізії операцій по списанню МШП слід перевірити правильність та обґрунтованість видачі працівникам підприємств за встановленими нормами спецодягу та спецвзуття у безоплатне користування. Крім того, необхідно вибірково перевірити своєчасність і правильність нарахування зносу МШП за рахунком 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» та віднесення його в дебет відповідних рахунків.

Вибірковим методом перевіряються також операції по списанню непридатних до використання в експлуатації МШП. Для цього слід перевірити своєчасність і правильність оформлення актів на списання (склад комісії, термін користування, вартість, причини вибуття МШП, сума, яка підлягає відшкодуванню винними особами, кількість і сума отриманих і оприбуткованих вторинних матеріалів.

Запитання для самоперевірки

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.

Тестові завдання

1. Справедлива вартість визначається у випадку:
 - а) оприбуткування основних засобів, отриманих в результаті бартерних операцій;
 - б) оприбуткування основних засобів, отриманих безкоштовно;
 - в) зарахування на баланс основних засобів, зарахованих як внесок у статутний капітал;
 - г) всі відповіді правильні.
2. Сума, за якою може бути здійснений обмін активу або сплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними особами, — це:
 - а) первісна вартість;
 - б) історична вартість;
 - в) справедлива вартість;
 - г) переоцінена вартість.
3. Первісна вартість основного засобу за винятком його ліквідаційної вартості — це:
 - а) переоцінена вартість;
 - б) амортизаційна вартість;
 - в) ліквідаційна вартість;
 - г) відновлена вартість.
4. Сума коштів, яку підприємство очікує одержати від продажу основних засобів з витікання терміну корисного використання, за винятком витрат, пов'язаних з вибуттям, — це:
 - а) переоцінена вартість;
 - б) амортизаційна вартість;
 - в) ліквідаційна вартість;
 - г) відновлена вартість.
5. Якими методами може нараховуватися амортизація інших необоротних матеріальних активів:
 - а) прямолінійним і кумулятивним;
 - б) виробничим і кумулятивним;
 - в) прямолінійним і виробничим;
 - г) прямолінійним і методом зменшення залишкової вартості?
6. Джерелами ревізії матеріальних цінностей є:
 - а) П(С)БО 9;
 - б) статут підприємства;
 - в) наказ про облікову політику;
 - г) акти виконаних робіт.
7. Під час ревізії руху матеріалів перевіряється наявність:
 - а) видаткових ордерів;
 - б) витратних відомостей;
 - в) накладних на відпуск матеріалів ;

г) виписок банку.

8. З метою перевірки достовірності відображення за даними бухгалтерського обліку руху матеріальних цінностей ревізор повинен скласти:

- а) картку складського обліку;
- б) відомість обліку залишків матеріальних цінностей;
- в) баланс руху матеріальних цінностей;
- г) акт інвентаризації.

9. Стосовно матеріально-відповідальних осіб ревізору потрібно в'яснити:

- а) наявність акта про матеріальну відповідальність;
- б) наявність договору про матеріальну відповідальність;
- в) наявність угоди про матеріальну відповідальність;
- г) наявність протоколу про матеріальну відповідальність.

10. Виявлення фактичної наявності усіх видів цінностей на всіх об'єктах об'єкта, який ревізується, — це:

- а) суцільна інвентаризація;
- б) суцільна ревізія;
- в) часткова інвентаризація;
- г) вибіркова інвентаризація.

Розділ 8

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО Й СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

8.1 Завдання ревізії витрат на виробництво і собівартості продукції та джерела інформації

Завданнями ревізії витрат на виробництво і собівартість продукції є:

- законність віднесення витрат до валових витрат;
- перевірка обґрунтованості формування витрат виробництва за елементами та калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- повнота і правильність включення витрат у собівартість продукції;
- обґрунтованість кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрат сировини та матеріалів; правильність відображення у витратах витрат від браку;
- перевірка суми витрат віднесеної на незавершене виробництво; повнота віднесення сум до виробничої собівартості прямих виробничих витрат і розподілених загальновиробничих витрат;
- контроль визначення складу змінних і постійних загальновиробничих витрат і їх розподіл;
- організація і ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві;
- достовірність розподілу вартості послуг допоміжного виробництва.

Джерелами інформації виступають первинні та інші документи обліку: лімітно-забірні картки (на одне найменування та багаторазовий відпуск) форма М-8; лімітно-забірні картки (для багаторазового відпуску двох - п'яти найменувань матеріалів) форма М-9; картки складського обліку матеріалів (форма М-17); накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів форма М-11; журнал обліку вантажів, що надійшли, форма М-1; видані доручення форма М-2; розрахунково-платіжна відомість форма П-49; розрахункова відомість форма 50 та форма 51; платіжна відомість форма П-53; особливий рахунок форма П-54; накопичувальна картка обліку заробітної плати форма П-56; журнали та відомості до журналів; аналітичні групування витрат на виробництво за видами продукції; відомість обліку залишків матеріалів на складах форма М-14; журнал-ордер 10, 10-1; головна книга баланс; звіт про фінансові результати.

8.2 Контроль витрат за елементами та статтями калькуляції

Контроль витрат за елементами та статтями калькуляції це виражені в грошовій формі поточні витрати на виробництво продукції та її збут. Витрати на виробництво продукції утворюють її виробничу собівартість, а витрати на виробництво і збут формують її повну собівартість по економічним елементам і статтям калькуляції. Перша з цих двох груп дозволяє здійснити контроль витрат по видам, що характеризують їх економічний зміст. Ця інформація використовується ревизором при аналізі виробничих запасів і для проведення різних розрахунків. Вивчення поелементного складу і структури витрат в динаміці за ряд років, дозволяє ревизору намітити головні напрямки зниження собівартості продукції на підприємстві.

Результати використання всіх видів ресурсів з найбільшою повнотою виявляються при ревізії собівартості продукції по калькуляційним статтям, так як це групування витрат дозволяє ревизору проконтролювати формування фактичних витрат по видам продукції і за місцями виникнення витрат.

При ревізії слід пам'ятати, що частина калькуляційних статей являє собою одноелементні, тобто однорідні за своїм економічним змістом, витрати. До них відноситься сировина і матеріали, комплектуючі вироби, паливо та енергія на технологічні цілі, основна і допоміжна заробітна плата, відрахування на соціальні заходи. При ревізії зазначених витрат ревизор не повинен обмежуватися перевіркою показників в цілому по підприємству, так як при такому підході перекручуються результати, що досягаються при випуску окремих видів виробів.

Інші статті калькуляції є комплексними та поєднують декілька економічних елементів. Такі статті контролюються в цілому по підприємству або по окремим його підрозділам шляхом порівняння з кошторисом.

8.3 Ревізія правильності віднесення основних витрат на виробництво

При перевірці слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні виграти, прямі витрати на оплату праці, інші прямі виграти, розподілені загальновиробничі виграти, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Ревизору необхідно перевірити сальдо цього рахунку на кінець звітної періоду, на якому відображається сума витрат, що відноситься до незакінченої виробництвом готової продукції.

В складі основних витрат на виробництво продукції найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати і витрати на оплату праці.

При підготовці до ревізії ревізор повинен вивчити нормативні документи, які використовуються на контролюємому підприємстві, так як в зазначених документах встановлений перелік витрат на виробництво в розрізі статей калькуляції. В багатьох галузях пряме віднесення витрат на окремі види продукції неможливо. Тому організація контролю за фактичним витрачанням матеріалу здійснюється шляхом вивчення методики та методів контролю, що застосовується на підприємстві (метод документального контролю за фактичним витрачанням матеріалів, метод партійного розкрою, інвентаризаційний метод).

8.4 Перевірка величини загальновиробничих, адміністративних та інших витрат операційної діяльності

Ревізію витрат на обслуговування та управління доцільно починати з перевірки правильності складання кошторисів. До кошторисів витрат включаються витрати на заробітну плату робітників, що обслуговують обладнання, відрахування на соціальні заходи, витрати на паливо, воду, пар, витрати на мастильні матеріали, необхідні для обслуговування обладнання, витрати по поточному ремонту. У процесі перевірки з'ясовуються ревізором складові витрат, що відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та їх розподіл. Ревізор повинен з'ясувати при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат.

Витрати на збут відносяться до операційних витрат. Ревізія цих витрат здійснюється по кожному елементу витрат. Наступним етапом перевірки витрат на збут готової продукції є аналітичний облік. Аналітичний облік ведеться за наступними статтями: витрати, пов'язані з транспортуванням продукції; витрати на сплату мита; витрати на рекламу і перепродажну підготовку товарів; інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції. Перевіркою з'ясовується правомірність витрат, віднесених до кожної статті аналітичного обліку.

8.5 Ревізія витрат від браку і простоїв

Браком називаються вироби, що не відповідають своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам, а відповідно такі вироби не можуть використовуватися за призначенням.

Брак буває виправний і невиправний; внутрішній (виявлений до відвантаження продукції) і зовнішній (встановлений у споживача).

Ревізія втрат від браку починається з встановлення дійсної, фактичної величини забракованої продукції по кожному виду виробів. В даному випадку ревизор повинен порівняти і розрахувати контрольний баланс деталей (залишок на початок місяця + надходження деталей з виробництва - видача деталей іншим цехам). Цей контрольний баланс деталей (залишок деталей на кінець місяця) повинен бути рівним фактичним даним по величині деталей, що зазначена в бухгалтерському обліку. Невідповідність цих даних свідчить про наявність браку.

В процесі ревізії браку перевіряється:

- 1) своєчасність і достовірність його документального оформлення;
- 2) правильність визначення витрат то виправленню дефектів у виробі;
- 3) достовірність розрахунку витрат по відшкодуванню втрат від браку (перевіряються записи в журналі-ордері 10).

Простої - це невиробничі втрати засобів труда з недовикористанням потужності обладнання, з недовипуском продукції. Простої на підприємстві виникають по зовнішнім і внутрішнім причинам. Бувають цілоденні і внутрішньо змінні простої.

В процесі ревізії простоїв перевіряються:

- 1) склад витрат, що виникають в результаті простою обладнання як по зовнішнім, так і по внутрішнім ознакам;
- 2) чи маються на підприємстві акти, які оформлюють простої обладнання;
- 3) своєчасність і правильність відображення витрат по простоям обладнання на рахунках бухгалтерського обліку.

Запитання для самоперевірки

8. Які завдання ревізії витрат на виробництво та собівартості продукції?
9. Назвіть джерела інформації ревізії витрат на виробництво та собівартості продукції.
10. Що перевіряється в процесі контролю елементів витрат?
11. Які методи контролю використовує ревізія основних витрат?
12. Що перевіряє ревізія операційних витрат?
13. З чого починається ревізія втрат на виробництві?
14. Що перевіряється в процесі ревізії браку?

Практичні завдання для самостійної роботи

Приклад розв'язання ситуаційної задачі:

Необхідно порівняти фактичні та облікові дані про наявність готової продукції на складі за серпень місяць і дати оцінку причин можливих розбіжностей.

Вихідні дані

За даними складського обліку на складі готової продукції на початок серпня було 40 виробів, на початок вересня 55, що підтверджується актом інвентаризації готової продукції від 1.09.20_р. За даними відділу збуту покупцям відпущено за серпень місяць 357 виробів. За обліковими даними в серпні було вироблено і здано на склад 392 вироби.

Розв'язання

1. Для перевірки відповідності даних бухгалтерського і складського обліку визначимо дані про рух готової продукції : початкове сальдо по рахунку 26 «Готова продукція» складає в натуральних одиницях виміру 40 виробів, оборот по дебету рахунку /продукція, що надійшла з виробництва / - 392 виробів, оборот по кредиту 26 рахунку /продукція, що відпущена зі складу в порядку реалізації покупцям/ - 357 виробів, відповідно сальдо на кінець серпня /станом на 1 .09 / складе $40 + 392 - 357 = 75$ /виробів/. По даних проведеної інвентаризації по підприємству на складі готової продукції в наявності є 55 виробів.

2. $75 - 55 = 20$ виробів/ – невідповідність показників. Розбіжності, що виникли і виявлені в процесі контролю можуть бути результатом приписок до обсягу виробленої продукції шляхом оформлення безтоварних накладних на передачу готової продукції на склад по закінченні звітнього місяця, з метою одержання премій за виконання і перевиконання планових показників випуску продукції. Для перевірки даної виробничої ситуації доцільно провести взаємний контроль документів: накладних на передачу готової продукції на склад, нарядів на відрядну роботу, виробничих звітів цехів про витрати виробничих запасів на виробництво продукції, даних про кількість пакувальних матеріалів чи тари під виготовлену продукцію. Шляхом порівняння взаємопов'язаних показників вказаних первинних документів можна встановити суть допущених порушень та винних в цьому посадових осіб.

Задачі для самостійного розв'язання

Задача № 1

Необхідно перевірити правильність визначення фактичної собівартості готової продукції переданої з виробництва на склад.

Вихідні дані: за даними обліку підприємства за ревізійний період списано фактичну собівартість готової продукції, переданої з основного виробництва на склад на суму 11405 грн .

1. Незавершене виробництво відповідно до технологічного процесу відсутнє.

2. За ревізійний період в обліку відображено такі операції:

– нараховано заробітну плату робітникам цеху основного виробництва за виготовлення продукції – 20000 грн;

– витрачено матеріали в цеху основного виробництва на виготовлення продукції – 3200 грн;

– списано витрати від бракованої продукції, що підлягають утриманню з винних осіб – 1350 грн;

– списано загально виробничі витрати на собівартість продукції – 2550 грн;

– списано адміністративні витрати – 3520 грн.

Задача № 2

Необхідно перевірити правильність розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку.

Вихідні дані:

1. Показники:

а) за плановими цінами;

б) за фактичною собівартістю.

2. Залишок готової продукції на 01.02.2023:

а) 20000 грн;

б) 14600 грн.

3. Надійшло з виробництва:

а) 180000 грн;

б) 175400 грн.

Задача № 3

Необхідно визначити суму збитку від браку, відобразити операції в бухгалтерському обліку.

Вихідні дані: підприємство відвантажило покупцю продукцію власного виробництва на суму 15000 грн з ПДВ.

Фактична собівартість відвантаженої продукції складається з:

а) вартості матеріалів — 6700 грн;

б) вартості послуг сторонніх організацій — 2040 грн;

в) заробітної плати, внесків у цільові фонди на неї — 4000 грн.

На розрахунковий рахунок продавця надійшли кошти в оплату отриманої продукції. Покупець знайшовши брак, повернув продукцію

виробнику. У результаті розбирання забракованої продукції оприбутковані матеріали на суму 3100 грн. Покупцю замість забракованої продукції була відвантажена аналогічна продукція. Винна особа у виявленому браку встановлена і відшкодувала заподіяний збиток у повному розмірі.

Задача № 4

Необхідно розрахувати розмір збитку, що відшкодовується, і відобразити операції в обліку.

Вихідні дані: робітником у процесі виготовлення деталей через неухважність допущений брак. Собівартість бракованих виробів склала 3470 грн. Середньомісячна заробітна плата робітника, що допустив брак, складає 12320 грн. Збиток відшкодовується з заробітної плати працівника. Нарахована заробітна плата за місяць, в якому був встановлений збиток, дорівнює 12280 грн.

Задача № 5

Необхідно перевірити правильність розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку.

Вихідні дані:

Показники	За плановими цінами	За фактичною собівартістю
Залишок готової продукції на 1.02.2023	20000	14600
Надійшло з виробництва	180000	175400

Розділ 9 РЕВІЗІЯ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

9.1 Завдання, джерела ревізії реалізації готової продукції

Ревізію операцій, пов'язаних з наявністю і рухом готової продукції, здійснюють у нерозривному зв'язку з ревізією виробництва продукції. Завданням ревізії є забезпечення контролю за випуском і оприбуткуванням готової продукції, зберіганням її на складах і в дорозі до покупців, додержанням договірної дисципліни при відвантаженні продукції покупцям, правильністю її списання з підзвіту матеріально відповідальної особи згідно з документами на відвантаження або відпуск продукції, своєчасністю і повнотою оплати розрахункових документів покупцями, обґрунтованістю документів покупців і розрахунків за претензійними сумами, своєчасним і правильним відображенням операцій, пов'язаних з випуском, оприбуткуванням і реалізацією готової продукції в бухгалтерському обліку.

Контрольні процедури процесу ревізії операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією готової продукції наведені на рис. 1. Цей процес включає як стадії контролю, збереження готової продукції на складах за допомогою методів її інвентаризації, так і документальні методи перевірки операцій, пов'язані з випуском і реалізацією продукції.

Відповідно до завдань контролю наявності і руху готової продукції та процедур процесу ревізії цих операцій визначають об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми процедур контролю і ревізії випуску і реалізації продукції (рисунок 9.1).

Об'єкти контролю – це процеси, що пов'язані з укладанням комерційних договорів і угод та їх виконанням, операції, пов'язані з реалізацією і збереженням продукції, позавиробничими витратами, обліком та звітністю про її реалізацію.

Згідно з організаційною моделлю визначена нормативно-законодавча і облікова інформація, яка використовується під час контролю і ревізії операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції. Нормативно-законодавча інформація використовується під час ревізії з метою перевірки законності взаємних відносин підприємств із постачальниками і покупцями, що регулюються договірними і комерційними угодами. Облікова інформація, що відображена в документах і облікових реєстрах перевіряється з точки зору документального обґрунтування, законності і достовірності операцій, пов'язаних із випуском і реалізацією продукції.



Рисунок 9.1 – Контрольні процедури процесу ревізії операцій щодо випуску і реалізації продукції

Система процедур ревізії операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції, включає комплекс органолептичних, розрахунково-аналітичних і документальних методичних прийомів контролю. У системі цих методичних прийомів контролю операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції, важливе місце займає інвентаризація, що дає можливість перевірити фактичну наявність продукції і зіставити її з даними обліку. Використовуючи методи інвентаризації готової продукції вибіркового та суцільного спостереження, ревізор перевіряє її збереження на об'єктах.

Експертна оцінка готової продукції використовується як метод технологічного контролю, пов'язаного з перевіркою якості випуску продукції та її реалізації. Службове розслідування – це сукупність прийомів перевірки додержання посадовими і матеріально відповідальними особами нормативно-законодавчих актів, що регулюють

процеси, пов'язані з реалізацією продукції. У зв'язку з цим важливе значення має перевірка виконання угод щодо реалізації продукції. Виявлені порушення угод доцільно оформити відповідною таблицею (рисунк 9.3).

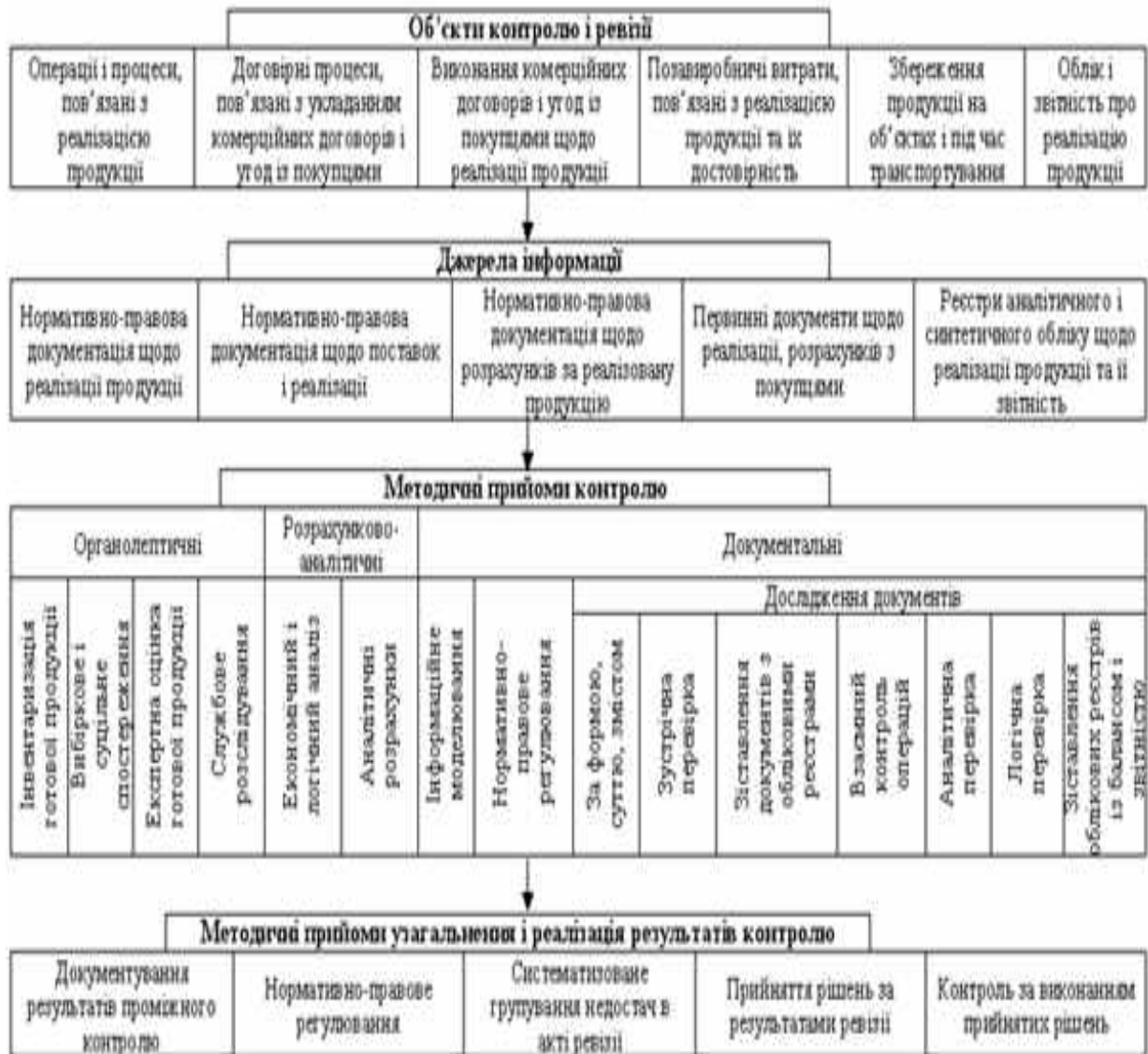


Рисунок 9.2 – Організаційна модель контролю і ревізії реалізації продукції

Основними методичними принципами, що пов'язані з перевіркою операцій щодо випуску і реалізації продукції, є документальні методичні підходи. Вони включають в себе комплекс дослідження документів і облікових реєстрів із випуску і реалізації продукції.

Поряд з методами фактичного і документального контролю під час ревізії можуть використовуватися розрахунково-аналітичні методичні підходи, що ґрунтуються на використанні методів економічного і

логічного аналізу операцій, пов'язаних з випуском і реалізацією продукції. Ревізію обґрунтовують деякі процеси на підставі застосування аналітичних розрахунків.

Узагальнення результатів контролю під час ревізії дає можливість систематизувати виявлені недоліки і порушення і оформити їх у відповідному розділі акта, за її результатами прийняти відповідні рішення та здійснити контроль за їх виконанням.

9.2 Ревізія випуску і реалізації готової продукції

Показник реалізації продукції підприємств промисловості є одним із основних показників господарської діяльності. Обсяг реалізації готової продукції визначається випуском її із виробництва за кількістю, асортиментом і якістю. Продукція вважається готовою для реалізації, коли закінчена її обробка, пройшло технічне випробування і вона відповідає стандартам і технічним умовам. Вона повинна бути прийнята технічним контролем і здана на склад підприємства або прийнята замовником. Продукція, що не пройшла всіх операцій обробки, не пройшла випробування і технічного контролю підлягає обліку як незавершене виробництво.

При ревізії перевіряють обсяг реалізації продукції і відповідність його розрахунковим договорам і комерційним угодам на постачання її покупцям. Однозначно перевіряють обґрунтованість розрахунків нормативів залишків готової продукції на складах. Завищення цих нормативів призводить до зменшення обсягу реалізації, невиконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям, затоварювання складів, сповільнення обігу коштів.

Для вивчення можливості реального скорочення залишків готової продукції, що відвантажена (відпущена) покупцям, необхідно перевірити обґрунтованість кожної суми за термінами відвантаження неоплаченої продукції і причинами несплати рахунків покупцями. Особливу увагу звертають на суми відвантаженої (відпущеної) продукції, що тривалий час не сплачена покупцями. Обсяг реалізації продукції в натуральному і в номенклатурному вигляді перевіряють за укладеними договорами і комерційними угодами на постачання продукції покупцям. З'ясовують, чи немає створення резервів необлікованої продукції з метою її реалізації за готівку без оформлення документів.

Перевіряють також розрахунки обсягу випуску продукції та відповідність його укладеним договірним угодам. З'ясовують також, чи немає випадків, коли підприємства укладають недостовірні угоди на постачання продукції покупцям, необґрунтовано одержують кошти від них у порядку попередньої оплати.

У деяких випадках процес випуску продукції на підприємстві тривалий час не відображається в обліку, що призводить до того, що одержані кошти від покупців у порядку попередньої оплати, використовуються для потреб своєї діяльності в той час, як продукція залишається не відпущеною покупцям. Під час ревізії перевіряють відповідність її якості укладеним угодам і встановленим стандартам, обґрунтованість позавиробничих витрат, які залежать від обсягу реалізації продукції (транспортні витрати, тара і пакувальні матеріали), що підлягають перерахунку за фактично реалізовану продукцію.

Ревізор також повинен перевірити правильність оцінки визначення вартості реалізованої продукції, достовірність звітних даних про обсяг реалізації. Незадовільна якість готової продукції, що не користується попитом, тягне за собою затоварення складів, відмови від її сплати покупцями або претензії з їх боку. У випадку анулювання замовлень в умовах індивідуального і серійного виробництва потрібно з'ясувати причини, що негативно вплинули на обсяг реалізації продукції.

Для відвантаження продукції покупцям велике значення має повне і своєчасне забезпечення транспортними засобами. У зв'язку з цим ревізор встановлює, чи немає випадків неповного і несвоєчасного надання вагонів чи автомобілів для відвантаження продукції покупцям. Він розглядає графіки подавання транспортних засобів під завантаження продукції, їх вантажоемність і терміни виділення цих транспортних засобів.

Порівнянням цих термінів із графіками випуску продукції, з фактичною потребою транспортних засобів для відвантаження продукції

9.3 Контроль формування первісної вартості готової продукції

Згідно з ГГ(С)БО 9 «Запаси» підприємство оцінює готову продукцію для бухгалтерського обліку за її первісною вартістю.

Контроль слід здійснювати, виходячи з того, що підприємства при визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) повинні дотримуватись вимог П(С)БО 16 «Витрати».

Слід перевірити правильність включення витрат за їх складом до прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, накладних виробничих витрат. Необхідно ретельно простежити документальну обґрунтованість витрат і впевнитись в їх законності.

В процесі контролю слід врахувати особливість віднесення до первісної вартості виробленої продукції накладних виробничих витрат. Річ у тім, що вони можуть бути як змінними, так і постійними. Змінні витрати розподіляються на кожну одиницю виробленої продукції. Задача ревізора:

простежити правильність розподілу у відповідності з обраною підприємством методикою. Підприємство може самостійно встановлювати склад змінних та постійних загальновиробничих витрат і обирати методику їх розподілу, виходячи із специфіки своєї діяльності.

Наразі слід простежити, чи зазначена в примітках до фінансової звітності та в наказі про облікову політику підприємства обрана база розподілу і чи не змінювалась вона протягом звітного року.

Постійні накладні виробничі витрати можуть бути як розподілені, так і не розподілені. Останні виникають лише тоді, коли продукції вироблено менше нормальної потужності. Слід ретельно простежити, які саме витрати на обслуговування і управління виробництвом віднесено до постійних загальновиробничих витрат. Перевіряють доцільність та документальну обґрунтованість таких витрат.

Далі аналізують, чи не ввійшли до складу собівартості готової продукції управлінські витрати (адміністративні). Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» такі витрати відображають на рахунку 92 «Адміністративні витрати» і враховують їх при визначенні фінансового результату діяльності підприємства.

9.4 Оцінювання стану бухгалтерського обліку готової продукції

Передусім, слід з'ясувати, чи забезпечує бухгалтерський облік готової продукції здійснення внутрішньогосподарського контролю за:

- виконанням завдань з випуску продукції згідно з договірним асортиментом;
- зберіганням готової продукції на складах;
- документальним оформленням операцій руху готової продукції;
- своєчасним поданням розрахункових документів покупцям;
- своєчасним здійсненням платежів;
- законним, обґрунтованим і доцільним використанням матеріальних і фінансових ресурсів на виробництво.

Перевірку забезпечення означених вимог проводять, виходячи з того, що побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами відповідно до галузевих особливостей, порядку складування та реалізації продукції і т. ін. Однак, в усякому разі, облік на підприємстві повинен бути організований і проводитись згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Правильність бухгалтерських записів з обліку готової продукції перевіряють, використовуючи План рахунків та Інструкцію щодо його використання.

Запитання для самоперевірки

15. Які основні завдання ревізії реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг?
16. До яких фахівців можуть звертатися ревізори при перевірці реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг?
17. З якою метою проводиться експертна оцінка готової продукції?
18. Що є основною метою проведення службового розслідування?
19. Яким чином здійснюється перевірка випуску і реалізації продукції?
20. Як перевіряється первісна вартість готової продукції?
21. Яким чином має бути забезпечений бухгалтерській облік готової продукції?

Вправи для закріплення теми

Вправа № 1

Логічно доповніть (означте) пропуски у наведених напрямках ревізії готової продукції.

Основні напрямки ревізії готової продукції	
Контроль організації складського обліку готової продукції та забезпечення належних умов зберігання готових виробів	перевірка вірогідності інформації про кількість у звітному періоді готової продукції
перевірка обґрунтованості здійснення операцій з	Контроль розподілу витрат між залишками готових виробів на складі й реалізованій готовій продукції

Вправа № 2

Логічно доповніть (означте) пропуски у наведених завданнях ревізії готової продукції.

Основні завдання ревізії готової продукції:

- 1) перевірка з системою передачі готової продукції з виробництва на склад, умовами зберігання її на складі;
- 2) стану обліку руху готової продукції на складі;
- 3) контроль за правильністю відвантаження продукції покупцям і
- 4) зустрічна перевірка повноти оприбуткування продукції у
- 5) перевірка документів на повернення продукції;

- 6) оцінювання залишків продукції;
- 7) контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків з покупцями за продукцію та перевірка коштів.

Вправа № 3

Ознайомтесь з наведеними питаннями, які виникають та на які потрібно знайти відповіді в ході ревізії готовою продукції. Свою згоду з наведеними питаннями чи не згоду обґрунтуйте.

1. Списані чи не списані суми нестач готової продукції на складах?
2. Чи присутня наявність фактів втрати вантажів?
3. Чи є випадки протермінованих платежів?
4. Чи є наявність нестач відвантаженої продукції без виставлення претензій?
5. Який стан претензійної роботи?

Розділ 10

РЕВІЗІЯ СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

10.1 Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми ревізії

Основним завданням ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства є оцінка динаміки показників формування прибутку, обґрунтованості фактичної величини утворення і розподілу прибутку; перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати; виявлення факторів, які впливають на формування прибутку; оцінка можливих резервів подальшого зростання прибутку на основі оптимізації обсягів виробництва і витрат.

Об'єктами ревізії є облік доходів і фінансових результатів, організація аналітичної роботи на підприємстві.

Джерелами інформації при ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства є: первинна документація з обліку доходів і результатів діяльності, форми фінансової звітності, аналітичні розрахунки.

Перевірка фінансових результатів і фінансового стану підприємства потребує застосування таких методичних прийомів ревізії:

- 1) обстеження діяльності підприємства та визначення доходів і фінансових результатів;
- 2) аналітичне зіставлення доходів і витрат за допомогою методів економічного аналізу;
- 3) розрахунки обґрунтованості доходів;
- 4) зустрічна перевірка документів;
- 5) дослідження документів за сутністю і змістом;
- 6) зіставлення даних фінансових звітів з обліковими даними.

10.2 Ревізія правильності оцінювання отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності

Під час ревізії фінансових результатів необхідно перевірити повноту і законність відображення операцій за балансовим рахунком 79 «Фінансові результати» та його субрахунками і рахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Оскільки фінансові результати підприємства формуються від одержаних доходів, у процесі ревізії слід вивчити законність операцій за рахунками: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи».

На підставі Податкового Кодексу України (розділ III. Податок на прибуток підприємств) ревізор вивчає законність віднесення витрат на результати фінансової діяльності підприємства. При аналізі втрат і нестач ТМЦ, списаних понад установлених норм збитку, ревізор з'ясовує причини невідшкодованих втрат і нестач з винних осіб та перевіряє законність їх списання. Під час перевірки законності віднесення витрат на збитки від анульованих виробничих замовлень і за державними контрактами необхідно вивчити документи, на підставі яких відкрито замовлення, проаналізувати проведені витрати та повноту їх відображення в обліку. За наявності законсервованих діляниць виробництва на підприємстві вивчають витрати на їх утримання стосовно відповідних статей та правильність відображення в обліку.

Особливу увагу приділяють правильності і своєчасності списання дебіторської заборгованості, термін позовної давності за якою минув, та інші витрати операційної діяльності. Для цього потрібно перевірити достовірність заборгованості, причини несплати заборгованості і правильність їх відображення на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку. Також перевіряється законність списання на інші витрати операційної діяльності боргів по нестачах і втратах від псування цінностей, крадіжках, сумнівних і безнадійних боргах, втратах від знецінення запасів, визнаних штрафів та інше.

У процесі ревізії необхідно ретельно вивчити операції, відображені за рахунками: 971, 972, 973, 974, 975, 976, 977, 978, 979 та на рахунках 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати», де відображені операції з втрат від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій та інших надзвичайних витрат.

Під час здійснення ревізії витрат, пов'язаних зі збитками минулих років, виявлених у звітному періоді, ревізор визначає законність і правильність їх списання. У процесі перевірки порівнюються показники, відображені в регістрах бухгалтерського обліку на рахунку 79 «Фінансові результати» і відповідних формах фінансової звітності, вивчаються відхилення, які відображаються в акті ревізії.

10.3 Контроль фінансового стану підприємства

Оцінка фінансового стану підприємства є важливою для визначення його конкурентоспроможності і фінансової стабільності. Під час ревізії необхідно: оцінити платоспроможність підприємства в динаміці за звітними періодами; визначити суму оборотного капіталу та його співвідношення з короткостроковими зобов'язаннями; вивчити структуру джерел коштів; зробити розрахунок співвідношення дебіторської заборгованості, запасів та оцінку прибутковості підприємства; здійснити

факторний аналіз рентабельності; визначити довгострокову платоспроможність.

До платоспроможного підприємства належить те, в якому сума поточних актів (запаси, кошти, дебіторська заборгованість та інші активи) більша або дорівнює її зовнішній заборгованості. Слід мати на увазі, що наявність запасів на державних підприємствах не визначає реальної платоспроможності, оскільки запаси незавершеного виробництва, готової продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, в разі банкрутства підприємства, можуть виявитися не реалізованими для погашення зовнішніх боргів (частина їх просто неліквідна), тому на балансі перебувають як запаси.

До легкореалізованих активів належать кошти, дебіторська заборгованість та повною мірою виробничі запаси. Тому необхідно скласти уточнений розрахунок платоспроможності, з урахуванням відповідності легкореалізованих активів зовнішній заборгованості.

Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства встановлюється відповідно зміні показника оборотного капіталу, що визначається як різниця між всіма поточними активами і короткостроковими боргами наприкінці року. Порівняння показує зростання оборотного капіталу підприємства.

Умови господарювання змушують підприємства в будь-який період мати змогу терміново повернути короткострокові борги. Спроможність підприємства виконати термінові зобов'язання визначається показником, що характеризує відношення оборотного капіталу до короткострокових зобов'язань. Це співвідношення має дорівнювати одиниці.

Ліквідність – це спроможність оборотних коштів перетворитися у готівку, необхідну для нормальної фінансово-господарської діяльності. Ліквідність балансу визначається як ступінь покриття зобов'язань підприємства його активами, термін переходу яких в грошову форму відповідає терміну погашення зобов'язань. Ревізору необхідно провести розрахунки і проаналізувати стан ліквідності балансу підприємства та зробити відповідні висновки.

Контролюючи фінансовий стан, слід проаналізувати коефіцієнт обертання обігових коштів. За допомогою методів економічного аналізу розраховують протяжність одного оборту, кількість обертів, суму вивільнених чи додатково вкладених в обіг коштів.

Ревізор вивчає раціональність формування джерел коштів за їх структурою. Оцінка структури джерел коштів стосується зміни частки власних коштів у загальній сумі джерел коштів, виходячи із фінансового ризику. Контроль фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства допомагає зростанню ділової активності підприємства та підвищенню ефективності господарювання.

10.4 Ревізія операцій з формування та зміни статутного капіталу

Під час ревізії контролю підлягає вся інформація про стан і рух коштів за різновидами капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також інформація при нерозподілені прибутки (непокріті збитки), кошти забезпечення майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Завдання ревізії полягає в тому, щоб забезпечити контроль формування і цільового використання капіталу, коштів цільового фінансування і цільових надходжень.

Інформація про статутний капітал зосереджена на рахунку 40 «Статутний капітал». При ревізії встановлюють правильність записів за кредитом і дебетом цього рахунка та реальність виведеного в ньому сальдо.

За даними кредиту рахунка 40 перевіряють законність джерел його поповнення за рахунок додаткового, пайового, резервного, неоплаченого капіталу, коштів нерозподіленого прибутку, вкладень засновників (учасників). За дебетом цього рахунка перевіряють вилучення статутного капіталу для поповнення відповідних видів капіталу.

Законність створення резервного капіталу підприємства перевіряють відповідно до чинного законодавства та установчих документів. Так, поповнення цього капіталу здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку і, як правило, використовується на додаткові заходи для поповнення статутного капіталу або для покриття нерозподілених збитків.

Джерела утворення та використання резервного капіталу перевіряють за їх видами та напрямками використання, що відображаються в аналітичному обліку.

Для перевірки достовірності операцій, пов'язаних із нерозподіленими прибутками (непокрітими збитками), використовується облікова інформація, що відображається на відповідних субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Перевірці підлягають суми нерозподілених прибутків та непокрітих збитків поточного і минулого років, а також використання прибутку в поточному році. За даними субрахунку 442 «Непокріті збитки» перевіряють обґрунтованість утворення цих збитків та законність їх списання за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного, пайового чи додаткового капіталу.

Під час ревізії за даними кредиту рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» перевіряється інформація щодо законності і реальності створення

цього резерву. Записи за кредитом даного рахунка порівнюють із даними рахунків обліку витрат.

Списання сумнівної заборгованості перевіряється з погляду відповідності його П(С)БО №10 «Дебіторська заборгованість». При цьому перевіряють правильність відображення цих операцій за дебетом рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів» і за кредитом рахунків, де обліковується дебіторська заборгованість. Невикористані суми цих резервів повинні відноситись на відповідні рахунки обліку доходів.

Для перевірки коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується інформація рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Зокрема, за кредитом цього рахунка перевіряють формування коштів цільового призначення, що отримані на здійснення певних заходів, а за дебетом – правильність і цільове використання коштів цільового призначення.

Такі кошти можуть надходити в порядку субсидій, асигнувань із бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб. При ревізії, в першу чергу, перевіряють законність операцій та повноту їх відображення в обліку.

10.5 Завдання, джерела інформації, нормативні акти і напрями проведення внутрішньої ревізії

Основними завданнями перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього ревізії є:

1) всебічне вивчення організації обліку та внутрішнього ревізії за раціональним використанням грошових коштів і матеріальних ресурсів, забезпеченням власності підприємства;

2) встановлення повноти, своєчасності та достовірності відображення господарських і фінансових операцій в первинних документах і облікових регістрах відповідно до діючих національних П(С)БО, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку;

3) контроль за забезпеченням впровадження сучасних технологій збору та обробки обліково-економічної інформації;

4) контроль за достовірністю відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності кількісних і якісних показників роботи підприємства.

Основним завданням ревізії обліку і звітності є гарантування для суб'єкта господарювання достовірності даних про сплату податків, оцінки діяльності за минулий звітний період та прогнозування її на наступні періоди.

Джерелами інформації при перевірці є наказ про облікову політику, первинні облікові документи, посадові інструкції працівників бухгалтерії, фінансова, статистична та оперативна звітність.

Бухгалтерський облік на підприємстві повинен вестися безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

10.6 Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії

На першому етапі перевірки ревизор повинен ознайомитися зі структурою бухгалтерського апарату підприємства, організаційними формами та методами ведення бухгалтерського обліку. Слід також вивчити дотримання функціональних обов'язків головним бухгалтером підприємства.

Необхідною умовою чіткої організації обліку в бухгалтерії є:

- розподіл службових обов'язків між працівниками апарату бухгалтерії;
- забезпечення бухгалтерії промислового підприємства необхідними нормативними документами, обліковими реєстрами, бланками первинних бухгалтерських документів і звітами;
- наявність графіку здачі матеріально відповідальними особами, структурними підрозділами підприємства всіх необхідних бухгалтерських документів, звітів і зведень;
- забезпечення у відповідності з встановленими правилами збереження архіву бухгалтерських документів, реєстрів обліку і звітів поточного і попередніх років.

Стан звітної дисципліни характеризує здавання звітів матеріально-відповідальними особами у встановлені терміни, проведення облікових робіт відповідно до графіка здачі місячних, квартальних і річних звітів в органи державної податкової адміністрації, органи статистики та вищі органи управління. У процесі перевірки ревизор також вивчає такі питання:

- чи ознайомлені працівники підприємства, що оформляють первинні документи, з веденням бухгалтерського обліку, з положеннями, інструкціями і вказівками, які регламентують облік основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів, витрат виробництва; порядком заповнення документів, облікових реєстрів і форм звітності;

- чи своєчасно доведені до складів, цехів, відділів і служб промислового підприємства списки осіб, які мають право підпису на оформлення документів на отримання товарно-матеріальних цінностей;
- наявність цінників на матеріали, напівфабрикати, готові вироби.

Відповідне оформлення даних бухгалтерського обліку вимагає використання бланків встановленої форми та їх заповнення відповідно до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», наявності реєстрів бухгалтерського обліку, встановлених інструкціями і вказівками Міністерства фінансів України та відповідних міністерств, відомств, правильне і акуратне відображення записів, підведення підсумків по обігах і залишків на початок і кінець кожного звітного періоду.

10.7 Перевірка достовірності бухгалтерського обліку

Під час перевірки стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності ревізору необхідно вивчити:

- правильність оформлення здійснених фінансово-господарських операцій та повноту і своєчасність їх відображення на відповідних рахунках бухгалтерського обліку і реєстрах аналітичного і синтетичного обліку;
- достовірність та відповідність записів балансів даним Головної книги та реєстрів аналітичного обліку;
- своєчасність здачі бухгалтерської звітності у відповідні органи.

Ревізору також слід вивчити наскільки стан бухгалтерського обліку забезпечує контроль за обґрунтованістю і законністю витрачання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, збереженням грошових коштів, матеріальних цінностей, основних засобів та достовірністю розрахунків.

Перевіряючи стан бухгалтерського обліку, ревізор вивчає питання:

- забезпечення бухгалтерського обліку витрат виробництва відповідно до затвердженого положення та методології обліку;
- організацію документообігу;
- правильності ведення обліку основних засобів, нематеріальних активів, проведення їх інвентаризації відповідно до діючої інструкції; дотримання вимог діючої інструкції по складанню бухгалтерської звітності, її якості, достовірності та повноти.

Бухгалтерський облік є суворо документальним, тому в процесі перевірки необхідно вивчити якість оформлення документації, а саме: наявність оригіналів документів, які підтверджують здійснення господарсько-фінансових операцій, правильне їх заповнення відповідно

до встановлених форм, наявність необхідних реквізитів, підписів відповідальних осіб, у разі потреби погашення штампами встановленої форми. Наявність чисельних не оговорених і неправильно виправлених помилок у записах бухгалтерських реєстрів і банківських документах, де виправлення взагалі не допускається, свідчить про незадовільний стан бухгалтерського обліку на підприємстві.

Достовірність обліку і звітності в повному обсязі може бути визначена тільки при ревізії фінансово-господарської діяльності промислового підприємства. Під час ревізії окремих напрямів діяльності підприємства достовірність первинних документів встановлюється за допомогою ревізії, фактичної перевірки здійснюваної операції та використання методу зустрічної перевірки.

У процесі ревізії стану бухгалтерського обліку значну увагу приділяють вивченню порядку відображення господарських операцій на рахунках і отримання звітної інформації. Ревізору необхідно перевірити облікові реєстри (їх форму, побудову, порядок і своєчасність заповнення), відповідність аналітичних рахунків синтетичному обліку, можливість безпосереднього заповнення форм звітності на підставі облікових даних. Перевірці підлягає кожна форма звітності. У разі ревізії окремих форм з'ясовують повноту і достовірність звітних показників, правильність оформлення і наявність відповідних підписів, точність підрахунків проміжних і зведених підсумків, розрахунки відсотків, середніх величин, взаємозв'язок з іншими формами звітності за однорідними показниками.

В умовах застосування комп'ютерних бухгалтерських програм спочатку потрібно з'ясувати наявність, правильність розробки і адаптації програми та забезпечення підприємства обліковою інформацією. Всі виявлені факти порушення діючої методології обліку, виправлення і перекручення звітності відображають в акті ревізії.

Перевірка стану обліку забезпечує достовірність безперервного відображення господарської та фінансової діяльності підприємства для поточного інформування менеджерів, маркетологів та інших управлінців для прийняття рішень щодо ефективності господарювання та ревізії за використанням капіталу і ресурсів виробництва та достовірності фінансової звітності.

10.8 Контроль бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства

Особливо відповідальною роботою ревізора є перевірка бухгалтерської звітності підприємства. Нормативною базою, що керується ревізор при цьому, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні», а також національні стандарти бухгалтерського обліку, затверджені Мінфіном України.

Підприємство складає місячну, квартальну і річну звітність, у якій відображаються всі активи і пасиви, які має власник.

Для впевненості у правильності складання бухгалтерського Балансу (форма №1), Звіту про фінансові результати (форма №2), Звіту про рух грошових коштів (форма №3) та Звіту про власний капітал (форма №4) ревізору необхідно перевірити взаємну погодженість показників фінансової звітності. Доречно для такої перевірки ревізору скласти спеціальну таблицю взаємозв'язків показників, які відображені у звітних формах.

Після того як ревізор перевірів взаємну погодженість показників фінансової звітності підприємства за рік, який контролюється, і виявив певні розбіжності, він разом із головним бухгалтером підприємства встановлює їх причини. За потребою до звітності керівником підприємства вносяться необхідні корективи.

Переконавшись у достовірності фінансової звітності, яка складена за даними бухгалтерського обліку, підтверджена первинною документацією про господарську діяльність підприємства, ревізор має підстави підтвердити правильність складання та її достовірність.

10.9 Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю

Перевірку стану внутрішнього контролю доцільно розпочинати з вивчення положень про відділи і служби структурних підрозділів промислового підприємства та посадових інструкцій окремих відповідальних адміністративних і інженерно-технічних працівників, розподіл їх службових обов'язків. Ретельнішій перевірці підлягають виконання контрольних функцій працівниками бухгалтерської та фінансової служби підприємства.

Працівники бухгалтерії, приймаючи первинні документи, перевіряють збереження і організацію обліку ТМЦ на складах готової продукції, матеріалів, інструментів, спецодягу, напівфабрикатів і незавершеного виробництва в цехах, а також стану каси і порядок ведення касової книги, здійснюють контроль за законністю проведених господарсько-фінансових операцій і збереженням власності підприємства.

Головний бухгалтер разом з керівниками інших структурних підрозділів здійснює контроль:

- встановленого порядку приймання і відпуску ТМЦ, готової продукції;

– правильності і законності витрачання грошових коштів під час розрахунків з постачальниками, покупцями, підзвітними особами та робітниками по оплаті праці;

– суворого дотримання касової і фінансової дисципліни;

– законності списання нестач, втрат.

У процесі ревізії виявляють порушення і недоліки в здійсненні контрольних функцій посадовими особами ревізійного підприємства.

Якщо в структурі промислового підприємства є внутрішня контрольно-ревізійна служба, то слід перевірити її роботу. Для цього використовують плани проведення перевірок, акти перевірок, накази, розпорядження, протоколи засідань за результатами проведеної контролерами роботи. У разі розгляду цих матеріалів встановлюються повнота охоплення контролем структурних підрозділів підприємства, періодичність і своєчасність проведення перевірок, участь в них, окрім контролерів, фахівців інших служб, використання керівництвом підприємства результатів внутрішнього контролю в управлінні виробництвом та підсилення контролю за збереженням власності підприємства.

Запитання для самоперевірки

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 ревізії на підприємстві?

4. Яку роль відіграє проведення інвентаризації на підприємстві?

5. У яких випадках настає повна матеріальна відповідальність працівників на підприємстві?

6. Перерахуйте найважливіші завдання контролю і ревізії стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

7. Яку інформацію для ревізора дають результати попередньої ревізії?

Тестові завдання

1. Об'єктом контролю стану бухгалтерського обліку є:

а) фінансовий стан підприємства;

б) облікова політика;

в) статична звітність;

г) бізнес-план.

2. Джерелом інформації для ревізії ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємств є:

- а) плани внутрішньогосподарського контролю;
- б) плани удосконалення обліку;
- в) нормативна документація;
- г) плани підвищення кваліфікації працівників.

3. Особливість методичних прийомів контролю, узагальнення і реалізації його результатів полягає у:

- а) суцільних і вибірових перевірок стану оперативного бухгалтерського і статистичного обліку, їх організації і методології;
- б) формальних перевірок стану оперативного бухгалтерського обліку, його організації і методології;
- в) суцільних перевірок стану оперативного бухгалтерського обліку, його організації і методології;
- г) вибірових перевірок стану оперативного бухгалтерського і статистичного обліку, їх організації і методології.

4. За допомогою яких методичних прийомів встановлюють достовірність первинних документів:

- а) аналітичної і логічної перевірки;
- б) суцільного і вибірового спостереження;
- в) експерименту і службового розслідування;
- г) економічного аналізу та статистичних розрахунків?

5. Виявлені недоліки у проведенні інвентаризації та відображенні її результатів у бухгалтерському обліку ревизор висвітлює в:

- а) протоколі;
- б) висновку;
- в) акті;
- г) журналі.

6. Якщо перевірками встановлено допущені у минулому році помилки, то:

а) виправлення за минулий рік не вносяться, а відображаються у поточному році як прибутки або збитки минулих років, що виявлені у звітному періоді;

б) виправлення за минулий рік не вносяться, а відображаються у поточному році як прибутки звітного періоду;

в) виправлення за минулий рік вносяться шляхом сторнування неправильних записів;

г) виправлення за минулий рік вносяться шляхом сторнування неправильних записів та відображаються у поточному році як прибутки або збитки минулих років, що виявлені у звітному періоді.

7. Якщо за результатами перевірок виявлено факти заниження прибутку, то донараховані за результатами ревізії суми податків та штрафи у бухгалтерському обліку відносяться на:

- а) зменшення прибутку;

- б) витрати;
- в) фінансові результати;
- г) збитки.

8. На відміну від оперативного бухгалтерського контролю ревізія внутрішньогосподарської діяльності підприємства здійснюється:

- а) до початку проведення операцій;
- б) після проведення операцій;
- в) під час проведення операцій;
- г) при ліквідації підприємства.

9. Об'єктами контролю внутрігосподарської діяльності підприємства є:

- а) господарсько-фінансова діяльність підприємства;
- б) контрольний процес відповідного господарського підрозділу[^]
- в) організаційна структура підприємства;
- г) структура апарату управління.

10. Основним завданням ревізії внутрішньогосподарської діяльності підприємства є:

- а) з'ясування того, наскільки дані первинного обліку відповідають дійсності;
- б) визначення правильності дій службових осіб щодо керівництва господарством;
- в) перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації;
- г) з'ясування можливості інтеграції різних видів обліку в єдиній системі господарського обліку.

Розділ 11

УЗАГАЛЬНЕННЯ, РОЗГЛЯД І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ

11.1 Порядок складання акта комплексної ревізії виробничо-фінансової діяльності підприємства

Результати комплексної ревізії виробничо-фінансової діяльності підприємств оформляються актом. Акт складається керівником ревізійної групи. У ньому висловлюються результати вивчення всіх питань, які були включені в програму ревізії. Акт складається зі вступної і результативної частин.

У вступній частині указуються такі реквізити: повне найменування документа (акту); дата і місце його складання; підстава для проведення ревізії (дата і номер наказу про призначення ревізії, назва організації, що видала наказ); її початок і закінчення; склад ревізійної групи (посада, прізвище, ім'я, по батькові кожної особи, що здійснювала ревізію); найменування підприємства, що ревізується, період виробничо-фінансової діяльності, за який проводилася ревізія; прізвища і ініціали посадовців підприємства, що ревізується, відповідальних за його виробничу і фінансово-господарську діяльність. Якщо в періоді, що ревізується, відбулася зміна керівних працівників, в акті указується прізвище особи, що займала раніше посаду, і тривалість його роботи, а також прізвище особи, призначеної на посаду, і дату призначення. Це необхідно для об'єктивного встановлення частини відповідальності за порушення і недоліки, розкриті ревізією. Далі приводяться відомості про попередню ревізію (ким проведена і за який період діяльності підприємства). Це дозволяє встановити спадкоємність ревізії, тобто чи не був залишений без контролю який-небудь період діяльності підприємства, що ревізується. Тут же вказується, що ревізія проведена з відома керівника підприємства і у присутності головного бухгалтера. Після цього наводяться короткі дані про підприємство, що ревізується, його організаційну структуру і вид діяльності. У вступній частині акту вказуються способи документальної перевірки, які операції (касові, банківські, розрахунки з підзвітними особами і т.п.) перевірені суцільним способом, а які – вибірково. У останньому випадку відзначають вибрані періоди перевірки. Це необхідно для встановлення відповідальності ревізора, якщо згодом виявиться, що він не відобразив в акті виявлені порушення. Тут також наводяться способи проведення інвентаризації матеріальних цінностей, основних засобів, розрахунків з дебіторами і кредиторами і т.п. Закінчується вступна частина акту стереотипною фразою «Справжньою ревізією встановлено:», після чого слідує виклад результативної частини. Отже, призначення вступної частини акту ревізії

полягає в тому, щоб розкрити організаційні аспекти документальної ревізії. Це має важливе юридичне значення при використанні такого документа як джерела доказів.

Перелік перевірених ревізією об'єктів обліку:

1. Суцільній перевірці піддавалися господарські операції з обліку (перелік об'єктів обліку і за який період).
2. Вибірковим способом перевірялися господарські операції з обліку (перелік об'єктів обліку і за який період).
3. Суцільній перевірці піддавалися аналітичні облікові реєстри (найменування).
4. Вибірковим способом перевірялися аналітичні облікові реєстри (найменування і за який період).
5. Реєстри синтетичного обліку, а також форми поточної і річної звітності перевірялися за звітні періоди.

Перевіряючи всі перераховані документи за формою і змістом, розглянувши пояснення осіб, відповідальних за виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства, а також матеріально-відповідальних осіб, ревізія виявила недоліки і порушення законодавства і нормативних документів, які висловлені у відповідних розділах акту комплексної ревізії (висловлюється результативна частина акту ревізії по відповідних розділах програми).

Результативна частина акту ревізії є систематизованим переліком виявлених порушень, недоліків і зловживань, допущених в процесі виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства або організації. Ця частина акту складається з окремих розділів, відповідних програмі ревізії. Побудова результативної частини акту ревізії строго не регламентується.

Кожна ревізія – це окреме самостійне дослідження ревізора (або бригади ревізорів). У акті ревізії описуються результати дослідження. Отже, побудова і зміст акта залежать від результатів ревізії. У акті ревізії повинні включатися перевірені і документально обґрунтовані факти порушень, зловживань, безгосподарності, псування і недостач, зайвого списання матеріальних цінностей і т.п. Всі записи в акті повинні бути безперечними, точними і неспростовними. Акт ревізії оформляється так, щоб по кожному відображеному в ньому факту можна було чітко відповісти на наступні питання: зміст порушення з посиланням на відповідні закони, ухвали уряду, накази, відомчі інструкції та інші нормативно-правові документи; хто допустив порушення (посада, прізвище, ім'я і по батькові); по чий вказівці або дозволу зроблено порушення (посада, прізвище, ім'я і по батькові) і яким чином було віддане це розпорядження; коли і де допущено порушення (дата або період часу, в якому було зроблено порушення, найменування служби

або структурного підрозділу); яким способом зроблено порушення і чим воно викликане (мета, причини, умови; в більшості випадків відповідь на це питання може дати тільки розслідування за матеріалами ревізії слідчими органами); наслідки порушення (розмір заподіяного матеріального збитку та інше). У акт ревізії не повинні включатися факти, засновані на заявах окремих осіб і не підтверджені документальними даними. Якщо в акт внесені недостатньо перевірені і необґрунтовані факти, то це позбавляє його доказової сили і свідчить про слабку підготовку ревізора, про його несумлінне відношення до службових обов'язків. Недоцільно відображати в акті ревізії факти, що не містять елементів порушень і не свідчать про наявність недоліків в роботі підприємства, що ревізується. Не слід в акті ревізії висловлювати також особисті висновки і зауваження ревізора на адрес керівників підприємства, що ревізується, давати оцінку роботи підприємства в цілому, його окремих служб, підрозділів і посадовців. Оцінку діяльності підприємства може дати тільки керівник організації, що призначив ревізію, в наказі за наслідками ревізії. У акті слід вказувати характер виявлених недоліків в наступному вигляді: порушення законів, ухвал уряду, інструкцій, положень, наявність непродуктивних витрат, недостач і надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Акт ревізії не слідує захарашувати описом структури підприємства, що ревізується, викладом звітних показників з періодичної і річної звітності (за винятком випадків, коли встановлені факти завуалювання звітності, приписок і необхідно зіставити дані в представленій звітності з фактичними), а також дрібних, незначних порушень, які, по вказівці ревізуючи, були виправлені в період проведення ревізії. У кожному розділі акту комплексної ревізії слід висловлювати факти, виходячи з їх значущості, дотримання їх хронології в часі. Тобто, в першу чергу, висловлювати найістотніші факти, що характеризують недоліки, порушення і зловживання.

Таким чином, якісний акт комплексної ревізії виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства повинен базуватися на:

- уважній систематизації зібраних при ревізії фактів із групуванням їх по ознаках, пов'язаних із залученням до кримінальної відповідальності, висловлюється суть порушень, відмічених в проміжних актах, робиться посилання на них (розтрати, розкрадання, псування і т.п.); із стягненням з винних осіб матеріального збитку без залучення їх до кримінальної відповідальності; інше;

- включенні істотних фактів, що характеризують недоліки в роботі підприємства (при цьому дрібні однорідні порушення і недоліки групуються по видам порушень в спеціальних відомостях, що додаються

до акту. В основному акті висловлюються підсумкові дані і зміст цих порушень, а також робиться посилання на відповідний додаток;

- включенні тільки перевірених і документально обґрунтованих фактів;

- уважному редагуванні з усуненням неточностей, неясних і недбалих формулювань.

У довідках, що додаються до акту ревізії, вказується наступне: зміст порушення або зловживання; вищестояща організація і посадовець, що дозволив незаконну операцію, або посадовець підприємства, що ревізується, який дав таку вказівку; посади і прізвища осіб, що зробили протизаконні дії; найменування, номер і дата документу, що підтверджує факт порушення або зловживання; найменування облікового реєстру і форми звітності, в яких відображені дані про зроблені незаконні операції; розмір заподіяного матеріального збитку. Численні однорідні факти групуються по видам порушень в окремі відомості, які додаються до основного акту ревізії. У акті відображається не кожен окремо факт порушення, а підсумкові дані відомостей. Це значно скорочує обсяг основного акту ревізії, полегшує процес ознайомлення з ним і аналіз встановлених фактів порушень і зловживань. Відомості, наприклад, застосовуються для оформлення результатів перевірки цільового використання грошових коштів, одержаних підприємством з рахунків в банку; фіксації порушень, виявлених при ревізії розрахунків з підзвітними особами та інше. Накопичувальні відомості підписують ревізор і головний бухгалтер підприємства, що ревізується.

У разі виявлення недочетів, розтрат, зловживань матеріально-відповідальні і посадові особи надають ревізору письмові пояснення, виходячи із сутності розкритих фактів. Такі пояснення дозволяють ретельно вивчити той або інший факт, запобігти включенню в акт ревізії неповністю перевірених порушень. Вони є підтвердженням встановлених фактів порушень. Письмові пояснення додаються до основного акту ревізії. Якщо винна особа відмовляється дати письмове пояснення по тому або іншому факту, вимога оформлюється службовою запискою, що складається в двох екземплярах. Один її екземпляр додається до акта ревізії. Одержавши письмове пояснення, ревізор повинен перевірити на місці висловлені в ньому факти і дати свій висновок. Всі додатки до основного акту ревізії обов'язково нумеруються. В кінці акта ревізії необхідно перерахувати всі додатки до нього. Зазвичай додатки залишаються при першому екземплярі акту, який прямує в організацію, що здійснює ревізію. До екземпляра акту, що передається підприємству, додаються копії тих документів, на яких є підпис посадовців підприємства. В окремому розділі акта надаються виконані рекомендації за наслідками попередньої ревізії. У разі невиконання окремих пунктів в акті робиться

відповідний запис. Може бути складений перелік невиконаних вказівок і пропозицій, виходячи із матеріалів попередньої ревізії.

Керівник ревізійної бригади зобов'язаний ознайомити з актом ревізії керівника підприємства і головного бухгалтера до його підписання. Всі зауваження або заперечення ретельно перевіряються ревізором, а за необхідністю, вносяться зміни, доповнення або уточнення в черновий варіант акта. Склавши акт ревізії, керівник ревізійної бригади передає його на підпис керівнику і головному бухгалтеру підприємства, що ревізується. Керівник підприємства і головний бухгалтер зобов'язані підписати акт ревізії. Якщо у них є заперечення, вони висловлюють їх в пояснювальній записці і перед своїми підписами в акті ревізії роблять наступний запис: «Пояснення по акту ревізії додаються». Акт ревізії, як правило, складається у трьох екземплярах, а при необхідності передачі матеріалів ревізії відповідним органам (слідчим та іншим) – додатково по одному екземпляру на кожну адресу. Перший екземпляр акту прямує керівнику організації, що призначила ревізію, другий – залишається в справах контрольно-ревізійної служби, третій – вручається керівнику підприємства, що ревізується. На першому екземплярі акту керівник підприємства, що ревізується, робить такий запис: «Один екземпляр акта комплексної ревізії зі всіма перерахованими в ньому додатками одержав» (підпис і дата). Результати комплексної ревізії обговорюються на виробничій нараді. Протокол обговорення цих результатів додається до основного акта.

11.2 Визначення виявленого в процесі ревізії розміру матеріального збитку

До матеріального збитку, як правило, відносяться:

- недостачі грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей і готової продукції понад норми природної втрати;
- повне або часткове псування товарно-матеріальних цінностей і готової продукції;
- виплата заробітної платні робітникам понад встановлені розцінки, внаслідок заниження норм вироблення або приписки обсягів виконаних робіт, а також завищення посадових окладів штатним працівникам;
- незаконно одержані премії, додаткова оплата, винагороди за вислугу років;
- заробітна плата, що виплачена працівникам підприємства за час вимушеного прогулу (наприклад, при затримці видачі трудової книжки або при незаконному звільненні працівника і подальшому його відновленні на колишній роботі);

- відпустка матеріалів, сировини, готової продукції за заниженими цінами або без оплати;
- передача фізичним або юридичним особам в користування об'єктів основних засобів без оплати або з оплатою за заниженими цінами;
- нестягнута дебіторська заборгованість, якщо право на її стягнення втрачене з вини працівників підприємства;
- списані товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів по безтоварних і безгрошових (підробленим) документам;
- необґрунтовані витрати підприємства, викликані приписками і неякісним виконанням робіт, неправильним застосуванням цін, тарифів, розцінок, знижок, надбавок, недотриманням норм витрат матеріальних ресурсів і т.п.

Матеріальну відповідальність за заподіяний збиток працівник несе в наступних випадках:

а) за наявності прямого дійсного збитку. Під прямим дійсним збитком розуміються втрата або нанесення збитку майну; необхідність для підприємства понести витрати на відновлення, придбання майна або інших цінностей або зробити зайві виплати;

б) при встановленні протиправності поведінки працівника. Протиправною є така поведінка (дія або бездіяльність) працівника, коли він не виконує або неправильно виконує свої трудові обов'язки, встановлені законодавством, трудовим договором (контрактом), правилами внутрішнього трудового розпорядку, інструкціями і іншими обов'язковими правилами, а також наказами і розпорядженнями адміністрації. Протиправність виключається, якщо збиток причинний працівником в умовах крайньої необхідності (наприклад, при гасінні пожежі). Не можна стягувати з працівника суми збитку, що відносяться до категорії нормального виробничо-господарського ризику (наприклад, збитки, що виникли при освоєнні нової продукції, впровадженні нового, досконалішого технологічного процесу);

в) при доведеності причинного зв'язку між діями (або бездіяльністю) працівника і збитком. Відповідальність настає тільки за збиток, який знаходиться в прямому причинному зв'язку з дією (бездіяльністю) працівника. Так, не можна покладати на робітника-верстатника відповідальність за поломку верстата, якщо встановлено, що вона відбулася внаслідок браку, допущеного при виготовленні верстата;

г) при встановленні вини працівника в спричиненні збитку внаслідок його дії (або бездіяльності). Працівник визнається винним, якщо протиправне діяння зроблене їм умисно або по необережності. Для цього наміру характерним є те, що працівник передбачав шкідливі наслідки своєї поведінки і свідомо їм потурає. Необережність працівника, що

призвела до збитку, виражається переважно в недостатній передбачливості при виконанні службових обов'язків, коли працівник або не передбачав негативних наслідків своєї дії або бездіяльності (хоча повинен передбачати), або легковажно сподівався їм запобігти.

Встановлення наміру або необережності в поведінці працівника має велике значення при визначенні розміру відшкодуваного збитку. Законодавство передбачає два види матеріальної відповідальності працівників за заподіяний збиток: обмежену і повну. Обмежена матеріальна відповідальність припускає відшкодування заподіяного збитку в заздалегідь встановлених розмірах. Вона застосовується у всіх випадках спричинення збитку, окрім тих, коли законодавчо встановлена інша межа відповідальності. Керівники підприємств, організацій, структурних підрозділів і їх заступники несуть обмежену матеріальну відповідальність у розмірі нанесеного з їх вини збитку, але не більш окладу, місячної заробітної плати, передбаченої законодавством, якщо збиток підприємству причинений переплатою засобів, неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, неприйняттям необхідних заходів до запобігання простоїв, випуску недоброякісної продукції, розкрадань, знищення і псування цінностей. Тобто у випадках невиконання обов'язків по організації праці підлеглих, своєчасному виявленню і усуненню умов, що сприяють нанесенню підприємству матеріального збитку. Посадовець, винний в незаконному звільненні або переводі працівника на іншу роботу за збиток, заподіяний підприємству, за рішенням суду може нести обмежену матеріальну відповідальність в розмірі, визначеному судом.

Відповідно до законодавства України матеріальну відповідальність в повному розмірі заподіяного збитку працівники несуть в наступних випадках:

1) коли між працівником і наймачем укладений письмовий договір про ухвалення ним повної матеріальної відповідальності (у разі незабезпечення збереження майна і інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей);

2) коли майно і інші цінності були одержані працівником під звіт по разовій довіреності або по інших разових документах;

3) коли збиток причинений працівником, що знаходився в нетверезому стані;

4) коли збиток причинений нестачею, вмисним знищенням або вмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), зокрема при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу і інших предметів, виданих наймачем працівнику в користування;

5) коли відповідно до законодавства на працівника покладена повна матеріальна відповідальність за збиток, заподіяний наймачу при виконанні трудових обов'язків;

6) коли збиток причинений не при виконанні трудових обов'язків.

У перелік посад, що заміщаються працівниками, з якими може бути укладений договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, включені:

– завідувачі касами; завідувачі коморами цінностей; завідувачі камерами схову; завідувачі складами і їх заступники;

– старші контролери-касири і контролери-касири; старші контролери і контролери; старші касири і касири, а також інші працівники, що виконують обов'язки касирів;

– завідувачі (директори за відсутності завідувачів відділами і секціями) магазинами і їх заступники; завідувачі скупними секціями; завідувачі товарними секціями (відділами), відділами замовлень магазинів і їх заступники; начальники цехів і ділянок підприємств торгівлі і їх заступники;

– начальники товарних і товароперевалочних ділянок; старші товарознавці і товарознавці, що безпосередньо обслуговують матеріальні цінності.

– завідувачі підприємствами громадського харчування і їх заступники; завідувачі виробництвом, начальники цехів (ділянок) і їх заступники, старші адміністратори і адміністратори залів (метрдетелі) підприємств громадського харчування;

– завідувачі господарством і коменданти будівель, що здійснюють зберігання матеріальних цінностей;

– агенти по постачанню; експедитори по перевезенню вантажів, інкасатори.

Письмовий договір про повну матеріальну відповідальність може укладатись також з працівниками, що виконують наступні види робіт:

– обслуговування торгових і грошових автоматів;

– прийом на зберігання і обробку, відпустку матеріальних цінностей на складах, базах, автозаправних станціях, холодильниках, сховищах, заготовчих (приймалень) пунктах, гардеробах; видачу (прийом) матеріальних цінностей особам, що знаходяться в лікувально-профілактичних і санаторно-курортних установах, пансіонатах, кемпінгах, будинках відпочинку, готелях, гуртожитках;

– прийом від населення предметів культурно-побутового призначення і інших матеріальних цінностей на зберігання, в ремонт і для виконання інших операцій, пов'язаних з виготовленням, відновленням або підвищенням якості цих предметів (цінностей), їх зберігання і виконання

інших операцій з ними; видачу напрокат населенню предметів культурно-побутового призначення;

- продаж (відпустка) товарів (продукції), їх підготовку до продажу незалежно від форм торгівлі і профілю підприємства;

- прийом і обробку для доставки (супроводи) вантажу, багажу, поштових відправлень і інших матеріальних грошових цінностей, їх доставку (супровід), видачу (здачу). Виявивши матеріальний збиток, ревізор зобов'язаний правильно визначити його розміри. При цьому треба виходити з документального обґрунтування даних, нормативно-правових документів, регулюючих порядок числення і відшкодування заподіяного підприємству (наймачу) матеріального збитку. При встановленні фактів недостачі товарно-матеріальних цінностей ревізор, визначаючи суму фактичного збитку, повинен взяти до уваги таке:

- а) виключити із бракуючої маси товарно-матеріальних цінностей їх природний спад в межах норм;

- б) зробити залік недостач цінностей надлишками їх по пересортиці.

Взаємний залік надлишків і недостач в результаті пересортиці може бути допущений тільки як виняток у однієї матеріально відповідальної особи, за один і той же період, що перевіряється, по товарно-матеріальних цінностях одного і того ж найменування і в тотожних кількостях. При заліку недостач і надлишків в результаті пересортиці можуть виникнути різниці в сумах: Якщо вони є недостачами, то відносяться за рахунок матеріально відповідальної особи, а надлишки оприбуткують. У разі недостачі, розкрадання, умисного знищення або псування державних матеріальних цінностей збиток визначається за діючими вільними цінами, що склалися на день його виявлення. По матеріальних цінностях, на які встановлені регульовані ціни, збиток обчислюється за цінами, збільшеними на суму дотації. При виявленні недостачі або розкрадань товарно-матеріальних цінностей, одержаних державними підприємствами, організаціями, установами, суспільними організаціями у порядку гуманітарної допомоги (безвідплатно), з винних осіб стягується до бюджету їх вартість за ринковими цінами, що склалися, і визначаються оцінною комісією за участю представників місцевих фінансових органів.

У разі недостачі об'єктів основних засобів сума збитку обчислюється за їх залишковою вартістю, розрахованою за вільними ринковими цінами з урахуванням фізичного і морального зносу бракуючих об'єктів. Якщо збиток спричинений законною виплатою заробітної плати і премій (окрім арифметичних помилок) в результаті завищення обсягів робіт, неправильного застосування норм і розцінок, а також необґрунтованим списанням паливно-мастильних матеріалів, сировини, напівфабрикатів і інших матеріальних цінностей у зв'язку з приписками обсягів робіт, розмір

заподіяного збитку визначається переплаченими сумами і вартістю необґрунтовано списаних матеріальних ресурсів. Відшкодування збитку винними особами здійснюється в таких випадках: якщо збиток спричинений недбалим відношенням окремих працівників до виконання своїх обов'язків – у формі обмеженої матеріальної відповідальності, а при навмисному спричиненні збитку – у формі повної матеріальної відповідальності. До матеріальної відповідальності за збиток, заподіяний приписками і іншими спотвореннями звітності, повинні притягуватися не тільки посадовці, на яких лежить обов'язок представлення достовірної державної звітності, але і ті працівники, з вини яких були спотворені дані первинної звітності (наряди, звіти на рівні бригад, цехів і т.п.). За наявності ознак діянь, переслідуваних в кримінальному порядку, на винних за заподіяний збиток може бути покладена повна матеріальна відповідальність, а в решті випадків – обмежена. Збиток, заподіяний працівником при самовільному використуванні в особистих цілях технічних засобів (автомобілів, тракторів, автокранів і т. п.), що належать підприємствам, з якими вони полягають в трудових відносинах, відшкодовується в повному обсязі, включаючи недержані підприємством доходи від використання цих технічних засобів. Розмір збитку, заподіяного нестачею всіх видів квитків, талонів, абонементів та інших знаків, призначених для розрахунку з населенням за послуги, а також цінних паперів, визначається за їх номінальною вартістю.

11.3 Реалізація результатів ревізії

Один з найважливіших етапів ревізії – реалізація її результатів. Основними формами такої реалізації є: усунення недоліків у міру їх виявлення в ході ревізії; обговорення результатів ревізії на підприємстві, що ревізується; передача справ до судово-слідчих органів; ухвалення вищестоящою організацією за наслідками ревізії рішення у вигляді листу, розпорядження або наказу. Ревізор вже в ході перевірки повинен вживати заходи до усунення виявлених порушень і відшкодування матеріального збитку, а також до створення умов, що не допускають подібних порушень в інших підрозділах підприємства. З цією метою він, виявивши порушення і, не чекаючи закінчення ревізії, повідомляє про них керівнику підприємства, що ревізується, і ставить питання про міру відповідальності винних, а при необхідності і про звільнення з посад матеріально відповідальних осіб. Керівник підприємства, що ревізується, зобов'язаний вжити заходи до усунення виявлених в результаті ревізії порушень, не чекаючи закінчення ревізії, що наголошується в акті. Результати ревізії доповідаються ревізором на виробничій нараді фахівців, керівників окремих служб і підрозділів підприємства, що ревізується. Ухвалені за

наслідками проведеної ревізії рішення оформляються протоколом з додатком, а в окремих випадках готується перелік заходів, що підлягають виконанню. При незначних порушеннях результати ревізії можуть бути реалізовані зразу ж після її закінчення. В цьому випадку до акту ревізії додається виданий по підприємству наказ, а також витяг з протоколу виробничої наради. При виявленні розкрадань цінностей в крупних розмірах і інших кримінальних дій, що вимагають вживання термінових заходів, в ході ревізії складається проміжний акт, який за рішенням вищестоящої організації, що призначила ревізію, передається слідчим органам. За наслідками ревізії керівник ревізійної бригади розробляє висновки і пропозиції. Висновки повинні ґрунтуватися тільки на фактах, висловлених в акті ревізії, а пропозиції - витікати з цих висновків.

Висновки не повинні повторювати зміст акту. У них дають оцінку основних порушень, встановлених ревізією, і описується, в чому конкретно полягає вина посадовців. Висновки повинні розкривати причини і сліdstва основних чинників порушень і зловживань. Пропозиції за наслідками ревізії повинні ґрунтуватися на висновках, бути конкретними і чіткими. В них слід вказувати, що повинно бути зроблено, яким чином, хто є відповідальним, а також терміни виконання. Висновки і пропозиції за наслідками ревізії надаються керівнику організації, що призначила ревізію. Він розглядає результати ревізії і ухвалює рішення по усуненню недоліків і порушень, відшкодуванню матеріального збитку, залученню до відповідальності винних осіб. Рішення за наслідками ревізії з боку вищестоящих органів ухвалюються в тих випадках, коли вжиті в ході ревізій заходи не забезпечують усунення всіх недоліків і здійснюються в таких формах: лист, розпорядження, наказ, ухвала, передача справ до судово-слідчих органів

Якщо заходи, розроблені підприємством за наслідками ревізії, не забезпечують повного і своєчасного усунення всіх недоліків і порушень, то вищестояща організація надсилає підприємству лист з переліком основних недоліків в діяльності підприємства, розкритих ревізією, і необхідними для їх усунення заходами. Лист спрямовується підприємству, що було ревізовано, і може доводитися до інших підвідомчих підприємств. Розпорядження за наслідками ревізії складає ревізуюча організація в тих випадках, коли виявлені незначні недоліки і порушення в діяльності підприємства не пов'язані з корисливою метою певних працівників і не є причиною матеріального збитку. Розпорядження на відміну від листа, містить заходи, обов'язкові до виконання. Воно складається із констатуючої частини, в якій висловлюються основні недоліки, виявлені ревізією, і розпорядливої, що містить обов'язкові для виконання заходи. У необхідних випадках розпорядження може доводитися до інших підвідомчих підприємств і організацій з метою

попередження або своєчасного усунення однотипних недоліків. У разі виявлення серйозних порушень і зловживань, що вимагають накладення на винних дисциплінарних стягнень або залучення їх до відповідальності, видається наказ, який розсилається всім підвідомчим підприємствам і організаціям. Наказ включає констатуючу і наказову частини. У констатуючій частині висловлюється зміст результатів ревізії, наголошуються позитивні і негативні сторони діяльності підприємства, що ревізується. Особлива увага надається використанню виявлених резервів, ліквідації причин, що негативно впливають на діяльність підприємства. Закінчується ця частина словом «наказую». Далі слідує наказова частина, що полягає, як правило, з двох розділів. У першому розділі керівник вищестоящої організації в межах чинного законодавства накладає дисциплінарне стягнення на винуватців виявлених недоліків або порушень господарської і фінансової дисципліни. У другому розділі наказової частини висловлюються конкретні заходи, направлені на ліквідацію виявлених порушень і попередження повторення їх надалі. В кінці наказу називаються відповідальні особи за контроль виконання даного наказу. Ухвала приймається колегіальним органом (колегією, радою) і містить, як правило, принципіві напрями подальшого поліпшення контрольно-ревізійної роботи, забезпечення збереження грошових коштів, матеріальних ресурсів і зміцнення державної дисципліни. Передача справ до слідчих органів вищестоящою організацією здійснюється, як правило, після закінчення ревізії і має на меті відшкодування заподіяного збитку, а також залучення до кримінальної відповідальності осіб, що допустили розкрадання грошових коштів, матеріальних цінностей та іншого майна; обман держави за допомогою приписок до звітності і необґрунтованих записів в обліку; інші зловживання і грубі порушення державної і фінансової дисципліни передбачає залучення до кримінальної відповідальності.

Ефективність ревізії залежить не тільки від якості її проведення, але і від організації контролю за виконанням рішення, прийнятого по її результатах. У практичній роботі використовуються різні способи контролю за виконанням рішення за наслідками ревізії: вивчення письмових звітів про виконання пропозицій за підсумками ревізії; перевірка виконання рішення, прийнятого за наслідками ревізії, за даними звітності та іншим матеріалам, що представляються до ревізуючого органу; виклик керівника і фахівців підприємства із звітом про виконання рішення, прийнятого за матеріалами ревізії; перевірка на місці здійснюється працівниками ревізуючої організації; перевірка в ході наступної ревізії та віддзеркалення її результатів в основному акті ревізії.

Запитання для самоперевірки

22. Що складає ревізор за результатами документальної ревізії?
23. Які складові частини акта ревізії?
24. Які вимоги ставляться до складання акта ревізії?
25. Якою є адміністративна відповідальність за допущені порушення?
26. У чому полягають особливості опису порушень?
27. Як документують правопорушення?
28. Який зв'язок правоохоронних органів з контрольно-ревізійною службою?

Вправа для закріплення теми

Методичні вказівки щодо складання акта ревізії

Розділ I. Вступна частина. Містить загальні дані, необхідні для користувачів акта. В ній зазначається найменування і підлеглість підприємства, яке ревізується, склад ревізійної групи (бригади), документ, що дає право проведення ревізії, за який період, прізвище і ініціали керівника і головного бухгалтера підприємства, що ревізується, тривалість їх роботи, ділянки діяльності підприємства, на яких проведена суцільна і вибіркова перевірка документів і операцій, ким і за який період проведена попередня ревізія.

Розділ II. Вказуються результати перевірки виконання вказівок і пропозицій за матеріалами, невиконання пропозицій за наслідками попередньої ревізії з вказівкою причин і винних осіб.

Розділ III. Проводиться коротка характеристика результатів виконання основних показників бізнес-плану. Перевірка не обмежується встановленням фактичного виконання планових показників, а супроводжується поглибленим вивченням підсумків роботи і визначенням причин, які привели до тих або інших недоліків в роботі, порушень або зловживань.

Розділ IV. Відображаються результати перевірки документів і операцій за їх видами: виробничі, постачальницько-збутові, грошові, розрахункові тощо. Першими описують найбільш значні, характерні факти порушень і зловживань. У кожній частині цього розділу відображаються результати перевірки цінностей у матеріально відповідальних осіб. Такі перевірки оформляються проміжними актами.

Розділ V. Вказуються недоліки в роботі ревізуемого підприємства, пов'язані з розкраданнями, крадіжками і недостачами. У цьому розділі конкретно приводиться суть виявлених недоліків: незадовільний підхід

кадрів матеріально відповідальних працівників; відсутність контролю за їх роботою, виконання термінів і порядку контрольних інвентаризацій; невчасне стягнення збитку, заподіяного розкраданнями; незадовільна організація охорони і пропускної системи тощо.

Розділ VI. Описуються відхилення від нормального стану обліку, порушення встановлених правил обліку і діючих стандартів, факти недоброякісності документів і звітності тощо, без детального опису порядку організації і ведення обліку.

Розділ VII. Вказуються результати перевірки спеціального завдання ревизору.

Розділ VIII. До основного акта додаються часткові (проміжні) акти, описи і відомості. Пояснення додаються тільки до першого екземпляру загального акта, який залишається у особи, що призначила ревізію.

Вигляд акта ревізії

Акт ревізії господарської діяльності

_____ (найменування підприємства)
від « ____ » 20 ____ р. м. Харків

Розділ I . Загальна (вступна) частина

Розділ II. Ревізія перевірки виконання вказівок за матеріалами попередніх ревізій.

Розділ III. Ревізія виконання основних показників.

Розділ IV. Результати ревізії господарських операцій і цінностей підприємства.

1. Ревізія виробничих операцій загальногосподарських витрат і собівартості продукції.

2. Ревізія витрат діяльності і визначення прибутку.

3. Ревізія використання фонду заробітної плати і розрахунків з працівниками і службовцями.

4 Ревізія операцій з постачальниками і операцій з матеріальними цінностями.

5. Ревізія збутової діяльності, руху запасів та біологічних активів.

6. Ревізія грошових коштів, розрахунків і інших активів.

7. Ревізія операцій з довгостроковими і поточними зобов'язаннями.

8. Ревізія фінансової діяльності і результатів.

9. Ревізія операцій з необоротними активами і фінансовими інвестиціями.

10. Ревізія операцій з власним капіталом і забезпечень зобов'язань.

Розділ V. Результати перевірки заходів по ліквідації крадіжок і розтрат.

Розділ VI. Результати перевірки стану обліку і звітності.

Розділ VII. Результати перевірки виконання спецзавдань.

Розділ VIII. Опис додатків до акту ревізії.

Підписи:

Ревізори

Керівник

Головний бухгалтер.

Завдання: За наведеним прикладом акта ревізії скласти акт на основі виконаних ситуаційних задач для самостійного вирішення, наведених у навчальному посібнику за всіма темами.

Розділ 12

ОСОБЛИВОСТІ РЕВІЗІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ І В ОРГАНІЗАЦІЯХ РІЗНИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

12.1 Особливості оброблення й обліку бухгалтерської інформації з використанням ПЕОМ

Сучасне виробництво характеризується високою концентрацією й складністю застосовуваних технологій. Для бухгалтера цей факт означає зростання числа облікових об'єктів і збільшення кількості зв'язків між ними. Саме тому за останнє десятиліття автоматизовані бухгалтерські системи (АБС) із застосуванням ПЕОМ міцно ввійшли в бухгалтерську практику України. Якщо обліковий процес великого підприємства не автоматизований, з усією впевненістю можна говорити про відсталість застосовуваних облікових технологій, тому що вона є частиною технології виробництва. Облікове середовище, що є носієм інформації про виробництво, зазнало змін фізичного характеру на основі досягнень математики й мікроелектроніки. Імовірно, контроль повинен теж змінити свої позиції з урахуванням досягнень прогресу. І ці зміни повинні бути враховані насамперед суб'єктами контролю (власниками, керівниками, КРС). Введення первинних даних і подальше оброблення їх виконуються на ПЕОМ, тому комп'ютер як носій інформації стає об'єктом уваги зацікавлених сторін. Особливо зростає значення збереженості інформації та її доступності для авторизованого використання. Застосування програмних пакетів обробки даних скорочує розрахунковий час одержання внутрішньої (необхідної самому бухгалтерові) і звітної (для передачі користувачам) інформації. Збільшення «фондоозброєності» бухгалтера приводить до більшої його інформованості й можливості швидко реагувати на несприятливі для нього ситуації. Внаслідок комп'ютеризації облікового процесу частина документообігу (інформації) накопичується на носіях, окрім звичних паперових. Облікова інформація стала менш доступна для неопосередкованого сприйняття. При роботі з паперовим документом ревізор здатний виконати формальну перевірку (найменування підприємства, дата, кількість, сума, підписи). Каліграфічна експертиза допоможе визначити дійсність підписів, тобто з'ясувати, хто підписав документ. Очевидно, що ревізор може вилучити паперовий документ для перевірки його дійсності. Експертиза дозволяє встановити:

- оригінальність бланка документа;
- достовірність підпису та печатки;
- наявність безпідставних виправлень у документі, непомітних при візуальному огляді.

При аналізі облікової інформації в АБС перерахованих можливостей для перевіряючих немає: багатьох документів у паперовому вигляді просто не існує, а роздрукування можливе на будь-якому папері; зміна дати й інших реквізитів електронного документа легко здійснюється, а встановити цей факт можливо далеко не завжди. Підробка електронного підпису технічно складна, але якщо це здійснюється, то слідів не залишається. Насамперед варто розрізнити просту автоматизовану систему документообігу, у якій припустиме всього лише пересилання документів як файлів з одного комп'ютера на інший. Далі йде автоматизована система оперативного обліку, потім автоматизована система бухгалтерського обліку. Об'єднавши ці системи можна отримати інтегровану автоматизовану систему управління підприємством. Інтегрована система включає: електронну фіксацію факту первинної події, нагромадження й передачу цих даних у комп'ютери бухгалтерії для занесення їх в облікові реєстри. У бухгалтерії ж на підставі всіх отриманих даних з місць виникнення господарських подій іде їхнє узагальнення й формування офіційної звітності, звітів для керівництва, і т.п.

Нині в Україні відсутні закони, що регламентують бухгалтерський облік в АБС, відсутня й нормативно-правова основа для ревізії, що враховує особливості обліку за допомогою АБС. Тобто, відповідно до норм, прийнятих на сьогодні, КРС не беруть до уваги факту комп'ютеризації облікового процесу. Тому можливе лише теоретизування в сфері контролю підприємств із АБС. Для усвідомленого сприйняття матеріалу цього розділу й орієнтування в ньому слід розрізнити ревізії: підприємств із комп'ютеризованою системою обліку – на ПЕОМ; з використанням стандартного набору програм, а також програм, створених спеціально для перевірки конкретного підприємства (перевіряючі при цьому можуть застосовувати власні переносні ПЕОМ). Очевидно, що всі ці види перевірок не виключають один одного, а навпаки, можуть успішно доповнювати, надаючи першій з них більшу оперативність, ефективність і вірогідність.

Дослідження особливостей ревізії АБС продиктоване тим, що з'явилися нові технології оброблення, зберігання й передачі облікової інформації. При руйнуванні інформації в АБС ніхто не несе відповідальності перед законом за неможливість надання необхідних ревізорам даних. Тобто перевіряючим тільки й залишається, що, опираючись на первинні документи, самим вивести необхідну проміжну й звітну інформацію, яку вони можуть порівняти із уже переданим користувачам звітною підприємства. Зрозуміло, що на це перевіряючі можуть витратити величезну кількість часу й зусиль. Простіше буде відмовитися від проведення перевірки, принаймні на якийсь час. Причому очевидним є той факт, що перевіряючі, відновлюючи великий обсяг

облікової інформації, самі можуть помилятися (логічно, арифметично й т.п.). Із цього випливає необхідність вироблення певних вимог до складу бригади ревізорів. Більше того, при вирішенні облікових завдань на ЕОМ можуть відбуватися зловживання, не відомі традиційному обліку. Самі інформаційні технології дають найширший простір для облудних маневрів, і якщо раніше приказка «написано пером – не вирубаєш сокирою» була підмогою ревізорів, то сьогодні термін «писано вилами по воді» повністю відповідає змісту й правовому статусу електронних даних. Облікові дії в АБС часто знеособлені, і при перекручуванні облікової інформації немає можливості знайти прямого винуватця порушень. При ревізії медичних установ, наприклад, з метою перевірки схоронності наркотичних препаратів й умов їхнього зберігання, ревізор повинен вдаватися до допомоги експертів. Експертиза точно скаже, чи це взагалі лікарський препарат, чи це той препарат, чи відповідають його фармацевтичні характеристики даним, наданим медичним закладом. Наведена ситуація практично виключає можливість ефективного контролю без залучення експертів. Перевірка ж підприємства з АБС може виявитися ще більш складною. Тобто залучення в бригаду ревізорів фахівців з інформаційних систем є нагальною потребою сьогоднішнього дня. Поява АБС ставить перед теорією контролю завдання розуміння нових правил обігу з обліковою інформацією й завдання вироблення нових підходів до її перевірки. З усіх, наведених міркувань можна зробити висновок: якщо підприємство середньої технологічної складності, перевірка якого цілком під силу бригаді з 3-х або 4-х ревізорів за період 10 днів, перейде від звичайної паперової бухгалтерії на автоматизовану форму обліку, то ефективність ревізії може знизитися. Такі обставини повинні вносити корективи в плани контрольно-ревізійної діяльності.

12.2 Особливості проведення ревізії в бюджетній установі

Контроль в бюджетній установі – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів установою. Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу зовнішній контроль фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом.

Завданнями контролю в бюджетній установі є перевірка:

- 1) дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- 2) дотримання соціальних гарантій працівників;

- 3) дотримання платіжної дисципліни;
- 4) недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання «брудних» грошей;
- 5) недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних коштів;
- 6) недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування;
- 7) дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель;
- 8) недопущення нецільового і неефективного використання майна державної і комунальної власності;
- 9) недопущення нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду.

Принципи контролю в бюджетній установі:

- принцип незалежності - органи, уповноважені на здійснення контролю, мають функціональну, організаційну, оперативну та фінансову незалежність, необхідну для об'єктивного і ефективного виконання завдань;
- принцип об'єктивності та неупередженості - органи, уповноважені на здійснення контролю, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;
- принцип повноти - охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;
- принцип єдності - єдність забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;
- принцип обґрунтованості - результати контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;
- принцип публічності - органи, уповноважені на здійснення контролю, забезпечують доступність його результатів;
- принцип відповідальності - кожний орган, уповноважений на здійснення контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність.

Метод контролю в бюджетних установах є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і специфічних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність господарських і фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю. Відповідно методикою контролю в бюджетних установах є сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, яка

дає змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити господарські і фінансові операції підприємства, установи чи організації незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження вад в порушень у використанні фінансових ресурсів. Загальнонауковими прийомами визнаються аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз тощо. Специфічні прийоми контролю об'єднують у групи: органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, спостереження, технологічний контроль, експертиза, службове розслідування, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи), документальні (дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання), узагальнення і реалізація результатів контролю (групування вад, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, слідчо-юридичне обґрунтування, систематизований виклад вад в акті комплексної ревізії, ухвалення рішень за результатами ревізій, контроль за виконанням ухвалених рішень). Проведення ревізії в окремій бюджетній установі – це багатоступеневий та складний процес, який проходить ряд етапів.

12.3 Статус промислового підприємства як підконтрольного об'єкта

Пошук Україною шляхів вирішення проблем, пов'язаних з трансформацією економіки, посилює увагу до феномену підприємництва. Сучасні вітчизняні дослідження сутності і ролі підприємництва спираються переважно на західноєвропейські і американські економічні концепції. При цьому загальновизнана теорія підприємництва усе ще не створена. Стаття 42 «Підприємництво як вид господарської діяльності» Господарського кодексу України визначає підприємництво як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Підприємницька діяльність здійснюється за певними принципами, зміст яких визначає стаття 44 «Принципи підприємницької діяльності»:

- 1) вільний вибір підприємцем видів підприємницької діяльності;
- 2) самостійне формування підприємцем програми діяльності, вибір постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законом, встановлення цін на продукцію та послуги відповідно до закону;
- 3) вільне наймання підприємцем працівників;

- 4) комерційний розрахунок та власний комерційний ризик;
- 5) вільне розпорядження прибутком, що залишається у підприємця після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом;
- 6) самостійне здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності, використання підприємцем належної йому частки валютної виручки на свій розсуд.

Існують такі види підприємницької діяльності:

- 1) виробнича (діяльність у сфері виробництва товарів та послуг);
- 2) комерційна (діяльність у сфері реалізації товарів та послуг);
- 3) фінансова (діяльність у банківській та кредитній сферах);
- 4) посередницька (діяльність по наданню юридичних, економічних та інших видів послуг населенню та підприємствам);
- 5) страхова (діяльність по страхуванню життя людей, ТМЦ, підприємницького ризику та ін.).

Отже, промислове підприємництво може самостійно, за своєю ініціативою визначати на свій ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) у сфері виробництва товарів та послуг з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

На промислових підприємствах контроль залишається одним із найважливіших елементів сучасного менеджменту, оскільки він дає органам управління необхідну інформацію про дійсний стан справ керованого об'єкта і фактичне виконання прийнятих рішень. Особливості проведення ревізії промислового підприємництва обумовлені формою фінансування об'єктів ревізії. Так під час проведення ревізії фінансово-господарської діяльності промислових підприємств у спланованому порядку чи за завданням правоохоронних органів держави в основу покладається всебічна перевірка їх виробничої та фінансово-господарської діяльності, виконання виробничої програми, дотримання правових актів, які регулюють діяльність цих підприємств. А ревізія суб'єктів підприємницької діяльності не входить до складу підконтрольних організацій ДКРС і може проводитись органами ДКРС за постановою правоохоронних органів.

Головним завданням проведення контролю і ревізії на промисловому підприємстві є: здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності на промислових підприємствах, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та їх запобігання у подальшому. На промислових підприємствах державної і комунальної форм власності перевіряються:

- 1) дотримання чинних нормативних актів;
- 2) цільове використання кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України, фінансові можливості щодо їх повернення, достовірність звітності та належний стан бухгалтерського обліку;
- 3) правильність розрахунків з бюджетом;
- 4) законність отримання доходів, пільг;
- 5) дотримання чинного законодавства при зміні форм власності шляхом приватизації;
- 6) законність проведення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності;
- 7) повнота відрахування коштів до галузевих державних фондів;
- 8) правильність формування собівартості готової продукції;
- 9) збереження власності підприємства.

Ревізія або перевірка за ініціативою ДКРС на державних та казенних промислових підприємствах може проводитися не частіше, ніж один раз на рік.

Ревізія суб'єктів підприємницької діяльності, що не входить до складу підконтрольних організацій ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводиться органами ДКРС за постановою прокурора, слідчого або особи, яка проводить дізнання про проведення ревізії чи перевірки винесеної під час розслідування кримінальної справи, а також за зверненням Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України. Ревізія суб'єктів підприємницької діяльності за зверненням правоохоронних органів проводиться в порядку, передбаченому «Інструкцією про організацію проведення ревізії і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів», в будь-який час незалежно від кількості раніше проведених на цьому суб'єкті ревізій і перевірок, за винятком, коли зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний період уже перевірені за зверненням того чи іншого правоохоронного органу. У виняткових випадках рішення про проведення ревізії з питань, що вже були перевірені, за зверненням правоохоронного органу приймає керівник вищого органу ДКРС.

Запитання для самоперевірки

1. Яку роль відіграють паперові документи у порівнянні з цифровими технологіями та спеціальними бухгалтерськими програмами?
2. Які можливості дає застосування інформаційних технологій?
3. Які принципи контролю в бюджетній установі?

4. Які види підприємницької діяльності можуть перевіряти контрольно-ревізійні органи?

5. Які завдання контролю в бюджетній установі?

6. Що перевіряються на підприємствах державної і комунальної власності?

7. Як проводиться ревізія за зверненнями правоохоронних органів?

Вправи для закріплення теми

Вправа № 1

Зв'яжіть назву принципу контролю в бюджетній установі з його визначенням.

Принцип		Визначення принципу	
№ 1	незалежності	№ ...	органи, уповноважені на здійснення контролю, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями
№ 2	об'єктивності неупередженості	№ ...	охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;
№ 3	повноти	№ ...	органи, уповноважені на здійснення контролю, мають функціональну, організаційну, оперативну та фінансову незалежність, необхідну для об'єктивного і ефективного виконання завдань
№ 4	єдності	№ ...	результати контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;
№ 5	обґрунтованості	№ ...	кожний орган, уповноважений на здійснення контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність.
№ 6	публічності	№ ...	органи, уповноважені на здійснення контролю, забезпечують доступність його результатів
№ 7	відповідальності	№ ...	єдність забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;

Вправа № 2

Логічно доповніть (означте) пропуски у наведених позиціях перевірки на промислових підприємствах державної і комунальної форм власності:

1) дотримання чинних

2) цільове використання кредитів, фінансові можливості щодо їх, достовірність звітності та належний стан

- 3) правильність розрахунків з
- 4) законність отримання
- 5) законність проведення операцій у сфері діяльності;
- 6) правильність формування готової продукції.

Вправа № 3

Робота з правовою базою. Згідно зі статтею 44 ГКУ провести аналіз та зв'язати той чи інший принцип з наведеними видами підприємницької діяльності.

Види підприємницької діяльності:

- 1) виробнича (діяльність у сфері виробництва товарів та послуг);
- 2) комерційна (діяльність у сфері реалізації товарів та послуг);
- 3) фінансова (діяльність у банківській та кредитній сферах);
- 4) посередницька (діяльність по наданню юридичних, економічних та інших видів послуг населенню та підприємствам);
- 5) страхова (діяльність по страхуванню життя людей, ТМЦ, підприємницького ризику та інша).

ТЕМАТИКА ДЛЯ ПІДГОТОВКИ РЕФЕРАТІВ

1. Контроль фінансового стану підприємства.
2. Оформлення та реалізація результатів аудиту ефективності місцевих бюджетів.
3. Внутрішній контроль і аудит суб'єктів господарювання.
4. Ревізія використання матеріальних цінностей і нематеріальних активів.
5. Механізм виявлення бюджетних правопорушень інструментами контролю і ревізії.
6. Зустрічні перевірки – як метод документального підтвердження діяльності суб'єктів господарювання.
7. Контроль і ревізія як механізм забезпечення економічної безпеки держави.
8. Службова таємниця і процедура її використання в процесі проведення контролю і ревізії.
9. Процедури і механізми розв'язання заперечень в процесі складання актів за результатами ревізій.
10. Ревізія операцій з цінними паперами
11. Перевірка розрахунків за претензіями і компенсацією матеріальних збитків.
12. Використання обліково-фінансової, нормативної та економічної інформації в процесі проведення ревізії.
13. Сучасне е-декларування як основа для здійснення контролю і ревізії державних службовців.
14. Методи викриття внутрішніх резервів в процесі проведення контролю і ревізії.
15. Ревізія операцій по формуванню та зміні статутного капіталу.
16. Реалізація результатів контролю.
17. Планування контрольно-ревізійної діяльності.
18. Реалізація принципу публічності у проведенні контролю і ревізії.
19. Онтологія контролю і ревізії.
20. Оцінювання корисності проведення контролю і ревізії.
21. Розкриття об'єктивної істини в процесі проведення ревізії.
22. Технологія виявлення підробки документів.
23. Незалежний контроль і ревізія.
24. Межі парламентського і президентського контролю.
25. Значення контролю в управлінні суспільними процесами.
26. Функції контролю в управлінні продуктивними силами і виробничими відносинами.
27. Еволюція контролю на теренах України.
28. Сутність істини в ревізії.
29. Методика проведення контролю бюджетної установи.
30. Відповідальність учасників проведення контролю і ревізії.

ГЛОСАРІЙ

Абстрагування (від лат. *abstrahere* – відволікати) – прийом уявного відволікання шляхом абстракції переходити від конкретних об'єктів до абстрактних понять і законів розвитку (на підставі стану контролю в окремих підрозділах підприємства робляться висновки по підприємству в цілому і т. ін.).

Аналіз (від гр. *analysis* – розкладання) – це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

Аналітичне угруповання – сукупність прийомів статистичних угруповань по однорідності ознак контрольованих об'єктів і виявлених недоліків. Використовується цей прийом при складанні таблиць, що містять аналіз факторів, що негативно впливають на виконання плану випуску і реалізації продукції, виникнення шлюбу виробів; розрахунок природного збитку товарно-матеріальних цінностей; аналіз факторів збитковості окремих видів продукції і таке інше.

Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими. Прийом аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів, становить основу моделювання, яке застосовується в контролі.

Анкетування – один із прийомів опитування.

Бюджетний контроль – сукупність заходів, які проводять державні органи і пов'язані з перевіркою законності, доцільності і ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування.

Вибіркова перевірка – полягає в тому, що ревізор за певною схемою відбирає частину документів для їх вивчення.

Внутрішній казначейський контроль – сукупність процедур, які забезпечують достовірність та повноту інформації, яка передається керівництву Державного казначейства, дотримання положень нормативних актів при здійсненні операцій щодо виконання бюджетів.

Дедукція (від лат. *deductio* – виведення) – дослідження стану об'єкта в цілому, а потім його складових, тобто роблять висновок від загального до окремого. Наприклад, перевірку витрат обігу спочатку проводять за даними синтетичного, а потім – аналітичного обліку.

Державне казначейство – це самостійна організаційна одиниця, яка формує власну кадрову, господарську та інформаційно-технічну політику розвитку казначейської системи.

Державний контроль – контроль, який здійснюється всіма суб'єктами державного управління в межах їх повноважень.

Доброякісний документ – документ, що відповідає вимогам Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, складений за затвердженою формою, у якому заповнені всі необхідні реквізити і в якому правильно відображено виконану господарську операцію.

Документ – від лат. *documentum* – свідоцтво.

Документальний контроль – вивчення бухгалтерських документів, записів в облікових регістрах, показників звітів і балансів, статистичних та оперативних матеріалів.

Допуска – вставки, приписки, переробки, які вносять з метою зміни початкового обсягу чи змісту операції.

Економічний аналіз – система прийомів, що використовується у контролі для розкриття причинних зв'язків, що обумовлюють результати явищ і процесів.

Економічний контроль – сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами.

Експеримент – науково поставлений досвід відповідно до мети фінансового контролю для перевірки результатів планованих або виконаних процесів.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, застосовувані технологічними, бухгалтерськими, криміналістичними й іншими експертизами при дослідженні спеціальних питань, що мають взаємозв'язок з фінансовим контролем.

Засоби контрольно-ревізійної діяльності – це інформаційно-законодавча база, яка забезпечує досягнення необхідного результату контрольно-ревізійної діяльності.

Інвентаризація – перевірка наявності та стану об'єкта контролю, що здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних.

Індукція (від лат. *Induktion* – наведення) – прийом дослідження, за якого загальний висновок складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто спосіб виведення висновків від окремого до загального (наприклад, перевірку дебіторської заборгованості здійснюють спочатку за даними аналітичного, а потім – синтетичного обліку).

Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності суб'єкта контролю і проводиться у формі ревізії.

Інтелектуальна підробка - це складання і видача документа, правильно оформленого з формального боку, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані.

Інформаційне моделювання – інформаційна сукупність, що представляє контрольований об'єкт у вигляді моделі.

Казначейський контроль – форма обслуговування державного бюджету України та контроль за використанням державних фінансових ресурсів і активів.

Комбінова перевірка – дослідження документів поєднує хронологічний і систематизований способи, тобто ряд документів перевіряється в порядку їх підшивки, а інші – за економічно однорідними операціями.

Конкретизація (від лат. concretus – густий, ущільнений) – дослідження визначених об'єктів у всій їхній різнобічності, у якісному різноманітті реального існування (виявлення в процесі контролю непродуктивних витрат по місцях їхнього утворення – підрозділам, підприємствам та іншими).

Контролер – це особа, яка здійснює контроль за різними напрямками економічної діяльності.

Контроль – система відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів.

Контрольно-ревізійна діяльність – це сукупність трудових процесів, пов'язаних з виконанням контрольно-ревізійних процедур, а також із створенням необхідних умов для їх здійснення.

Контрольно-ревізійна процедура – це організація перевірки наявності та стану матеріальних цінностей, фінансових ресурсів, розрахункових операцій і т. ін.

Контрольно-ревізійний процес – це послідовна зміна контрольно-ревізійних процедур, яка здійснюється згідно з планом (програмою) на певному об'єкті контролю і направлена на досягнення намічених цілей.

Контрольно-ревізійні дії – це акти поведінки суб'єкта контрольно-ревізійної діяльності, направлені на виконання програми ревізії.

Матеріальна підrobка – зміна змісту оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок, відмітки заднім числом та інших способів (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підробленою розпискою про отримання по ній грошей тощо).

Метод економічного контролю – це сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільного продукту й додержання вимог його законодавчого регулювання.

Методологія контролю – вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів

теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності і достовірності.

Моделювання – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні досліджуваного об'єкта на його аналог, модель, що має істотні прикмети оригіналу. У контролі застосовують організаційні моделі проведення контрольного процесу – стандарти, нормативи, тарифи.

Недоброякісний документ – документ, який не відповідає переліченим вище вимогам доброякісного документу та відображає здійснену операцію у перекрученому вигляді та містить фальшиві факти.

Незалежний контроль – контроль незалежних аудиторів та аудиторських фірм, які перевіряють стан обліку діяльності суб'єктів господарювання, відповідність звітності даним обліку, правильність утворення прибутку і своєчасність розрахунків з державним бюджетом, а також розподіл прибутку по акціях, розмірові внесеного капіталу й інших джерел, передбачених статутними документами і фінансовим планом певного підприємства.

Об'єкт контролю – це те, що підлягає вивченню або перевірці.

Обстеження – ознайомлення на місці з діяльністю окремих ділянок суб'єкта господарювання.

Оперативний контроль – являє собою перевірку, яка здійснюється в межах звітного періоду по завершенні контрольованої операції відповідно до її якісної і кількісної характеристик. Джерелами даних для оперативного контролю служать планова, технічна, статистична і бухгалтерська інформація.

Організація контрольно-ревізійної діяльності – це комплекс заходів, спрямованих на здійснення господарського контролю безпосередньо в підвідомчих або інших підприємствах.

Парламентський контроль – це система нагляду і перевірки процесу створення, функціонування, встановлення відповідальності за діяльністю, припинення повноважень об'єкта контролю.

Перевірка – вивчення окремих питань діяльності суб'єкта господарювання або дій апарату управління.

Періодичний контроль – це перевірка за визначений звітний період за даними планів, кошторисів, норм і нормативів, первинних документів, звітів, записам в облікових регістрах, звітності й інших джерелах. Задача такої перевірки – установити, чи дотримуються вимоги податкового законодавства, чи сплачуються вчасно і повною мірою податки, а також розкрити порушення і вжити заходів до їх усунення.

Податковий контроль – установлена законодавством сукупність прийомів і способів керівництва компетентних органів, що забезпечують дотримання податкового законодавства і правильність вирахування,

повноту і своєчасність внесення податку в бюджет або позабюджетний фонд.

Президентський контроль – контроль, який має конституційне закріплення і відповідне упорядкування у нормативно-правових актах.

Прийом контролю – це якісно однорідна контрольна дія контролера.

Рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту.

Рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень.

Ревізійні операції – сукупність взаємопов'язаних контрольних-ревізійних дій, спрямованих на досягнення цілей ревізії.

Ревізія – це документальний спосіб перевірки діяльності суб'єкта господарювання з точки зору дотримання законності та доцільності здійснення господарських операцій, ефективності та якості роботи на основі використання даних обліку, звітності та інших джерел.

Ревізор – це фахівець, який має відповідну освіту і, як правило, є посадовою особою, яка володіє прийомами і способами вивчення документально зафіксованих фактів, реєстрів бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності.

Результат контрольних-ревізійних дій – це висновок ревізора, складений на підставі застосування суб'єктами контрольних-ревізійної діяльності комплексу способів і засобів ревізії.

Систематизована перевірка – розгляд документів за економічно однорідними господарськими операціями у розрізі окремих ділянок.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему.

Сканування – дослідження не характерних статей звітності, господарських операцій.

Способи контрольних-ревізійної діяльності – це конкретні шляхи досягнення наміченого результату ревізії за допомогою наявних засобів, обумовлених завданнями контрольних-ревізійної діяльності. Вони можуть бути гласні та негласні, базуватись на наукових, професійних знаннях.

Статистичні розрахунки – прийоми одержання таких величин і кількісних характеристик, що не утримуються безпосередньо в економічній інформації.

Суб'єкти контрольних-ревізійної діяльності – це контролер, ревізор, аудитор тощо, які незалежно від виду професійної діяльності мають певні повноваження на здійснення контролю господарюючого суб'єкту.

Судово-бухгалтерська експертиза – дослідження експертом на базі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ та процесів по питанням, що відносяться до певної діяльності суб'єкта господарювання.

Учасники ревізії – це окремі особи або їх групи, які в тій чи іншій мірі беруть участь у здійсненні контрольно-ревізійного процесу.

Фактичний контроль – це перевірка, при якій кількісний і якісний стан об'єкта, що перевіряється, установлюється на підставі обстеження, огляду, обмірювання, перерахування, зважування, контрольної закупівлі, контрольного постачання і таке інше.

Фінансовий контроль – це вартісний контроль, який реалізується за допомогою фінансових інститутів, зумовлених товарно-грошовими відносинами.

Хронологічна перевірка – розгляд документів за датами (днями, місяцями), за порядком розміщення документів у папках, меморіальних ордерах, звітах, зведених нагромаджувальних відомостях.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Анісімова, Н. Ю. Контроль і ревізія: підручник / Н. Ю. Анісімова. -Саки: Підприємство Фенікс, 2016. – 318 с.
2. Бутинець, Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 2015. – 512 с.
3. Вороная, Н. Кодекс відповідальності / Н. Вороная, Н. Чернишова, В. Смердов, О. Савченко, О. Хмелевська. Харків : ТОВ ВБ «Фактор», 2016. – 118 с.
4. Вороная, Н. Річна інвентаризація / Н. Вороная, Н. Білова, Н. Чернишова. – Харків: ТОВ ВБ «Фактор», 2018. – 117 с.
5. Германчук, П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит [Текст]: інтегрований навчально-атестаційний комплекс : посібник / П.К. Германчук // Державний фінансовий контроль – Київ: Знання, 2015. – 237 с.
6. Гуцаленко, Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. (для студентів вищ. навч. закл.) / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Конупатрій. – Київ: Центр учбової літератури, 2017. – 424 с.
7. Дікань, Л. В. Державний аудит: підручник / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова. – Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 412 с.
8. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// www.minfin.gov](http://www.minfin.gov).
9. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», прийнятий Верховною Радою від 16.07.99 № 996. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
10. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з питань захисту економічної конкуренції» // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2004. – № 13. – Ст. 181.
11. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про банкрутство» зі змінами згідно Кодексу № 2341-III (2341-14) від 05.04.2001, ВВР, 2001, № 25-26, ст. 131 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 42–43. – Ст. 378.
12. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про підприємництво» із змінами, внесеними згідно з Кодексом № 436-IV (436-15) від 16.01.2003, ВВР, 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст. 144 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1998. – № 17. – Ст. 80.
13. Закон України «Про господарські товариства», вводиться в дію Постановою ВР№ 1577-XII (1577-12) від 19.09.91, ВВР, 1991, № 49, ст. 683, із змінами, внесеними згідно із Законом № 2692-XII (2692-12) від

14.10.92, ВВР, 1992, № 48, ст. 662; Декретом № 24-92 від 31.12.92, ВВР, 1993, N 11, ст. 94 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1991. – № 49. – Ст. 682.

14. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», прийнятий Верховною Радою України 26.01.93 // Голос України. – 1993. – № 39.

15. Закон України «Про режим іноземного інвестування», із змінами, внесеними згідно з Листом Вищого арбітражного суду № 01-8/90 від 02.03.2000. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v_187800-96#Text

16. Закон України «Про споживчу кооперацію» № 2265-12 від 10.04.1992 р. в редакції від 31.03.2005 на підставі 2454-15 // Відомості Верховної Ради України – 1992–1992 р. – № 30. – Ст. 414.

17. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» 23 лютого 2006 року № 3480-ІУ // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2006. – № 31. – Ст. 268.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України: Постанова Правління Національного банку України від 11.09.2017 р. № 89. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04>

19. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих та використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей, затверджений наказом Мінфіну України від 16.05.1996 р. № 99, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0293-96>.

20. Конституція України. - Київ: ЮРІНКОН, 1996. - 79 с.

21. Лівшиц, Д. М. Інвентаризація : практ. посіб. / Д. М. Лівшиц. – Київ : Центр навчальної літератури, 2017. – 140 с.

22. Лівшиц, Д. М. Якщо до вас прийшли з перевіркою : практ. посіб. / Д. М. Лівшиц. – Київ : Центр навчальної літератури, 2017. – 432 с.

23. Лімська декларація керівних принципів контролю : прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/ar>

24. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах: «Схвалено» Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.09.2011 р. № 1261. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metodichn-rekomendats-z-organzats-vnutrshnyogo-auditu-v-aktsonernih-tovaristvah/>

25. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [Електронний ресурс]: рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

26. Наказ Голов КРУ Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм 15.12.2005 № 444. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05#Text>

27. Наказ Фонду державного майна «Про затвердження Типових програм навчання та підвищення кваліфікації фахівців, які здійснюють управління корпоративними правами держави, та посадових осіб господарських товариств» від 06.04.2006 р. № 590. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0551224-05#Text>

28. Пашкевич, М. С. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб.: у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньо-господарський контроль [Електронний ресурс] / М. С. Пашкевич, Н. Л. Шишкова; М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. – Електрон. текст. дані. – Дніпро: НГУ, 2017. – 182 с. – Режим доступу: <http://nmu.org.ua>

29. Перевірки та штрафи: як захистити свої інтереси. Практичне керівництво. Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс-Клуб», 2018. – 120 с.

30. Податковий кодекс №2755-17, остання редакція від 07.05.2011 із змінами і доповненнями внесеними згідно із Законами № 2856-У1 (2856-17) від 23.12.2010, № 3205-У1 (3205-17) від 07.04.2011, № 3221-VI (3221-17) від 07.04.2011 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011, Хо 13–14. – № 15–16, № 17. – Ст. 112.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99#Text>

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999

року № 318. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99#Text>

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 року № 176. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0553-99#Text>

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99#Text>

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0398-99>

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0399-99#Text>

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // Бухгалтерський облік і аудит.-2000.-№ 5.- С. 7-16.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

46. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>

47. Постанова Правління Національного Банку України «Про затвердження Змін та доповнень до Положення про порядок створення і реєстрації комерційних банків» № 109 від 15.03.99, із змінами, внесеними згідно з Постановою Національного банку № 375 (z0906-01)від 31.08.2001, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 6 квітня 1999 р. за № 214/3507 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0214-99#Text>

48. Про введення в дію Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про банки і банківську діяльність»: Постанова Верховної Ради України 17 грудня 1996 року № 610/96-ВР // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 1997. – № 8. – Ст. 64.

49. Про державний нагляд за додержанням стандартів, норм і правил та відповідальність за їх порушення. Декрет Кабінету Міністрів України від 08.04.93 № 30-93. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/30-93#Text>

50. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР [Електронний ресурс]: - Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95- %D0%B2%D1%80#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text).

51. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text>

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>

53. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: наказ КРУ від 19.12.2005 № 451. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0451501-05#Text>

54. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки [Електронний ресурс]: розпорядження КМУ від 24.05.2017 р. № 415-р зі змінами 25.04.2018. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

55. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [Електронний ресурс]: постанова Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

56. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України [Електронний ресурс]: постанова КМУ 03.02.2016 р. № 43. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

57. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

58. Про затвердження Положення про порядок створення і державної реєстрації банків, відкриття їх філій, представництв, відділень: Постанова НБУ № 375 від 31.08.2001 із змінами, внесеними згідно з Постановами Національного банку № 10 (г0154-02) від 9.01.2002, № 420 (г0863-02) від 31.10.2002, № 9 (г0084-03) від 17.01.2003, № 376 (г0822-03) від 01.09.2003, № 386 (г0869-03) від 08.09.2003, № 111 (20424-04) від 17.03.2004, № 166 (г0568-05) від 16.05.2005, № 167 (г0591-05) від 16.05.2005 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0906-01#Text>.

59. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України: спільний наказ Головкиру, МВС, СБУ, Генпрокуратури від 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text>

60. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 р. № 805. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-п#Text>

61. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-п#Text>

62. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п#Text>

63. Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складного за результатами аудиту фінансової звітності: Рішення Аудиторської палати України від 26 січня 2012 р. № 245/13 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://aru.com.ua/files/ris/2001750172.doc>.

64. Про затвердження типових первинних документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів: Наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 145, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN330.html

65. Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193, із змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat_93.html.

66. Про оплату праці [Електронний ресурс]: закон України (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України № 20/97-ВР від 23 січня 1997 р., № 1574-VI від 25 червня 2009 р.). - Режим доступу: <http://jurisconsult.net.ua>.

67. Про публічні закупівлі [Електронний ресурс]: Закон України № 922-VIII від 25.12.2015 р. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

68. Рекомендації щодо порядку підбору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності: Схвалено Аудиторською палатою України від 30.10.2003 р. N 128. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0128230-03#Text>

69. Романів, Є. М. Контроль і ревізія діяльності суб'єктів підприємництва : навч. посіб./ Є. М. Романів, С. В. Приймак. - Львів : Ліга - Прес, 2016. - 444 с.

70. Усач, Б. Ф. Контроль і ревізія [Текст]: підручник / Б. Ф. Усач. - 6-те вид., стер. - Київ : Знання-Прес, 2015. - 263 с.

71. Федоров, С. Є. Ревізія як метод фінансового контролю. / С. Є. Федоров // Форум права. - 2016. - № 1. - С. 528-531.

72. 020 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Volume I; Volume II; Volume III [Online edition]. - Access form: <https://www.iaasb.org/publications/2020-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>.

Навчальне видання

**Калінеску Тетяна Василівна
Машкіна Аліна Сергіївна**

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ

Редактор Т. В. Калінеску

Зв. план, 2022

Підписано до видання 30.08.2023

Ум. друк. арк. 8,9. Обл.-вид. арк. 10. Електронний ресурс

Видавець і виготовлювач
Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського
«Харківський авіаційний інститут»
61070, Харків-70, вул. Чкалова, 17
<http://www.khai.edu>
Видавничий центр «ХАІ»
61070, Харків-70, вул. Чкалова, 17
izdat@khai.edu

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів
видавничої продукції сер. ДК № 391 від 30.03.2001