

Курс лекцій з ревізії та контролю

Шеленко Д.І.

ТЕМА 1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Поняття, суть, значення контролю в системі управління державою.

1.2. Основні види та форми контролю. Органи, які здійснюють контроль, їх функції.

1.3. Методичні прийоми, які застосовуються при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.

1.4. Організація контрольно-ревізійної роботи в системі Державної контрольно-ревізійної служби України.

1.5. Основні етапи ревізії, їх сутність.

1.6. Оперативний облік і звітність з виконання контрольно-ревізійної роботи.

1.1. Поняття, суть, значення контролю в системі управління державою

Контроль є складовою управління суспільним відтворенням, держава не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя в державі. Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади.

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості планів, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, сприяє поширенню позитивної практики роботи.

Контроль у широкому розумінні — це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлін-

ським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей.

Основна мета контролю полягає в тому, щоб:

а) об'єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя;

б) виявити ті фактори та умови, які негативно впливають на процеси виконання прийнятих рішень, здійснення заходів і досягнення цілей.

Контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню виробництва, успішному досягненню поставленої мети, відкоригувати діяльність підприємств, організацій чи їх структурних підрозділів.

Суть контролю — це форма здійснення цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, яка передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

Основне завдання контролю полягає в тому, щоб виявити фактичний стан справ об'єкта контролю, порівняти його з нормативним відповідно до чинного законодавства, виробити необхідні коригуючі впливи.

Значення контролю:

1) утвердження законності, демократії в суспільстві;

2) попередження правопорушень, зловживань;

3) виявлення порушень, відхилень від правових норм чинного законодавства і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних посадових осіб;

4) захист і збереження власності.

В умовах ринкової економіки контроль повинен сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню фінансового стану суб'єктів контролю, збереженню державного майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету.

1.2. основні види та форми контролю. Органи, які здійснюють контроль, їх функції

Організаційні види контролю утворюються, розвиваються і вдосконалюються відповідно до потреб держави, зокрема її економіки.

Умови розвитку ринкової економіки в нашій країні та виникаючі проблеми вимагають удосконалення діючої системи контролю.

Види контролю

Державний, муніципальний, незалежний (аудиторський), власника: внутрішньовідомчий внутрішньогосподарський

Форми контролю

Ревізія, тематична перевірка, слідство, аудит, службове розслідування

Державний контроль здійснюється вищими органами законодавчої і виконавчої влади, а також державними органами управління і спеціалізованого державного контролю (Рахунковою палатою Верховної Ради України, Контрольним управлінням при адміністрації Президента України, Головним контрольно-ревізійним управлінням при Міністерстві фінансів України, Міністерством економіки, Національним банком України, державними республіканськими комітетами, їх структурними підрозділами стандартизації, сертифікації і метрології, пожежної охорони, санепідемслужби, Антимонопольним комітетом та ін.).

Головним завданням Державної контрольно-ревізійної служби України є здійснення державного контролю за витрачанням коштів, матеріальних цінностей, їх збереженням, станом обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, які отримують фінансування з бюджетів усіх рівнів і державних валютних і спеціальних фондів.

Організаційна структура Державної контрольно-ревізійної служби в Україні

Головне контрольно-ревізійне управління при Мінфіні України:

1. Контрольно-ревізійні управління по областях України, Автономній Республіці Крим, у містах Києві та Севастополі

2. Контрольно-ревізійні відділи (групи) по районах, містах обласного, районного підпорядкування

Основні функції Головного контрольно-ревізійного управління України:

1) здійснює методичне керівництво і контроль за діяльністю своїх структурних адміністративно-територіальних підрозділів контрольно-ревізійних управлінь і відділів по областях, районах, містах України;

2) розробляє інструктивні нормативні акти щодо методики проведення ревізій;

3) організує роботу по проведенню ревізій і перевірок контрольно-ревізійних підрозділів у Автономній Республіці Крим, областях України, узагальнює результати ревізій, повідомляє про них органи законодавчої влади;

4) проводить ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, стану обліку та звітності у міністерствах, відомчих державних комітетах, державних фондах, підприємствах та організаціях, що отримують кошти з бюджету та державних валютних і спеціальних фондів;

5) проводить перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються з державного бюджету;

6) здійснює контроль за усуненням недоліків, виявлених попередніми ревізіями і перевітками.

Незалежний (аудиторський) контроль здійснюється за діяльністю об'єктів підприємницьких структур незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами чи окремими фізичними особами, які мають право проводити цей контроль. Мета його полягає в тому, щоб перевірити достовірність фінансової звітності і бухгалтерського балансу, установити відповідність і правильність їх відображення в обліку, дотримання чинного порядку проведення фінансово-господарських операцій.

В умовах ринкової економіки зростає потреба в достовірності та об'є-

ктивності інформації щодо горизонтальних зв'язків фірм, компаній, організацій. Так, подібна інформація потрібна банкам для прийняття компетентного рішення стосовно видачі кредитів; акціонерам — для контролю за діяльністю акціонерних товариств, членами яких вони є; постачальникам, інвесторам — для укладання господарських угод, контролю розрахунків. Особливими є потреби рекламних кампаній, коли публікуються баланси, фінансові звіти, що обов'язково підтверджуються аудитом.

Контроль власника буває:

- внутрішньовідомчим і проводиться міністерствами, відомствами, органами державного управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій у формі тематичних перевірок та ревізій;
- внутрішньогосподарським і здійснюється апаратом управління підприємницьких структур стосовно діяльності цехів, дільниць, інших підрозділів підприємств. Основна відповідальність за внутрішньогосподарський контроль лежить на службі головного бухгалтера.

ФОРМИ КОНТРОЛЮ

РЕВІЗІЯ виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ як форма контролю представляє собою систему контрольних дій, які здійснюються за дорученням керівниками вищестоящої організації або органу управління ревізійною групою або ревізором стосовно господарсько-фінансової діяльності підвідомчих підприємств та організацій, і під час яких установлюється законність, достовірність, економічна обґрунтованість і доцільність проведених господарських операцій, а також правомірність дій посадових осіб, які брали участь в їх здійсненні.

Основна мета ревізії — виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, установити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів до відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи по усуненню недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністрати-

вної чи кримінальної).

Ревізія здійснюється спеціальною уповноваженою ревізійною групою після виконання господарських операцій за минулий період часу. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного законодавства, які регулюють господарську діяльність, взаємовідносини з бюджетом обґрунтовані системою доказів з визначенням розмірів збитків, втрат, нестач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності.

Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії класифікуються на:

відомчі — проводяться працівниками відомства на підпорядкованих підприємствах одного власника;

позавідомчі — здійснюються органами державного, аудиторського контролю (системи Державної контрольно-ревізійної служби в Україні, Державної податкової адміністрації тощо).

За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

планові — здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів;

позапланові — проводяться в строки, не передбачені затвердженим планом (у разі стихійного лиха, незадовільної роботи підприємства чи взаємопов'язаних підприємств).

Аудит — форма контролю, що є незалежною експертизою стану бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів. Мета аудиту — підтвердити достовірність показників балансу і фінансової звітності, а також перевірити, чи ведеться бухгалтерський облік згідно з чинними в державі нормативно-правовими положеннями.

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями здійснення, а й організаційними формами його проведення. Аудит виконують незалежні аудиторські фірми чи особи, які здійснюють приватну підприємницьку діяльність і мають сертифікат і ліцензію на проведення аудиту, при чому на платній основі за договорами з керівництвом підприємств.

Тематична перевірка — це форма контролю окремих сторін чи тема-

тичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.

Наприклад контроль стану збереження матеріальних цінностей розрахунків з бюджетом, державними цільовими позабюджетними фондами. Такі перевірки здійснюють вищестоящі і державні органи контролю відповідно до специфіки виконуваних ними функцій.

Службове розслідування — це форма контролю дотримання працівниками підприємств, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини.

Проводиться спеціальною комісією за наказом керівника підприємства в разі виявлення крадіжок, нестач, втрат.

Слідство як форма контролю являє собою процесуальні дії, у ході яких установлюється провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні тих чи інших порушень, пов'язаних з присвоєнням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями.

Слідство проводиться судово-слідчими правоохоронними органами і регулюється особливим процесуальним законодавством.

1.3. методичні прийоми, які застосовуються при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій

Для одержання необхідних доказів у процесі контрольних дій під час проведення ревізій чи тематичних перевірок використовуються різні методичні прийоми і способи, їх класифікують чи ні групами: а) методичні прийоми фактичного контролю; б) методичні прийоми документального контролю.

Методичні прийоми контролю поділяються на фактичного та документального. **Фактичного** Інвентаризація, контрольні заміри, спостереження(обстеження), експертно-лабораторний аналіз, контрольний запуск сировини і матеріалів

Документального нормативно-правова перевірка, формальна перевірка документів, арифметична перевірка документів, експертна перевірка до-

кументів, зустрічна перевірка документів, логічна перевірка документів, контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку, аналітична перевірка звітності і балансів, техніко-економічні розрахунки, порівняння, групування даних

Інвентаризація — це спосіб контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових -коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату.

У процесі ревізії виконують, як правило, часткові інвентаризації, передбачені в програмі ревізії, але при виявленні фактів зловживань, значних нестач матеріальних цінностей проводяться ще й позапланові повні інвентаризації. Проведення інвентаризації регламентується Інструкцією про інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.94 № 69 (зі змінами). Особливість проведення інвентаризації під час ревізії полягає в тому, що головою інвентаризаційної комісії є ревізор, який визначає перелік номенклатури об'єктів контролю при часткових інвентаризаціях.

Контрольні заміри — прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг.

Наприклад, виконання будівельно-монтажних робіт, капітального ремонту будівель тощо.

Спостереження (обстеження) — прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик.

Наприклад, при контролі дотримання правил безпеки зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства і т. ін.

Експертно-лабораторний аналіз — прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції.

Застосовується для перевірки дотримання діючих стандартів і рецептур виготовлення продукції у харчовій, хімічній промисловості при випуску продовольчих і непродовольчих товарів. Для аналізу беруть дві проби, їх пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія надає висновок, який ревізор ураховує при визначенні результатів контролю.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво застосовується для перевірки обсягів виходу готової продукції в переробній промисловості.

При цій формі контролю в присутності ревізора та уповноваженого спеціаліста перевіряється весь технологічний процес, починаючи зі зважування сировини і допоміжних матеріалів, їх обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід продукції та обсяги витрат сировини і допоміжних матеріалів, порівняти з даними обліку до контрольного запуску, установити не обліковані надлишки матеріальних цінностей і пов'язані з цим зловживання, що можуть виникнути в подальшому.

методичні прийоми документального контролю

Для оцінки здійснених господарських операцій на підприємстві використовують різні за змістом методичні прийоми перевірки документів, облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку та звітності. Розглянемо основні з них.

Нормативно-правова перевірка належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Суть цієї форми контролю полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, за-

подіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства.

Формальна перевірка документів застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

Арифметична перевірка документів включає контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів.

Наприклад, арифметична перевірка застосовується при здійсненні контролю загальної суми до сплати по рахунках-фактурах постачальників матеріальних цінностей, обсягів витрат — по матеріальних звітах, визначення залишків грошових коштів — за касовими звітами касирів і т. п.

Експертна перевірка документів — це детальне поглиблене дослідження достовірності документа про господарську операцію за наявності ознак недоброякісних документів. До останніх належать такі, що складені з порушенням вимог чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і заповнення реквізитів документа, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень.

Експертна перевірка документів доповнює формальну та арифметичну перевірки при виявленні в окремих реквізитах документа ознак підробки. Підроблені документи можуть визначатися сукупністю таких ознак: підчищення, дописування тексту, окремих цифр або букв, цифрових записів, закреслення, часткове чи повне видалення та виправлення написаного тексту. Наприклад, виправлення дати здійснення операції, ціни, кількості, вартості, підроблені підписи відповідальних службових осіб. Документи з ознаками підробки попередньо детально вивчаються для встановлення достовірності здійснених господарських операцій, які вони відображають, застосовуючи методи зустрічної перевірки документальних даних, взаємного контролю змісту різних документів, об'єктивної можливості виконання, здійснення.

Для виявлення додаткових доказів про підроблені документи ревізор

направляє їх у спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу, яка готує експертний висновок. Складання підроблених документів класифікується як кримінальний злочин. При виявленні таких документів ревізор повинен терміново довести це до відома правоохоронних органів та вжити заходів щодо їх збереження як доказів порушень.

Зустрічна перевірка документів — один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах господарських операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом зіставлення їх записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини.

Наприклад, документи складаються, як правило, у 2-х, 3-х примірниках, один з яких передається іншим взаємопов'язаним організаціям (постачальник — покупець; клієнт, замовник — виконавець). Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти порушень, які завуальовані виправленнями в документах ревізованого підприємства окремих реквізитів чи складанням підставних документів, заміни ними дійсних документів.

Логічна перевірка документів як методичний прийом контролю застосовується при дослідженні достовірності господарських операцій, коли в ревізора виникають сумніви щодо обсягів у кількісному та вартісному значеннях окремих показників. Суть методу — у порівнянні господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємозв'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, зіставлення даних про обсяги перевезеного вантажу в дорожніх листках водія автомашині і накладних постачальника сировини чи матеріалів; обсяги випуску готової продукції з виробничою потужністю устаткування.

Контрольні порівняння на збалансованість окремих показників що за-

стосовуються для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, видатки окремих сортів, матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведеться тільки вартісний (сумовий) облік матеріальних цінностей, а також, коли аналітичний облік у запущеному стані. Суть даного прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей, з однієї сторони, і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду, з іншої сторони (залишок на початок + надходження = залишок на кінець + витрати).

Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку. При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності документів зздійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Допущені порушення можуть виражатися в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і прикладених до них документах, відсутності бухгалтерських записів по окремих прикладених документах, повторі кореспонденції рахунків у однакових сумах : за одним і тим самим документом, необґрунтованих документами додаткових чи сторнованих записів на рахунках бухгалтерського обліку. Тільки досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дозволяє ревізору виявити такі приховані зловживання, як крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей.

Аналітична (камеральна) перевірка звітності і балансів. Суть цього методичного прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерської аналітичного і синтетичного чи податкового обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з

банками по позичках, а також з іншими підприємствами та організаціями.

До основних прийомів аналізу, які мають широке застосування при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності належать: техніко-економічні розрахунки, порівняння даних, відносні та абсолютні величини, групування даних, тематичні обстеження.

При проведенні ревізій контроль документів та облікових реєстрів здійснюється суцільним чи вибіркоким способом. Суцільним спосіб більш ефективний, але має обмежене застосування через високу трудомісткість контрольного процесу. Він застосовується при ревізії грошових коштів по касових та банківських операціях підприємства, а також на тих ділянках діяльності ревізованих підприємств, де викрито зловживання і необхідно встановити повний обсяг матеріальних збитків, реальний оподаткований оборот за видами податків для визначення повноти нарахування податків до бюджету.

У практичній роботі ревізори використовують різні варіанти вибіркового контролю. Як критерії вибору інформації для контролю, залежно від виду об'єктів, ревізором можуть визначатися:

а) однорідні господарські операції з визначеним інтервалом вибору (наприклад, 100—200 операцій);

б) усі господарські операції підприємства за останній місяць кожного кварталу за різні визначені періоди часу;

якщо в процесі вибіркового контролю документації буде встановлено факти зловживань, то застосовується суцільний контроль.

Здійснюючи контрольні дії, ревізор повинен мати на увазі, що нерідко зловживання чи порушення приховано за зовнішньо правильно оформленими документами. Тому при встановленні найнезначніших ознак зловживань ревізор зобов'язаний зосередити свою увагу на їх повному викритті, застосовуючи комплекс методичних прийомів та способів контролю.

1.4. організація контрольно-ревізійної роботи в системі державної контрольно-ревізійної служби України

Відповідно до вимог Закону про Державну контрольно-ревізійну службу України всі структурні підрозділи Державної контрольної служби складають піврічні плани контрольно-ревізійної роботи. У цьому плані передбачаються: перелік об'єктів контролю (назви підприємств, організацій); підстави для включення до плану; дата, на яку об'єкт попередньо було обревізовано; плановий термін виконання (назва місяця, затрати часу в днях); особа керівника ревізійної групи. Об'єкти для ревізій і тематичних перевірок включаються до планів контрольно-ревізійної роботи за дорученням контрольно-ревізійного управління вищого рівня, поданням правоохоронних органів, дорученням органів державної влади і за власною ініціативою.

При плануванні контрольно-ревізійної роботи треба враховувати, що ревізія підприємства, організації в плановому порядку чи за ініціативою органів контролю може проводитися **не частіше ніж один раз на рік**, а за поданням правоохоронних органів — незалежно від кількості раніше проведених на цьому об'єкті ревізій перевірок. Плановий термін проведення ревізії — 30 робочих днів.

Складання плану контрольно-ревізійної роботи передбачає рівномірне навантаження працівників ревізійного відділу, виділення резерву часу для виконання позапланових завдань, перевірки виконання рішень за раніше здійсненими ревізіями.

Державна контрольно-ревізійна служба повинна координувати плани контрольно-ревізійної роботи з іншими контрольними органами. Щоб неплановий контроль ревізованого підприємства організації здійснювався комплексно, причому одночасно всім, державними контролюючими органами один раз на рік, термії проведення ревізій координує територіальний орган податкової інспекції.

Плани контрольно-ревізійного органу повинні бути складені в установлені строки і передані на затвердження керівникові структурного підрозділу

державної контрольно-ревізійної служби вищого рівня. Зміни до планів контрольної роботи можуть вноситися не пізніше ніж **за місяць** до закінчення поточного півріччя на підставі обґрунтованих пропозицій про необхідність внесення таких коректив.

Права, обов'язки і відповідальність Державної контроль-но-ревізійної служби. Законом України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» та Положенням про Державну контрольно-ревізійну службу, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.93 №515 визначено права обов'язки і відповідальність Державної контроль-но-ревізійної служби (див. статті 10, 11, 12).

Отже, Державна контрольно-ревізійна служба (ДКРС) *має право:*

1) ревізувати і перевіряти в міністерствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, державних фондах, на підприємствах, в установах та організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів і матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей;

2) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення для їх обстеження і з'ясування питань, пов'язаних з ревізією або перевіркою. Припиняти на розрахункових, поточних рахунках у банках операції в разі, коли керівництво об'єкта, на якому необхідно провести ревізію або перевірку, перешкоджає працівнику ДКРС виконувати свої обов'язки;

3) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців (відповідних міністерств, державних комітетів, інших органів державної виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ та організацій до проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок з оплатою за рахунок спеціально передбачених на ці цілі коштів;

4) вимагати від керівників ревізованих підприємств та організацій

проведення інвентаризацій матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси склади, архіви, а при виявленні зловживань вилучати необхідні документи на термін до закінчення ревізії або перевірки, залишаючи в справах акт про вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

5) одержувати від банків та інших фінансових і кредитних установ й необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що ревізуються або перевіряються, у тому числі недержавних форм власності, довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями, що ревізуються;

6) одержувати від службових і матеріально відповідальних штих об'єктів письмові пояснення з питань, які виникають у ході контролю;

7) пред'являти вимоги керівникам ревізованих підприємств та організацій щодо усунення виявлених порушень чинного законодавства збереження і використання державної власності та фінансів вилучати до бюджету виявлені у ході контролю приховані і занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування в разі порушення ними чинного законодавства;

8) стягувати в дохід держави кошти, одержані міністерствами, відомствами, підприємствами та організаціями за незаконними угодами, з порушенням чинного законодавства;

9) накладати у випадках, передбачених законодавством, на керівників та інших службових осіб ревізованих підприємств та організацій адміністративні стягнення;

10) застосовувати до підприємств, установ і організацій та інших суб'єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, передбачені чинним законодавством.

Серед обов'язків ДКРС — суворе додержання положень Конституції України, законів України, дотримання прав та інтересів громадян, підпри-

емств, установ, організацій, що охороняються законом. Однак основний службовий обов'язок працівників ДКРС, тобто ревізорів, є якісне й своєчасне проведення ревізій і перевірок. Вони повинні досконало знати чинне законодавство, що стосується діяльності ревізованого підприємства, і безумовно керуватися ним у практичній роботі; володіти всім комплексом методичних прийомів контрольно-ревізійної роботи та вміло їх використовувати в процесі здійснення контрольних дій.

Службові особи ДКРС повинні:

- об'єктивно висвітлювати виявлені факти порушень та зловживань, їх причини, розмір матеріального збитку, винних осіб;
- пред'являти документ на право проведення ревізії керівним працівникам ревізованого підприємства, установи, організації;
- у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, а також повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам;
- при вилученні документів у зв'язку з їх підркою або виявленими зловживаннями негайно повідомляти про це правоохоронні органи. Належно оформляти вилучення документів і передачу їх правоохоронним органам, повернення їх після закінчення ревізії, якщо правоохоронними органами не прийнято рішення про виїмку цих документів;
- забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

За невиконання або неналежне виконання службовими особами ДКРС своїх обов'язків вони притягуються до *дисциплінарна та кримінальної відповідальності, а саме:*

- несвоєчасність, неповноту та неналежну якість проведеної перевірки чи ревізії;
- необ'єктивність висвітлення результатів контролю;
- повне або часткове приховування встановлених порушень і зловживань чи їх заниження; неправильність і необґрунтованість висновків по результатах контролю і неповне встановлення матеріальних збитків;

- використання службового становища в корисливих цілях;
- дострокове розголошення матеріалів ревізії, які потім не підтвердились чи їх розголошення призвело до знищення доказів, а також несвоєчасне і неякісне вивчення господарських операцій.

Обов'язки, права і відповідальність посадових осіб ревізованих підприємств та організацій. Посадові особи, службова діяльність яких контролюється органами державного контролю, повинні на вимогу відповідальних службових осіб ДКРС (ревізорів) пред'являти для перевірки документи, облікові реєстри, гроші кошти, матеріальні цінності, давати пояснення в усній і письмових формах з питань, які мають відношення до ревізії чи перевірки.

Посадові особи мають право:

- бути присутніми при інвентаризації матеріальних цінностей, контрольних запусках сировини і матеріалів у виробництво, контрольних обмірюваннях, обстеженнях складів, місць збереження матеріальних цінностей;

знайомитися з актами ревізій і перевірок, що стосуються їх службової діяльності, подавати в письмовій формі пояснення і заперечення до них;

Знайомитися з усіма документами і звітами, які є підставою для висновків про допущені недоліки в роботі, порушення і зловживання, а також з проведеними розрахунками обсягів сум які належать до відшкодування матеріальних збитків;

подавати ревізорам оригінали документів та інші матеріали у виправданні своїх дій.

Посадові особи ревізованого підприємства несуть відповідальність за навмисне викривлення фактів і обставин, у результаті для ревізора стало неможливим установити дійсний зміст господарських операцій і розмір заподіяного підприємству матеріального збитку.

1.5. основні етапи ревізії, їх сутність

Організація ревізійного процесу в системі Державної контрольно-

ревізійної служби України регламентована Інструкцією про порядок ревізій і перевірок Державною контрольно-ревізійною службою в Україні, затвердженою наказом ГКРУ від 03.10.97 № 121.

Основні етапи ревізії:

- 1) підготовка до проведення ревізії;
- 2) проведення ревізії;
- 3) оформлення матеріалів ревізії;
- 4) реалізація матеріалів ревізії і контроль виконання прийнятих рішень.

На етапі підготовки до проведення ревізії керівник ревізійної групи знайомиться з матеріалами попередньої ревізії, вивчає дані контролю інших контрольних органів. На підставі цих матеріалів розробляється програма ревізії (перевірки), в якій визначається період проведення ревізії, її мета та основні питання, на яких слід зосередити увагу.

Треба врахувати, що плани контрольної роботи є документами для службового користування, не підлягають розголошенню, проте за 10 днів до початку планової річної ревізії суб'єкту контролю повинно бути письмово повідомлено про строк її проведення.

На основі затвердженої керівником ревізійного органу програми ревізії (перевірки):

- а) складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання;
- б) готуються наказ про проведення ревізії (на ревізованому об'єкті) і спеціальні посвідчення кожному члену ревізійної групи;
- в) проводиться службова нарада з повним складом ревізійної групи з питань організації і методики здійснення програми ревізії

Другий етап ревізії — безпосереднє її проведення — починається з прибуття ревізійної групи на ревізоване підприємство чи організацію, пред'явлення повноважень на здійснення ревізії і проведення наради з адміністрацією підприємства, на якій керівник ревізійної групи представляє всіх її членів,

повідомляє мету, завдання та програму ревізії, а керівник підприємства, у свою чергу, знайомить ревізорів з керівниками структурних підрозділів. Протягом 1 — 2 днів члени ревізійної групи як виконавці відповідно до передбачених планом конкретних завдань здійснюють обстеження об'єктів контролю, стану бухгалтерського обліку, уточнюють обсяги робіт, вирішують організаційні питання проведення ревізії, складають індивідуальні робочі плани ревізорів) які затверджує керівник ревізійної групи.

- Після проведення такої підготовчої організаційної роботи на ревізованому підприємстві члени ревізійної групи приступають до безпосереднього здійснення ревізії, застосовуючи

Для збору і систематизації матеріалів проведеного контролю кожний ревізор повинен вести факти недоліків і порушень з необхідною деталізацією підстав для складання висновку ревізора про суть порушень (назва документа, №, дата, назва облікового реєстру, розрахунки сум, винні службові особи, № пунктів нормативних актів, які порушено, та ін.). Після закінчення перевірки за ревізований період ревізор систематизує зібрану інформацію з журналу ревізора, складаючи для узагальнення однорідних порушень і недоліків за ревізований період довідки, групувальні відомості, рахунки як додатки до акта ревізії. Щоб мати юридичну силу доказу про суть виявлених порушень і недоліків, вони повинні бути оформлені як документи.

Упродовж проведення ревізії матеріали контролю фактичної наявності грошей та матеріальних цінностей оформляються **проміжними актами**, які є також додатками до основного акта. Кожен член ревізійної групи результат (звіт) про виконану роботу оформлює як розділ акта ревізії з необхідними додатками до нього подає його керівникові ревізійної групи. Таким чином, другий етап ревізії закінчується здачею членами ревізійної групи розділів акта ревізії керівнику ревізійної групи

Третій етап — оформлення ревізії — є завершальним в її безпосередньому проведенні. Керівник ревізійної групи вивчає подані йому розділи акта ревізії, перевіряє повноту виконання програми й, планів проведення реві-

зії, їх якість, у разі необхідності призначає додаткові перевірки для уточнення висновків по суті порушень і недоліків. Потім він складає **загальний акт ревізії** як документ про результати ревізії фінансово-господарської діяльності ревізованого підприємства.

Акт складається з двох частин: загальна (вступ) і результативна У **загальній (вступній)** частині вказуються: повна назва цього документа (дата, місце складання); підстава для проведення ревізії її (дата, № наказу організації, яка призначила ревізію); ревізований період; персональний склад ревізійної групи; керівні посадові особи (керівник та головний бухгалтер підприємства) з визначенням терміну їх роботи за ревізований період; дані проведенню ревізію (ким проведена, за який період); термін проведення даної ревізії. Додатково можуть бути вказані розділи фінансово-господарської діяльності, види, групи господарських операцій, які перевірено вибірково або суцільним способом, Вступна частина закінчується стереотипною фразою «Ревізією встановлено:».

Результативна частина акта ревізії являє собою систематизований перелік виявлених у ході ревізії порушень і недоліків зловживань у фінансово-господарській діяльності ревізованого підприємства чи організації.

Систематизація результатів ревізії в акті здійснюється за розділами (ділянками) ревізійної роботи, а всередині розділів — з основними напрямками контролю по цьому розділу.

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

- I. Грошові кошти.
- II. Розрахункові операції.
- III. Основні засоби, нематеріальні активи.
- IV. Товарно-матеріальні цінності.
- V. Виробництво і реалізація.
- VI. Витрати, собівартість.
- VII. Фінансові результати, фонди, резерви.

VIII. Капітальні вкладення.

I.. Бухгалтерський облік і звітність.

X. Виконання рішень за результатами попередньої ревізії.

XI. Додатки до акта.

Треба зауважити, що структура акта ревізії нормативно не регламентована.

Основні вимоги до змісту результативної частини акта ревізії:

а) до акта ревізії повинні включатися тільки перевірені документально обґрунтовані факти порушень;

б) факти порушень мають викладатися чітко, ясно, доступні для розуміння;

в) стосовно кожного факту порушень, відображеного в акти ревізії, треба стисло викласти суть порушення з посиланням на конкретні нормативні документи уряду, а також докази (додатки до акта, первинні документи, облікові реєстри, суми, посадові особи, які видали неправомірні розпорядження, та особи, які їх виконали);

г) в акті не повинно бути виправлень, підчисток, помарок;

д) у висновках про суть порушень не можна кваліфікувати дії посадових осіб ревізованого підприємства висловами типу «антидержавна політика», «крадіжки», «розбазарювання коштів» «злочинець», «шахрай», «привласнив державне майно», «зловживання службовим становищем», «безвідповідальне ставлення» «безгосподарність» і т. п.

Акт ревізії складається в трьох примірниках. Його підписують: керівник ревізійної групи, керівник і головний бухгалтер ревізованого підприємства, організації, які на першому примірнику акта ставлять підписи, дату про одержання акта.

При наявності заперечень або зауважень по акту ревізії (перенірки) керівник чи головний бухгалтер роблять про це застереження перед своїми підписами і не пізніше ніж через 5 днів з дня їх підписання подають з цього приводу пояснення чи заперечення. Ревізори повинні в **15-денний** термін да-

ти по цих документах письмовий висновок, який затверджується керівником контрольно-ревізійного відділу.

У разі відмови посадових осіб від підписання акта по наслідках, ревізії або перевірки службові особи Державної контрольно-ревізійної служби засвідчують це відповідним актом та своїми підписами.

Керівник ревізійної групи повинен здати матеріали ревізії керівникові відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби для розгляду і приймання. У разі неякісного проведення ревізії бути призначена додаткова перевірка чи Давіть повторна ревізія. Про розгляд і прийняття матеріалів ревізії (перевірки) керівник контрольно-ревізійного відділу робить запис на останній «ріпці» акта: «Акт ревізії прийнято» та ставить дату і підпис.

Четвертий етап ревізії — реалізація матеріалів ревізії і контроль виконання прийнятих рішень — є завершальною стадією ревізованого процесу. Реалізація матеріалів ревізії (тематичної перевірки) проводиться, за можливості, у міру виявлення зловживань, істотних порушень та недоліків у діяльності підприємства, організації, що ревізується, не чекаючи закінчення ревізії.

У разі потреби матеріали ревізії (перевірок) виносяться на обговорення в трудових колективах перевірених підприємств, організацій, оприлюднюються через засоби масової інформації.

Якщо заходами, ужитими у період ревізії, не забезпечено повного усунення виявлених ревізією порушень, ревізори готують за підписом керівника ревізійного органу **вимогу** про усунення виявлених порушень і вжиття заходів щодо повного відшкодування збитків, притягнення винних у допущених порушеннях до дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

При виявленні істотних порушень фінансової дисципліни, розкрадань грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань матеріали ревізії передаються правоохоронним органам. Одночасно порушується питання про звільнення від обійманих посад винних у цьому осіб.

Перед керівником ревізованого підприємства чи вищої за підпорядко-

ваністю організації належить висунути вимоги стосовні пред'явлення цивільних позовів до винних службових осіб навіть тих випадках, коли заподіяні ними матеріальні збитки держава або юридичній особі вчинені діями або бездіяльністю, що не класифікуються як кримінальні.

Крім цього, інформація про наслідки контрольно-ревізійної роботи подається органам місцевої державної адміністрації.

За результатами проведеної ревізії (перевірки) контрольно-ревізійні підрозділи оформлюють рішення про застосування фінансових санкцій і накладання адміністративних стягнень відповідно до чинного законодавства. Це рішення вручається під розписку керівнику ревізованого підприємства. При невиконанні його у триденний термін контрольно-ревізійний відділ оформлює документи на безспірне стягнення грошових коштів.

Органи Державної контрольно-ревізійної служби здійснюють контроль усунення виявлених недоліків і порушень за виконанням своїх вимог, відшкодуванням збитків у вигляді письмової інформації ревізованих підприємств і організацій з наступною перевіркою на місці достовірності поданих відомостей. У разі невиконання їх у встановлені терміни застосовуються додаткові заходи впливу залежно від суті порушень. Ефективність контролю визначається результативністю заходів з реалізації наслідків ревізії.

1.6. ОПЕРАТИВНИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬЗ ВИКОНАННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ

Усі територіальні структурні підрозділи системи Державної контрольно-ревізійної служби України ведуть оперативний облік виконання планів контрольно-ревізійної роботи, на підставі яких складають установлену статистичну звітність.

Оперативний облік здійснює відповідальна особа, призначена наказом керівника контрольного підрозділу (відділу, управління) у спеціальній книзі чи машинограмі (відомості) згідно з показниками статистичної звітності за розділами: ревізії, тематичні перевірки, завдання правоохоронних орга-

нів.

Основні показники оперативного обліку: перелік суб'єктів контролю; дата закінчення попередньої ревізії; прізвище, посада керівника ревізійної групи; термін проведення поточної ревізії; ревізований період; прізвище, посада керівника ревізійної групи; основні результати контролю (донарахування податків у бюджет, штрафні санкції, найбільш значні порушення чинного законодавства з питань обліку, розрахунків, використання матеріальних і фінансових ресурсів, виявлені нестачі, крадіжки, неправомірне використання державних коштів); дата прийняття рішень за матеріалами ревізії; термін подання інформації про виконання цих рішень; відмітки про контроль виконання.

Записи в книзі оперативного обліку вносяться на підставі даних інформаційної карти, яку складає керівник ревізійної групи, використовуючи матеріали з акта проведеної його групою ревізії чи тематичної перевірки. Треба зазначити, що на кожен суб'єкт контролю ведеться справа, де групуються всі матеріали ревізії, прийняті рішення, службове листування за визначений період часу, як правило, 5—10 років. Ця документація зберігається в металевих шафах або сейфах і призначена для службового користування.

Інформація оперативного обліку узагальнюється за півріччя для складання звітності про виконану контрольно-ревізійну роботу та аналітичних таблиць для аналізу ефективності контролю, його результативності.

Систематизація даних звітності дозволяє мати базу даних для розробки пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства також методичних рекомендацій з напрямів контролю, методики виявлення порушень, що має важливе значення для підвищення ділової кваліфікації працівників, якості та ефективності контрольних дій.

Додаткова література за темою

1 Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.93 № 2939-XII // Галицькі контракти. — 1996. — № 30; Все про

бухгалтерський облік 1999. — №68.

Положення про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Затв. постановою КМУ від 05.07.93 № 515.

Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок Державною контрольно-ревізійною службою в Україні: Затв. наказом ГКРУ від 03.10.97 № 121 // Галицькі контракти.— 1997. — №50.

Інструкція про порядок заповнення інформаційної карти про результати ревізії: Затв. наказом ГКРУ від 04.03.98 № 46.

Інструкція про порядок стягнення коштів та застосування фінансових санкцій органами Державної контрольно-ревізійної служби України: Затв. наказом ГКРУ07.48 № 130 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 120.

Інструкція про порядок складання звіту про контрольно-ревізійну роботу: Затв. наказом ГКРУ від 18.12.97 № 165.

Завдання для перевірки знань

ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

1. Сутність контролю як функції управління.
2. Значення контролю в умовах ринкової економіки.
3. Навести визначення контролю як економічної категорії.
4. Види контролю, їх характеристика.
5. Форми контролю, їх характеристика.
6. У чому полягає відмінність понять «види» і «форми» контролю?
7. Методичні прийоми і способи здійснення документального контролю, їх характеристика.
8. Зміст, порядок складання і затвердження планів контрольно-ревізійної роботи.
9. Права, обов'язки і відповідальність службових осіб підприємств, діяльність яких ревізується.
10. Основні етапи (стадії) проведення ревізії, їх характеристика.

Тема 2. Контроль і ревізія грошових коштів

2.1. Завдання, джерела ревізії, нормативні акти.

2.2. Контроль фактично наявності касової готівки і дотримання умов її збереження.

2.3. Документальний контроль касових операцій.

2.4. Контроль і ревізія операцій на поточному рахунку в банку

2.5. Особливості перевірки грошових документів і цінних паперів.

2.1. ЗАВДАННЯ, ДЖЕРЕЛА РЕВІЗІЇ, НОРМАТИВНІ АКТИ

Цей розділ контрольно-ревізійної роботи належить до найскладніших і дуже трудомістких. Складність полягає в тому, що більшість зловживань і порушень тісно пов'язана з обігом грошових коштів на початковому чи кінцевому етапах здійснення окремих господарських операцій. Перевірка супроводжується виконанням величезної технічної роботи з обсягів підрахунків, складання групувальних таблиць і відомостей. Крім цього, така ревізія (перевірка) здійснюється суцільним, а не вибірковим способом контролю.

Завдання ревізії:

1)дати оцінку стану збереження та використання грошових коштів;
2)виявити порушення порядку здійснення готівкового та безготівкового обігу грошових і прирівняних до них коштів ревізованого суб'єкта (підприємства чи організації);

3)установити правомірність, достовірність та економічну обґрунтованість операцій з надходження і використання грошових коштів, відображення цих операцій в обліку;

4)розробити заходи з реалізації матеріалів контролю стосовно усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, заподіяних підприємству діями чи бездіяльністю відповідальних службових чи посадових осіб, і попередження зловживань і недоліків у подальшій роботі ревізованого підприємства.

Джерела ревізії:

1) первинні документи: касові прибуткові та видаткові ордери, (рахунково-платіжні (платіжні) відомості, платіжні доручення, платіжні доручення-вимоги, чекові книжки, виписки установ банків з поточного та валютного рахунків підприємства, квитанції, поштові перекази, договори про матеріальну відповідальність акти інвентаризацій каси

2) облікові реєстри:

- журнал реєстрації касових прибуткових та видаткових ордерів;
- журнал реєстрації платіжних доручень до банку;
- касова книга — журнал реєстрації прибуткових і видаткових ордерів, звіти касира;
- журнали-ордери № 1, 2, 3 і відповідні їм відомості при журнально-ордерній формі обліку за рахунками 50 «Каса», 56 «Інші і кошти», 51 «Поточний рахунок у банку», 52 «Валютний рахунок і у банку» або відповідні машинограми при різних видах автоматизованих комп'ютерних форм обліку; Книга головних рахунків.

3) Звітність: баланс підприємства;

4) місце зберігання касової готівки (обладнання приміщення та устаткування каси).

Основні нормативні акти, якими керується ревізор при здійсненні контролю:

Положення про документальне забезпечення записів у бух обліку, затверджене наказом Мін фін 24.06.95 №88;

Порядок ведення касових операцій у національній валюті України затверджений постановою Національного банку від 2.02.95 № 21 (у редакції з доповненнями від № 314);

Положення про безготівкові розрахунки в господарському обороті, затверджене постановою Національного банку України 24.05.93 № 37 (із доповненнями і змінами);

Інструкція № 3 «Про відкриття банками рахунків у національній валюті», затверджена постановою Нацбанку України від 27.05.96 № 121, у

редакції з допов. 17.11.97 № 379;

Порядок ведення товарно-касової книги при розрахунках готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування та інших послуг затверджений Міністерства фінансів України від 21.11.94 № 113.

2.2. Контроль фактичної наявності касової готівки і дотримання умов її збереження

Контроль касових операцій починається з інвентаризації касової готівки, яка здійснюється в першій ревізії спеціальною комісією в складі ревізора, головного бухгалтера підприємства чи його заступника та касира, і оформляється відповідним актом у трьох примірниках.

Послідовність проведення ревізії:

1) ревізор з головним бухгалтером ревізованого підприємства пред'являють повноваження (наказ) на проведення інвентаризації каси касиру;

2) до початку перевірки касової готівки касир припиняє касові операції, складає *касовий звіт* на момент ревізії. До касового звіту включаються всі первинні документи про приймання в касу і видачу з неї грошових коштів, за винятком незакритих платіжних відомостей у дні виплати заробітної плати;

3) ревізор складає вступну частину *акта інвентаризації касової готівки* (зазначає дату, місце проведення, підставу для проведення такого контролю, склад інвентаризаційної комісії) та пропонує касиру дати розписку, передбачену формою акта інвентаризації про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та. Видаткові касові документи на грошові кошти включено до звіту, усі грошові кошти, що надійшли в касу, оприбутковано, а видані з каси – списано у видаток;'

4) ревізор повинен перевірити касовий звіт, завізувавши своїм підписом первинні документи до нього, аби уникнути можливої подальшої їх заміни;

5) касир пред'являє касову готівку (перераховує наявні в касі гроші покупно спочатку касир, потім ревізор). У разі необхідності складається *опис* грошей за номіналами купюр, їх кількістю та сумою з підрахунком загальної суми. Опис грошей у касі підписують усі члени інвентаризаційної комісії, До *касової готівки*

включаються: наявні в касі гроші в національній та іноземній валютних, грошові документи та Інші прирівняні до них цінності фактично виплачена заробітна плата по незакритих платіжних відомостях на момент проведення ревізії;

б) ревізор вносить до акта інвентаризації дані про фактичну наявність. КАСОВОЇ ГОТІВКИ;

7) ревізор головний бухгалтер і касир підписують акт інвентаризації касової готівки

8) касир дає в акті інвентаризації каси другу розписку про те, на грошові кошти, перераховані в акті, перебувають на його відповідальному збереженні;

9) касовий звіт касира на момент ревізії передається до бухгалтерії для визначення залишку касової готівки з даних бухгалтерського обліку. Ревізор уважно перевіряє правильність визначення таких даних у бухгалтерії і вносить їх до акта, установлює результати інвентаризації каси (нестача, надлишки, відповідність даним обліку);

10) при встановленні відхилень від облікових даних касир дає письмове пояснення;

11) письмові пояснення касира детально вивчаються для встановлення достовірних причин виникнення надлишків чи нестач та прийняття адекватних рішень адміністрацією ревізованого підприємства.

ПІД час здійснення інвентаризації каси, застосовуючи методи обстеження та нормативної перевірки, ревізор перевіряє дотримання передбачених чинним законодавством умов зберігання касової готівки в касі підприємства: чи ізольоване приміщення каси, чи наявні металеві ґрати, наявність сигналізації, металевих або сейфів, як і де зберігаються дублікати ключів від сейфу.

Контроль дотримання умов збереження касової готівки включає перевірку: наявності та оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність касирів;

• добору кадрів касирів на предмет відповідності їх кваліфікації вимогам правил прийому на посаду касира;

- дотримання правил ведення касової книги, здачі звітності до бухгалтерії;
- забезпечення умов збереження касової готівки при доставці грошей з банку, здачі виручки.

2.3. Документальний контроль касових операцій

ПІСЛЯ проведення інвентаризації каси ревізор здійснює ревізію касових операцій за ревізований період *суцільним методом*.

Основні напрями ревізії:

- I) дотримання касової дисципліни:
 - a) дотримання встановленого ліміту готівки в касі;

3.1. Контроль і ревізія коштів і касових операцій

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

У зв'язку з цим важливого значення набуває як поточний контроль надходження, оприбуткування і використання коштів на об'єктах підприємства, так і наступний контроль цих операцій під час проведення ревізій контрольно-ревізійною службою і перевірок податковими органами.

Поточний контроль грошового обігу і касових операцій на підприємствах проводиться на стадії здійснення цих операцій керівниками підприємств і їх підрозділами та бухгалтерською службою при виконанні ними функціональних обов'язків.

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

Ревізія коштів і касових операцій є наступною формою фінансово-господарського контролю і здійснюється ревізорами контрольно-ревізійної служби.

Об'єктами контролю і ревізії є збереження коштів у касі, операції з грошовими коштами, цінні папери та облік коштів і операцій з ними. Під час здійснення цих процедур контролю використовується як нормативно-законодавчі й інструктивні матеріали, так і облікова (фактографічна) інформація. Першочерговою контрольно-ревізійною процедурою під час ревізії підприємства є фактична перевірка коштів і грошових документів у касі підприємства за допомогою інвентаризації.

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

На початку процедури перевірки наявності коштів у касі касир повинен скласти звіт і вивести залишок наявних грошей та інших касових цінностей на момент інвентаризації. Ревізор разом із головним бухгалтером перевіряють касові документи, що додаються до касового звіту щодо суті і змісту та законності касових операцій. Далі касир дає підписку, що всі прибуткові і видаткові касові документи ним включені в останній касовий звіт і коштів, не оприбуткованих і не списаних у видаток, немає.

Потім ревізор разом з головним бухгалтером перевіряють фактичну наявність грошей. Ніякі інші цінності, а також всілякі розписки щодо фактичного залишку коштів не включаються. Грошові документи враховуються за їх номінальною вартістю.

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

Під час перевірки наявності грошей в операційних касах торговельних об'єктів спочатку від касира беруть довідку про суму виторгу за день і

перевіряють залишок наявних грошей. Потім підраховують наявні гроші і визначають їх залишки грошей за обліковими даними. Для його, а також для виявлення результатів ревізор разом із головним бухгалтером у присутності касира знімає показники лічильників касового апарата на момент перевірки і порівнює їх з показниками на початок дня. Визначається сума виторгу за день, яка з урахуванням невикористаних касових чеків, повернених покупцями в установленому порядку, повинна бути в касі, порівнюється із фактичною їх сумою.

В операційних касах ревізор перевіряє також дотримання діючого порядку роботи касирів на електронних контрольно-касових апаратах і дотримання правил їх використання та експлуатації.

Після перевірки фактичної наявності грошей та інших цінностей, виведення їх результатів ревізор приступає до документальної перевірки касових операцій. Об'єктом перевірки є бухгалтерські записи в журналі 1 за кредитом рахунка 301 “Каса в національній валюті”, а також записи у дебетовій відомості, де відображається запис за дебетом цього рахунка у розрізі кредитуєчих кореспондуючих рахунків.

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

Важливо також порівняти відповідність місячних оборотів у розрізі кореспондуючих рахунків, відображених у журналі за рахунком 301 “Каса в національній валюті” з відповідними підсумками у Головній книзі, переконавшись у достовірності даних аналітичного і синтетичного обліку.

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

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

Касові документи, записи в журналі за рахунком 301 “Каса в національній валюті” і касові звіти також перевіряються суцільно з погляду їх законності, доцільності і правильності. Перевіряючи надходження грошей до каси підприємства з банку та інших джерел, звертають увагу на своєчасність та повноту їх оприбуткування і відображення в касовій книзі та звітах касира.

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

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

У торговельних підприємствах особливу увагу приділяють перевірці правильності і повноти оприбуткування в касі виторгу. Для цього спочатку перевіряють відповідність підсумків у колонці відомості журналу 1 за дебетом рахунка 301 “Каса в національній валюті” і кредиту рахунка 702 “Дохід від реалізації товарів”. При виявленні розходжень необхідно порівняти касові квитанції, що додані до товарних звітів підприємств торгівлі, із звітами касира і переконатися в тому, чи немає фактів приховування розкрадань коштів.

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

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

Бувають окремі випадки штучного збільшення суми грошей, списаних за платіжною відомістю. Тому потрібно перевірити правильність підсумків сум до видачі на руки працівникам у відповідній графі цих відомостей.

Під час ревізії касових операцій особливу увагу звертають на правильність видачі грошей під звіт на відрядження та інші витрати. Встановлюють, чи не було випадків видачі з каси під звіт великих сум без подання звітів про витрачання раніше виданих грошей та чи дотримуються ліміту залишку коштів у касі.

Перевіряють також дотримання правил купівлі сировини, матеріалів чи товарів за готівку, обґрунтованість цих операцій відповідними документами.

Поряд з перевіркою документів і облікових даних за касовими операціями дуже важливо перевірити використання касової наявності за цільовим призначенням. Для цього необхідно порівняти фактичне витрачання грошей на визначені цілі, що потребує ознайомлення з характером касових оборотів

про вибуття виторгу за даними журналу до рахунка 301 “Каса в національній валюті”.

Записи у касовій книзі перевіряють, порівнюючи касові ордери на одержання грошей з банку і здавання їх у банк з корінцями чекових книжок і даними банківських виписок. На підприємствах торгівлі перевіряють повноту здавання виторгу у банк і своєчасність зарахування його на відповідний рахунок. Суму реалізації товарів порівнюють із фактично зданим виторгом за даними первинних документів. Особливу увагу слід звертати на перевірку здавання виторгу окремими працівниками малого бізнесу торгівлі та його оприбуткування в касу.

При перевірці об’єктів торгівлі звертають увагу на можливі випадки розкрадання грошей шляхом механічного зменшення показників грошових підсумовуючих лічильників. Щоб запобігти утому, у торгівлі необхідно застосовувати метод порівняння даних фактичних коштів з даними чеків та контрольних стрічок касового апарата. За нормальних умов сума виторгу, що відображена в касовій книзі касира, повинна відповідати сумі реалізації товарів. Тому під час перевірки особливу увагу потрібно звернути на відповідність цих показників.

Шляхом порівняння цих чеків із заниженими показами лічильників контрольно-касових апаратів, зазначеними в книзі касира, можна виявити суми, заниження показів лічильника. Те ж саме можна виявити в результаті порівняння записів у книзі касира з даними контрольної стрічки, що відбиває кожну суму, на яку каса вибиває чек.

У зв’язку з тим, що записи в касовій книзі проводяться щодня, дані цієї книги необхідно звіряти з даними чеків або контрольних стрічок також за кожний день. Це особливо важливо в тих випадках, коли ревізор має перед собою касові чеки (або контрольні стрічки) за окремі дні періоду, що ревізується.

Поряд з перевіркою суті касових операцій необхідно глибоко аналізувати касові документи, порівнювати їх дані із зустрічними документами та

обліковими даними. Для цього потрібно звіряти записи в касовій книзі з касовими ордерами та чеками.

Одночасно з перевіркою правильності і законності витрачання коштів необхідно перевірити дотримання встановленого ліміту їх залишків.

Виторг, що здається до банку, зараховується ним на поточний рахунок підприємства не в день здавання, а, як правило, наступного дня. Тому до моменту зарахування банком виторгу на відповідний поточний рахунок ця сума відображається за дебетом рахунка 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” і за кредитом рахунка 301 “Каса в національній валюті”. Підставою для такого запису є дані супровідних відомостей на здавання виторгу в банк, квитанції банку чи поштового відділення, що підтверджують приймання готівки.

Під час ревізії перевіряють правильність відображення в обліку касових операцій, а також встановлюють відповідність даних виписки банку з сумою виторгу, що зазначена у супровідній відомості. У разі розходжень ревізор повинен встановити, чи існує акт із зазначенням розміру лишку або недостачі і причин розходжень. Одночасно з цим необхідно перевіряти, чи проводиться інвентаризація коштів у касі в разі виявлення недостач або лишків в інкасаторських сумках в умовах інкасації виторгу.

Особливо ретельно слід перевіряти достовірність грошових документів, що стосуються операцій за рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”, тому що при даних операціях можливі порушення. Сальдо за рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті” може відноситися тільки до суми виторгу, зданої в останні дні місяця і не зарахованої банком на відповідний рахунок до кінця місяця. Усі інші суми підлягають уточненню щодо їх реальності.

Особливо ретельно перевіряються суми виторгу, які були зараховані на розрахунковий рахунок не повністю або зовсім не надійшли і довгий час лишаються в дорозі. Під час перевірки документів, що оформлюють операції

з коштами в дорозі, вони зіставляються із записами журналу за рахунком 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”.

3.4. Контроль і ревізія операцій на поточному рахунку в 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.

Практика показує, що в окремих випадках (наприклад, у бухгалтерії громадського харчування м. Києва) через відсутність контролю вірогідності виписок банку була допущена велика сума розкрадання коштів. Так, наприклад, одержані з банку гроші касиром, не оприбутковувались а вуальювались шляхом деформації виписок банку, старанним підтиранням у цих виписках банківського коду на одержання готівки і приховання недооприбуткованих грошей на розрахунках з іншими підприємствами, за рахунок процентів за кредит та інших позичок. Для покриття цих розходжень у розрахунках касир вилучала готівку з каси і вносила її на розрахунковий рахунок під виглядом депонованої зарплати, здавання виторгу тощо. Після цього виписувались фіктивні платіжні доручення на суму розходжень під виглядом розрахунків внаслідок помилок у таксуванні розрахункових документів, повернення товарів постачальникам. Це сума грошей привласнювалась.

Ці завуальовані розкрадання вчасно не були виявлені ревізіями через недоброякісність виведення результатів інвентаризації коштів у касі і відсутність прийомів контрольного порівняння і звірки розрахунково-платіжних документів із виписками банку. Тому в процесі ревізії 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.

У практиці бувають випадки, коли з метою приховування зловживань у безготівкових розрахунках окремі виписки знищуються, фальсифікуються записи в них шляхом підчищань та виправлень. Для встановлення таких завуальованих фактів зловживань доцільно застосовувати метод зустрічної перевірки документів і порівняння операцій, відображених на рахунках бухгалтерського обліку і у виписках банку.

Повноту банківських виписок з'ясовують, використовуючи їх пострінкову 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.

Під час перевірки операцій за поточним рахунком потрібно звернути увагу на правильність оприбуткування в касі коштів, отриманих у банку за чеками. Для цього встановлюють, чи відповідають записи за поточним рахунком у банку сумах, зазначеним у чеках; чи відповідають їх номери і суми даним корінців чекових книжок. 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 оплати різних послуг із метою визначення вірогідності та законності операцій і необхідність цих розрахунків.

Перевірка операцій за іншими рахунками у банку починається із звірки за кожним таким рахунком залишків та оборотів за виписками банку з обліковими даними.

Під час перевірки операцій з оплати рахунків, пов'язаних з транспортними витратами, необхідно користуватись основними умовами, які регулюють взаємні відносини з постачальниками і транспортними організаціями.

Ревізуючи операції з чеками, важливо встановити їх тотожність із даними обліку, а також відповідність суми коштів на придбання чекових книжок із сумою витрат на оплату транспортних послуг цими чеками. Суму витрат, оплачених чеками, звіряють із даними залізничних і товарно-транспортних накладних, квитанцій та інших документів.

РОЗДІЛ 4 КОНТРОЛЬ ТА РЕВІЗІЯ ЗБЕРЕЖЕННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1. Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю.
2. Перевірка фактичної наявності і збереження основних засобів
3. Контроль правильності нарахування амортизації основних засобів
4. Контроль витрат на ремонт основних фондів
5. Перевірка операцій по нематеріальних активах

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).

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

Відповідно до завдань контролю і ревізії операцій з основними засобами визначаються об'єкти, джерела інформації, методи перевірки операцій з основними засобами та порядок узагальнення результатів контролю і ревізії (рис. 18).

Об'єкти контролю і ревізії включають у себе інвентарні об'єкти основних засобів, їх збереження, облік основних засобів, нормування зносу та амортизації основних засобів.

Об'єкти контролю і ревізії основних засобів обґрунтовуються відповідно до нормативно-законодавчої та облікової інформації, яка використовується у процесі ревізії цих операцій.

Під час ревізії перевіряють збереження основних засобів за місцями їх знаходження і використання. Для цього ревізор організовує і проводить вибірккову (в окремих випадках суцільну) перевірку фактичної наявності об'єктів основних засобів, що досягається за допомогою часткової або повної їх інвентаризації. До початку інвентаризації основних засобів потрібно перевірити інвентарні картки (книги, відомості). Перевірка інвентарних карток дає можливість встановити відповідність важливих ознак об'єктів за даними, що відображені в обліку, даним фактичного стану об'єктів основних засобів. 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. Фактичну наявність основних засобів і їх збереження перевіряють шляхом огляду, перерахунку на місцях зберігання і експлуатації основних засобів.

За допомогою інвентаризації перевіряють не тільки збереження і використання основних засобів, але й підтверджують їх реальність в балансі та здійснюють перевірку узгодженості облікових даних із даними фактичної наявності основних засобів. При інвентаризації та обстеженні основних засобів перевіряють наявність інвентарних карток (книг, відомостей), технічних паспортів і іншої документації, правильність залишків у них. Одночасно необхідно оглянути об'єкти і предмети основних засобів наочно з відображенням їх наявності в інвентаризаційних описах і зазначенням у них повної назви і призначення об'єктів, інвентарних номерів і інших експлуатаційних даних основних засобів. У процесі інвентаризації виявляють непридатні до експлуатації і відновлення об'єкти основних засобів, які заносять до окремого інвентарного опису.

Перевірку наявності, збереження і ефективності використання основних засобів здійснюють у всіх цехах і ділянках та інших місцях зберігання. Для цього здійснюють фактичну перевірку об'єктів основних засобів та огляд тих із них, що не використовуються, та перевіряють обладнання, яке не встановлене і не експлуатується на підприємстві. Також здійснюють обстеження

будов і споруд, огляд виробничого обладнання, перевірку наявності транспортних засобів.

Під час обстеження перевіряють фактичну продуктивність обладнання, його комплектність, загальний технічний стан станків і технологічних ліній, з'ясовують закріплення станків за окремими працівниками. Одночасно виявляють обладнання, яке підлягає списанню як непридатне для подальшої експлуатації. Обладнання, яке фактично протягом тривалого часу не використовується і простоє групується в окремий опис, що дає можливість з'ясувати причини неефективного використання тих або інших видів обладнання. Особливо важливо з'ясувати простоювання і невикористання придбаного технічно удосконаленого обладнання, яке фактично у виробництві не використовується. Одночасно виявляють достроково виведене із експлуатації обладнання з причин його розукомплектування.

При огляді обладнання, яке не використовується або яке не встановлене, з'ясовують додержання правил зберігання і консервації. При обстеженні й огляді об'єктів основних засобів виявляють фактичне псування, поломки, невикористаних основних засобів і невстановленого обладнання, негативного впливу на ці явища атмосферних опадів (корозії), зберігання обладнання проти неба; перевіряють його збереження, наявність випадків розукомплектування невстановленого обладнання, крадіжок окремих вузлів і деталей, з'ясовують причини і визначають суму заподіяних збитків.

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

Поряд із зазначеними методами важливе місце під час ревізії займають методи перевірки облікової документації. Вони включають у себе комплекс дослідження облікової документації.

Результати контролю і ревізії з основними засобами відображаються у відповідному розділі акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства та його додатках (інвентаризаційних описах, порівняльних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках ефективності використання основних засобів, проміжних часткових та разових актах, відомостях виявлених порушень і недоліків та інше).

2. Ревізія операцій, пов'язаних із надходженням та вибуттям основних засобів

Під час ревізії, у перш чергу, з'ясовують доцільність і законність придбання основних засобів, своєчасність і повноту оприбуткування, введення їх в експлуатацію і закріплення за матеріально відповідальними особами прийнятих об'єктів. Особливу увагу приділяють правильності і повноті оформлення актів приймання основних засобів. При цьому з'ясовують компетентність членів комісії у прийманні побудованих об'єктів в експлуатацію. Якщо під час ревізії виникнуть сумніви в тих або в інших реквізитах акта приймання основних засобів застосовують контрольні обміри та експертну оцінку об'єктів, а при необхідності здійснюють зустрічну перевірку з підрядчиками або іншими підприємствами, що передали або здали відповідний об'єкт основних засобів. 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". Такі факти необхідно пов'язувати з перевіркою можливого випуску продукції на цих об'єктах або неоприбуткованою продукцією.

Особливості ревізії операцій, пов'язаних з надходженням основних засобів, залежить від видів і способів їх придбання, джерел фінансування, призначення об'єктів. При перевірці оприбуткування нових об'єктів основ-

них засобів потрібно з'ясувати, чи усунуті будівельниками недоліки, що були зазначені в акті приймання цих об'єктів та чи немає випадків усунення будівельних дефектів після закінчення будівництва за рахунок собівартості продукції основного виробництва.

При перевірці операцій, пов'язаних із надходженням виробничого обладнання, на підставі актів з'ясовують дефекти та можливі факти некомплектності машин і обладнання, відсутність окремих комплектів запасних частин і спеціальних інструментів. Також з'ясовується, чи заявляються претензії постачальникам за поставку такого обладнання і як вони задовольняються.

Ревізія також включає перевірку своєчасності і правильності документального оформлення і відображення в обліку операцій, пов'язаних із введенням об'єктів основних засобів у експлуатацію.

Необхідно пам'ятати, що перевірка операцій, пов'язаних з оприбуткуванням основних засобів за дебетом рахунка 10 "Основні засоби" залежить від способів їх придбання (побудування або безкоштовне отримання). Відображення в балансі основних засобів щодо первісної вартості передбачає, що витрати, які пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання тощо), це майбутні економічні вигоди.

Операції, що пов'язані з надходженням основних засобів перевіряють в обліку у відповідному обліковому реєстрі за окремими субрахунками за дебетом рахунка 10 "Основні засоби" та кредитам відповідних рахунків за належністю (залежно від джерел надходження основних засобів). Це можуть бути записи за кредитом таких рахунків: 15 "Капітальні інвестиції", 16 "Довгострокова дебіторська заборгованість", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами", 41 "Паєвий капітал", 42 "Додатковий капітал", 43 "Неоплачений капітал", 48 "Цільове фінансування і цільові надходження", 73 "Інші фінансові доходи" та інші.

Конкретні операції, що відображаються в бухгалтерському обліку перевіряються таким чином. Наприклад, одержані основні засоби як внесок до статутного фонду перевіряють за дебетом рахунка 10 "Основні засоби" і за

кредитом 46 “Неоплачений капітал”. У зв’язку з цим збільшується статутний капітал, що відображається за дебетом рахунка 46 “Неоплачений капітал” і за кредитом рахунка 40 “Статутний капітал”.

Операції, що пов’язані з придбанням (виготовленням) основних засобів, перевіряють за дебетом рахунка 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” і за кредитом рахунка 685 “Розрахунки з іншими кредитами”. Введення в експлуатацію об’єкта основних засобів перевіряють за дебетом відповідного субрахунка рахунка 10 “Основні засоби” і кредитам 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”.

Вартість безплатно отриманих основних засобів перевіряють на підставі актів їх приймання-передачі за дебетом рахунка 15 “Капітальні інвестиції” і кредитом рахунка 424 “Безплатно одержані необоротні активи”, а їх зарахування до обліку – за дебетом рахунка 10 “Основні засоби” і кредитом рахунка 15 “Капітальні інвестиції”. При цьому дохід від безкоштовно одержаних основних засобів перевіряють за кредитом рахунка 745 “Дохід від безплатно отриманих активів” (дохід визначається за сумою амортизації цих активів одночасно з її нарахуванням). У зв’язку з цим ревізор перевіряє обґрунтованість суми розрахунків амортизації безкоштовно одержаних основних засобів та правильність відображення їх в обліку за дебетом рахунка 424 “Безкоштовно одержані необоротні активи” і кредитом рахунка 745 “Дохід від безкоштовно одержаних активів”.

Одночасно перевіряють правильність зарахування на баланс підприємства придбаних (створених) основних засобів за їх первісною вартістю, що включає в себе комплекс фактичних витрат, визначених ПБО “Основні засоби”. У тому випадку, коли отримують основні засоби безкоштовно, первісна вартість дорівнює згідно з зазначеним стандартом справедливій вартості на дату отримання. Стандартом бухгалтерського обліку “Основні засоби” визначається також порядок обчислення первісної вартості об’єктів основних засобів під час інших джерел надходження і вибуття об’єктів основних засобів.

Перевіряючи повноту оприбуткування основних засобів з'ясовують, чи немає випадків зменшення кількості їх оприбуткування при одночасному завищенні вартості других об'єктів. Також звертають увагу на можливі випадки неправильного відображення в обліку операцій основних засобів. У результаті безпідставно відносять витрати на придбання і будівництво основних засобів в податковому обліку на рахунок "Валові витрати".

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 (включаючи і безкоштовну їх передачу) 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". Доходи від цієї реалізації основних засобів перевіряють за даними кредиту рахунка 746 "Інші доходи від звичайної діяльності". При цьому при списанні ліквідованих основних засобів ревізор повинен встановити правильність і законність актів ліквідацій основних засобів і співставити 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 підтвержені 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.

Операції за реалізацію основних засобів перевіряються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", яким визначені методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інфор-

мації щодо основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Із введенням нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій перевірка операцій, пов'язаних із реалізацією основних засобів за залишковою їх вартістю перевіряють за дебетом рахунка 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” і за кредитом 10 “Основні засоби”. Ці записи ревізор підтверджує відповідними документами (дорученнями одержувача, актами приймання-передачі основних засобів або прибутково-видатковими накладними). У цих випадках перевіряють правильність визначення зносу на ці реалізовані об'єкти та відображення його в обліку за дебетом рахунка 131 “Знос основних засобів” і за кредитом рахунка 10 “Основні засоби”. Дохід від реалізації основних засобів перевіряють за даними різниці між сумою, відображеною за дебетом і кредитом (при перевищенні суми за кредитом) рахунка 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”. Усі операції купівлі-продажу об'єктів основних засобів потребують перевірки правильності відображення на відповідних рахунках податкових зобов'язань, податкового кредиту та розрахунків за податками.

Списання нестачі або псування основних засобів на підставі порівняльної відомості за результатами їх інвентаризації або акта на псування 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). Суму, що підлягає відшкодуванню винними особами, перевіряють за дебетом рахунка 375 “Розрахунки з відшкодування завданих збитків” і за кредитом рахунка 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

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 використан-

ня (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх реалізацією (ліквідацією).

При ревізії надходження і вибуття основних засобів перевіряють правильність відображення цих операцій в аналітичному обліку, що ведуть у спеціальних картках або інвентарних книгах за місцями експлуатації і зберігання та за матеріально відповідальними особами. Дані аналітичного обліку зіставляють із даними синтетичного обліку та звітності. Процес контролю операцій, пов'язаних із придбанням, прийманням, переміщенням, купівлею і продажем, ліквідацією, ремонтом і модернізацією основних засобів. Цей процес контролю включає процедуру контролю різних видів операцій, що пов'язані з оприбуткуванням і списанням основних засобів на підставі первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, даних балансу і звітності.

РОЗДІЛ 5 КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

5.1. Завдання, джерела інформації і методичні прийоми контролю

5.2. Перевірка наявності та збереження товарно-матеріальних цінностей

5.3. Ревізія надходження, оцінки та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей

5.4. Ревізія операцій, пов'язаних з вибуттям матеріальних цінностей

5.5. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві

5.6. Контроль і ревізія малоцінних та швидкозношуваних предметів

5.1. Завдання, джерела інформації і методичні прийоми контролю

На підприємствах промисловості у процесі виробництва використовується велика кількість матеріалів. Матеріальні цінності займають найбільшу питому вагу в собівартості продукції. Забезпечення збереження і раціональне їх використання є одним із вирішальних умов підвищення ефективності виробництва продукції. У зв'язку з цим однією із важливих умов ревізії є перевірка використання матеріальних ресурсів, збільшення випусків економічно вигідних видів продукції, зменшення питомої ваги витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції. Тому правильна організація контролю за витратами матеріалів має першочергове значення в процесі збереження і витрачання матеріальних цінностей. Завдання контролю і ревізії полягають в тому, щоб забезпечити перевірку:

- правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних з надходженням і використанням матеріалів;
- збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання та на всіх стадіях їх руху;
- договірно-розрахункової системи матеріально-технічного постачання, правильності і своєчасності розрахунків з постачальниками;

- використання і дотримання встановлених норм витрачання матеріалів у процесі виробництва;
- стану аналітичного (складського і бухгалтерського) обліку матеріалів та правильності визначення їх собівартості;
- правильності встановлення номенклатурних цінників та обґрунтованості визначення собівартості продукції.

Об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю операцій з товарно-матеріальними цінностями наведені на рисунку 13. У системі контролю і ревізії важливе значення має використання ревізором законодавчих та нормативно-правових актів, які регулюють взаємовідносини підприємств із постачальниками, систему постачання, приймання та відпуск матеріалів. Це дає можливість перевірити під час ревізії систему нормативно-правового забезпечення, тобто обґрунтовувати перевірку дотримання на підприємстві законності операцій з товарно-матеріальними цінностями.

Фактична і документальна перевірка операцій з товарно-матеріальними цінностями включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і реалізації його матеріалів. Особливе значення під час ревізії має правильне використання ревізором процедур, пов'язаних з інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей. Ревізію операцій із товарно-матеріальними цінностями потрібно розпочинати з їх інвентаризації та обстеження складського зберігання матеріалів. Для цього необхідно правильно визначити об'єкти інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. Під час ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями, їх рухом і зберіганням важливе значення має також правильне застосування документальних методичних прийомів і способів, що потребує обґрунтованої документальної перевірки цих операцій.

5.2. Перевірка наявності та збереження товарно-матеріальних цінностей

Під час ревізії операцій із товарно-матеріальними цінностями поряд з перевіркою облікової документації важливе значення мають методи фактичного контролю. Одним із методів такого контролю є інвентаризація матеріальних цінностей. Для цього ревізійна група (ревізор) організує інвентаризацію матеріальних цінностей.

Залежно від повноти охоплення перевіркою цінностей на об'єктах їх збереження під час ревізії можуть здійснюватись як повні, так і вибіркові та контрольні інвентаризації цінностей. Найбільш ефективною під час ревізії є повна інвентаризація матеріальних цінностей, що забезпечує перевірку всіх їх видів і сортів підприємства, що ревізується. Повна інвентаризація цінностей у процесі ревізії може здійснюватись раптово на всіх об'єктах (складах, кладових) або почергово (в два або три прийоми).

Одночасне здійснення інвентаризації цінностей у всіх місцях зберігання дає можливість попереджувати приховування нестач або лишків цінностей. Але у зв'язку з тим, що повна інвентаризація потребує формування в короткий термін багатьох інвентаризаційних комісій (інколи одночасно), під час ревізії може організовуватись на складах вибіркова інвентаризація цінностей. Суть такої інвентаризації полягає в тому, що фактичною перевіркою охоплюються тільки окремі цінності. Така інвентаризація цінностей проводиться тоді, коли на складі порівняно недавно (наприклад у межах одного кварталу) була здійснена повна інвентаризація цінностей.

Різноманітністю вибіркової інвентаризації є контрольна інвентаризація, яка здійснюється у процесі або зразу ж після проведення суцільної або вибіркової інвентаризації цінностей. Вона, як правило, носить тільки характер поточного контролю процесу інвентаризації на тому або іншому об'єкті і охоплює 10–15 % найбільш цінних назв цінностей, зазначених в інвентаризаційному описі, але не менше 10 % їх загальної кількості. З метою забезпечення повноти контролю за збереженням цінностей на об'єктах підприємства,

що ревізується, необхідно з самого початку ревізії обґрунтувати, як організувати повні чи вибіркові інвентаризації, щоб охопити фактичною перевіркою всі цінності тієї або іншої їх групи. Вибіркова інвентаризація цінностей не повинна бути лише перевіркою “на угад” і якщо за окремими цінностями у картках (книгах) складського обліку є записи, які здійснені “червоним сторно” або великі суми нерухомих залишків цінностей, важливо забезпечити повну їх інвентаризацію.

Поряд з інвентаризацією цінностей під час ревізії підприємств здійснюється обстеження дотримання умов їх збереження. Зберігання матеріальних цінностей розмежується за матеріально відповідальними особами. При перевірці необхідно мати на увазі, що на окремих підприємствах складські приміщення не відповідають вимогам. Це призводить до перевантаження складів, порушення системи зберігання, ускладнює відпуск цінностей. У таких випадках необхідно звернути увагу на те, які приймаються заходи щодо розширення складських приміщень.

У процесі обстеження перевіряють огороження території і можливість безконтрольного доступу на територію підприємства, стан охорони складів і території підприємства. Перевірці підлягає дієвість пропускної системи контролю вивезення вантажів із території підприємства. Ревізор з'ясовує, скільки разів проводились контрольні перевірки вивезення вантажів адміністрацією підприємства. При ревізії пропускної системи необхідно враховувати взаємозв'язок між окремими територіально-відокремленими спеціалізованими цехами, філіалами, підприємствами і головним підприємством. Оформлення перепустки на вивіз при внутрішньому переміщенні цінностей вимагає від працівників підприємства і ревізора детального контролю, матеріали якого можуть бути використані як джерела контролю при виявленні порушень і зловживань у діяльності цехів і філіалів, неповному оприбуткуванні цінностей, приписках, крадіжках, спотвореннях в обліку. При значних крадіжках, порушеннях пропускного режиму, неприйняття відповідних заходів зі сторони посадових осіб складається опис затримань із вкраденим май-

ном на прохідній підприємства. Дані беруть із книги чи журналу затримань, який веде охорона підприємства.

При обстеженні необхідно провести вибіркoву перевірку вантажів, що вивозяться на підставі даних пропусків. Найбільш доцільно перевіряти матеріальні цінності, які відправляються місцевим покупцям. Перевіряючі розпечатують вагони, контейнери, пакувальну тару, співставляють фактичну кількість, асортимент, якість і вартість матеріальних цінностей, що вивозяться з даними рахунків-фактур, наказів-накладних, специфікацій, ярликів, пропусків і інших супровідних документів. Особливе значення тут має момент раптовості. Безпосередньо на складах також проводяться аналогічні контрольні перевірки фактичної наявності матеріальних цінностей. При перевірці враховують результати попередніх контрольних перевірок та інвентаризацій, строки їх проведення, виявлені порушення в складському обліку, розміри залишків на день перевірки, сигнали про крадіжки і зловживання. Одночасно з контрольними вибіркoвими інвентаризаціями матеріальних цінностей перевіряються ваговимірювальні прилади. При перевірці необхідно враховувати, що цілий ряд видів сировини і матеріалів відображається в декількох одиницях виміру: за кількістю штук і вагою, кількістю штук і площею, вагою і місткістю, фактичною і кондиційною вагою, фізичними і умовними одиницями виміру. Тому доцільно проводити перевірку фактичної наявності цих матеріальних цінностей і співставлення їх з обліковими даними в декількох одиницях виміру. Виявлені розходження щодо окремих вимірників будуть вказувати на ознаки порушення встановлених правил прийому, зберігання і відпуску певних видів матеріальних цінностей, факти крадіжок і зловживань. При перевірці складів з'ясовують систему контролю якості цінностей, що надходять від постачальників, правильність приймання їх за кількісними і якісними показниками. Для перевірки залучають лабораторні журнали, досліджують результати лабораторних аналізів обґрунтовують, заходи, прийняті щодо постачальників неякісної сировини.

При обстеженні складів ревізор розглядає проведення контрольних перевірок складів і вибіркової інвентаризації матеріальних цінностей робітниками відділів постачання, збуту і бухгалтерії підприємства, їх кількість, результати, номенклатуру матеріалів, що перевіряються, і прийняті заходи за результатами перевірок. На підприємстві повинен бути розроблений план таких перевірок на всіх складах, який не підлягає розголошенню. Разом з такими контрольними перевірками ревізор досліджує систему відпуску матеріалів на виробництво. Правильність визначення їх кількості за допомогою ваговимірювальних приладів, контроль з боку представників цехів, точність і своєчасність оформлення відпуску матеріалів відповідними документами.

Невід'ємною частиною ревізії зберігання матеріальних цінностей на складах є перевірка складського обліку. З цією метою дослідженню підлягають картки сортового обліку, які видаються бухгалтерією матеріально відповідальним особам під розписку. Матеріальний відділ бухгалтерії повинен систематично контролювати правильність записів у картках складського обліку на основі первинних документів та обґрунтовувати визначення сальдо після кожної операції. Такий контроль особливо необхідний в умовах застосування оперативного-сальдового обліку матеріалів, коли в бухгалтерії ведеться облік тільки у вартісному вираженні за групами матеріалів. Бухгалтер матеріального відділу бухгалтерії при цьому методі обліку підписується в картках складського обліку за правильність кожної записаної операції на основі первинних документів. Не дивлячись на це, практика контрольно-ревізійної роботи показує, що основними порушеннями в обліку матеріалів на картках сортового обліку є: наявність від'ємних перехідних залишків ("червоне" сальдо) щодо окремих видів матеріальних цінностей; відсутність записів надходження матеріалів за окремими прихідними документами; розходження між даними карточок сортового обліку і даними обліку в бухгалтерії; завищення кількості списаних на витрати матеріалів порівняно з витратними документами; неправильний підрахунок залишків; наявність залишків матеріалів в одному вимі-

рнику і відсутність їх в іншому, якщо облік даного матеріалу ведеться в декількох вимірниках.

Факти “червоних” залишків свідчать про неповне або несвоєчасне оприбуткування надходження матеріальних цінностей, списання завищеної кількості матеріалів на виробництво проти фактично відпущених, заміни даних оформленого документа, складання безтоварних документів на відпуск матеріалів, неправильний підрахунок перехідних залишків, неоприбуткування повернених з цехів матеріалів тощо. Від’ємні (“червоні”) залишки після чергового надходження даного матеріалу тимчасово закриваються, а кількість товарно-матеріальних цінностей на цю величину зменшується. Від’ємні залишки показують розмір неврахованих матеріалів і можуть бути резервом для крадіжок. Після з’ясування причин їх утворення при прийманні документів матеріального обліку бухгалтером чи в процесі ревізії необхідно оприбуткувати матеріальні цінності на величину розміру “червоних” залишків і вивести реальні залишки.

Окремі прибуткові документи, особливо за невідфактурованими поставками, можуть бути не відображені в картках сортового обліку. Для їх виявлення необхідно раптово перевірити всі первинні документи завідувача складом на його робочому місці.

Розходження між даними складського і бухгалтерського обліку виявляють шляхом співставлення залишків у сальдовій книзі з залишками, підрахованими бухгалтерією в оборотних відомостях за групами матеріалів. Необхідно також перевірити, чи не допускалось списання аналогічних розходжень за рахунок відхилень в оцінці матеріалів або за рахунок транспортно-заготівельних витрат замість встановлення дійсних причин.

Навмисне завищення кількості списування на витрати матеріалів порівняно з первинними документами і неправильний підрахунок залишків матеріальних цінностей (у бік зменшення) в картках сортового обліку може здійснюватись практично за рахунок округлення показників (наприклад, до 10, 100 і т. д.). Ці порушення можуть бути виявлені шляхом виправлення і пі-

дчисток у картках, а також шляхом порівняння кількості відпущених матеріалів у цех за документами складу з кількістю одержаних матеріалів згідно з документами цеху. Крім того, зазначені порушення призводять до розходження між даними складського і бухгалтерського обліку. Невідповідність залишків матеріалів, які обліковуються в декількох вимірниках, вказує на недостовірність первинних документів за операціями надходження та витрачання і порушення встановленого порядку приймання і видачі матеріальних цінностей. У цих випадках необхідним є поопераційне дослідження первинних документів.

На основі результатів дослідження складського господарства і стану зберігання матеріальних цінностей ревизор може вимагати проведення суцільної інвентаризації матеріальних цінностей на окремих складах і у окремих матеріально відповідальних осіб. У процесі ревізії необхідно перевірити всі документи, де відображають дані проведення інвентаризацій матеріальних цінностей за період, що ревізується (накази про проведення інвентаризації і створення інвентаризаційних комісій, інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, протоколи інвентаризаційних комісій, реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені результати інвентаризації). При перевірці матеріалів інвентаризації звертають увагу на повноту охоплення інвентаризацією всіх матеріальних цінностей на складах і інших місцях їх зберігання та у всіх матеріально відповідальних осіб, дотримання строків і умов її проведення, правильність оформлення результатів інвентаризації, виявлені лишки та недостачі матеріальних цінностей; обґрунтованість і законність зарахування пересортиці, списання недостач, правильність віднесення недостач і псування матеріалів за рахунок винних осіб, повноту оприбуткування лишків; своєчасне і правильне відображення результатів інвентаризації в обліку. Особливу увагу приділяють вивченню правильності прийнятих рішень за результатами інвентаризації.

Потрібно знати, що на деяких підприємствах фактична наявність матеріальних цінностей інвентаризаційними комісіями не перевіряється, а за-

лишки записуються в інвентаризаційні описи за даними складського обліку. У цих випадках за даними порівняльних відомостей звичайно не буває ніяких розходжень. Це призводить до того, що при повторних інвентаризаціях часто виявляються значні відхилення фактичних залишків від облікових даних. Мають місце випадки, коли в порядку пересортиці списуються недостачі одних видів матеріальних цінностей за рахунок лишків інших. Недостачі у одних матеріально відповідальних осіб списуються за рахунок лишків інших чи окремі нестачі цінностей списуються тому, що при попередніх інвентаризаціях встановлювались лишки. Зустрічаються пересортиці у вигляді недостач матеріальних цінностей I сорту і лишків II сорту, що може бути джерелом крадіжок на різницю у вартості цих різних сортів цінностей. Ревізор повинен враховувати, що пересортиці при інвентаризаціях найчастіше утворюються за рахунок створення неврахованих залишків матеріальних цінностей із метою вилучення облікованих, більш дефіцитних і дорожчих, більш якісних і підвищеної сортності матеріалів і продукції; заміни окремих позицій матеріальних цінностей без оформлення документів, помилок при оформленні документів і неправильних записів у картках складського обліку, зайвого списання сировини і матеріалів на виробництво. Кожний випадок зарахування пересортиці матеріальних цінностей необхідно досліджувати з метою попередження необґрунтованого перекриття недостач, виявлення винних осіб і віднесення недостач за їх рахунок. При ревізії результатів інвентаризації звертається увага на недопустимість зарахування пересортиці щодо неоднорідних матеріальних цінностей, у різних матеріально відповідальних осіб, за різні інвентарні періоди часу, в грошовому, а не в кількісному вираженні. Не можна включати пересортиці, свідомо створені матеріально відповідальними особами. Наприклад, лишки сировини і матеріалів на складі і недостача їх у заготівельних і переробних цехах, яка може бути перекрита при списанні затрат матеріалів на виробництво, є сигналом навмисного утворення лишків матеріальних цінностей.

До моменту проведення інвентаризацій (особливо річних) на деяких підприємствах проводиться списання за актами втрат і псування матеріальних цінностей. За цими актами інколи допускається незаконне списання недостач і крадіжок під виглядом втрат і псування, віднесення матеріальних збитків, які нанесені з вини окремих осіб за рахунок виробництва. Оформлення актів часто проводиться зі значним запізненням і іншими порушеннями.

Перевіркою встановлюється обґрунтованість списання недостач у межах природних втрат матеріальних цінностей (не вище норм), правильність складених розрахунків на списання цих втрат із врахуванням залишку, терміну зберігання, витрат окремих видів матеріальних цінностей, дотримання нормативів природних втрат, правильність визначення терміну зберігання, на який встановлена норма природних втрат. За реєстрами бухгалтерського обліку необхідно перевіряти правильність відображення результатів інвентаризації: віднесення недостач і втрат понад норми природних втрат за рахунок винних осіб і передачу позовів на стягнення цих недостач у суд, списання їх у межах норм природних втрат за рахунок загальногосподарських чи загальноцехових витрат, неповне оприбуткування згідно з обліковими реєстрами виявлених лишків матеріальних цінностей.

5.3. Ревізія надходження, оцінки та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей

Під час ревізії операцій з надходження матеріальних цінностей перевіряють надходження за їх джерелами (надходження від постачальників, своїх допоміжних цехів і інших джерел). Враховуючи ці джерела надходження, необхідно спочатку з'ясувати, чи здійснюються на підприємстві відповідні розрахунки за тими чи іншими видами матеріальних цінностей (матеріалів, комплектуючих виробів, палива, тарних матеріалів і т. д.). Потім перевіряють достовірність цих розрахунків з урахуванням нормативів витрат матеріальних цінностей на виробництво. Перевірка забезпеченості матеріальних ресу-

рсів пов'язується з наявністю комерційних угод із постачальниками та інших джерел надходження матеріальних цінностей. Для цього ревізори використовують дані оперативного обліку укладених договорів і листування з постачальниками, інформацію про виконання умов договорів. Крім того, вивчають претензійні листи, факти непред'явлення претензій, відмови в задоволенні позовів та їх обґрунтованість. Вивчають також, чи заявлені постачальниками претензії підприємству та чи сплачені штрафні санкції за порушення заключених договорів.

Усі ці процедури перевірки постачання матеріальних цінностей поєднують з перевіркою операцій, пов'язаних з прийманням матеріалів, повнотою і своєчасністю їх оприбуткування на складах згідно з документами та відображення цих операцій за даними бухгалтерського обліку (в журналі 5 або 5-А, картках складського обліку, оборотній відомості, машинограмах та відомості обліку матеріальних цінностей на складах). У всіх випадках звертається увага на можливість надходження матеріальних цінностей з порушенням установлених вимог і відхилень від даних оформлених супровідних документів (недостач, псування, крадіжок, невідповідність якості).

При перевірці надходження і оприбуткування матеріальних цінностей застосовують метод зіставлення даних журналу операційного обліку надходження вантажів із даними журналу 5 або 5-А, а також з даними товарно-транспортних і податкових накладних, рахунків-фактур, специфікацій. За даними журналу обліку надходження вантажів можна по кожній партії матеріалів встановити дату реєстрації кожного документа, назву постачальника, номер і дату транспортного документа, вид матеріалів і їх вартість, дату і номер прибуткового ордера або акта приймання матеріалів, відмітку про оплату рахунка або відмову від оплати.

При ревізії особливо ретельно перевіряють правильність оформлення операцій, пов'язаних з нестачами, втратами, псуваннями цінностей під час їх транспортування. Для цього встановлюють законність складених актів внаслідок недопостачань, зниження сортності, пересортиць матеріалів та інших

порушень і відхилень з вини постачальника. Також перевіряють чи немає випадків завищення в актах розмірів нестач і витрат від псування матеріальних цінностей з метою створення на складах необлікованих лишків для їх розкрадання.

Перевірка правильності оприбуткування матеріалів здійснюються також шляхом зіставлення кількості і сортності матеріальних цінностей, що надійшли від постачальників згідно з супровідними до них документами з даними прибуткових ордерів. Виявлені розходження можуть показувати або неповне надходження і оприбуткування на складі матеріальних цінностей, або їх бездокументальне надходження, чи приписування фактично не перевезених вантажів.

Неповне оприбуткування матеріалів на складі може бути не тільки з вини постачальника, а також і внаслідок недостачі вантажів, прийнятих експедитором під час їх доставлення із станції призначення на склад підприємства. Ревізор повинен встановити обставини і причини виникнення нестачі, здійснити їх нормативно-правове обґрунтування.

Якщо в ревізора виникли сумніви щодо окремих товарно-транспортних накладних на відвантаження матеріальних цінностей, здійснюється їх повірвання з даними оплати згідно з виписками банку, а при необхідності проводиться зустрічна перевірка безпосередньо у постачальника. У процесі таких зустрічних перевірок придбання матеріальних цінностей у постачальників можуть бути виявлені зловживання, коли окремі працівники підприємства одержали матеріали за незареєстрованими дорученнями за безготівковою їх оплатою через банк. Внаслідок цих зловживань у практиці зустрічались випадки, коли матеріали не оприбутковувались і не відображались в обліку підприємства. У той же час розрахунки з постачальниками приховувались на інших рахунках.

Особливо ретельно перевіряють правильність оприбуткування матеріальних цінностей, які надійшли з відхиленнями від супровідних документів. Для цього ревізор не тільки досліджує правильність складання актів на

приймання матеріалів чи комерційних актів, але й порівнює дані товарно-транспортних накладних з даними оплати рахунків постачальників.

У практиці моменти надходження матеріальних цінностей не завжди співпадають з їх оприбуткуванням. У зв'язку з цим важливе значення має перевірка матеріалів у дорозі. Ревізор здійснює детальну перевірку кожної суми матеріалів у дорозі і підтверджує її реальність і обґрунтованість даними розрахункових документів про їх плату постачальникам. Діюча система бухгалтерського обліку потребує, щоб в журналах 5 або 5-А на кінець кожного місяця відображалась сума матеріальних цінностей у дорозі. Тому необхідно перевірити їх рух за статтю “Матеріальні цінності в дорозі” протягом ревізійного періоду. Ця перевірка потребує особливої уваги тому, що інколи не-реальні до відшкодування суми цінностей необґрунтовано списують за рахунок транспортно-заготівельних витрат, простроченої кредиторської заборгованості.

Під виглядом матеріалів у дорозі можуть відобразатись у журналах 5 або 5-А нестачі, втрати цінностей, невідфактуровані поставки за кожною партією, які потрібно вважати претензійними сумами і які підлягають віднесенню їх на рахунок 374 “Розрахунки по претензіях”.

В умовах надходження матеріальних цінностей на склади підприємства автотранспортом необхідно їх кількість, що зазначено в товарно-транспортній накладній, співставити з кількістю оприбуткування матеріальних цінностей на складі. Одночасно перевіряють відповідність кількості оприбуткованих матеріальних цінностей місткості тари, в якій дані цінності надійшли на склад. Це дає можливість виявити факти неповного оприбуткування цінностей.

При розширенні заготівель матеріалів з оплатою за готівку з підзвітних сум необхідно порівняти дані накладних (податкові включно) на оприбуткування матеріалів із даними оплати за ними за готівку (тобто з даними квитанцій до прибуткових касових ордерів або чеків, що підтверджують надходження коштів до тих підприємств, в яких здійснювалась ця закупка матеріа-

лів за готівку). Для перевірки повноти надходження і оприбуткування на склад цінностей можна використовувати журнал обліку виданих доручень на одержання цінностей, дані якого порівнюються з даними товарно-транспортних накладних та даними карток складського обліку. Важливою стадією ревізії операцій, пов'язаних із надходженням матеріалів, є перевірка обґрунтованості визначення їх первісної вартості, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення. Одночасно ревізії перевіряють обґрунтованість, доцільність і законність витрат, які формують первісну вартість, а саме: суми витрат, що сплачуються згідно з договором постачальнику; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у виробничих (запланованих) цілях. Ревізор застосовує прийоми контролю, що забезпечують зустрічну перевірку товарно-транспортних і податкових накладних з шляховими листками, перевірку суті і змісту операцій, що відображені у цих документах, методи логічної перевірки, взаємний контроль операцій, що пов'язані з надходженням матеріальних запасів.

Перевіряючи достовірність, доцільність витрат, які формують первісну вартість, потрібно з'ясувати, чи не включені сюди витрати, які не мають економічного обґрунтування, а саме: понаднормові витрати, проценти за користування позичками, витрати на збут запасів, загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів. Також необхідно встановити, чи не включені у первісну вартість матеріальних запасів нераціональні витрати або нестачі, понаднормові втрати і псування матеріальних запасів під час їх надходження.

У зв'язку з тим, що запаси вважаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство матиме у майбутньому економічну користь та їх

вартість може бути достовірно визначена, ревізор повинен зосередити увагу на з'ясуванні можливих випадків заготівель зайвих, не потрібних матеріалів, які внаслідок їх неліквідності довго зберігаються на складах, втрачають якість, а потім списуються або реалізуються окремим покупцям за мінімальними цінами і в більшості із збитком для підприємства.

Під час ревізії особливу увагу потрібно приділити перевірці достовірності транспортно-заготівельних витрат, які значною мірою впливають на первісну вартість матеріалів. Транспортно-заготівельні витрати перевіряють у взаємному зв'язку з перевіркою товарно-транспортних накладних, шляхових листів, ефективністю використання вантажопідйомності та простоюванням транспорту.

В окремих випадках порушення при визначенні первісної вартості окремих груп і видів матеріалів можна перевірити за даними їх залишків. Це пояснюється тим, що бувають випадки відображення в обліку кількісних залишків матеріалів без їх вартості і навпаки.

5.4. Ревізія операцій, пов'язаних з вибуттям матеріальних цінностей

Ревізія правильності й обґрунтованості відпуску матеріальних цінностей зі складів здійснюється за джерелами вибуття, а саме: відпуск цехам основного виробництва, допоміжним і підсобним цехам та невиробничим виробництвам, різним підприємствам і приватним особам (включаючи і реалізацію матеріалів працівникам підприємства).

При ревізії перевіряють законність і обґрунтованість відпуску матеріалів, правильність визначення їх кількості й якості, повноти і своєчасності оформлення відпущених матеріалів відповідними документами та дійсність їх надходження в цехи на робочі місця. Перевірка відпуску матеріальних цінностей зі складів у цехи поєднують із перевіркою їх використання в процесі виробництва.

При перевірці відпуску матеріалів на виробництво особливу увагу звертають на обґрунтованість діючої системи лімітування і додержання вста-

новлених лімітів. Обґрунтованість лімітів можна перевірити шляхом множення витрат матеріалів на одиницю продукції на розрахунковий (плановий чи прогнозний) випуск цього виду продукції.

Правильність встановлення лімітів ревизор може перевірити згідно з лімітними або лімітно-забірними картками, що є на складах і в цехах. При перевірці відпуску матеріалів на виробництво особливу увагу звертають на їх понадплановий (понаднормативний) відпуск їх або заміну одних видів матеріалів іншими. Якщо при перевірці буде встановлено, що понадплановий відпуск матеріалів пов'язаний з порушенням технології виробництва, необхідно визначити суму матеріального збитку та винних осіб. При ревізії також потрібно брати до уваги можливі випадки подвійного відпуску матеріалів на одні й ті ж виробничі потреби за лімітними картками, актами-вимогами на понадплановий (понаднормативний) відпуск або картках на заміну матеріалів.

Особливо перевіряють документи на відпуск матеріальних цінностей допоміжним цехам, підсобним і не промисловим виробництвам (ремонтним, інструментальним, енергетичним, ремонтно-будівельним, транспортним). На окремих підприємствах виконання робіт цими цехами і виробництвами здійснюється без технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів. Матеріали, видані цехам основного, допоміжного і невиробничих виробництв, списуються безпосередньо на рахунки витрат. Це потребує від ревизора одночасної перевірки правильності відпуску їх зі складів і використання у виробництві. Потреба в матеріалах розраховується з урахуванням їх перехідних залишків, що співставляються з фактичним відпуском і витратами, після чого виводяться результати їх витрат. Неправильна система прямого списання дефіцитних і дорогоцінних матеріалів на витрати виробництва при видачі їх зі складів призводить до утворення невикористаних та необлікованих надлишків на місцях виконання робіт, спричиняє безгосподарність та розкрадання матеріальних цінностей. Для виявлення неправильного використання матеріалів не за призначенням, залишків невикористаних матеріальних цінностей та інших порушень необхідно використовувати методи фактичного контролю (вивчен-

ня на місці, перевірка фактичного виконання робіт, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво).

Фактичний відпуск матеріальних цінностей за документами складу (кількість їх за видами, марками, сортами, розмірами) співставляється при ревізії з даними виробничих звітів та прибутковими документами основних і допоміжних цехів, непромислових виробництв і господарств. Кожний випадок відхилень при відпуску матеріалів зі складів і надходжень у цехи і господарства підприємства повинен бути перевірений, встановлені причини і винні особи. Розходження між даними цехів і складів про відпуск і надходження матеріалів можуть бути результатом завищеного і неправильного списання матеріальних цінностей зі складів, утрат документів або свідомого відображення документів в іншому звітному місяці.

Відпуск матеріалів на сторону перевіряється залежно від призначення цінностей, що відпускаються, у двох основних напрямках: відпуск сировини і матеріалів для переробки на стороні; відпуск матеріальних цінностей у порядку реалізації різним установам і особам.

При перевірці відпуску матеріальних цінностей на сторону звертається увага на його законність, правильність оформлення і відповідність документів (договорів, наказів, накладних на відпуск матеріалів зі складу, рахунків-фактур, специфікацій, перепусток на вивіз, транспортних документів, довіреностей на отримання матеріалів); відповідність фактичної кількості і асортименту відвантажених матеріальних цінностей, що вказані в супроводжувальних документах; повноту і правильність розрахунків за відпущені матеріальні цінності. Крім того, ревізору потрібно в'яснити правильність встановлення норм виходу продукції, повноту надходження на підприємство продукції, отриманої від переробки на стороні; вивчити причини зниження виходу продукції порівняно з нормативним, правильність обчислення і рівень фактичної собівартості отриманої продукції. Повноту надходження продукції, отриманої від переробки на стороні, доцільно перевірити шляхом співс-

тавлення окремих партій відпущених для переробки матеріальних цінностей з фактичною кількістю оприбуткованої продукції та використаних відходів.

При перевірці реалізації матеріальних цінностей особливо важливо з'ясувати правильність застосування цін, відповідність фактичної кількості та якості відпущених матеріалів, вказаних у документах, повноту їх оплати, отриманий результат від реалізації матеріалів. Особливу увагу звертають на збитки, отримані від реалізації матеріальних цінностей. На окремих підприємствах часто під виглядом відходів або неповноцінних матеріалів реалізуються доброякісні матеріальні цінності, особливо якщо відпускаються вони безпосередньо з виробничих цехів. Такі факти встановлюються за допомогою контрольних перевірок вантажів, які вивозяться, і співставлення їх із супроводжувальними документами, звірення відходів і неповноцінних матеріалів, що відпускаються з їх наявністю на момент відпуску, співставлення фактичної кількості використаних на підприємстві і реалізованих відходів із нормативним виходом відходів згідно з розрахунками і фактичною кількістю одержаних відходів, а також зустрічних перевірок у покупців. Кількість відвантажених матеріальних цінностей за документами підприємства співставляється при перевірці з документами транспортних організацій на приймання вантажів та оплату перевезення, з вантажепідйомністю і мисткістю транспортних засобів (контейнерів, автомобілів, вагонів); кількість відвантажених матеріалів за документами на складі – з перепусткою охорони на вивіз їх із території підприємства. Фактичне відвантаження матеріалів окремим покупцям можна співставити із списаною тарою і пакувальним матеріалом, із кількістю надходження поверненої тари і при наявності розходжень виявити причини, які допоможуть виявити факти порушення чи зловживань.

У процесі ревізії відпуску матеріальних цінностей приватним особам звертають увагу на правильність застосування визначення їх вартості. На окремих підприємствах відпуск матеріальних цінностей приватним особам незаконно здійснюється за роздрібними цінами. При наявності порушень у відпуску матеріальних цінностей у порядку реалізації необхідно зробити сис-

тематизовану вибірку такої реалізації щодо видів матеріальних цінностей, щодо окремих покупців (організацій, осіб). Особливу увагу звертають на наявність товарообмінних операцій з окремими покупцями.

5.5. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві

Важливою процедурою контролю і ревізії є перевірка використання матеріалів на виробництві. Економне використання сировини і матеріалів на виробництві залежить від обґрунтованої розробки і впровадження прогресивних технологічних норм їх витрат. Для цього перевіряється діюча система нормування витрат матеріалів на виробництво, з'ясовується, які служби здійснюють нормування, які норми використовуються на підприємстві, в якому стані знаходиться нормативна технологічна документація, відповідність застосовуваних норм досягнутому рівню організації і технології виробництва, питома вага корисного використання сировини і матеріалів. Особлива увага приділяється обґрунтованості розробки індивідуальних норм витрат матеріалів для певних видів виробів із урахуванням конкретних особливостей роботи даного підприємства чи цеху. Шляхом порівняння діючих індивідуальних норм на підприємстві з середньогалузевими нормами або з діючими нормами на аналогічних підприємствах виявляються відхилення, які характеризують прогресивність і ефективність цих норм. Перевірці підлягають норми, які передбачають значні витрати сировини і матеріалів на деталь, вузел, виріб порівняно із співставленими. Ревізор перевіряє групові норми витрат сировини і матеріалів, які розроблені для групи підприємств, що випускають однорідну продукцію в однакових умовах. При цьому звертається увага на своєчасність впровадження на підприємстві розроблених норм, а також на їх прогресивність порівняно з раніше діючими нормами на підприємстві і досягнутим рівнем організації і технології виробництва.

Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що на окремих машинобудівельних заводах мають місце розходження між подетальними, специфічними нормами і затвердженими зведеними нормами витрат матеріалів. Особливо уважно потрібно перевірити можливість застосування завищених норм витрат сировини і матеріалів, що призводять до необґрунтованого списання сировини і матеріалів, створення необлікованих резервів для крадіжок або покриття втрат і безгосподарності за рахунок виробництва. Завищені норми витрат сировини і матеріалів, як правило, є результатом застосування дослідно-статистичних норм замість розрахунково-технічних, використання застарілих норм, встановлення норм на базі фактичних витрат минулих років із включенням до них непродуктивних витрат, браку, псування, нестач і втрат матеріалів. В умовах ринкової економіки повинен проводитись періодичний перегляд норм витрат. Тому економію матеріальних витрат від впровадження досягнень науки і техніки, нової технології, раціоналізаторських пропозицій необхідно співставляти з переглядом діючих норм. Ефективним методом виявлення завищених норм є співставлення діючих норм на підприємстві, що ревізується, з нормами витрат за минулі роки, з фактичним витрачанням сировини і матеріалів за ряд попередніх років, з діючими нормами і фактичними витратами матеріалів на споріднених підприємствах.

Позитивні результати при перевірці норм витрат дає контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво чи контрольний розкрій матеріалів. При здійсненні цього контролю необхідно знати, що на окремих підприємствах дозволяється завищення припусків на обробку, завищення можливих втрат, а у результаті – неправильне визначення норм витрат. У процесі ревізії необхідно в'яснити правильність розрахунку та обґрунтування норм витрат сировини, основних і допоміжних матеріалів згідно з існуючими методами, формулами, галузевими інструкціями, нормативами. Для перевірки нормування витрат і використання матеріальних цінностей у виробництві доцільно залучати дані відділів нормування сировини і матеріалів, бюро матеріальних нормативів технічного відділу і відділу головного технолога.

Перевірку фактичного використання сировини і матеріалів у виробництві доцільно проводити у двох основних напрямках: використання і збереження сировини і матеріалів у заготівельних і підготовлювальних цехах (ковально-пресових, штамповальних, закрійних тощо); використання і збереження деталей, заготовок і інших напівфабрикатів в основних технологічних цехах (механічнообробних, механічнозбірних, швейних, консервних, переробних тощо).

Таку перевірку використання матеріалів у виробництві потрібно починати з вивчення загальних фактичних показників порівняно з нормативними в цілому по підприємству, окремих цехах і виробничих ділянках (виробничі звіти цехів про витрати сировини і матеріалів на виробництво), окремих видах виробів (калькуляція собівартості важливих видів виробів, реєстри аналітичного обліку затрат на виробництво за цими видами продукції), окремих видах сировини і матеріалів (баланси сировини, виробничі звіти цехів про витрати сировини і матеріалів, реєстри аналітичного обліку, лімітно-забірні карти, акти і карти розкрою матеріалів тощо). Усі ці показники перевіряються у взаємному зв'язку за даними первинних документів, облікових реєстрів і форм звітності.

У процесі ревізії окремо виявляються кількісні відхилення фактичного витрачання сировини і матеріалів від встановлених норм. Перевіркою використання сировини і матеріалів у виробництві досліджуються кількісні відхилення (економія чи перевитрати) витрат матеріалів на одиницю окремих видів продукції і на загальний випуск. Багато видів штучних матеріалів, деталей і напівфабрикатів не мають відходів у виробництві, а фактичні витрати повинні відповідати нормативу. Будь-яке відхилення від норм повинно бути вивчене з виявленням причин і винних осіб.

Ревізор порівнює нормативні і фактичні коефіцієнти використання окремих видів сировини і матеріалів чи коефіцієнти виходу кожного виду продукції, встановлює факти значного перевитрачання чи економії матеріальних цінностей і вивчає їх причини. Перевитрати сировини і матеріалів ін-

коли є результатом списання нестач, втрат, псування і браку на витрати з виготовлення продукції; можливих випадків неповного оприбуткування продукції, що випускається, крадіжок продукції, сировини і матеріалів. Значна економія при витрачанні матеріальних цінностей на виробництво продукції може вказувати на наявність завищених норм витрат, несвоєчасний перегляд норм, створення необлікованих лишків сировини і матеріалів у цехах і на складах.

У процесі вивчення виробничих звітів цехів, перевірки витрат сировини і матеріалів, документів періодичних інвентаризацій незавершеного виробництва і первинних витратних документів виявляються факти списання матеріальних цінностей на виробництво за завищеними нормами, які перевищують фактичне витрачання. Систематична відсутність відхилень у виробничих звітах заготівельних цехів між нормативними і фактичними витратами сировини і матеріалів на виготовлення продукції може свідчити про застосування завищених норм і списання матеріальних цінностей не за фактичними витратами, а за нормами. Дослідження сутності причин економії чи перевитрат сировини і матеріалів, співставлення фактичного витрачання їх за період, що ревізується, з фактичними витратами на споріднених підприємствах дозволяють встановити випадки порушень і безгосподарності. Необхідно співставити діючі затвержені норми витрат сировини і матеріалів на виготовлення продукції, які є в виробничо-технічному відділі, з нормами, що вказані в картах розкрою матеріалів і інших первинних документах, у калькуляціях собівартості окремих виробів, у виробничих звітах цехів тощо. При виявленні розходжень потрібно встановити причини, винних осіб і вимагати від них пояснень. Необхідно мати на увазі, що у виробничих звітах, картах розкрою та інших документах можуть проставлятися завищені норми порівняно з діючими для штучного зниження розміру перевитрат матеріальних цінностей на підприємстві.

Перевірці підлягає правильність застосування норм залежно від типу та розмірів виробів, що випускаються. Одночасно співставляється кількість

одержаних комплектів заготовок певних видів виробів за типами, розмірами, ростом тощо з відповідними параметрами виготовленої і оприбуткованої продукції, звертаючи увагу залишки незавершеного виробництва. Фактичне списання сировини і матеріалів на виготовлення окремих видів продукції співставляється з тими видами, марками, артикулами і сортами матеріальних цінностей, які передбачені стандартами і технічними умовами.

Важливою умовою зниження собівартості продукції, збільшення прибутку і відрахувань до бюджету є раціональне і економне використання сировини і матеріалів, належна організація обліку матеріальних витрат. Для цього під час ревізії спочатку необхідно проаналізувати використання сировини і матеріалів за виробничими одиницями, цехами, видами продукції. Це дасть можливість перевірити використання сировини і матеріалів в цілому по виробничому підприємству. Для перевірки ефективності використання сировини і матеріалів на виробництві ревізор може зробити розрахунки для визначення відповідного коефіцієнта використання цих матеріальних цінностей. Це дасть можливість визначити ступінь використання сировини і матеріалів і вирахувати відношення корисного їх витрачання до норми витрачання цих матеріальних цінностей, що встановлена на підприємстві. Наприклад, коефіцієнт витрат можна визначити відношенням норми витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції до корисного їх витрачання. Крім того, застосовуючи відповідні коефіцієнти перевіряють ступінь використання сировини і матеріалів у виробництві. Для цього використовують розрахунково-аналітичні прийоми контролю, що дають можливість визначити відношення корисного витрачання сировини і матеріалів до норми їх витрачання, що встановлена на виробництво одиниці продукції. На підприємствах легкої промисловості важливо застосовувати коефіцієнт розкроювання. Цей коефіцієнт визначається як відношення маси всіх видів заготівель (наприклад, тканини), що одержані при розкроюванні з вихідного матеріалу, до сировини, що використана на виробництво продукції.

Для перевірки обґрунтованості визначення вихідної потреби матеріалів на обсяг випуску продукції необхідно розрахувати вихід продукції за допомогою розрахунку відношення кількості виробленої продукції до кількості фактично витраченої сировини і матеріалів (наприклад, вихід хліба з борошна з урахуванням його вологості, тканини з пряжі, цукру з цукрових буряків). Це здійснюється вирахуванням кількості утриманої корисної речовини з вихідної маси сировини і відношення її до загальної кількості, що міститься у витраченій сировині.

Для перевірки цих показників ефективності використання сировини і матеріалів у виробництві використовуються документальна, облікова, оперативна і статистична інформація. Зокрема, використовується інформація аналітичного обліку витрат виробництва (за дебетом рахунка 23 “Виробництво” стаття “Сировина і матеріали”, лімітно-забірні картки, вимоги накладні, калькуляції собівартості виробництва тієї або іншої продукції, звіти про використання сировини і матеріалів, пояснення посадових осіб про причини перевитрат цих цінностей. Для цих розрахунків коефіцієнтів використовують звітність про собівартість продукції.

Якщо при ревізії виявлені перевитрати сировини і матеріалів, ревізор повинен з’ясувати причини цих перевитрат і визначити фактори, що призвели до зазначених перевитрат сировини і матеріалів.

Для виявлення необґрунтовано і неправильно списаних матеріальних цінностей на виробництво практикують у інвентаризацію залишків незавершеного виробництва за участю членів ревізійної бригади і спеціалістів. Вивчення документів і періодичних інвентаризацій залишків незавершеного виробництва, сировини, матеріалів на складах дозволяє розкривати необґрунтоване і незаконне списання встановлених недостач сировини, матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції за рахунок основного виробництва, в той час як вони фактично утворились у результаті необлікованого браку, крадіжок і псування, неповного надходження на підприємство сировини і нестягнених недостач із постачальників, виробітку необлікованої продукції. Достовірність

і обґрунтованість списання за документами фактичних витрат сировини і матеріалів на виробництво можуть бути встановлені за допомогою виробничих експериментів. Для проведення виробничого експерименту необхідно вибирати види продукції, що виробляються, витрачені сировину і матеріали, за якими є значні відхилення фактичних витрат від нормативних, є ознаки списання витрат не за фактичним витрачанням, а за завищеними нормами, які займають більшу питому вагу при загальному випуску продукції, і витратах сировини і матеріалів на виробництво.

Методи ревізії використання матеріалів на виробництві застосовують з урахуванням прийнятих на підприємстві методів оперативного контролю: партійного, інвентарного, сигнального документування.

При партійному методі обліку і оперативному контролі використання сировини і матеріалів на виробництво продукції можна перевірити витрати чи економію їх за кожною розкройною картою, актом розкрою та іншими документами у розрізі видів виробів конкретно у кожного робітника-закрійника, штампувальника тощо. Крім того, досліджується достовірність цих витратних документів, своєчасність і повнота оформлення документами всіх відпущених у виробництво матеріалів, правильність заповнення всіх реквізитів. Несподіваною перевіркою на початку зміни можна оперативно виявити на робочих місцях неоформлені партії матеріалів, причини такого становища і винуватих осіб. Одночасно проводиться співставлення робочих лекал, прес-форм моделей штампів з еталонами. Якщо вони застосовуються на робочих місцях у зменшених розмірах порівняно з еталонами і зразками, значить мають місце менші витрати матеріалів у виробництві деталей і заготовок і завищене його списання за документами. На складах цехів необхідно звернути увагу на систему контролю збереження і обліку матеріалів і їх відпуск на робочі місця, а також оформлення заготовок, що надходять. Практика показує, що допускаються випадки відпуску матеріалів низької якості на робочі місця з оформленням документів на більш якісні матеріали, бездокументального відпуску матеріалів на робочі місця, неправильного оформлення за-

вдань на виконання робіт, розмірів і фасонів деталей, що виготовляються, а відповідно, і кількості витрачених матеріалів; зазначення витрат матеріалів у витратних документах не за фактами витрачання, а на рівні завищених норм тощо. Це призводить до зайвого списання матеріалів, виготовлення необлікованих деталей і напівфабрикатів, а згодом – і готової продукції. При виявленні таких випадків потрібно проводити технологічну експертизу, контрольний розкрій матеріалів, інвентаризацію матеріалів і заготовок; практикувати співставлення списуваних і наявних на складах матеріалів, оформлених документами, з фактичною наявністю матеріалів на робочих місцях; типів і розмірів заготовок і деталей, вказаних у документах, з фактично виготовленими, що знаходяться на робочих місцях, на складах, і використаних для виготовлення готової продукції. Результати перевірок оформляються проміжними актами з додаванням письмових пояснень винних осіб.

За умови застосування інвентарного методу контролю на підприємстві особливо необхідно дослідити документи, якщо:

– відпущені зі складів матеріали в цехи механічно списувались на затрати виробництва; – не виявлялись реальні відхилення від норм; – не аналізувались їх причини і винні особи; – не проводились у встановлені терміни інвентаризації залишків незавершеного виробництва з відображенням результатів їх в обліку; – не вівся точний кількісний облік матеріалів у цехах і рух напівфабрикатів у виробництві.

За найважливішими видами витрачених сировини і матеріалів на основі даних щомісячних виробничих звітів цехів доцільно складати накопичувальну відомість. Перевитрати сировини і матеріалів на виготовлення продукції необхідно перевіряти за окремими сигнальними документами: актами, картами заміни матеріалів, вимогами тощо.

Перевірка використання матеріальних цінностей у заготівельних цехах проводиться у взаємозв'язку з перевіркою наступного використання деталей і напівфабрикатів в основних виробничих цехах. Одночасно співставляється кількість виготовлених у заготівельних цехах деталей і напівфабри-

катів (за видами, моделями, фасонами, сортами, марками, типорозмірами, ростом тощо) з переданими деталями і напівфабрикатами в основні цехи і з кількістю випущеної продукції. За маршрутними листками чи відомостями можна перевірити проходження деталей і напівфабрикатів через окремі стадії технологічного процесу, з'ясувати псування і брак заготовок, виявити розходження в асортименті деталей і заготовок із фактичним випуском продукції, що здається на склад за відповідними документами (наказами, накладними, здавальними відомостями). Потрібно мати на увазі можливість неврахованої заміни забракованих виробів у цехах основного виробництва за рахунок заготовчих цехів без оформлення документами.

Крім кількісного перевитрачання сировини і матеріалів при використанні їх у виробництві можуть мати місце і вартісні відхилення від норм. Вартісні перевитрати сировини, матеріалів і напівфабрикатів утворюються в результаті підвищення цін, заміни передбачених технологій виробництва матеріалів більш дорогими, необґрунтованим списанням сум нестач і невиробничих втрат на собівартість матеріальних цінностей, що використовуються у виробництві шляхом складання різного роду актів, необґрунтованих бухгалтерських довідок і проведення незаконних позасистемних записів. Інколи такі списання матеріальних цінностей і залишків незавершеного виробництва відносять до накладних витрат, що призводять до приховування перевитрат.

Ревізор перевіряє також відходи, які одержують при обробці сировини і матеріалів, правильність їх обліку, використання і реалізації.

5.6. Контроль і ревізія малоцінних та швидкозношуваних предметів

Малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП) виділені в окрему групу запасів, облік яких ведеться на рахунку 22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети". До них належать предмети, які використовуються протягом періоду, що не перевищує один рік, або протягом нормального операційного циклу (якщо він більше року). Знос цих малоцінних і швидкозношуваних предметів не нараховується, а їх вартість при передачі в експлуатацію спису-

ється з балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів. Але крім оборотних МШП, необоротні малоцінні предмети в бухгалтерському обліку обліковуються на рахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, за якими нараховується знос. Отже, ті активи, що обліковуються у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів розділені на дві групи: оборотні та необоротні, які в балансі відображаються в різних розділах.

Під час ревізії потрібно здійснювати перевірку збереження, надходження і використання малоцінних і швидкозношуваних предметів за окремими їх групами і видами.

Одним із важливих завдань ревізії є перевірка збереження малоцінних і швидкозношуваних предметів. Збереження цих цінностей залежить від організації матеріальної відповідальності і умов зберігання цінностей, дотримання положення їх оцінки, обліку отримання і списання цінностей, організації щоденного контролю за наявністю цінностей.

При проведенні ревізії підприємств зберігання МШП, правильність їх використання щодо кожного об’єкта перевіряють дослідженням фактичної наявності цінностей у місцях зберігання та експлуатації. Крім того, у процесі ревізії перевіряють обґрунтованість норм видачі МШП, додержання правил експлуатації спецодягу і спецвзуття, виробничого інвентарю і меблів.

Зберігання малоцінних і швидкозношуваних предметів перевіряють також і при проведенні їх інвентаризації. Перевірка МШП здійснюється за місцями зберігання і матеріально відповідальними особами. МШП, які знаходяться в експлуатації на підприємствах, інвентаризуються окремо від тих цінностей і предметів, що знаходяться в запасі. Правильність виведення результатів інвентаризації МШП за матеріально відповідальними особами перевіряють при ревізії за даними порівняльних відомостей, за найменуваннями кожного виду цінностей. Зберігання МШП, виробничого інвентарю перевіряється ревізором у місцях їх зберігання (складах підприємств) і в місцях їх експлуатації. При цьому установлюють своєчасність та повноту оприбутку-

вання на складі цих цінностей, їх маркировку, проставлення штампа підприємства, фарбою, що незмивається на спецодязі та спецвзутті в момент прийняття цих цінностей завскладом. При перевірці збереження і використання виробничого інвентарю встановлюють, чи кожному інвентарному об'єкту присвоєно відповідний номер.

При перевірці операцій вибуття із комори МШП виробничого інвентарю і даних накладних на відпуск цих цінностей відповідним робітникам, співставляють із даними аналітичного обліку за рахунком 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. А необоротні малоцінні предмети значаться на рахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”.

При ревізії виявляють чи затверджена керівником комісія для здійснення оперативного контролю за зберіганням малоцінних цінностей на підприємстві.

Правильність списання МШП перевіряється за даними актів. Акти перевіряють з погляду правильності їх оформлення, розгляду керівником підприємства з метою виявлення робітників, з вини яких було допущено бій, порчу або втрату приладів.

Одною із умов документальної перевірки операцій даних цінностей у процесі ревізії є контроль руху цінностей і правильності їх списання відповідно до тієї оцінки, яка прийнята при їх оприбуткуванні. У зв'язку з тим, що МШП подібних найменувань обліковується за середніми цінами, необхідно перевірити правильність визначення їх цін при оприбуткуванні і вибутті (списанні) вказаних цінностей. Вони повинні бути єдині для всіх типів і категорій цехів. Крім того, перевіряють правильність відображення в обліку на рахунку “МШП” (на складі) і окремо в аналітичному обліку сум відхилень середніх цін від закупівельних. Також потрібно перевірити правильність ведення обліку в місцях зберігання цінностей на картках комірника і співставити ці дані з аналітичним обліком у бухгалтерії. Потім перевіряють повноту і своєчасність оприбуткування цінностей, обґрунтування списання їх, правильність нарахування зносу МШП.

Тема 6. ОБ'ЄКТИ РЕВІЗІЇ, ДЖЕРЕЛА ЇЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ РЕВІЗІЇ З ВИРОБНИЦТВА, СОБІВАРТОСТІ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

6.1. Завдання, об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми ревізії з виробництва, собівартості і реалізації продукції

6.2. Ревізія випуску і реалізації готової продукції

6.3. Ревізія обліку витрат, їх вплив на собівартість продукції

6.4. Перевірка виконання договірних відносин із покупцями

6.5. *Перевірка правильності визначення собівартості продукції*

c115

Ревізія виробництва продукції включає в себе перевірку всього комплексу завдань, що залежать від галузевої специфіки і типу виробництва, особливостей організації і технології виготовлення продукції, її номенклатури. Завданням ревізії є не тільки перевірка організації і технології виробництва на підприємстві та правильності і обґрунтованості виробничих витрат, але й перевірка правильності визначення собівартості продукції.

У цій системі стадій важливе значення має інвентаризація незавершеного виробництва, що дає можливість виявити можливі приписки фактичного випуску продукції. Крім того, це дозволяє перевірити реальний обсяг виробленої продукції. Для цього застосовують прийоми співставлення обсягу виробленої продукції з її надходженням і оприбуткуванням на склад. Для того, щоб визначити, чи відповідає обсяг продукції, що значиться в обліку, фактичній наявності, необхідно під час ревізії поряд з інвентаризацією матеріалів провести інвентаризацію готової продукції. Процедури її проведення дуже схожі з процедурами проведення інвентаризації матеріалів, що відображено в розділі “Контроль і ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями”.

Поряд з інвентаризацією при ревізії здійснюється ревізійне обстеження організації виробництва, забезпеченість цехів необхідними інструментами, матеріалами. Це обстеження дає можливість виявити зайве і невикористане обладнання, перевірити, як ведеться облік виробітку напівфабрикатів і готової продукції на робочих місцях із метою попередження випуску необлікованої продукції, можливих крадіжок і зловживань.

Здійснюється також перевірка технічної документації: типових технологічних інструкцій та основних технологічних процесів виробництва, маршрутних технологічних карт, рецептури, номенклатури сировини і матеріалів, норм їх витрачання. Така перевірка здійснюється для забезпеченості технологічною документацією всього технологічного процесу.

Особливу увагу під час ревізії приділяють перевірці показників фактичного випуску продукції та методам порівняння операції за кредитом рахунка 23 “Основне виробництво” та дебетом рахунка 26 “Готова продукція”. Залишки в регістрах аналітичного обліку за цими рахунками порівнюються з даними надходження готової продукції на склад, відомостями випуску продукції і первинними документами.

Можливі випадки, коли оплачена продукція покупцями в поточному місяці ще не завершена виробництвом і доробка її буде здійснюватися ще в майбутньому місяці. Для виявлення таких фактів ревізор перевіряє наряди на виконані роботи та проводить інвентаризацію як незавершеного виробництва, так і залишків готової продукції на складі. Крім цього, для підтвердження фактів приписок використовують претензійні матеріали і листування з покупцями, що дає можливість виявити включення в реалізацію продукції, яка ще або не виготовлена, або знаходиться в стадії незавершеного виробництва. Виробництво і повноту оприбуткування продукції перевіряють у взаємозв'язку з ревізією операцій з її відвантажування і реалізації покупцям та розрахунків з ними. Зіставлення даних про випуск продукції з даними її відвантаження і реалізації покупцям потрібно здійснювати з урахуванням залишків незавершеного виробництва та залишків готової продукції на складі.

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.

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.

Основними методичними принципами, що пов'язані з перевіркою операцій щодо випуску і реалізації продукції, є документальні методичні прийоми. Вони включають в себе комплекс дослідження документів і облікових реєстрів із випуску і реалізації продукції. Методика перевірки документів і облікових реєстрів із випуску і реалізації продукції висвітлена в наступних параграфах даного розділу.

Поряд з методами фактичного і документального контролю під час ревізії можуть використовуватися розрахунково-аналітичні методичні прийоми, 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.

6.2. 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 оплачена покупцями. Обсяг реалізації продукції в натуральному і в номенклатурному виразі перевіряють з 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 з укладеними договірними угодами. Така перевірка дає можливість з'ясувати відповідність обсягу реалізації даним договірних угод. 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 в обліку тривалий час не відображається, 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.

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 вантажоемкість і терміни виділення цих транспортних засобів.

Особливу увагу під час ревізії звертають на випадки затоварення продукції на складах підприємства і з'ясовують, чи не є це наслідком випуску продукції, що не має збуту, випуску недоброякісної продукції або продукції, що повернена покупцем. Такі факти під час ревізії ретельно досліджують та встановлюють за ними причини і винних осіб. В умовах, коли різко зменшується залишки продукції на складах, ревізор повинен з'ясувати наступне: чи не списані суми нестач готової продукції на складах, чи немає випадків прострочених платежів, фактів втрати вантажів і нестач відвантаженої продукції без стягнення її вартості з покупців чи інших винних осіб, наявність некомплектної і нестандартної продукції на складах і відвантаження її покупцям, що призвели до відмовлень від сплати і претензій або фактів незаконної уцінки готової продукції і сплачення різниць у результаті завищення сортності при здаванні продукції цехами на склад і інші факти.

Одночасно перевіряють обсяг реалізації продукції, якість та правильність визначення її вартості.

Надходження готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю відображається за дебетом рахунка 26 “Готова продукція”. В аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами. При ревізії необхідно перевірити операції щодо списання готової продукції з рахунка 26 “Готова продукція” та списання відхилень фактичної собівартості готової продукції від вартості її за обліковими цінами. Це відхилення визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Ревізор повинен перевірити правильність визначення суми цих відхилень, що належать до реалізованої продукції, та правильність відображення за кредитом рахунка 26 “Готова продукція” і дебітом рахунків, на яких відображено її вибуття.

У деяких підприємствах договірні ціни занижують порівняно з собівартістю продукції, що призводить до нереального відображення доходів або збитків від реалізації продукції. Такі порушення групують у нагромаджувальні відомості.

Ревізор звертає також увагу на можливі факти штучного збільшення фактичного обсягу реалізованої продукції. Під час ревізії з’ясовують, чи немає випадків передачі напівфабрикатів і виробів для заключної обробки на іноземних підприємствах (а інколи, взагалі, без обробки) з метою збільшення обсягу реалізації.

перевіряє правильність визначення в них назви і сорту продукції, номенклатурних номерів та встановлює, чи оформлені ці накладні підписами представників технічного контролю, представниками цехів, що здають продукцію, та завідувача складом, що її прийняв. Одночасно перевіряють правильність ведення кількісного сортового обліку готової продукції на картках типової форми. Вся первинна документація випуску і реалізації готової продукції порівнюється з картками складського обліку, даними групувальних та оборотних відомостей бухгалтерського кількісно-сумового обліку. Показники оборотних відомостей звіряють із підсумковими залишками в регістрах бухгалтерського обліку, а також із записами складського обліку. Недоліки

або помилки в записах бухгалтерського або складського обліку детально досліджуються ревизором, з'ясовується, чи не призвело це до спотворень при оприбуткуванні готової продукції, що надходить з виробництва, або при її списанні під час реалізації.

У тих випадках, коли обороти з відвантаження і реалізації продукції групують у “Відомості відвантаження і реалізації продукції” (форма № 16), її дані зіставляють з оборотними відомостями бухгалтерського кількісного обліку та даними журналу за рахунком 90-1 “Собівартість реалізованої готової продукції”, де ведуть облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На підставі облікових залишків у відомості № 16 і даних рахунка 90-1 “Собівартість реалізованої готової продукції”, виписок банку і первинних документів перевіряють правильність визначення собівартості реалізованої продукції та фінансових результатів.

6.3. Ревізія обліку витрат, їх вплив на собівартість продукції

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (ПБО) 16 “Витрати”, затвердженого Міністерством фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (zareєстровано в Мін'юсті України 19 січня 2000 року), особливе значення належить класифікації витрат за економічними елементами. Згідно з цим Положенням собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції реалізованої у звітному періоді, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормових виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції включаються прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

При ревізії витрат виробництва використовується інформація, що відображена на рахунку 23 “Виробництво” відповідно до первинних документів, які обґрунтовують ті або інші витрати. Такі первинні документи залежать

від змісту витрат (лімітно-забірні картки, наряди та розрахунково-платіжні відомості, розрахунки амортизації та інші документи). Ці документи під час ревізії перевіряють за змістом і сутністю, з погляду законності і доцільності операцій, і їх дані порівнюють з дебетовими записами облікових реєстрів за рахунком 23 “Виробництво”.

Ревізія витрат тісно узгоджується з ревізією операцій, пов’язаних з обчисленням собівартості одиниці продукції. У зв’язку з тим витрати, що обліковуються за дебетом рахунка 23 “Виробництво” співставляються з даними витрат, що відображені в калькуляції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції визначається підприємством самостійно.

Ревізія витрат тісно пов’язана з собівартістю продукції. При ревізії цих операцій, необхідно враховувати, що вона являє собою собівартість, яка належить до виготовленої та реалізованої продукції за звітний період. Що стосується виробничих витрат, які були пов’язані з невиконаною та нереалізованою продукцією, то вони повинні відображатись у балансі за статтями “Незавершене виробництво” або “Готова продукція на складі”.

Що стосується собівартості реалізованої продукції, то вона визначається розподілом собівартості готової продукції на складі і тієї, що відвантажена. Показники собівартості продукції не регламентуються положеннями, а її визначення цілком належить до прерогативи самого підприємства. Визначення собівартості продукції необхідне для того, щоб підприємство мало змогу орієнтуватися, за якою ціною доцільно здійснювати реалізацію продукції.

Для контролю витрат за функціональними ознаками використовують інформацію рахунків класу 9 “Витрати діяльності”, що ведеться на підприємствах (крім малих підприємств). Це дозволяє здійснювати детальний контроль витрат. Для контролю інших операційних витрат використовують інформацію, що відображається на рахунку 84 “Інші операційні витрати”, а інформацію про витрати, що не пов’язані з операційною діяльністю одержаних з рахунка 85 “Інші витрати”.

При ревізії підприємств, що використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами” спочатку перевіряють інформацію про матеріальні витрати за дебетом рахунка 80 “Матеріальні витрати” (відповідний субрахунок) і за кредитом 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок), а потім дані цих витрат ще перевіряють за дебетом рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” і за кредитом рахунка 80 “Матеріальні витрати” (певний субрахунок).

Для всіх підприємств (крім малих) усі витрати класифікуються і обліковуються за видами діяльності на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”. Такий облік витрат дозволяє без особливих зусиль здійснити перевірку інформації, що відображається у “Звіті про фінансові результати”. Ця інформація дає можливість здійснювати перевірку результатів діяльності в напрямі функціонального групування доходів і витрат. Але в зв'язку з тим, що вартість реалізації є її дохід, що обліковується на рахунку 90 “Собівартість реалізації”, та за даними цього рахунка можна здійснити перевірку інформації про собівартість реалізованої готової продукції.

Малі підприємства можуть вести облік витрат тільки на рахунку класу 8 “Витрати за елементами”. Усі витрати (включаючи матеріальні витрати (рах. 20), витрати на оплату праці (рах. 81), витрати на соціальні заходи (рах. 82), амортизація (рах. 83), інші операційні витрати (рах. 84), інші витрати (рах. 85) списуються безпосередньо з кредиту цих рахунків у дебет рахунка 23 “Виробництво” (у частині тільки прямих і виробничих витрат). Підприємства, які використовують облік витрат тільки із застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” (такі підприємства взагалі можуть не використовувати рахунки класу 9 “Витрати діяльності”), всі витрати, пов'язані з інвестиційною діяльністю, а також витрати при надзвичайних операціях обліковуються на рахунку 85 “Інші витрати”. Відповідно до Закону України “Про підприємства в Україні” від 27.03.91 р. № 887 до таких підприємств, належать такі, в яких чисельність працівників у промисловості не перевищує 200 чоловік (в інших галузях виробничої сфери 50 чоловік). Відповідно до Указу

Президента України “Про державну підтримку малого підприємництва” від 12.05.98 р. № 456/98 до суб’єктів малого підприємництва належать суб’єкти підприємства будь-якої форми власності, в яких середньоспискова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, а обсяг виручки від реалізації за рік не перевищує 1,0 млн. грн.

Під час ревізії витрат на виробництво, перш за все, потрібно перевірити собівартість нормативних калькуляцій окремих видів продукції за статтями витрат, а також перевірити розрахунки нормативної собівартості продукції, що реалізується.

Перевірку обґрунтованості нормування витрат починають із дослідження діяльності й обґрунтованості комплексних витрат (витрати на підготовку та освоєння виробництва, витрат щодо утримання й експлуатації обладнання, цехових і загальновиробничих витрат, транспортно-заготівельних витрат, інших виробничих витрат та позареалізаційних витрат).

Перевіряючи розрахунки нормування витрат на освоєння виробництва, цехів і агрегатів, особливу увагу звертають на можливі випадки, коли до них включають витрати, які не мають відношення до операцій, пов’язаних із підготовкою і освоєнням виробництва.

Перевірку нормування витрат на утримання й експлуатацію обладнання здійснюють за окремими стадіями.

Нормування цехових і загальновиробничих витрат перевіряють на підставі вивчення структури організації управління, акцентуючи увагу на її спрощення.

Перевіряючи загальновиробничі витрати, особливу увагу звертають на списання інших витрат, яка розглядається за групами витрат, передбачених зазначеним стандартом. Кожну групу цих витрат перевіряють із погляду додержання встановлених лімітів, нормативів, законності й обґрунтованості витрат.

Поряд з такою детальною перевіркою статей витрат перевіряють зведений кошторис витрат на виробництво за елементами. Для цього перевіря-

ють розрахунки всіх витрат основного, допоміжного і транспортних цехів за винятком внутрішньозаводського обігу. Але на підприємствах текстильної, шкіровзуттєвої, хутрової, м'ясної, цукрової, маслопереробної, мукомольної, тютюнової та лісозаготівельної промисловості внутрішньозаводський обіг напівфабрикатів власного виробництва, які передаються з цеху в цех за встановленими цінами, включається в кошторис витрат на виробництво.

Важливою ділянкою ревізії є вивчення нормативно-планової собівартості окремих видів продукції. Калькуляційні статті витрат її порівнюють із фактичною собівартістю і при встановленні відхилень (особливо у бік підвищення собівартості продукції) з'ясовують їх причини.

При перевірці витрат, пов'язаних з оплатою праці, з'ясовують правильність норм виробітку, розцінок. При цьому звертають увагу на недопустимість включення у відомість норм і розцінок за окремими видами продукції трудових витрат на виготовлення деталей і комплектуючих виробів, які підприємство одержує зі сторони (від інших підприємств).

У тому випадку, коли відповідно до певних умов, підприємство змушене відступати від розроблених нормативів витрат сировини, матеріалів і заробітної плати працівникам виробництва, ревізор повинен обґрунтувати ці відхилення від нормативів спеціальними розрахунками.

6.4. Перевірка виконання договірних відносин із покупцями

В умовах ринкових відносин на зміну централізованій системі управління та постачання і укладання договорів з покупцями відповідно до виділених фондів прийшла система вільного підприємництва. Вона ґрунтується на добровільних угодах постачальників із покупцями відповідно до системи попиту і пропозиції. Покупці самостійно визначають постачальників та визначають порядок укладання договорів із постачальниками. Але і в умовах ринкових відносин система договірних відносин постачальників із покупцями не втрачає своєї актуальності. В умовах конкуренції підприємство може втратити ринки збуту продукції через недостатню організації договірних угод, що

може призвести до спаду виробництва. Тому під час ревізії здійснюється перевірка укладення договорів із постачальниками, яка тісно пов'язана з операціями щодо реалізації продукції покупцям. При перевірці особливу увагу звертають на можливі випадки недоцільного укладання договорів.

Перевірка укладання договорів тісно пов'язана з їх виконанням. Виконання договорів щодо постачання продукції покупцям багато в чому залежить від якості роботи кожної виробничої ланки підприємства (цеху, служби постачання тощо). Перевірку виконання договорів потрібно пов'язувати з роботою підрозділів підприємства, які мають відношення до випуску продукції. Під час ревізії виконання зобов'язань щодо постачання продукції покупцям необхідно пам'ятати, що недопостачання повинно компенсуватися постачанням у наступному періоді (місяці, кварталі, році). Крім того, не враховуються покриття недопостачання продукції одним покупцям, постачанням іншим покупцям, а також перекриття недопостачання однієї продукції іншою. Щоб оцінити виконання договірних зобов'язань щодо постачання продукції покупцям, необхідно запланований (договірний обсяг реалізації за відповідний період (місяць, квартал, рік) за винятком суми недопостачання продукції порівняти з прогнозованою (запланованою) сумою реалізації продукції. Фактичний обсяг постачання продукції можна визначити відніманням суми недопоставленої продукції від вартості її постачань, що було передбачено планом (договорами) за відповідний період із початку року. Виконання договорів необхідно здійснювати не тільки у вартісному, але й у натуральному виразі за кількістю укладених договорів і фактичному їх виконанню. Для об'єктивної оцінки виконання договірних зобов'язань потрібно, крім того, щодо кожного укладеного договору враховувати недопостачання продукції за кількістю, термінами постачань, якістю та асортиментом. Це дає можливість здійснити обґрунтовану оцінку виконання договірних зобов'язань на постачання продукції. Перевіряючи виконання договірних зобов'язань, встановлюють причини, які негативно вплинули на їх виконання. Для комплексного вивчення цих причин необхідно пов'язувати перевірку виконання договірних зо-

бов'язань з обсягом реалізації продукції за кількістю, вартістю, строками реалізації.

Перевірка виконання договірних зобов'язань постачання продукції покупцям під час ревізії здійснюється на підставі реєстрів оперативного обліку (книг, журналів, карток), які ведуться в комерційному відділі за кількістю, асортиментом, якістю, строком постачання, ритмічністю відвантаження її покупцям. У процесі перевірки необхідно звернути увагу на тих покупців, яким допускались недопостачання продукції, невиконання договорів зобов'язань щодо строків постачання. Для вивчення фактів невиконання договорів постачання продукції також перевіряють первинні документи на відпуск (відвантаження) окремих видів і партій продукції, переписку з покупцями, претензійні матеріали та дані про їх оплату. Усі виявлені порушення ревізор узагальнює в нагромаджувальній відомості, де зазначає повну назву покупців, вид і кількість відвантаженої продукції за договірними зобов'язаннями, фактичне виконання, розміри і причини недопостачання або інші порушення договорів.

У нових умовах ринкових відносин успішне виконання договірних зобов'язань залежить від правильної організації оперативної роботи зі збуту продукції, що може бути забезпечено чітким налагодженням оперативного контролю за реалізацією продукції покупцям. Перевірка виконання договірних зобов'язань на постачання продукції покупцям потребує також співставлення даних реєстрів оперативного обліку з даними журналу реєстрації відвантажень, відомостями обліку відвантажень і реалізації продукції (форма № 16) та первинними документами, що підтверджують реалізацію продукції покупцям. Це дозволяє виявити факти неповного відображення в оперативному обліку і звітності реалізації продукції окремим покупцям.

Тема 7. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ, КАПІТАЛУ ТА КОШТІВ СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю результатів діяльності, капіталу та коштів спеціального призначення

2. Методи контролю і ревізії доходів і фінансових результатів

3. Контроль і ревізія фінансового стану підприємства на базі фінансової звітності

4. Контроль і ревізія капіталу, резервів та коштів цільового призначення

Метою контролю та ревізії доходів і результатів діяльності є перевірка повноти, правдивості та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності. Основним завданням контролю та ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, які впливають на їх формування, що залежать або не залежать від організації роботи підприємства.

Виходячи із програми ревізії і способів перевірки інформації про доходи і результати діяльності, визначають об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми (методи дослідження облікової інформації) та узагальнення результатів контролю і ревізії. Залежно від джерел одержання доходів визначають об'єкти контролю. Потім при виконанні процедур контролю визначають інформацію, яку потрібно використовувати під час ревізії. У першу чергу проводять нормативно-правове обґрунтування операцій, пов'язаних із доходами і результатами діяльності. Для цього використовуються законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства й особливо нові напрями реформування бухгалтерського обліку в Україні. Реалізація цих напрямів знайшла відображення в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та викладена в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку

(ПБО). Для перевірки повноти, правдивості і неупередженості доходів і результатів діяльності підприємства важливе значення має обґрунтованість цих показників, що потребує їх дослідження по суті і змісту та погляду нормативно-правового регулювання первинних документів, правильності відображення доходів і результатів в облікових реєстрах і звітності. Перевірка доходів і результатів діяльності підприємства потребує застосування певних методичних прийомів контролю та методів дослідження облікової інформації. Методичні прийоми контролю доходів і результатів діяльності потребують застосування методів обстеження діяльності об'єктів підприємства, визначення доходів і результатів, їх зіставлення з витратами та обґрунтування доходів на підставі розрахунково-економічних розрахунків. Важливе значення під час ревізії доходів і результатів діяльності підприємства також мають методи дослідження облікової інформації з цих операцій. Узагальнення результатів контролю і ревізії потребують систематизації, ґрунтування виявлених порушень та недоліків, складання часткового і проміжного актів контролю та відображення цих порушень і недоліків у відповідному розділу акта ревізії.



Рис. 20. Модель контролю і ревізії доходів і результатів діяльності

10.2. Методи контролю і ревізії доходів і фінансових результатів

У системі фінансового обліку важливе місце займає облік доходів і фінансових результатів, що визначені на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності”. На рахунках цього класу накопичуються доходи протягом звітного періоду (року) в розрізі їх видів: доходи від реалізації, інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші доходи, надзвичайні доходи. У кінці звітного періоду (року) співставленням доходів із втратами визначаються фінансові результати (рахунок 79 “Фінансові результати”), куди переносяться всі доходи і витрати за рік. У першу чергу необхідно під час ревізії вивчити об’єкти діяльності, які формують доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності та надзвичайні доходи. Контролю підлягають: доходи від реалізації, інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші доходи, надзвичайні доходи та фінансові результати. Під час ревізії спочатку перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) за даними “Звіту про фінансові результати”. У зв’язку з цим обґрунтовують достовірність статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)”, де відображається загальний дохід (виручка) від її реалізації (без врахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з їх продажу). Потім перевіряють достовірність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Важливе значення також має перевірка визначення валового прибутку (збитку), який розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і її собівартістю.

У складі доходів від операційної діяльності знаходяться також доходи від оперативної оренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів (крім фінансових інвестицій). У зв’язку з цим ревізор перевіряє правильність визначення цих доходів, що потребує застосування розрахунково-аналітичних прийомів контролю. На підставі перевірки

даних визначення доходу від операційної діяльності перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) від цієї діяльності, що являє собою алгебраїчну суму валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Поряд із перевіркою прибутку (збитку) від операційної діяльності перевіряють достовірність визначення доходу від участі в капіталі (отриманого від інвестицій), інших фінансових доходів, що отримані від дивідендів, відсотків та доходів, що одержані від фінансових інвестицій, а також інших доходів від реалізації фінансових інвестицій необоротних активів і майнових комплексів, від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Отже, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від основної діяльності фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат (збитків).

Особливу увагу під час ревізії звертають на правильність визначення статей надзвичайних доходів і надзвичайних витрат (невідшкодованих збитків від стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати цих витрат (за винятком сум страхового відшкодування та покриття витрат за рахунок інших джерел), прибутки і збитки від інших подій і операцій, які відповідають визначенню цих надзвичайних подій. Зміст і вартісна оцінка доходів або витрат від кожної надзвичайної події розкриваються на підставі додатків до фінансових звітів. Перевірка достовірності визначення прибутку від усіх видів діяльності підприємства обґрунтовується перевіркою алгебраїчної суми прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, податку з нього та надзвичайного збитку.

Потім дані “Звіту про фінансові результати” співставляють із даними відповідних рахунків. Зокрема, сальдо, що визначено в кінці року за такими рахунками: 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інші операційні доходи”, 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94

“Інші витрати операційної діяльності”, переносять на рахунок 79 “Фінансові результати” (субрахунок 791 “Результати основної діяльності”).

Процедури перевірки показників доходу від реалізації готової продукції розглядають у зв'язку з її собівартістю. Зокрема, необхідно дослідити правильність розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції, а також перевірити правильність списання витрат (особливо непродуктивних) на дебет рахунка 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”. Виявлені незаконні списання на цей рахунок різних витрат, нестач, дебіторської заборгованості повинні під час ревізії корегуватися з метою правильного відображення доходу від реалізації.

На фактичний розмір доходу від реалізації продукції значною мірою впливають її обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції. В зв'язку з цим під час ревізії потрібно перевірити, як вплинув кожен фактор на розмір доходу від реалізації, що потребує використання розрахунково-аналітичних методичних прийомів контролю.

Операції, що пов'язані з вирахуванням доходу від реалізації продукції, перевіряють за даними рахунка 704 “Вирахування з доходу”. Зокрема, за дебетом цього рахунка перевіряють правильність визначення і відображення сум, пов'язаних з наданням знижок покупцям після дати реалізації продукції, або вартість поверненої покупцями продукції, що підлягають вирахуванню з доходу, а за кредитом – операції, пов'язані із списанням дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Значну увагу під час ревізії необхідно приділити перевірці обґрунтованості іншого операційного доходу, пов'язаного з реалізацією іноземної валюти та інших оборотних активів, операційної оренди активів, доходів від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, суми одержаних штрафів, пені [неустойки](#) та інших санкцій за порушення господарських договорів, які або безпосередньо визначені боржником, або за якими є рішення суду чи арбітражу, доходи від списання кредиторської заборгованості

з простроченим строком позивної давності, відшкодування раніше списаних активів (зокрема боргів, списаних як безнадійні, суми одержаних гарантів та субсидій), інші доходи від операційної діяльності. Для цього документи щодо цих доходів перевіряють за суттю і змістом або співставляють дані документів із даними субрахунків рахунка 71 “Інший операційний дохід”. При цьому одержані доходи, що відображені за кредитом відповідних субрахунків цього рахунка, за кожним їх джерелом співставляють з дебетовими залишками рахунків, що кореспондують із рахунком 71 “Інший операційний дохід”. Разом з цим перевіряють обґрунтованість записів за дебетом цього рахунка, що стоується сум непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів), списання сум у порядку закриття цього рахунка на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” відображають також доходи від участі в капіталі (рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі”), де за відповідними субрахунками зосереджується інформація про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані дочірні або спільні підприємства. Під час ревізії кредитові записи відповідних субрахунків зазначеного рахунка співставляють з дебетом рахунка 79 “Фінансові результати”, а дебітові записи субрахунків рахунка 72 “Доходи від участі в капіталі” співставляють з кредитом рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”. Дані субрахунків рахунка 72 “Доходи від участі в капіталі” під час ревізії співставляють з даними аналітичного обліку доходів від участі в капіталі, який ведеться за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Поряд з цим визначається доля доходу від участі в капіталі у загальній масі чистого прибутку. Для цього важливо перевірити правильність відображення доходу від участі в капіталі, що потребує перевірки достовірності записів за дебетом рахунка 14 “Довгострокові фінансові інвестиції” і за кредитом рахунка 72 “Дохід від участі в капіталі”, дані якого також переносять-

ся на рахунок 79 “Фінансові результати” (субрахунок 792 “Результати фінансових операцій”).

Суми інших фінансових доходів та інших фінансових витрат у кінці звітної періоду (року) переносяться на рахунок 79 “Фінансові результати” (субрахунок 792 “Результати фінансових операцій”). Це потребує перевірки операцій, пов’язаних із перенесенням на цей рахунок сальдо з рахунків 72 “Доходи від участі в капіталі”, 73 “Інші фінансові доходи”, 95 “Фінансові витрати” та 96 “Витрати від участі в капіталі”. На підприємстві в ході фінансової діяльності виникають і інші доходи, що відображаються в обліку за рахунком 73 “Інші фінансові доходи”. До цих доходів відносять суму одержаних дивідендів від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми або спільними, суми одержаних відсотків за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими ведеться облік винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи та інші доходи, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 73 “Інші фінансові доходи”. Під час ревізії перевіряють достовірність записів за дебетом і кредитом відповідних субрахунків зазначеного рахунка та зіставляють ці дані з даними аналітичного обліку, який ведеться за об’єктами інвестування.

Перевірка інших доходів (доходів від реалізації фінансових інвестицій, доходів від реалізації необоротних активів, доходів від неопераційної курсової різниці, доходів від безкоштовно одержаних активів і інших доходів від звичайної діяльності) та інших витрат, що обліковуються на рахунку 97 “Інші витрати”, здійснюється шляхом правильності перенесення сальдо рахунків 74 “Інші доходи” (відповідних субрахунків) та 97 “Інші витрати” (відповідних субрахунків) на рахунок 79 “Фінансові результати” (субрахунок 793 “Результати іншої звичайної діяльності”).

Особливу увагу необхідно приділити також перевірці надзвичайних доходів і витрат. Для цього потрібно перевірити правильність визначення сальдо за рахунком 75 “Надзвичайні доходи” (відповідний субрахунок) та сальдо за рахунком 99 “Надзвичайні витрати” (відповідний субрахунок) і пере-

несення сальдо цих рахунків на рахунок 79 “Фінансові результати” (субрахунок 794 “Результати надзвичайних подій”).

При перевірці цих сум фінансових результатів необхідно врахувати відповідну суму податків від прибутків. Для цього ревизор з’ясовує, чи дотримується нормативна база, що регламентує відрахування податку на прибуток, чи правильно визначається його сума і чи правильно вона відображена в обліку. При цьому суми витрат, які віднесені на фінансові результати, зменшуються на суму податку на прибуток. Після перевірки правильності відображених операцій на відповідних субрахунках рахунка 79 “Фінансові результати” в кінці року перевіряють також правильність перенесення на цей рахунок сальдо субрахунків рахунка 98 “Податки на прибуток”. Після цього на рахунку 79 “Фінансові результати” визначається чистий прибуток, який переносять на субрахунок 441 “Прибуток нерозподілений”. Для цього записи за дебетом рахунка 79 “Фінансові результати” (відповідний субрахунок) зіставляються із записами за кредитом субрахунка 441 “Прибуток нерозподілений”. Якщо ж на підприємстві допущені збитки, вони відносяться на дебет субрахунка 442 “Непокриті збитки” і кредит рахунка 79 “Фінансові результати” (відповідний субрахунок).

Прибуток, який використаний у звітному році, відображається за дебетом субрахунка 443 “Прибуток використаний у звітному періоді” і кредитом відповідних рахунків, а саме: 67 “Розрахунки з учасниками”, 40 “Статутний капітал”, 43 “Резервний капітал”.

Якщо на підприємстві є інші доходи від безкоштовно одержаних активів, ревизор повинен перевірити законність і правильність відображення цих операцій у бухгалтерському обліку.

10.3. Контроль і ревизія фінансового стану підприємства на базі фінансової звітності

Фінансовий стан підприємства характеризується розміщенням і використанням коштів (активів) і джерел їх формування (статутного, додаткового,

резервного, неоплаченого, вилученого капіталів) та зобов'язань, тобто пасивів. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” активи являють собою ресурси, контролювані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Під час ревізії фінансового стану підприємства у першу чергу необхідно застосовувати розрахунково-аналітичні методи контролю, які ґрунтуються на застосуванні прийомів і способів аналізу фінансового стану підприємства. Застосування цих методів під час контролю дає можливість виявити фактори, які визначають фінансовий стан підприємства. Зокрема, такими факторами можуть бути: виконання фінансового плану і поповнення при потребі власного обігового капіталу за рахунок доходів; швидкість обертання активів. Основним сигнальним показником фінансового стану підприємства виступає його платоспроможність, що являє собою спроможність своєчасно задовольнити платіжні вимоги постачальників відповідно до господарських договорів, інших кредиторів та банків щодо повернення кредитів і зобов'язань та своєчасного розрахування з бюджетом за податками і платежами.

Показник платоспроможності може бути визначений відношенням поточних (оборотних) активів до поточних (короткострокових) пасивів. У системі дії цього показника велике значення має визначення показника швидкої платоспроможності, що являє собою відношення більш швидких активів (грошових коштів і дебіторської заборгованості), що реалізуються, до поточних пасивів (поточних активів). Поряд з цим визначають показник абсолютної платоспроможності, що являє собою відношення грошових коштів до поточних активів. Так можна визначити ту частку, яку може підприємство заплатити в даний час.

Показник платоспроможності суттєво впливає на стан ділової активності підприємства та її ефективність. Показник ділової активності дає можливість ревізору визначити оборотність запасів, обіговість дебіторської забо-

ргованості, основних засобів та оборотність всіх активів. Оборотність запасів визначається відношенням собівартості суми реалізованої продукції до суми запасів щодо балансу (або до її середньої суми за звітний період) та тривалістю одного обороту, що являє собою відношення кількості днів року до кількості оборотів запасів. Для здійснення висновків за цими показниками доцільно застосовувати методи їх порівняння в динаміці.

Оборотність дебіторської заборгованості являє собою відношення обсягу продаж до суми дебіторської заборгованості щодо балансу (або до її середньої суми за звітний період).

Оборотність її характеризується середнім періодом повернення заборгованості, що визначається відношенням кількості днів звітного періоду до кількості оборотів цієї заборгованості за звітний період.

Ділова активність підприємства залежить від оборотності основних засобів та всіх активів, що також повинно аналізуватись у динаміці. Оборотність основних засобів визначається відношенням обсягу продажу до суми основних запасів щодо балансу (або до середньої суми за звітний період). Це дозволяє встановити фондвіддачу. Оборотність всіх активів являє собою відношення суми продажу до суми активів щодо балансу (або до середньої їх суми за звітний період).

Велике значення для перевірки й оцінки фінансового стану підприємства має вертикальний, структурний аналіз активу і пасиву балансу. Наприклад, на підставі співвідношення власного і залученого капіталів ревізор може зробити висновки про автономність підприємства в умовах ринкової економіки. При цьому особливе значення має трендовий аналіз окремих статей балансу за більш тривалий період із використанням, як правило, економіко-математичних методів (середній приріст, визначення функцій), що дає можливість з'ясувати поведінку даної статті балансу та інші. Для визначення змін фінансового стану за певний період (рік) ревізор може скласти порівняльну таблицю аналітичного балансу (аналітичне групування) статей активу і пасиву балансу, що дає можливість дослідити динаміку і структуру стану тих або

інших статей балансу. Для одержання загальної оцінки динаміки фінансового стану за певний період під час ревізії здійснюється порівняння підсумків балансу зі зміною фінансових результатів за цей період. Наприклад, із зміною виторгу від реалізації продукції, інформація про що знаходиться у формі № 3 “Звіт про рух грошових коштів”, порівняння здійснюється шляхом зіставлення коефіцієнтів $K(б)$ (коефіцієнт балансу) і $K(в)$ (коефіцієнт виторгу), які показують приріст відповідно до виторгу від реалізації продукції і середнього значення підсумку балансу за звітний період. Якщо $K(б) > K(в)$, то це означає, що у звітному періоді використання фінансових результатів підприємства було більш ефективним, ніж у минулому році і навпаки – $K(б) < K(в)$ – менш ефективним. Аналогічні порівняння здійснюються і за іншими статтями балансу.

Поряд із визначенням загальної характеристики фінансового стану і його зміни за звітний період важливе значення під час ревізії має дослідження абсолютних показників фінансової стабільності підприємства. Для визначення цих показників вирішальне значення має складання балансової моделі, яка орієнтовано має такий вигляд:

$$F + EЗ + Eр = Kв + Дп + Kп + Pк,$$

де F – основні засоби й інвестиції;

$EЗ$ – запаси і затрати;

$Eр$ – грошові кошти, короткострокові фінансові інвестиції, розрахунки (дебеторська заборгованість) та інші активи;

$Kв$ – капітал власний;

$Дп$ – довгострокові позички;

$Kп$ – короткострокові позички;

$Pк$ – розрахунки (кредиторська заборгованість). Враховуючи, що довгострокові показники направляються переважно на придбання основних засобів і на капітальні інвестиції, перебудуємо вихідну балансову формулу:

$$EЗ + Eр = [(Kв + Дп) + F] + [Kп + Pк].$$

Звідси можна зробити висновок, що при обмеженні

$$E3 \leq (Kв + Дп) - F$$

буде виконана умова платоспроможності підприємства, тобто грошові кошти, короткострокові фінансові зобов'язання й авансові розрахунки перекрыють короткотермінову заборгованість підприємства ($Kп + Pк$):

$$\sum p \geq Kп + Pк.$$

Отже, співвідношенням вартості матеріальних обігових активів і величини власного та залученого капіталів, що формують ці активи, можна визначити стійкість фінансового стану.

При контролі фінансового стану потрібно також визначити показник чистого робочого капіталу, що являє собою різницю між поточними активами і поточними пасивами.

Не менш важливим є визначення показників заборгованості (структури капіталу), що включають у себе показники загальної та довгострокової заборгованості. Перший показник являє собою відношення всієї суми заборгованості до суми всіх активів. Оптимальне значення цього показника становитиме тенденція, де показник загальної заборгованості $< 50\%$ (більш оптимальним і менш ризиковим буде показник загальної заборгованості в розмірі $25-30\%$).

Другий показник полягає в визначенні довгострокової заборгованості, що являє собою відношення довгострокової заборгованості до власного капіталу.

Під час контролю важливе значення має визначення показників рентабельності, що може здійснюватись різними методами (за валовим доходом, операційним прибутком та за чистим прибутком). У всіх випадках рентабельність являє собою відношення певних показників до обсягу реалізації. Суть першого методу (за валовими доходами) являє собою відношення валового доходу до обсягу реалізації; другого (операційного) – відношення операційного прибутку (прибутку від операційної діяльності) до обсягу реалізації; третього (за чистим прибутком) – відношення чистого прибутку до обсягу реалізації. В умовах ринкової економіки підприємство або підприємець бі-

льше зацікавлений у чистому прибутку (після сплати всіх платежів до бюджету), і тому в цих умовах доцільно брати обсяг реалізації продукції без податку на додану вартість.

При ревізії фінансового стану підприємства потрібно звертати увагу не тільки на рентабельність від операційної діяльності, але й на рентабельність інвестицій. Для цього визначають, яка їх рентабельність (відношення чистого прибутку до суми активів), строк окупності інвестицій (що являє собою відношення 100 % окупності інвестицій до їх рентабельності у відсотках).

Крім цього, визначають, яка рентабельність власного капіталу у процентному відношенні чистого прибутку до власного капіталу і його окупність (відношення 100 % до його рентабельності у відсотках).

Певний вплив на фінансовий стан підприємства справляє також дохід на акції. Тому під час ревізії перевіряють правильність визначення цього показника як відношення чистого прибутку (без суми дивідендів за привілейовані акції) до кількості звичайних акцій.

10.4. Контроль і ревізія капіталу, резервів та коштів цільового призначення

Під час ревізії контролю підлягає вся інформація про стан і рух коштів за різновидами кожного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також інформація про нерозподілені прибутки (непокриті збитки та кошти цільових формувань і витрат, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Завдання ревізії полягає в тому, щоб забезпечити контроль формування і цільового використання капіталу та коштів цільового фінансування і цільових надходжень. Відповідно до завдань ревізії визначаються об'єкти, джерела інформації та методичні прийоми контролю і ревізії капіталу, резервів, коштів цільового фінансування та цільових надходжень (рис. 21).

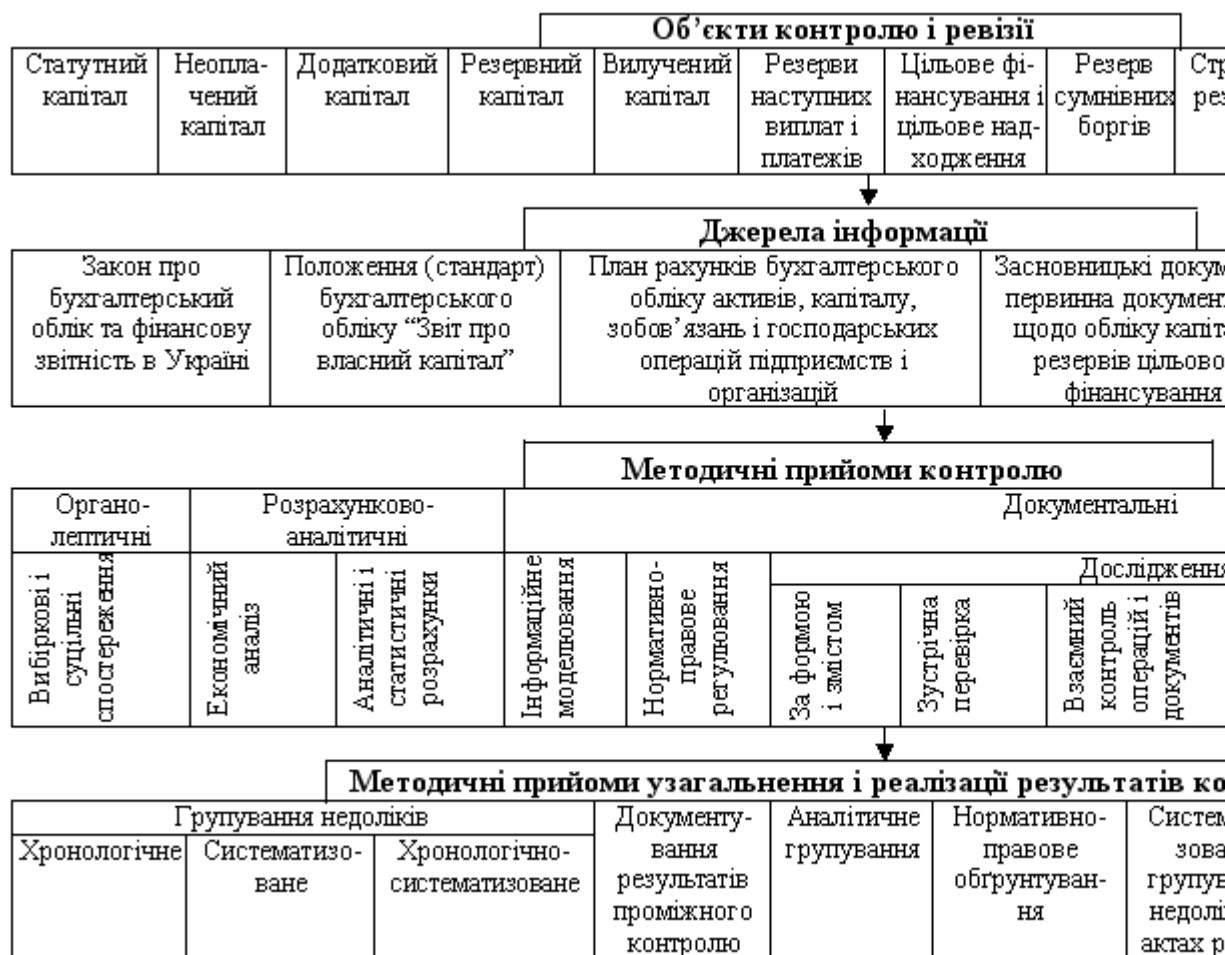


Рис. 21. Модель стандарту контролю і ревізії коштів, резервів та коштів цільового фінансування і цільових надходжень

Важливе місце в системі ревізії займають процедури контролю статутного капіталу, інформація якого зосереджена на рахунку 40 "Статутний капітал". За даними цього рахунка перевіряють достовірність інформації про рух статутного капіталу підприємства. При ревізії встановлюють правильність записів за кредитом і дебетом цього рахунка та реальність виведеного в ньому сальдо. За даними кредиту рахунка 40 "Статутний капітал" перевіряють законність джерела 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. Всі записи за дебетом і кредитом рахунка 40 "Статутний капітал" обґрунтовуються нормативно-законодавчими і первинними документами. Крім цього, за даними журналу 7 перевіряють правильність і законність формування і вико-

ристання пайового додаткового капіталу. Особливу увагу приділяють перевірці капіталу та операцій, пов'язаних з нерозподіленими прибутками (непокритими збитками). 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 (непокритими збитками), використовується облікова інформація, що відображається на відповідних субрахунках рахунка 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”. Перевірці підлягають всі суми нерозподілених прибутків та непокритих збитків поточного та минулого років, а також використання прибутку в поточному році. За даними субрахунка 442 “Непокриті збитки” перевіряють обґрунтованість утворення цих збитків та законність їх списання за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного, пайового чи додаткового капіталу. Перевіряють також правильність розподілу прибутку між власниками (нарахування дивідендів), виплат за облігаціями, відрахувань у резервний капітал та інше використання прибутку в поточному році. Для цього використовується інформація субрахунка 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді”. Особливу увагу потрібно звернути на можливі випадки виправлення помилок за минулий період, що виявлені в поточному році згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 6 “Виправлення помилок і змін у фінансових звітах”. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 “Дебіторська заборгованість” на підприємстві створюють резерв сумнівних боргів, інформація якого ведеться на рахунок 38 “Резерв сумнівних боргів”. Цей резерв використовується для списання можливих витрат при виникненні безнадійної заборгованості. Якщо безнадійною дебіторською заборгованістю є та, відносно якої існує впевненість в її

неповерненні (або позовний термін якої минув), то сумнівною дебіторською заборгованістю є та, відносно якої у підприємства існує невпевненість у її погашенні. Відповідно до зазначеного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 10 передбачені два варіанти визначення величини сумнівних боргів: виходячи з платоспроможності окремих дебіторів (але цей варіант може визначити цю величину сумнівних боргів приблизно) або на підставі класифікації дебіторської заборгованості.

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 Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку № 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 цільове надходження”, де ведеться облік про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів 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 відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов’язаних із надходженням цих коштів спеціального призначення та їх витрачання за окремими їх видами. Для перевірки використовують дані синтетичного й аналітичного обліку за рахунком 48 “Цільове фінансування і цільові надходження” та аналітичні розрахунки і первинні документи, які підтверджують надходження та витрачання цих коштів, здійснення витрат за рахунок коштів цільового призначення. Зокрема, за кредитом цього рахунка

перевіряють формування коштів цільового призначення, що отримані на здійснення певних заходів, а за дебетом перевіряють правильність і цільове призначення використання коштів цільового призначення.

Тема 8 ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РЕВІЗІЇ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

- 1. Порядок узагальнення і методика оформлення акта ревізії**
- 2. Висновки за матеріалами ревізії і прийняття заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків**
- 3. Реалізація результатів ревізій і перевірок, проведених органами державної контрольно-ревізійної служби**
- 4. Звіт про контрольно-ревізійну роботу та подання термінових донесень за виявленими порушеннями фінансової дисципліни**

Однією із важливих процедур ревізії є узагальнення і систематизація результатів контролю, необхідних для складання акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Зокрема, складаються відомості вибіркової інвентаризації, порівняльні відомості за результатами інвентаризації, акти інвентаризації коштів у касі, часткові акти ревізії. Однорідні недоліки, що виявлені під час ревізії, узагальнюються в таблицях, схемах, відомостях і інших документах. Результати контролю можуть оформлятися групувальними відомостями виявлених під час ревізії недоліків. Це групування недоліків у діяльності підприємства за мірою їх виявлення ревізорами відображається в групувальному журналі ревізора (групувальній відомості виявлених під час ревізії недоліків і порушень). Відповідно до структури акта ревізії фінансово-господарської діяльності у групувальному журналі ревізора (групувальній відомості виявлених недоліків і порушень) для кожного розділу акта ревізії відводиться декілька сторінок, на яких ревізор відображає згруповані за однорідними ознаками недоліки і порушення.

Неістотні порушення заносять в акт ревізії у стислій формі, і за ними на місцях приймаються міри щодо усунення.

Ревізор документально обґрунтовує відмічені в актах нестачі, порушення і зловживання, розкриває їх причини і приймає міри щодо відшкодування матеріального збитку.

Добре опрацьований і всебічно перевірений матеріал у процесі ревізії дозволяє уникнути будь-яких несподіванок і заперечення посадових осіб організації чи підприємства, що ревізується. Всі факти в акті ревізії заносять після детальної перевірки й уточнення з відповідними посадовими особами і працівниками бухгалтерської служби. Це полегшує опрацювання ревізійних матеріалів і складання акта ревізії.

Акт ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств складається із вступної частини і результативної. Орієнтовна схема вступної частини акта ревізії наведена нижче в додатку 1. У вступній частині акта вказують найменування і підпорядкованість підприємства, що ревізується, склад ревізійної групи, на основі якого документа проведена ревізія, за який період, прізвище та ініціали керівників підприємства, головного бухгалтера і час їх роботи, які ділянки діяльності підприємства піддавались суцільній перевірці і які – вибірковій, об'єм і перелік питань, які підлягали ревізії тощо.

У результативній частині в розрізі структури акта ревізії розкривається зміст порушень і недоліків у роботі підприємства, що ревізується, і його окремих ділянок. Кожний факт порушення необхідно підтвердити первинними документами, машинограмами, таблицями, розрахунками тощо.

Зміст акта ревізії визначено Інструкцією про порядок проведення ревізії і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні. Зміст виявлених ревізією порушень і недоліків після вступної частини акта може відобразитись у таких розділах акта ревізії:

1. Ревізія операцій, пов'язаних із використанням і збереженням основних фондів.
2. Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями.
3. Ревізія коштів, касових і розрахункових операцій.
4. Ревізія операцій з виробництва та реалізації продукції.

5. Ревізія витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.
6. Ревізія використання трудових ресурсів і фонду оплати праці.
7. Ревізія капіталу, резервів і фінансового стану.
8. Ревізія результатів фінансово-господарської діяльності.
9. Перевірка стану бухгалтерського обліку, звітності і внутрішньогосподарського контролю.

Залежно від галузі діяльності підприємства може визначитись і інша структура акта ревізії.

Перевіривши усі 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 викладено у відповідних розділах акта комплексної ревізії.

Для підтвердження виявлених зловживань і порушень ревізор повинен прикласти до акта ревізії перевірені ним і завірені підприємством, що ревізуються, копії виписки із оригіналу документа, оригінали документів або підписані посадовими особами підприємства довідки, що складені на основі наявних документів. Акт ревізії підписує керівник ревізійної групи (ревізор), керівник і головний бухгалтер підприємства, що перевіряється. При наявності заперечень чи зауважень до акта ревізії керівник і головний бухгалтер та інші особи, що підписують акт, роблять про це застереження і не пізніше п'яти днів з дня підписання акта подають письмові пояснення. У тих випадках, коли на окремих об'єктах, що контролюються, у філіалах, а також окремих ділянках підприємства складені проміжні акти, то такі акти підписуються ревізуючими і посадовими особами цих об'єктів, що відповідають за господарські операції.

До підписування актів документальної ревізії можуть бути залучені також керівники і головні бухгалтери, які раніше працювали на підприємстві,

що ревізується, до періоду роботи яких належать виявлені порушення чи зловживання.

Крім керівника і головного бухгалтера підприємства, письмові пояснення дають також інші посадові чи матеріально відповідальні особи, які винні в порушеннях, зловживаннях, крадіжках, виявлених у ході ревізії. Пояснення чи заперечення повинні бути детально перевірені членами ревізійної бригади, а за ними подані мотивовані письмові заключення.

Якщо в ході проведення ревізії підприємства будуть виявлені великі крадіжки, зловживання чи порушення, то ці підприємства підлягають суцільній перевірці і щодо них складають окремі часткові проміжні акти з отриманими від посадових і винних осіб письмовими поясненнями. Такі акти підписуються членами ревізійної бригади, які брали участь у ревізії даної ділянки діяльності підприємства, і посадовими особами, які відповідають за збереження грошових засобів і товарно-матеріальних цінностей. Ці акти прикладають до основного акта комплексної ревізії, а факти проміжних актів включаються до основного акта, де коротко вказується сутність порушень чи крадіжок.

В акт ревізії повинні включатись тільки перевірені дані і факти, які витікають із документів і матеріалів підприємства, що ревізується, із зустрічних перевірок і перевірок фактичного змісту операцій, контрольних обмірів виконаних робіт, інвентаризацій засобів підприємства та із заключень спеціальних експертиз і перевірок тощо.

При складанні акта ревізії необхідно дотримуватись об'єктивності, ясності, точності опису змісту виявлених фактів і даних, лаконічності. У ньому повинні відобразитись основні питання, які мають принципове значення для підприємства, і фіксуватись тільки суттєві недоліки і порушення, на основі яких будуть будуватися висновки та пропозиції за результатами ревізії. Виявлені факти однорідних масових порушень, малоістотні факти попередньо групують і систематизують в окремих накопичувальних відомостях (журналах ревізії). У відомості порушень (журналах ревізії) зазначається: пе-

ріод, що перевіряється; дата і номер документа; дата і номер реєстру, в якому була зроблено бухгалтерський запис; зміст порушення чи зловживання; найменування зазначеного, наказу, правила, постанови і рішення уряду і вищих директивних органів; прізвище, ініціали і посади винних осіб (які здійснили і дозволили господарську операцію); сума порушення і збитки. Відомість підписується ревізуючим, керівником і головним бухгалтером підприємства, що ревізується.

Не допускається включення в акт ревізії особистих поглядів, думок, суб'єктивної оцінки дій керівних і посадових осіб. Акт ревізії не повинен містити такі формулювання: “бездіяльність”, “безгосподарність”, “головотяпство”, “розкрадач коштів”, “присвоєння державного майна”, “антидержавна практика” тощо.

Акт ревізії не потрібно загроможувати описом структури підприємства, що ревізується. В акті ревізії не потрібно наводити планові і звітні дані, які мають місце в періодичній і річній звітності.

Керівник ревізійної бригади доповідає окремо керівництву, яке призначило ревізію, про передовий досвід роботи, що виявлений у ході ревізії і потребує розповсюдження на інші підприємства.

Матеріали кожної ревізії після її завершення передаються ревізуючими або їх групою керівнику відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби.

Другий екземпляр відповідно оформленого акта ревізії передається керівником ревізійної групи керівнику підприємства, що ревізується, під розписку на першому екземплярі акта ревізії. Якщо акт ревізії підлягає передачі судово-слідчим органам, то один екземпляр (третій) передається в ці органи.

2. Висновки за матеріалами ревізії і прийняття заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків

Одним із важливих етапів ревізії є складання висновків про роботу підприємства, а також розробка заходів, направлених на усунення недоліків у його роботі, та організація контролю за виконанням прийнятих рішень.

У висновках дається коротка оцінка встановлених фактів і порушень. Висновки за підсумками ревізії не повинні переказувати зміст акта ревізії, а покликані давати характеристику стану роботи підприємства, що обревізоване. Оцінка недоліків повинна бути об'єктивною, необхідно вказати розміри матеріального збитку, втрат і безгосподарських витрат. У висновках наводять найважливіші факти і положення із акта ревізії. Висновки повинні розкривати причини порушень і зловживань. Пропозиції за актом ревізії повинні бути направлені на усунення виявлених порушень і недоліків, покращання роботи підприємства, забезпечення збереження цінностей; відрізнятися стислістю та конкретністю. У пропозиціях необхідно викласти практичні заходи щодо усунення недоліків і порушень, попередження можливості їх повторення. За кожним пунктом потрібно вказувати, що необхідно зробити для усунення недоліків, конкретні терміни і відповідальних осіб за виконання цих пропозицій. У пропозиціях не повинно бути загальних фраз, а важливо викласти, що необхідно зробити для попередження порушень, покращання господарської діяльності і збереження товарно-матеріальних і грошових цінностей. Щоб уникнути дублювання в оформленні ревізійних матеріалів, висновки і пропозиції подають у формі проектів наказу за результатами ревізії. Керівник відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби повинен забезпечити належний контроль за виконанням прийнятих рішень. Керівники підприємств, що обревізовані, зобов'язані у встановлений термін представити звіти про результати здійснених ними заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків, про що в журналі обліку проведених ревізій контрольно-ревізійного управління (відділу) робиться відмітка. Найбільш дієвим способом контролю за виконанням рішень за результатами ревізії є їх перевірка безпосередньо на об'єктах ревізії. У цьому випадку ревізор або другий спеціаліст (представник ревізуючого органу) складає на об'єкті ревізії акт про ви-

конання рішення за результатами ревізії. У випадку невиконання рішень ревізуючий орган приймає відповідні заходи, щоб забезпечити виконання даного рішення. Якщо є підстава для притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності, то матеріали ревізії передаються слідчим органам. Передачу матеріалів слідчим органам може проводити в необхідних випадках безпосередньо керівник ревізійної групи, який проводив ревізію. Матеріали, що передаються до судово-слідчих органів, повинні містити: заяву (лист), де повинно бути викладено, в чому полягає суть зловживання, які закони порушені, розмір нанесеного державі збитку, винні особи; акт ревізії, підписаний необхідними особами; оригінали документів чи копії документів, що підтверджують факти виявлених зловживань; пояснення тих осіб, діяльність яких ревізують, а також інших осіб, чиї свідчення мають значення для перевірки обставин здійснення зловживань; заключення ревізуючих за цими поясненнями. При передачі матеріалів ревізії судово-слідчим органам у справах контрольно-ревізійного органу повинні бути залишені: копія акта ревізії; копія пояснень посадових осіб обревізованої організації, винних у встановлених ревізією порушеннях і зловживаннях; копії основних документів, які підтверджують вказані в акті зловживання і порушення; документ, що підтверджує передачу матеріалів слідчим органам. При передачі матеріалів судово-слідчим органам для притягнення винних до відповідальності перед слідчими органами одночасно ставиться питання про прийняття заходів щодо забезпечення громадянських позовів, а керівнику підприємства, що ревізується, пропонується пред'явити до винних осіб громадянські позови про відшкодування нанесеного збитку. Якщо нанесено матеріальний збиток, але винні особи не притягуються до кримінальної відповідальності, чи кримінальну справу припинено, необхідно запропонувати керівнику підприємства, що ревізується, пред'явити громадянські позови до осіб, винних у нанесенні матеріального збитку. Контрольно-ревізійні органи повинні встановлювати ділові контакти з органами слідства при розслідуванні ними справ за матеріалами ревізії. Відмова про порушення кримінальної справи чи постанова слідчих органів

про припинення кримінальної справи, порушеної за матеріалами ревізії, можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку. Контрольно-ревізійні органи повинні здійснювати контроль за впровадженням у життя заходів щодо усунення виявлених ревізіями недоліків і порушень та виконанням прийнятих рішень, визначених наказом

3. Реалізація результатів ревізій і перевірок, проведених органами державної контрольно-ревізійної служби

Кваліфіковано провести ревізію, об'єктивно і принципово обґрунтувати кожний факт, викладений в акті, – важлива і відповідальна частина ревізійної роботи. Але на цьому ревізія не закінчується. Ревізія вважається завершеною, коли виявлені порушення усунуто, а фінансово-господарську діяльність налагоджено таким чином, що забезпечує виконання завдань, що стоять перед підприємствами, установами й організаціями, що були перевірені. Крім того, необхідно вжити заходи, які виключають можливість повторення аналогічних порушень на інших підприємствах, в установах і організаціях. При реалізації матеріалів ревізій (перевірок), вжитті заходів за їх наслідками необхідно керуватись основними нормативними актами, дотримуватись такого порядку. Важливе значення має усунення виявлених у ході проведення ревізії (перевірки) порушень законодавства з фінансових питань. У ході ревізії (перевірки) необхідно добиватись максимального усунення виявлених фінансових порушень, недоліків та відшкодування збитків. При виявленні значних порушень фінансової дисципліни, недостачі коштів, матеріальних цінностей працівники державної контрольно-ревізійної служби в ході ревізії, не чекаючи її завершення, складають за такими фактами проміжний акт, вимагають від посадових осіб необхідні пояснення. Матеріали ревізій, при необхідності, передаються згідно з описом правоохоронним органам для проведення розслідування, притягнення винних осіб до відповідальності, відшкодування збитків, і одночасно перед керівництвом підприємства (установи, організації), що перевіряється, ставиться питання щодо усунення виявлених пору-

шень. При проведенні ревізій і перевірок на підприємствах, в установах і організаціях необхідно ретельно перевіряти постановку роботи щодо відшкодування винними особами матеріальних збитків, незалежно від того, яким чином виявлено ці збитки. Показник відшкодування збитків за рахунок винних осіб є одним з показників ефективності та якості роботи контрольно-ревізійного апарату. Контрольно-ревізійний апарат повинен добиватись максимального відшкодування винними особами нанесених державі збитків відповідно до чинного законодавства України. Вилучення ревізорами оригіналів необхідних документів здійснюється у випадках, якщо їх збереження на об'єкті, що ревізується, не гарантується, а також у випадках виявлення фіктивних документів, підробок і фальсифікацій на строк до закінчення ревізії або перевірки. У справах організації, підприємства, установи залишається акт вилучення та копії або реєстр вилучених документів, завірені підписами ревізуючого та головного бухгалтера або іншої відповідальної особи організації, яка ревізується. Факти, що викладені в проміжних актах, у скороченій формі включаються до загального акта ревізії. Якщо вжитими в період ревізії заходами не забезпечено повне усунення виявлених порушень, ревізуючі готують і за підписом керівника (або його заступника) відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби направляють керівництву перевіреного об'єкта, його вищій організації вимоги щодо усунення виявлених порушень та вжиття заходів щодо повного відшкодування збитків і притягнення осіб, винних у допущених порушеннях, до дисциплінарної і матеріальної відповідальності. Загальні підстави й умови матеріальної відповідальності працівників за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації, регламентуються статтями 130–138 Кодексу законів про працю України, а дисциплінарної – статтями 139–152 КЗпПУ. При направленні листа до вищої організації, в разі необхідності вносять пропозиції щодо розриву контрактів із керівниками підвідомчих їм підприємств і організацій. У всіх випадках за результатами проведених ревізій (перевірок) у межах наданих прав контрольно-ревізійні підрозділи оформляють рішення про застосування фінансових санкцій. Фінансові санкції

за наслідками документальних перевірок та ревізій, які здійснюються органами державної контрольно-ревізійної служби України, застосовуються у розмірах, передбачених законодавчими актами, чинними на день завершення таких ревізій і перевірок. Згідно з Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.93 № 2939-ХІІ контрольно-ревізійним підрозділам надано право вилучати в дохід відповідного бюджету, залежно від підпорядкованості підприємств і організацій, виявлені ревізіями або перевітками приховувані і занижені валютні та інші платежі; стягувати до бюджету кошти, одержані міністерствами, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами й організаціями за незаконними угодами, без встановлених законом підстав та з порушенням чинного законодавства; застосовувати до підприємств, установ і організацій та інших суб’єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, передбачені пунктом 7 статті 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні”. Відповідно до пункту 3.5 Інструкції про порядок стягнення коштів та застосування фінансових санкцій органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженої наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 30.07.98 № 130, фінансові санкції, передбачені в підпунктах 3.3.1 і 3.3.2 цієї Інструкції, застосовуються щодо податків, інших платежів, за якими встановлено обов’язкове подання органам державної податкової служби податкових декларацій, розрахунків. Рішення про застосування фінансових санкцій приймається у строк не пізніше десяти днів з дня складання акта ревізії (перевірки). Рішення про вилучення і стягнення коштів та застосування фінансових санкцій за результатами ревізій і перевірок (далі – рішення) приймаються Головним контрольно-ревізійним управлінням України та контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, а також контрольно-ревізійними підрозділами (відділами і групами) в районах, містах, районах у містах (надалі контрольно-ревізійні органи), яким надано статус юридичної особи, за встановленою формою в п’яти примірниках: перший – надається підприємству, установі, ор-

ганізації та іншим суб'єктам підприємництва, у яких вилучаються кошти; другий – органам державної податкової служби для контролю за надходженнями коштів до бюджетів та державних цільових фондів; третій – органу, якому безпосередньо підпорядковано підприємство, установа, організація та інший суб'єкт підприємницької діяльності, для відповідного реагування; четвертий – за необхідністю, органу статистики для контролю за внесенням відповідних змін до статистичної звітності. Останній примірник залишається у справах органу державної контрольно-ревізійної служби, яким прийнято рішення. Платежі за прийнятими рішеннями перераховуються підприємствами, установами й організаціями на відповідні розділи і параграфи класифікації доходів бюджету самостійно у десятиденний термін з дня прийняття рішення, а при несвоєчасній сплаті зазначені суми стягуються податковими органами в порядку, передбаченому чинним законодавством. Суми відрахувань на позабюджетні рахунки контрольно-ревізійних підрозділів стягуються органами державної контрольно-ревізійної служби в порядку, передбаченому чинним законодавством. Вилученню підлягають визначені на підставі матеріалів ревізій і перевірок усі суми, незалежно від фінансового стану підприємства, установи, організації чи іншого суб'єкта підприємницької діяльності. При поданні позовів до арбітражних судів із метою стягнення належних бюджету платежів, сум фінансових санкцій, відшкодування збитків необхідно керуватись такими вимогами. Статтею 2 Адміністративно-процесуального кодексу України (АПКУ) визначено, що арбітражний суд порушує справи за позовними заявами, в тому числі й заявами державних та інших органів, які звертаються до арбітражного суду у випадках, передбачених законодавчими актами України. Крім того, цією ж статтею окремо передбачено право органів державної контрольно-ревізійної служби України звертатися до арбітражних судів із письмовими заявами про банкрутство. Отже, у зв'язку із специфікою роботи, у органів державної контрольно-ревізійної служби може виникнути необхідність звернутися до арбітражного суду як з майновим – з вимогою відшкодування сум, так і немайновим – з вимогою визнати договір

чи інший акт незаконним – позовами. Необхідно звернути увагу на те, що, відповідно до статті 5 АПКУ, спір може бути передано на вирішення арбітражного суду за умови додержання сторонами встановленого для даної категорії спорів порядку їх доарбітражного врегулювання. Не поширюються вимоги щодо доарбітражного врегулювання господарських спорів на спори про визнання недійсними договорів та деякі інші господарські спори. Звернутися до арбітражного суду з позовною заявою в інтересах держави може тільки юридична особа. Контрольно-ревізійні відділи (групи), які за своїм статусом не є юридичними особами, повинні подати клопотання до вищої організації щодо звернення до арбітражного суду та представити необхідні для цього документи ревізій (перевірок). Підприємства та організації, що порушили майнові права і законні інтереси інших підприємств і організацій або держави, зобов'язані поновити їх, не чекаючи претензій, порядок пред'явлення та розгляду яких регламентовано статтею 6 АПКУ. Порядок, строки розгляду і повідомлення про розгляд претензій регламентовано статтями 7 та 8 АПКУ. Крім того, у доарбітражному (претензійному) порядку врегулювання господарських спорів законодавець статтею 9 АПКУ передбачає відповідальність сторін. Розділом VIII (статті 54–58) АПКУ законодавчо регламентовано порядок подання позову. Документи, що додаються до позовної заяви, відповідно до статті 57 АПКУ, повинні підтверджувати: 1) вжиття заходів щодо арбітражного врегулювання господарського спору з відповідачем; 2) відправлення відповідачеві копії позовної заяви і доданих до неї документів; 3) обставини, на яких ґрунтуються позовні вимоги. До заяви про визначення акта недійсним додається також копія акта, що опротестовується або засвідчений витяг з нього. При об'єднанні позовних вимог необхідно мати на увазі, що згідно зі статтею 58 АПКУ в одній позовній заяві може бути об'єднано кілька вимог, пов'язаних між собою підставою виникнення або поданими доказами. Поряд з цим можуть бути адміністративні стягнення. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу України” уповноважує Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Автономній

Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійні підрозділи (відділи і групи) у районах, містах, районах у містах накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших посадових осіб підприємств, установ і організацій адміністративні стягнення. Застосування органами державної контрольно-ревізійної служби заходів адміністративного впливу повинно провадитись у межах їх компетенції відповідно до законодавства. Ніхто не може бути підданий впливу у зв'язку з адміністративним правопорушенням, а тільки на підставі та за порядком, встановленим законодавством. При впровадженні у справах про адміністративні правопорушення – порушення законодавства з фінансових питань, їх розгляді, винесенні постанов за цими справами, здійсненні контролю за виконанням постанов про накладення адміністративних стягнень необхідно керуватись Кодексом України про адміністративні правопорушення та Рекомендаціями щодо застосування адміністративних стягнень за порушення законодавства з фінансових питань, погоджених листом Генеральної прокуратури України від 22.01.98 № 05/3-бвих-98 і надісланих на місця листом Головного контрольно-ревізійного управління України від 24.02.98 № 13–18/45. Види порушень законодавства з фінансових питань, а також розміри адміністративних стягнень, визначені статтею 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення (у подальшому КУпАП) такі: § приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків; § відсутність бухгалтерського обліку або порушення установленого порядку; § внесення неправдивих даних до бухгалтерської або статистичної звітності; § несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації коштів і матеріальних цінностей; § порушення правил ведення касових операцій; § перешкоджання працівникам державної контрольно-ревізійної служби у проведенні ревізій та перевірок. Невжиття заходів щодо відшкодування з винних осіб збитків від недостачі, розтрат, крадіжок і безгосподарності тягнуть за собою накладання штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті ж самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягнен-

ню за одне з правопорушень, зазначених у частині першої цієї статті, тягнуть за собою накладання штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Від імені державної контрольно-ревізійної служби в Україні розглядати справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням законодавства з фінансових питань (стаття 164-2 КУпАП), і накладати адміністративні стягнення мають право начальник Головкин України та його заступники, начальники контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі та їх заступники (стаття 234-1 КУпАП). Адміністративна відповідальність за порушення законодавства з фінансових питань, передбачена статтею 164-2 КУпАП, настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до чинного законодавства кримінальної відповідальності. Про наслідки ревізії або перевірки в обов'язковому порядку надсилається лист керівництву об'єкта, що ревізувався (перевірявся), з обов'язковими вимогами щодо усунення виявлених порушень, а також вищим органам управління (за підпорядкованістю), інформуються відповідні органи державної влади, а в необхідних випадках матеріали ревізій чи перевірок невідкладно надсилаються правоохоронним органам. При виявленні порушення законів України, постанов Верховної Ради України, нормативних актів Президента України і Кабінету Міністрів України, а також нормативних актів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, зареєстрованих у встановленому порядку в Міністерстві юстиції України, у випадках, передбачених чинним законодавством, подається інформація: · Головним контрольно-ревізійним управлінням України – Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади; · контрольно-ревізійними управліннями в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі – Головному контрольно-ревізійному управлінню України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, обласним, районним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям; · контрольно-ревізійними відділами у райо-

нах, містах і районах у містах – контрольно-ревізійним управлінням в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, відповідним місцевим державним адміністраціям;· результати ревізій виконання бюджетів в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі та стану роботи фінансових органів і органів Державного казначейства повідомляються керівником ревізійної групи Раді міністрів Автономної Республіки Крим, керівництву обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій та в разі необхідності розглядаються на засіданнях Ради міністрів Автономної Республіки Крим, колегій обласних, Київської і Севастопольської міських державних адміністрацій;· результати ревізій виконання бюджетів районів, міст, районів у містах та стану роботи фінансових і казначейських органів цих регіонів доповідаються місцевим державним адміністраціям та розглядаються на засіданнях їх колегій, для участі в роботі яких у райони (міста) виїжджають керівні працівники обласного фінансового управління чи контрольно-ревізійного управління в області (місті). Керівництво обласного фінансового управління і контрольно-ревізійного в області (місті) вирішує також питання про необхідність розгляду наслідків таких ревізій на засіданні обласного (міського) фінансового управління;· результати ревізій виконання бюджетів сільських і селищних рад та забезпечення збереження у них коштів виносяться на розгляд виконкомів цих рад, а в необхідних випадках – на розгляд відповідних рад вищого рівня.Забезпечити гласність у ревізійній роботі на всіх її етапах – найголовніше завдання кожного контролера-ревізора. Однією з форм гласності та участі громадськості в проведенні ревізій і перевірок є доповіді ревізорів. Перед тим, як оприлюднити результати ревізії, доцільно проінформувати про них керівника підприємства, установи, організації і порадитися, на яких зборах чи нараді доповісти про результати ревізії. Перевіряючому необхідно ретельно підготуватися до виступу на зборах чи нараді.Виступ повинен бути конкретним, ґрунтуватися на фактах, із зазначенням виявлених порушень, їх причин і винних осіб. З урахуванням висловлених міркувань ревізуючий після зборів чи наради спільно з адмініс-

трацією уточнює план або перелік заходів, спрямованих на усунення недоліків та покращання фінансово-господарської діяльності організації, яку перевіряють. Ці заходи оформляються наказом або розпорядженням керівника підприємства, організації, установи, що перевірялася. У разі потреби матеріали ревізій (перевірок) оприлюднюються через засоби масової інформації. Працівники органів ДКРС готують і вносять пропозиції, беруть участь у підготовці проектів рішень, наказів щодо усунення виявлених фінансових порушень. Якщо діями чи бездіяльністю посадових осіб державі або юридичній особі заподіяні матеріальні збитки, але їх дії в кримінальному порядку не розглядаються, належить поставити вимоги перед керівником перевіреної або вищої (за підпорядкуванням) організації щодо пред'явлення позовів до винних осіб. Контроль за станом усунення виявлених порушень, виконання рішень за наслідками проведених ревізій (перевірок). Важливим методом підвищення дієвості ревізій і перевірок є чітко організований подальший контроль за фактичним виконанням розроблених заходів, виданих наказів, прийнятих рішень та інших документів, який повинен здійснюватися регулярно. Контроль за виконанням вжитих заходів щодо усунення порушень здійснюється шляхом отримання інформації від керівників підприємств і організацій. Проте найбільш дієвою формою контролю є перевірка прийнятих рішень і вжитих заходів, повноти відшкодування збитків, надходження до бюджету належних коштів безпосередньо на підприємствах, в установах і організаціях, що перевірялись. Враховуючи, що перевірка виконання рішень є важливим завданням, цю роботу необхідно передбачувати в планах роботи і по можливості доручати такі перевірки тим контролерам-ревізорам, які раніше проводили ревізії в цих організаціях. Проведену ревізію (перевірку) потрібно вважати завершеною лише після того, як забезпечено фактичне усунення виявлених фінансових порушень і недоліків. У разі виявлення фактів невжиття заходів щодо відшкодування збитків, випадків повторення правопорушень, за які вже було накладено адмінстягнення, приймаються рішення про повторне накладення адміністративних стягнень. Усі суми, які фактично відшкодовані,

поновлені, перераховані до бюджету, факти притягнення винних осіб до дисциплінарної та матеріальної відповідальності повинні мати документальне підтвердження. Контрольно-ревізійні підрозділи в обов'язковому порядку передбачають у планах роботи проведення повторних перевірок стану усунення виявлених порушень законодавства з фінансових питань. Наслідки таких перевірок оформляються актом (довідкою), розглядаються керівництвом, після чого приймаються відповідні рішення. Таким чином, дієвість кожної ревізії (перевірки), тобто вжиття заходів, що забезпечують зміцнення фінансової дисципліни, економне витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей у бюджетних установах, на підприємствах і організаціях усіх форм власності є найважливішим завданням державної контрольно-ревізійної служби.

11.4. Звіт про контрольно-ревізійну роботу та подання термінових донесень за виявленими порушеннями фінансової дисципліни

Звіт про контрольно-ревізійну роботу затверджено наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 18.12.97 № 165 (зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 04.03.99 № 21). 1. Загальні положення. Звіт про контрольно-ревізійну роботу складається і подається органами державної контрольно-ревізійної служби за наслідками її контрольно-ревізійної роботи наростаючим підсумком із початку року (відсутність того чи іншого показника (рядок, графа) прокреслюється). У звіт включаються дані після закінчених та оформлених у звітному періоді ревізій і перевірок, у тому числі за проміжними актами, матеріали яких передані у правоохоронні органи, які проведені безпосередньо працівниками державної контрольно-ревізійної служби. Дані про фінансові порушення, виявлені іншими контролюючими органами, до звіту не включаються. У разі остаточного опротестування (скасування) матеріалів ревізії (перевірки) за фактами порушень фінансової дисципліни в арбітражному суді суми виявлених порушень із показників звітності виключають-

ся. Суми незаконних витрат, недостач і розкрадань грошових коштів в іноземній валюті включаються у звіт шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю, що діє на території України, за курсом Національного банку України на день виявлення порушень фінансової дисципліни (складання акта), а відшкодовані, повернуті (поновлені) суми – за курсом на день здійснення таких операцій. Зведений звіт про контрольно-ревізійну роботу контрольно-ревізійного управління включає в себе дані звітів усіх структурних підрозділів, які йому підпорядковані. Звіт про контрольно-ревізійну роботу підписує начальник контрольно-ревізійного управління або його заступник, у регіонах і містах – начальник контрольно-ревізійного відділу або його заступник.

2. Розділ I. Перевірено підприємств, установ і організацій (кількість). У цьому розділі відображається кількість підприємств, установ і організацій, що зареєстровані органами статистики в Єдиному державному реєстрі, на яких проведені ревізії та перевірки, за винятком зустрічних. Ревізія і перевірка вважається проведеною, якщо за її результатами складені і підписані у встановленому порядку відповідно акт або довідка. У окремих рядках наводяться дані про загальну кількість перевірених підприємств, установ і організацій, включаючи і тих, які утримуються за рахунок бюджетних коштів.

3. Розділ II. Ревізіями і перевітками виявлено незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат, недостачі, розкрадання коштів і матеріальних цінностей. У цьому розділі показуються виявлені ревізіями та перевітками: незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати коштів і матеріальних цінностей, їх нестачі і розкрадання. У показниках цього розділу відображається відповідно кількість підприємств, установ та організацій, де встановлені факти незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат, недостачі і розкрадання коштів і матеріальних цінностей, їх сума в цілому; кількість підприємств, установ і організацій, де встановлені факти незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат коштів і матеріальних цінностей та їх сума, в тому числі окремо за бюджетними установами та організаціями. У показник “незаконних і не за цільовим призначенням проведе-

них витрат коштів і матеріальних цінностей” включаються виявлені ревізіями і перевітками:– бюджетні кошти, що передбачені для державних потреб (програм), які витрачені незаконно, з порушенням чинного законодавства, діючих нормативних актів (у тому числі про бюджетну систему), не за цільовим призначенням і не для державних потреб, внаслідок чого державна, комунальна власність перейшла у недержавну (колективну, приватну);– вартість основних засобів, інших матеріальних цінностей, що знаходились у державній, комунальній власності і незаконно перейшли у недержавну власність;– суми, витрачені бюджетними організаціями понад виділені на заробітну плату асигнування (у зв’язку з утриманням працівників понад затверджену штатну чисельність, внаслідок незаконного підвищення окладів, ставок, за невідпрацьований час тощо);– незаконно виплачені суми премій, пенсій, компенсацій, допомоги, стипендій;– незаконні видатки внаслідок безпідставного списання підзвітних сум за відрядженнями;– незаконні витрати державних бюджетних коштів, що допущені в результаті завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг (інших кількісних показників), встановлених норм витрат;– суми, недоотримані державними підприємствами та організаціями при реалізації основних засобів (інших матеріальних цінностей) внаслідок порушення встановленого порядку визначення їх вартості (продажу за заниженими цінами);– незаконне списання за обліком перерахованих сум (дебіторської заборгованості) за неотримані послуги, матеріальні цінності;– інші незаконні витрати державних коштів і матеріальних цінностей, що спричинили збитки об’єкта контролю;– витрати коштів державного бюджету, місцевих бюджетів не за цільовим призначенням, наприклад, кошти, виділені на заходи, пов’язані з ліквідацією наслідків Чорнобильської катастрофи, витрачені не за призначенням на фінансування соціально-культурних закладів, установ за іншими державними програмами;– витрати бюджетних коштів на утримання апарату міністерства понад затверджений кошторис у межах загальних бюджетних асигнувань за системою цього міністерства (у т. ч. за рахунок коштів, виділених на утримання підвідомчих організацій).Незаконними

витратами вважаються витрати, проведені з порушенням чинного законодавства при умові списання за касовими видатками бюджетної установи, а також фактичні витрати, здійснені понад затверджені ліміти на відповідний період; суми втрат, віднесені на собівартість робіт, послуг суб'єктами господарської діяльності, що призвели до прямих збитків підприємства (завищення норм витрат, тарифів, розцінок тощо). Не включаються в незаконні витрати:— суми дебіторської заборгованості, що рахуються за обліком і термін повернення та позовної давності яких минув;— суми витрат (фінансування яких передбачається за рахунок прибутку, цільових коштів та інших джерел), віднесені на собівартість робіт, послуг суб'єктами господарської діяльності;— інші незаконні витрати, що не спричинили збитків. У показник недостачі і розкрадання коштів і матеріальних цінностей включаються виявлені ревізіями та перевітками недостачі і розкрадання коштів і матеріальних цінностей на підприємствах, в установах і організаціях та інші збитки, виявлені у недержавній формі власності.

4. Розділ III. Виявлено інших порушень фінансової дисципліни. У цьому розділі показуються виявлені ревізіями і перевітками:— суми завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів, у тому числі у зв'язку з завищенням і неправильним обрахуванням штатів, контингенту, інших кількісних показників, а також застосуванням норм витрат із порушенням чинного законодавства;— лишки коштів і матеріальних цінностей на основі оформлених у встановленому порядку матеріалів інвентаризацій;— суми заниження при обліку вартості основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей (суми їх дооцінки, індексації відповідно до існуючого порядку, які безпідставно не були відображені при бухгалтерському обліку і звітності). Крім того, у цьому розділі відображаються суми вартості матеріальних цінностей і коштів, які безпідставно не були оприбутковані при бухгалтерському обліку, але є в наявності;— зайво зараховані, але не сплачені суми: заробітної плати, за виконані роботи, послуги тощо;— кошти, приховані в банках України та за кордоном;— занижена вартість приватизованого майна та орендної плати;— сума іммобілізації обігових коштів підприємства;— сума

взаємозаліку, проведеного при відсутності на зазначену дату недоїмки по платежах до бюджету, яка не належить до незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат.

5. Розділ IV. Донараховано до бюджету платежів та інших сум, відрахувань до державних фондів. У цьому розділі (рядок 150) показуються суми, які донараховані за наслідками ревізій та перевірок і підлягають внесенню до бюджету, державних позабюджетних фондів, у тому числі внаслідок:– заниження платниками сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, інших доходів, а також належних до сплати сум пені, штрафних санкцій за такі порушення;– кошти, одержані міністерствами, державними комітетами, державними фондами, підприємствами, установами, організаціями за незаконними угодами та з порушенням чинного законодавства;– не внесення належних відрахувань до державних фондів і сум штрафних санкцій за такі протиправні дії;– пеня і штрафи за скасованими взаємозаліками.

6. Розділ V. Вжиті заходи за наслідками ревізій та перевірок. У цей розділ включаються дані про вжиті заходи щодо усунення виявлених порушень фінансової дисципліни як в ході проведення ревізій та перевірок на підприємствах, в установах і організаціях, так і на підставі рішень, інших заходів, прийнятих за їх результатами. Такі дані повинні бути підтверджені. У зв'язку з цим у відповідних рядках цього розділу відображаються:– суми, які фактично внесені, перераховані на відшкодування незаконних витрат, що призвели до збитків;– суми, які фактично повернені, поновлені за бухгалтерським обліком на усунення встановлених ревізіями та перевітками незаконних витрат, що не призвели до збитків;– суми відшкодування за виявленими недостачами, розкраданнями та іншими збитками;– сума взаємозаліку, що віднесена до незаконних витрат і скасована на момент складання звітності. В окремому рядку розділу відображають суми, що фактично внесені до бюджету, державних фондів (з урахуванням сум фінансових, штрафних санкцій) за наслідками проведених ревізій та перевірок. Відповідно окремо відображають такі дані:– суми скорочених, зарахованих у поточне фінансування завищених бюджетних асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів;– суми виявлених

лишків коштів і вартості матеріальних цінностей, які оприбутковані і проведені по бухгалтерському обліку і звітності;– суми заниження в обліку вартості основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей, що відновлені по бухгалтерському обліку;– розмір поновленої в обліку зайво нарахованих, але не сплачених сум: заробітної плати, за виконані роботи, послуги тощо;– розмір поновлених в обліку коштів, прихованих у банках України та за кордоном;– розмір поновлених в обліку вартості приватизованого майна та орендної плати;– сума взаємозаліку, що віднесена до інших порушень фінансової дисципліни і скасована на момент складання звітності.Поряд з цим в окремому рядку показується кількість справ, які передані (направлені) органам Прокуратури, СБУ, МВС, і по рядку 210 – суми, що визначають розміри незаконних витрат, недостачі, розкрадань грошових коштів і матеріальних цінностей, донарахованих платежів і доходів до бюджету та державних фондів, інших порушень, які відображені в матеріалах ревізій і перевірок.Окремо (у відповідному показнику) показується кількість осіб, що притягнута за наслідками ревізій і перевірок до дисциплінарної (включаючи звільнення), матеріальної відповідальності, та окремо відображається кількість звільнених із займаних посад осіб.7. Розділ VI. Середньоспискова чисельність ревізорів. У цьому розділі (рядок 240) показується середньоспискова чисельність ревізорів, що визначається шляхом ділення сум фактичної чисельності ревізорів, які працюють в органах державної контрольно-ревізійної служби, на перше число кожного місяця на кількість місяців (за півроку або рік).

Порядок подання термінових донесень за виявленими порушеннями фінансової дисципліни З метою покращання стану роботи з питань підготовки і подання до Головного контрольно-ревізійного управління України термінових донесень за фактами виявлених порушень фінансової дисципліни наказом від 10.02.98 № 30 Головного контрольно-ревізійного управління України встановлено порядок підготовки подання термінових донесень. При цьому визначено, що термінові донесення подаються за всіма фактами виявлених порушень фінансово-бюджетної дисципліни, використання

бюджетних коштів не за цільовим призначенням, недостачі, розкрадань в особливо великих розмірах (понад 17 тис. грн.). У зв'язку з цим начальники управлінь Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі повинні забезпечити в п'ятнадцятиденний термін з дня підписання акта ревізії (перевірки) подання термінових донесень в управління організаційної роботи Головного контрольно-ревізійного управління України. При підготовці термінових донесень необхідно дотримуватись таких вимог:– чітко зазначити точну назву організації, підприємства, де виявлено фінансові порушення, зловживання, кому безпосередньо підпорядковується і до сфери дії якого міністерства належить, в зв'язку з чим проводилася ревізія (за планом, за чийм дорученням і т. д.), дата початку і закінчення ревізії, суть виявлених порушень, їх розмір;– викласти обставини та умови, що сприяли фінансовим порушенням, зловживанням, методи розкрадань і зловживань, протягом якого періоду здійснювались розкрадання і ким саме (прізвище, посада);– назвати причини несвоєчасного виявлення розкрадань, вжиті заходи до осіб, що проводили ревізії і не виявили розкрадань;– вказати, якими методами проводилась ревізія, перерахувати послідовність дій ревізуючих, вжиті ними заходи, що впливають із виявлених фактів порушень, пропозиції щодо запобігання зловживанням.

РОЗДІЛ 10. КООРДИНАЦІЯ ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНИХ І ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ ЩОДО ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ І ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЗЛОВЖИВАНЬ

12.1. Координація процедур контролюючих і правоохоронних органів Основу правового поля для втручання державних органів у діяльність суб'єктів господарювання становлять статті 41 і 67 Конституції України, стаття 55 Закону України “Про власність”, статті 10 і 15 Закону України “Про підприємництво” та статті 32 і 33 Закону України “Про підприємства в Україні”. Суть зазначених положень цих законодавчих актів полягає у тому, що держава гарантує власникові непорушне володіння, користування і розпорядження об'єктами власності. Власник має право вчиняти щодо свого майна будь-які дії, що не суперечать закону. Тобто, здійснюючи свої права, власник зобов'язаний не порушувати права, свободи, гідність та інтереси інших громадян і суспільства в цілому, що охороняються законом; не завдавати шкоди навколишньому середовищу, сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. При цьому статтею 19 Конституції України визначено, що “органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України”. Ця вимога стосується як контролюючих, так і правоохоронних органів, її порушення в момент призначення ревізії чи перевірки може призвести не тільки до відміни їх результатів, але і до подання позову до контролюючого органу з метою відшкодування об'єкту контролю шкоди, заподіяної неправомірним втручанням у реалізацію власником його прав щодо володіння, користування й розпорядження майном в обсязі, передбаченому пунктом 4 статті 48 Закону України “Про власність”. Необхідно врахувати і те, що в засадах державної політики України в галузі прав людини, які затверджені постановою Верховної Ради України 17.06.99 № 757-XIV, міститься таке положення: “Визнання обмеженості свободи держави, її органів і посадових осіб відповідно до принципу, згідно з яким дозволено лише те, що прямо передбачається зако-

ном”. Стосовно державної контрольно-ревізійної служби в Україні (далі – ДКРС), нормативно-правовим актом, який визначає завдання, функції, права і відповідальність її органів, є Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” (далі – Закон). При прийнятті рішення про можливість проведення органом ДКРС ревізії чи перевірки положення Закону не можуть бути підмінені положеннями Законів України “Про прокуратуру” чи “Про міліцію”, що визначають повноваження органів прокуратури Міністерства внутрішніх справ (МВС). Адже жодним із законів не визначено, що органам ДКРС делегується право здійснювати за їх зверненнями ревізії і перевірки незалежно від форми власності й одержання бюджетних коштів. Згідно зі статтею 14 Закону органи ДКРС проводять ревізії і перевірки суб’єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи. За дорученням прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, податкових адміністрацій у випадках, передбачених Законом, органи ДКРС проводять ревізії та перевірки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності. Якщо стосовно змісту частини першої і другої зазначеної статті 14 Закону непорозуміння між контролюючими і правоохоронними органами виникають лише зрідка і в основному щодо поняття “підконтрольні”, то через відсутність правового трактування Закону частина третя цієї статті, що викладена в редакції: “Ревізії та перевірки на прохання правоохоронних органів можуть проводитись також і в інших випадках, передбачених чинним законодавством”, майже завжди стає своєрідним яблуком розбрату. Законодавець у січні 1993 року настільки нечітко виклав це положення, що тривалий час ніхто аргументовано не може довести, в яких ще випадках, крім передбачених у першій і другій частині статті 14 Закону, органи ДКРС можуть проводити ревізії і перевірки. Керуючись зазначеними положеннями нормативно-правових актів, виходячи з узагальнення практики розгляду арбітражними судами справ за участю контрольно-ревізійних органів та приписів прокурорів, що пред’явлені

органам ДКРС за підсумками перевірки виконання Указу Президента від 23.07.98 № 817 “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності”, контрольно-ревізійні працівники вважають, що інших випадків для проведення органами ДКРС самостійно ревізійних дій чинним законодавством не визначено. Окремі правоохоронці категорично не погоджуються з таким підходом. Вони стверджують, що, відмовляючи у проведенні ревізій на непідконтрольних підприємствах за дорученнями правоохоронних органів, які здійснюють дослідчі перевірки, органи ДКРС тим самим нехтують вимогами чинного законодавства. Тобто маємо не ними викликаний спір двох органів виконавчої влади, обов’язок яких захищати інтереси держави, включаючи її громадян і суб’єктів господарювання. Для вирішення цієї проблеми через прийняття відповідного нормативно-правового акта доцільно розглянути правові підстави, що дають право правоохоронним органам вимагати проведення ДКРС ревізій і перевірок. Головним законодавчим актом, на який часто посилаються представники правоохоронних органів при зверненні щодо обов’язкового проведення ревізії, є Кримінально-процесуальний кодекс (КПК) України. Цей Кодекс діє під час дізнання, попереднього слідства або судового розгляду справи. В ньому визначено перелік учасників кримінального судочинства: обвинувачений, підозрюваний, захисник, потерпілий, цивільний позивач, цивільний відповідач та інші представники, а також інші учасники процесу – свідок, експерт і спеціаліст. Поряд із регламентацією прав і обов’язків цих осіб Кодекс визначає права й обов’язки судді, прокурора, слідчого та особи, яка проводить дізнання. Однак жодним пунктом чи статтею Кодексу не визначено повноваження органів ДКРС або ревізора щодо проведення ревізій і перевірок. Не визначено також місця акта ревізії серед доказів за кримінальною справою. За статтею 65 Кодексу акт ревізії в кращому разі можна класифікувати як “інший документ”. Дійсно, стаття 66 Кодексу містить положення про те, що особа, яка проводить дізнання, слідчий, прокурор і суд мають право “вимагати проведення ревізії” і що “виконання цих вимог є обов’язковим для всіх громадян, підприємств, установ і організацій”.

Проте зазначені положення записані в статті “Збирання і подання доказів”, а право “вимагати проведення ревізії” надане лише зазначеним вище особам у справах, що перебувають у їх підпорядкуванні. При одержанні відомостей про порушення і за наявності достатніх даних, що вказують на ознаки злочину, прокурор, слідчий, орган дізнання чи суддя повинні порушити кримінальну справу. У такому випадку ніяких суперечностей відносно трактування частини першої статті 14 Закону щодо проведення “ревізії та перевірки суб’єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи”, між органами ДКРС і правоохоронними органами немає. Коли ж даних для порушення кримінальної справи недостатньо і необхідно перевірити заяву або повідомлення про злочин до порушення справи, то така перевірка, як зазначено в статті 97 КПК України, здійснюється прокурором, слідчим або органом дізнання в строк не більше 10 днів шляхом отримання пояснень від окремих громадян чи посадових осіб або витребування необхідних документів. Отже, про дослідчу ревізію органом ДКРС з метою порушення кримінальної справи в КПК не згадується. Потрібно також підкреслити, що попереднє слідство або дізнання проводиться лише після порушення кримінальної справи (статті 104, 113 КПК України), тому про відмову органів ДКРС у проведенні ревізій чи перевірок на стадії попереднього слідства не може бути і мови. Таким чином, звернення прокурора, слідчого, органу дізнання чи судді до органу ДКРС з вимогою на проведення, згідно зі статтею 66 КПК, ревізії на непідконтрольному об’єкті можна вважати правомірним і обов’язковим до виконання лише за умови порушення щодо об’єкта контролю кримінальної справи. В інших випадках (при посиланні на статтю 20 Закону України “Про прокуратуру”, статтю 11 Закону України “Про міліцію”, статті 12 і 18 Закону України “Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю” тощо) звернення правоохоронних органів на проведення органами ДКРС ревізійних дій є обов’язковими для них лише за умов проведення ревізій та перевірок на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях.

ях всіх форм власності, що визначено частиною другою статті 14 Закону. Суть підконтрольності для органів ДКРС підприємств, установ і організацій випливає зі статті 2 Закону. У проекті Інструкції про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, що підготовлена Головним контрольно-ревізійним управлінням України, дано таке її визначення: “Підконтрольні органам ДКРС підприємства, установи, організації – центральні і місцеві органи виконавчої влади, Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, державні і недержавні фонди, підприємства, установи та організації, господарські товариства, об’єднання підприємств, спілки тощо незалежно від форм власності, відомчої належності, підпорядкованості та місця розташування, що одержують (або одержували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів, у тому числі кошти державних цільових фондів, що включені до зведеного бюджету держави, пільги із сплати податків чи інших обов’язкових платежів та (або) кошти державних валютних фондів”. Таке роз’яснення діючого Закону в Інструкції не звужує коло суб’єктів можливого проведення ревізій і перевірок, а, навпаки, створює умови для правового призначення та законного проведення ревізій і перевірок. З огляду на інтереси держави, в проекті Інструкції вперше знайшло місце таке положення, як участь працівників ДКРС у проведенні ревізій (перевірок) суб’єктів підприємницької діяльності, що здійснюється іншими державними контролюючими органами. Це положення дає можливість органам ДКРС здійснювати в ході ревізій на непідконтрольних об’єктах тематичні перевірки, але очолювати такі ревізії повинні органи податкової служби, державної інспекції і контролю за цінами, державної служби боротьби з економічною злочинністю чи інші державні органи, які мають законодавчо визначені повноваження на проведення перевірок на таких підприємствах. Для формування у працівників правоохоронних і контролюючих органів єдиних методологічних підходів при призначенні і проведенні ревізії або перевірки, що має винятково важливе значення для встановлення і документування фінансових

порушень, необхідно визначитись із іншими основними поняттями, які використовуються в практиці їх спільної роботи, зокрема такими, як “законодавство з фінансових питань”, “ревізія”, “перевірка”, “зустрічна перевірка”, “компетенція”, “збитки” тощо. Поєднавши певні положення нормативно-правових актів та наявну практику контрольно-ревізійної роботи, автор схильний стверджувати, що ці терміни мають таке значення: 1. “Законодавство з фінансових питань” – сукупність чинних на будь-який момент контрольного періоду нормативно-правових актів держави, якими регулюються процеси утворення, розподілу та використання фінансових ресурсів держави. Основними видами фінансових ресурсів є: прибуток; амортизаційні відрахування; податки і збори з підприємств, установ і організацій; прямі і непрямі податки з населення, відрахування на соціальні цілі; доходи від зовнішньоекономічної діяльності; виручка від реалізації безгосподарного та наявного в надлишках майна; надходження від продажу державних запасів і резервів; надходження від оренди об’єктів нерухомості, земельних ділянок, устаткування, транспортних засобів; надходження з погашення кредитів, наданих раніше іншим державам; одержання кредитів і гуманітарної допомоги з-за кордону; надлишок обігових коштів. Оскільки в статті 2 Закону визначено, що “ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установи, організації, дотримання законодавства з фінансових питань...”, то розкриття цього терміну в контексті з розумінням відмінності ревізії від перевірки дає можливість обґрунтувати необхідність і можливість перевірки в ході ревізії органами ДКРС питань стосовно нарахування і сплати податків, інших обов’язкових платежів тощо. Загальновідомо, що фінансові ресурси України включають у себе державні фінансові ресурси (бюджетні кошти і кошти державних цільових фондів), ресурси підприємницьких структур та індивідуальні (громадські) фінансові ресурси. До фінансових ресурсів держави не відносять лише фінансові ресурси іноземних держав, які знаходяться на території України в користуванні посольств, консульств. 2. “Ревізія” – форма наступного контролю, що являє со-

бою систему обов'язкових контрольних дій за документальною і фактичною перевіркою дотримання підприємством, установою чи організацією законодавства з фінансових питань, законності, доцільності й ефективності здійснених господарських і фінансових операцій, достовірності обліку і звітності, спосіб викриття і документування незаконного утворення, розподілу або використання фінансових ресурсів, недостач коштів і матеріальних цінностей, а також метод аналізу законності і правильності дії посадових осіб при здійсненні фінансово-господарських операцій.

3. “Перевірка” – метод документального контролю за окремими ділянками фінансово-господарської діяльності підприємства, установи чи організації, спосіб виявлення і документування незаконного утворення, розподілу або використання фінансових ресурсів. Якщо під час ревізії здебільшого потрібно перевіряти всі три складові існування фінансових ресурсів – утворення, розподіл та використання, то при перевірці допускається вибірковість і фрагментарність таких дій – перевіряється утворення і розподіл (переважно податковими органами) або розподіл і використання фінансових ресурсів (переважно контрольно-ревізійними органами).

4. “Зустрічна перевірка” – метод документального підтвердження підприємством, установою чи організацією, що мали договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, на прохання контролюючого чи правоохоронного органу виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності (повноти відображення в обліку об'єкта контролю). У жодному нормативно-правовому акті України немає визначення “зустрічної перевірки” як примусового процесу для об'єкта, на якому вона проводиться. Тобто є або ревізія, або перевірка, іншого законодавством не визначено. Якщо при одержанні на письмовий чи усний запит ревізора від підприємства, установи чи організації, що мали договірні взаємовідносини з об'єктом контролю, документів стосовно виду, обсягу чи якості операцій та розрахунків виникає підозра у їх достовірності, то перевіряючий чи правоохоронний орган має право, згідно з пунктом 3 Указу Президента України від 23.07.98 № 817/98 “Про деякі заходи з регулювання підприємницької діяль-

ності”, ініціювати на такому об’єкті проведення позапланової перевірки чи ревізії. Крім цього, не забороняється й надалі в установленому порядку проводити на підприємствах, в установах і організаціях зустрічні перевірки (коли ревізор спільно з бухгалтером звіряє певні записи в касових, бухгалтерських і складських книгах із подальшим оформленням результатів такої звірки у вигляді двостороннього акта). Однак ревізор чи правоохоронний орган повинен чітко усвідомлювати, що навіть при виявленні порушень, заходи впливу до посадових осіб об’єкта, на якому проводиться зустрічна перевірка, не застосовуються. Право ж одержувати на свої запити необхідні відомості органам ДКРС делеговано пунктом 5 статті 10 Закону, де визначено, що “Головному контрольно-ревізійному управлінню України, контрольно-ревізійним управлінням у Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійним підрозділам (відділам, групам) у районах, містах і районах у містах надається право одержувати... від підприємств і організацій, у тому числі недержавної форми власності, довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями, що ревізуються або перевіряються”. Дорученням правоохоронних органів є письмове звернення їх до ДКРС, прийняте нею до виконання, в якому є одне із таких положень:– вимога на проведення ревізії (перевірки) за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи;– вимога, прохання на проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;– прохання про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;– прохання про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на непідконтрольному підприємстві, в установі, організації.Що стосується постанови прокурора, слідчого, то вона є мотивованим документом про рішення, прийняте слідчим чи прокурором під час здійснення попереднього слідства щодо проведення в ході розслідування кримінальної справи ревізії (перевірки).Відзначаючи зовнішні вимоги, потрібно підкреслити, що багато керівників підприємств і організацій, суддів арбітражних судів та працівників подат-

кових і інших державних органів не розуміють і неправильно трактують зміст статті 2 Закону, стверджуючи, що органи ДКРС мають право перевіряти лише використання бюджетних позик, позики за кредитом, гарантованих коштами бюджетів, цільове використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також належне виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів. Фактично в цій статті Закону визначено, що “головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності...”, тобто зовсім непов’язано право на здійснення цього контролю з бюджетними коштами. Немає такого обмеження і в другій частині цього абзацу статті, де визначено об’єкти, на яких органи ДКРС можуть із власної ініціативи проводити ревізії і перевірки: “... в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів”. Не обмежуються контрольні дії органів та підрозділів ДКРС перевіркою використання бюджетних коштів і статтею 10 Закону, згідно з якою їм надається право: “...ревізувати і перевіряти у міністерствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, державних фондах, на підприємствах, в установах і організаціях грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів і матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (грошових сум, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо)”. Правильне розуміння суті компетенції органів ДКРС при проведенні ревізії є надзвичайно важливим для вирішення спорів в арбітражних судах та при розгляді звернень і скарг керівництва об’єктів контролю. Разом з тим, не слід забувати, що компетенція органу ДКРС щодо ревізійних дій не завжди відповідає його компетенції щодо вжиття фіскальних заходів. Так, при встановленні порушень Указу Президента “Про застосуван-

ня штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки” органи ДКРС не мають права приймати рішення про фінансові санкції (матеріали перевірки повинні подаватися для вжиття заходів у податкові органи). Відповідно при виявленні порушень Закону України “Про ціни і ціноутворення” матеріали перевірки для застосування санкцій повинні передаватися інспекціям із контролю за цінами. У нормативно-правових актах і в контрольно-ревізійній роботі перевіряючі часто зустрічаються також з терміном “школа”.

Здебільшого контролери-ревізори не бачать різниці між поняттями “школа” і “збитки”, тому завжди ототожнюють їх, а це не завжди є правильним. Фактично під “шкодою” (у фінансовому розумінні) потрібно розуміти втрату, погіршення або знищення коштів і цінності майна, необхідність для підприємства, установи, організації провести затрати на відновлення, придбання майна чи інших цінностей або провести зайві, тобто викликані внаслідок порушення працівником трудових обов’язків, грошові виплати. Шкоду, зокрема, завжди спричиняють недостачі коштів і матеріальних цінностей, суми незаконно нарахованої та виплаченої зарплати і премій, зайві виплати у вигляді штрафу, накладеного відповідними органами, вартість пального і мастил, сировини і напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, безпідставно списаних у зв’язку з перекрученням даних про обсяги робіт, інші незаконні витрати. Отже, поняття “збитки” дещо ширше за поняття “школа”, оскільки воно може включати не одержані кредитором доходи, які він одержав би, якби зобов’язання були виконані боржником. Школа завжди призводить до збитків, однак збитки не завжди є шкодою. Наприклад, виробниче підприємство уклало з торговою фірмою довгостроковий договір на поставку певних товарів. Для виконання договору ним були проведені витрати і вироблено значну партію товару, торговий попит на який незначний. Через незалежні від обох сторін обставини (форс-мажорні) торгова фірма не змогла в межах позовної давності викупити вироблений для неї товар. У цій ситуації виробниче підприємство, безумовно, понесло збитки, проте шкоди ще не має (товар у виробника; можливо, цей товар вдасться реалізувати іншому покупцю,

але збиток вже є, бо обігові кошти “заморожені” в продукції і не принесли доходу). Виникає запитання: в яких випадках ревізори повинні застосовувати термін “школа”, а в яких – “збитки”. Загальноприйнято, що при передачі ревізійних матеріалів правоохоронним органам для прийняття рішень, відповідно до статті 97 КПК України, в супровідних листах обов’язково повинні бути вказані як збитки, так і шкода, бо при кримінальному провадженні в суді обов’язково має бути доведеним факт нанесення фізичними особами шкоди, а в арбітражному провадженні – переважно факт спричинення юридичними особами збитків державі (державному або місцевим бюджетам, державним цільовим, валютним або позабюджетним фондам, бюджетній установі, державному підприємству), конкретним суб’єктам господарювання. З погляду юридичної термінології, акт ревізії – це службовий двосторонній документ, що підтверджує факт проведення комплексної, фінансової чи тематичної ревізії, що відображає її результати щодо наслідків окремих фінансово-господарських операцій чи діяльності підприємства в цілому, та є носієм доказової інформації виявлених і систематизованих за економічною однорідністю недоліків у господарюванні та порушень нормативно-правових актів. Практика свідчить, що, лише знайшовши спільний знаменник у розумінні закону, правоохоронні і контролюючі органи та суб’єкти господарювання можуть конструктивно взаємодіяти та співпрацювати і не покладати вину один на одного.

12.2. Організація і проведення ревізій, що призначаються правоохоронними органами Відповідно до Законів України “Про прокуратуру”, “Про службу безпеки України”, “Про міліцію” та “Організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю” особа, що проводить дізнання, (слідчий, прокурор і суд) має право по справах, що знаходяться у неї в судочинстві, вимагати від відповідних органів проведення ревізій, виконання цих вимог у межах своєї компетенції є обов’язковим. Встановивши необхідність проведення ревізії, відповідний правоохоронний орган направляє керівнику контрольно-ревізійного органу лист з постановою про призначення ревізії.

Зміст постанови визначається особливостями і специфікою тієї чи іншої справи, але, незважаючи на це, в ній необхідно вказати:– коротко суть справи без деталей і епізодів, дострокове розголошення яких не є необхідністю і може негативно вплинути на розслідування кримінальної справи;– вид ревізії (тематична, комплексна) та її обсяг, тобто, чи всі господарські операції повинні бути перевірені, чи деякі з них, що аналогічні фактам, за якими відкрито кримінальну справу; при цьому необхідно враховувати, що на вимогу слідства ревізія проводиться суцільним способом з перевіркою всіх документів та реєстрів бухгалтерського обліку, що цікавлять слідство;– за який період потрібно обревизувати діяльність підприємства, організації або установи і кому з посадових і матеріально відповідальних осіб необхідно бути присутніми або брати в ній участь;– які спеціалісти (інженери, технологи, нормувальники та інші), крім ревізорів, повинні бути включеними до складу ревізійної групи;– конкретні питання, на які ревізор повинен дати відповідь;– де необхідно провести інвентаризації і зустрічні перевірки;– інші конкретні завдання перевіряючим залежно від особливостей справи;– приблизний строк закінчення ревізії, з ким з оперативних працівників або слідчих необхідно підтримувати зв'язок під час ревізії і вирішувати питання, що потребують втручання слідчих органів. До початку ревізії керівник ревізійної групи повинен ознайомитись із матеріалами, на підставі яких правоохоронні органи поставили питання про необхідність її проведення; з'ясувати, в якому стані знаходиться бухгалтерський облік на підприємстві чи іншому об'єкті, на якому необхідно провести ревізію; визначитись із персональним складом ревізорів і залучених спеціалістів, які будуть брати участь у ревізії, виходячи із питань поставлених правоохоронними органами; скласти план проведення ревізії; обговорити його з членами ревізійної групи і працівниками правоохоронних органів; узгодити дії, які їм необхідно буде провести сумісно, та здійснити інші заходи, що сприятимуть якісному проведенню ревізії. Ревізії, які проводяться за зверненням правоохоронних органів, повинні здійснюватись у ділових контактах з цими органами. Під час проведення таких ревізій необхідно

керуватись чинними законодавствами та нормативними актами, бухгалтерськими та іншими документами. При цьому ревізори не повинні використовувати матеріали правоохоронних органів (протоколи допитів тощо) для обґрунтування порушень чи зловживань, допущених на об'єкті, що ревізується. У практиці можуть бути випадки, коли ревізія, в процесі якої виробнича і фінансово-господарська діяльність підприємства або організації перевірена вперше, виявилась неякісною. У таких випадках призначається повторна ревізія. Найбільш поширеними недоліками ревізій є: відсутність при проведенні ревізій зацікавлених посадових та матеріально відповідальних осіб, вибіркова перевірка документів при ревізії, непроведення необхідних перевірок та інвентаризацій, відсутність необхідних лабораторних аналізів і висновків відповідних осіб з технічних та інших спеціальних питань, наявність арифметичних помилок у підрахунках, внесення в акт ревізії позбавлених об'єктивності міркувань та непідтверджених відповідними доказами фактів, ніби мали місце зловживання, протиріччя між констативною частиною акта та висновками ревізії, недбалість при викладенні акта ревізії, проведення ревізії за окремі міжінвентаризаційні періоди, а не за увесь час роботи тієї чи іншої матеріально відповідальної особи, за час роботи якої проводиться ревізія. Повторні ревізії, що призначаються слідчими та судовими органами внаслідок неякісного проведення вперше, їх необ'єктивності та при наявності фактів свідомого невключення ревізорами в акт ревізії нестач і зловживань, у всіх випадках повинні проводитись новим складом ревизорів. Можливі випадки, коли призначається додаткова ревізія. Вона, як правило, проводиться теж на вимогу слідчих органів для з'ясування питань фінансово-господарської діяльності, які не були перевірені при її проведенні вперше. Перед тим, як приступити до проведення ревізії, необхідно точно визначити перелік документів, що підлягають перевірці, для того щоб дати конкретні відповіді на поставлені перед ревізією питання. Всі документи, за якими проведено ревізію, повинні в обов'язковому порядку бути відображені в акті ревізії. При проведенні ревізії перевіряючі повинні керуватись діючим законодавством та нор-

мативними актами міністерств і відомств України та визначеними міжнародними нормативними актами.

12.3. Оформлення результатів ревізій, що проводяться за вимогами правоохоронних органів

Результати ревізії оформляються спеціальним актом, що разом з іншими матеріалами є додатковим джерелом до справи. На відміну від загальних вимог щодо оформлення акта ревізії, в акт ревізії, що проводиться на вимогу слідства, повинні бути включені виявлені недостачі, а також дії посадових осіб, що суперечать законодавству, інструкціям, положенням, наказам і нанесли матеріальну шкоду, порушили нормальну діяльність підприємства, організації чи установи або законні права та інтереси громадян. Не рекомендується включати в акт ревізії незначні порушення, відносно яких під час ревізії прийняті необхідні міри щодо їх усунення, а також статистичні дані про роботу підприємства, що є у відповідній звітності. Захаращення акта такими матеріалами знижує його мобілізуюче значення, ускладнює розуміння головного, викликає зайву роботу з перепереверки фактів другорядного значення, або тих, що зовсім не відносяться до справи в процесі слідства. У той же час ініціатора проведення ревізії потрібно інформувати і про нестачі в малих розмірах і порушеннях, які можна вважати незначними. Питання про включення чи невключення до акта цих відомостей необхідно вирішувати разом з ініціатором ревізії. Неможливо включати до акта ревізії також не перевірені до кінця факти порушень і зловживань, які ніби мали місце, але не підтверджуються відповідними документами або обґрунтовані лише на заявах та поясненнях посадових осіб. Не допускається також включення в акт даних з матеріалів слідства і посилання на зізнання матеріально відповідальних та посадових осіб. У виняткових випадках, при знищенні документів, створення обставин, що виключає можливість розмежування відповідальності за збереження матеріальних цінностей, наявність підробних документів, в акт ревізії можуть бути включені факти про недостачі товарно-матеріальних цінностей і зловживання без встановлення конкретних винуватців з одночасним висвітленням причин такої ситуації. Складання акта ревізії, що проводиться за завданням слідства, як правило,

відрізняється від схеми, передбаченої відомчими інструкціями щодо проведення ревізій і перевірок, за винятком загального розділу, в якому вказуються прізвища та ініціали ревізорів, номер, дата постанови та назва органу, що призначив ревізію; хто з посадових осіб та матеріально відповідальних осіб був присутній при ревізії і давав пояснення; вид ревізії і за який період фінансово-господарської діяльності вона проведена; коли розпочато і закінчено ревізію; метод охоплення перевіркою документів і реєстрів бухгалтерського обліку; ким і за який час була проведена попередня ревізія; вказуються особи, що відповідають за виробничу і фінансово-господарську діяльність за об'єктом ревізії. Надалі в акті викладаються результати перевірки за такими питаннями, які зазначені в постанові слідчого органу про призначення документальної ревізії. Якщо на вимогу слідства проводиться комплексна ревізія, що охоплює перевіркою всю виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства, то поряд із ревізорами вказується спеціалісти, що беруть участь у ревізії. Результати ревізії викладаються в акті за розділами: виробнича діяльність підприємства; економічна робота; собівартість продукції; реалізація, виконання договірних зобов'язань; акціонування, здача в оренду, реалізація та передача безкоштовно основних засобів; стан приватизації основних засобів та інших цінностей; грошові кошти; банківські операції і підзвітні суми; фонди, заробітна плата і розрахунки з працівниками; розрахунки з дебіторами і кредиторами, фінорганам та за позичками банків; складське господарство й операції з товарно-матеріальними цінностями; капітальні вкладення і джерела їх фінансування; підсобні господарства; взаєморозрахунки з малими та спільними підприємствами, що діють у межах підприємства; закордонні відрядження та джерела їх фінансування; науково-дослідні та конструкторські організації, навчальні заклади, дитячі садки та ясла; стан бухгалтерського обліку і звітності; виконання вказівок за попередніми ревізіями. Викладаючи в акті ревізії окремі факти чи епізоди, необхідно вказати яке і ким допущено порушення діючого законодавства, інші нормативні відомчі та міжвідомчі нормативні документи; в якому розмірі і кому нанесено матеріа-

льні збитки, хто з матеріально відповідальних або службових осіб є відповідальним за це; які недоліки в управлінні господарством, обліку і контролі сприяли скоєнню порушень, а також нанесенню матеріальних збитків. Іноді в актах ревізії відображаються недоліки і порушення при оформленні документів на списання грошових коштів та матеріальних цінностей. Однак не визначається, чи допущені в даному випадку тільки формальні порушення при складанні документів, чи в них відображені невірогідні господарські операції. В окремих випадках ревізори неправильно визначають наявність і розмір матеріальних збитків, період їх виникнення та осіб, відповідальних за своїм посадовим положенням за їх нанесення. Часто виявлені в процесі ревізії недостачі грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей у момент їх виявлення не фіксуються. За цих причин, нерідко, слідчі органи відмовляють у порушенні кримінальних справ або повертають матеріали ревізії для проведення додаткових перевірок та їх дооформлення. Особливо ретельно обґрунтовуються внесені в акт факти щодо недостач. В акті ревізії також необхідно вказати лишки, тому що часто крадіжкам передують створення лишків. Для цього повинні бути наведені такі дані: період роботи матеріально відповідальної особи, дата укладення договору про матеріальну відповідальність; від кого і за якими документами були прийняті майнові цінності; як звітувалась матеріально відповідальна особа перед бухгалтерією підприємства і який нею особисто здійснювався облік цінностей, що знаходились у неї в підзвіті; наслідки проведених інвентаризацій та прийняті за ними рішення; якими документами підтверджується недостача, чи застосовані норми природних втрат. Старанно повинні бути висвітлені причини неприйняття до обліку бухгалтерією підприємства і ревізією документів, представлених матеріально відповідальними особами. При викладенні акта ревізії не можна допускати виразів образливого характеру та застосовувати вислови, що не допускаються в офіційному листуванні. Не можна перебільшувати виявлені ревізією порушення. Застосовані методи перевірки і виявлені зловживання повинні описуватись просто, дохідливо, без зайвого застосування спеціальної термінології, щоб

акт ревізії був зрозумілий особам, що не мають фінансових та бухгалтерських знань. Цей документ повинен бути складений належним чином, із дотриманням при цьому суворої об'єктивності при описуванні виявлених фактів. Без відповідного дозволу ревізори не можуть розголошувати даних попереднього слідства і дізнання. За розголошення цих даних винні притягаються до відповідальності згідно з діючим законодавством. Керівник і головний бухгалтер, як і інші особи, діяльність яких розкривається в акті, не мають права відмовитись від підписання акта. При наявності заперечень або зауважень щодо акта керівник, головний бухгалтер та інші особи роблять застереження перед своїми підписами і не пізніше п'яти днів з дня підписання акта додають письмові пояснення. До акта додаються також пояснення інших посадових осіб підприємства, що ревізувалось, які безпосередньо винні у встановлених ревізією порушеннях. Вірогідність фактів, викладених у поясненнях ревізором, повинна бути перевірена, а за ними зроблені письмові висновки. У випадках відмови посадових і матеріально відповідальних осіб від підписання акта ревізії ревізор повинен скласти відповідну довідку на ім'я посадової особи, що призначила ревізію. Складання акта ревізії не потрібно відкладати на останні дні ревізії, бо це призводить до того, що у ревізорів не залишається часу для ретельного його оформлення. Краще всього складати акт у процесі проведення ревізії, по мірі перевірки і вивчення окремих питань. Для цього реєстрацію виявлених під час ревізії фактів порушень і зловживань необхідно проводити за запитаннями слідчого, внаслідок чого систематизовані матеріали для складання акта ревізії будуть накопичуватись із першого дня ревізії. Акт ревізії складається в трьох примірниках, а на вимогу слідчих органів – в більшій кількості. Один примірник з них під розписку вручається керівнику підприємства після оформлення акта відповідними підписами перевіряючих та присутніх при ревізії посадових та матеріально відповідальних осіб. Якщо виявлене порушення чи зловживання може бути приховане, або за виявленими фактами необхідно вжити термінові заходи щодо ліквідації порушень або притягнення до відповідальності винних у зловживаннях до закінчення реві-

зії, в таких випадках складається окремий проміжний акт і вимагаються від посадових осіб необхідні пояснення за виявленими фактами. Проміжні акти складаються також за результатами ревізій кас, окремих складів, цінних паперів і бланків суворої звітності; виявлених недоліків у збереженні готової продукції, обладнання і матеріалів; зовнішніх зустрічних перевірок, за результатами яких встановлено порушення і зловживання. Проміжні акти підписуються ревізорами, посадовими та матеріально відповідальними особами, що безпосередньо несуть відповідальність за допущені порушення. У необхідних випадках вони дають письмові пояснення. Внесені в акт ревізії дані про нестачі та інші суттєві порушення діючого законодавства повинні бути підтвердженні відповідними документами, що додаються до акта ревізії. До них належать: в оригіналах договори, контракти, коносаменти, митні декларації, комерційні рахунки, сертифікати якості та походження товарів, накладні, розписки, чеки, касові ордери, платіжні відомості, документи з нарахування заробітної плати, виписки рахунків банку та платіжні документи, інші бухгалтерські, виробничі та статистичні документи, на які є посилання в акті ревізії, проміжні акти, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, підписки матеріально відповідальних осіб, протоколи та інші матеріали інвентаризації, виписки з них, офіційні довідки підприємств, висновки експертиз та лабораторні аналізи, пояснення посадових та матеріально відповідальних осіб, висновки ревізорів на пояснення посадових та матеріально відповідальних осіб у разі спростування ними наведених в акті ревізії фактів. До акта ревізії також додаються документи, що підтверджують прийняття мір щодо забезпечення явки посадових та матеріально відповідальних осіб для участі в перевірці та причини їх відсутності.

12.4. Оформлення і додавання до акта ревізії інших необхідних документів Обґрунтованість акта ревізії, що проводиться за вимогами правоохоронних органів, залежить не тільки від його змісту, але й обґрунтованості інших документів, які підтверджують реальність тих або інших доказів. При цьому велике значення мають оригінали документів. Тому в ряді випадків

виникає необхідність їх вилучення. Оригінали документів вилучаються органами слідства, що призначили ревізію, і передаються ревізорам для їх вивчення і аналізу. На місці вилученого документа залишається його ксерокопія з вказівкою на ньому підстави та дати вилучення оригіналу документа. Ці операції проводять безпосередньо працівники підприємства, що ревізується. Вилучати документи необхідно так, щоб були збережені всі реквізити. У вилучених документах не дозволяється робити ніяких позначок, підкреслень, ставити знаки запитань, тому що все це знецінює документ. Ксерокопії документів додаються в тих випадках, якщо оригінал документа використовується при складанні декількох актів ревізій. Ксерокопії в даному випадку також завіряються підписами посадових осіб та печаткою підприємства, що перевіряється. Особливу увагу необхідно звернути на матеріали інвентаризації, на їх вірогідність і якість. Матеріали інвентаризації вважаються повними, якщо в їх складі є: накази або розпорядження про проведення інвентаризації та склад інвентаризаційної комісії; порівняльні відомості або акти наслідків інвентаризації; інвентаризаційні описи (акти) про фактичну наявність цінностей у натурі на початок і кінець інвентаризаційного періоду; письмові пояснення матеріально відповідальних осіб щодо наслідків інвентаризації; рішення, протоколи, накази з розгляду і затвердження результатів інвентаризації; підписи матеріально відповідальних осіб про включення ними в звіти на момент інвентаризації усіх прибуткових і видаткових документів та про відсутність у них наявності грошей та документів, що належать підприємству. Вказані матеріали обов'язково додаються до акта документальної ревізії на початок і кінець інвентаризаційного періоду, в якому виявлено недостачу або лишки, а при виявленні необлікованих товарів чи матеріалів – за всі міжінвентаризаційні періоди. Ревізор повинен переконатись, що додані до акта ревізії матеріали інвентаризації правильно оформлені, тобто встановити, чи правильно заповнені інвентаризаційні описи, а саме: чи вказані в них назва підприємства, цеху, складу, де проводилась інвентаризація; час її початку і закінчення; повне найменування предметів, їх марка, сортність, артикули, ро-

зфасовка, одиниці виміру та інші відмінні ознаки; кількість, ціна, сума, чи зазначені виправлення; чи є на інвентаризаційних описах підписи членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб у правильності перерахунку наявних цінностей і прийняття їх останніми на своє відповідальне збереження; чи перевірена бухгалтером, економістом або іншою посадовою особою правильність застосування цін на товари, тару, матеріали та інші проінвентаризовані цінності, суми вартості за окремими найменуваннями цінностей і по всьому акту інвентаризації в цілому; чи є про це відповідні відмітки і підписи. У разі відсутності одного або декількох перерахованих вище показників ревізор вивчає причину цієї обставини, її значення і вплив на кінцеві результати інвентаризації. Перевіряючи матеріали інвентаризації, необхідно встановити точність лишків за даними бухгалтерського обліку і переконатись у правильності перевірки фактичної наявності цінностей, що перевіряються. Для підтвердження виявлених у процесі ревізії порушень виробничої і фінансово-господарської діяльності доцільно одержувати від підприємств, що перевіряються, офіційні довідки. Завдяки цьому зменшується кількість оригіналів документів, копій та виписок з документів, що додаються до акта ревізії з метою обґрунтування її висновків. Одержуючи довідки, ревізор повинен перевірити відповідність їх даних первинним документам та встановленій звітності і тільки після цього обґрунтувати ними свої висновки. Необхідні довідки, як показує практика, ревізор повинен вимагати після того, коли ті чи інші порушення ним вже виявлені. У довідці повинні вказуватись документи, на підставі яких вони складаються. Керівники та головні бухгалтери підприємств зобов'язані надавати довідки, які відповідають офіційній документації. За даними недостовірних відомостей винні посадові особи відповідають згідно з діючим законодавством. Збирання непотрібних довідок, як і інших документів (копій виписок і т. і.), відриває посадових осіб від виконання службових обов'язків, заважає нормальній роботі підприємства, при цьому ревізор виконує непотрібну роботу і марнує час. Тому ні в якому разі не потрібно вимагати у посадових осіб документи, довідки та інші дані, без яких можна

обійтись у процесі ревізії, не знизивши її якість. Щодо окремих питань ревізії перевіряючі отримують від відповідних організацій установ або спеціалістів висновки експертів і лабораторні аналізи. При проведенні ревізії в процесі розслідування кримінальної справи, а також у стадії дослідчої перевірки, експертиза організовується тим слідчим органом, у провадженні якого знаходиться справа. Експертна оцінка і лабораторні аналізи необхідні при перевірці реалізації нестандартної і некомплектної продукції; фальсифікованої продукції; відповідності випущених виробів стандартам і технічним умовам; дотримання технологічних режимів; реальності норм витрат сировини і матеріалів, одержання (вихід) готової продукції. Якщо ці докази на початковому етапі перевірки не будуть зафіксовані, то надалі такі помилки важко, а інколи і неможливо, виправити. Питання ставляться на вирішення експертам у письмовому вигляді, конкретно, в логічній послідовності, в межах компетенції відповідного спеціаліста. Свої висновки експерти надають також у письмовому вигляді із зазначенням, що про відповідальність за надання заздалегідь неправдивих даних вони несуть відповідальність. Встановлені за допомогою експертів та інших компетентних осіб порушення коротко викладаються в основному акті з посиланням на додані до матеріалів ревізії висновки й аналізи. Ревізор має право отримувати письмові пояснення від посадових та матеріально відповідальних осіб підприємства, що ревізується. Особисті думки посадових та матеріально відповідальних осіб щодо виявлених порушень, фактів недостач та розтрат повинні бути відомі керівнику відповідного контрольного органу, що призначив ревізію. Наявність у матеріалах ревізії особистих письмових пояснень дає змогу об'єктивно вирішити питання про персональну відповідальність особи за допущені нею порушення. Письмові пояснення під час ревізії отримуються за фактами виявлених порушень, недостач і розтрат товарно-матеріальних цінностей та грошей. Пояснення повинні бути конкретними, з викладенням у них прямих, точних і обґрунтованих відповідей на запитання ревізорів. З цією метою ревізорам рекомендується вручати особам, від яких вимагаються пояснення, питання в письмовій фор-

мі. Якщо посадова особа в своєму поясненні недостатньо висвітлила деякі питання або ухиляється від прямої відповіді, то ревізор повинен вимагати додаткового пояснення. Письмове пояснення подається самостійно окремо кожною посадовою особою в строки, встановлені перевіряючими. Строки встановлюються з таким розрахунком, щоб посадова особа без особливої поспішності змогла докладно дати вичерпну відповідь. При одержанні пояснення воно повинне бути перевірене ревізором, щоб запобігти внесення в акт ревізії недоведених, невияснених до кінця самим ревізором фактів. Іноді посадові особи, посилаючись на зайнятість, не подають пояснення в установлені строки. У таких випадках ревізор вимагає подання пояснення службовою запискою, копія якої приєднується до матеріалів ревізії. У випадку відмови від надання службовою особою пояснення ревізор складає відповідну довідку. Крім пояснень щодо окремих епізодів, отриманих під час ревізії, посадові і матеріально відповідальні особи, відповідно до службової діяльності яких до акта ревізії внесено факти порушень, недочетів і зловживань, при наявності в них заперечень із цих питань, мають право одночасно з підписанням акта (або не пізніше як через п'ять днів) подати із зазначених питань свої письмові пояснення і заперечення. Якщо посадова або матеріально відповідальна особа, діяльність якої піддається перевірці, звільнилась з підприємства, що ревізується, то її участь у ревізії забезпечується правоохоронним органом, що призначив ревізію. При одержанні пояснень, у яких посадові і матеріально відповідальні особи оспорюють викладені в акті факти, ніби і підтверджені відповідними документами, ревізор повинен додатково перевірити необхідні документи і дати щодо них відповідні висновки, в яких обґрунтовано викладені причини розходжень між змістом акта ревізії та поясненнями відповідних осіб. Ці висновки підписуються тільки ревізором. При розслідуванні кримінальної справи важливе значення має правильне обґрунтування в матеріалах ревізії наявності нанесеного збитку, визначення його розміру та встановлення осіб, відповідальних за його нанесення. Згідно з Законом України робітники і службовці несуть матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну під-

приємству, установі, організації внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків. Стаття 131 КЗпП України зобов'язує адміністрацію підприємства, установи, організації створити робітникам і службовцям умови, необхідні для нормальної роботи, і забезпечення повного збереження дорученого їм майна. Статтею 132 КЗпП України передбачено, що за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків, робітники і службовці, з вини яких заподіяно шкоду, несуть матеріальну відповідальність у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. Матеріальна відповідальність понад середній місячний заробіток допускається лише у випадках, зазначених у законодавстві України. Відповідно до законодавства України обмежену матеріальну відповідальність несуть: – робітники і службовці – за зіпсування або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів, (продукції), в тому числі при їх виготовленні, – у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. В такому ж розмірі робітники і службовці несуть матеріальну відповідальність за зіпсування або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування; – керівники підприємств, установ і організацій, а також керівники структурних підрозділів та їх заступники – у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку, якщо шкоду підприємству, установі, організації заподіяно зайвими грошовими виплатами, неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних чи грошових коштів, невжиттям необхідних заходів щодо запобігання простоїв, випуску недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню і зіпсуванню матеріальних чи грошових цінностей. Відповідно до законодавства України (стаття 134 КЗпП України) робітники і службовці несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної з їх вини підприємству, установі, організації у випадках, якщо: а) між працівником і підприємством, установою, організацією відповідно до статті 135 КЗпП укладено письмовий договір про

взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або інших цілей;б) майно та інші цінності були отримані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами;в) шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;г) шкоди завдано працівником у нетверезому стані;д) шкоди завдано недостачею, умисним знищенням або умисним зіпсуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування;е) згідно із законодавством України на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків;є) шкоди завдано не при виконанні трудових обов'язків;ж) службова особа, винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу.Письмові договори про повну матеріальну відповідальність можуть бути укладені підприємством, установою, організацією з працівниками (що досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт, а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджується в порядку, який визначається діючим законодавством.При спільному виконанні робітниками і службовцями окремих видів робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність, може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність.Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність устанавлюється адміністрацією підприємства, установи, організації за погодженням із профспілковим комітетом (при наявності). Письмовий договір про колективну (бригадну) відповідальність

укладається між підприємством, установою, організацією і всіма членами колективу (бригади). Перелік робіт, при виконанні яких може запроваджуватись колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування, а також типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність визначається діючим законодавством. Розмір заподіяної підприємству, установі, організації шкоди визначається за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з встановленими нормами. При розкраданні, недостачі, умисному знищенні або умисному зіпсуванні матеріальних цінностей шкода визначається за цінами придбання та витратами на доставку і зберігання матеріальних цінностей. При колективній (бригадній) матеріальній відповідальності розмір заподіяної шкоди кожного члена бригади визначається пропорційно місячній заробітній платі та фактично відпрацьованому ним у складі бригади часу за той період, у якому виникла недостача. Якщо ревізія проводиться в період розгляду кримінальної справи і ревізору стало відомо, що за даними слідчого органу встановлена недостача цінностей виникла внаслідок їх привласнення, ревізор не повинен виключати втрати, передбачені нормами природних втрат. У такому випадку він повинен показати в акті ревізії загальну суму недостачі. Питання про виключення природних втрат із загальної суми недостачі цінностей повинні вирішувати слідчі органи. У випадках надходження на підприємство однорідних (одноіменних) товарів різних гатунків, артикулів і цін, які обліковувались на одному особовому рахунку, контролеру-ревізору за даними бухгалтерського обліку інколи не вдається встановити дійсну ціну товару, якого не вистачає. Ревізор повинен рахувати вартість цих товарів за мінімальними цінами придбання і визначити мінімальний розмір заподіяної шкоди. У таких випадках розмір дійсної заподіяної шкоди може бути не повним, але підлягає безумовному відшкодуванню, тому що менше суми, визначеної ревізором, вона бути не може. При виявленні недостачі цінностей шляхом проведення інвентаризації треба визначити період її виникнення. Визначення періоду виникнення

недостачі, як правило, пов'язане з перевіркою документальних даних останнього інвентаризаційного періоду. Якщо інвентаризації цінностей не проводились із дня призначення матеріально відповідальної особи на цю посаду, ревізор перевіряє документи з часу фактичного прийому цінностей цією особою до дати інвентаризації, що проведена в період ревізії. Якщо за час роботи матеріально відповідальної особи проводилось декілька інвентаризацій і ревізор визнає вірогідними дані попередньої інвентаризації, він констатує в акті ревізії, що недостача цінностей виникла за останній інвентаризаційний період. Якщо ревізор визнає матеріали попередньої інвентаризації невірогідними, він повинен в акті вказати на конкретні матеріали, що спростовують вірогідність даних, включених до опису фактичних лишків цінностей. Після цього складається скрізний розрахунок руху цінностей, починаючи з фактичних лишків цінностей за даними попередньої інвентаризації, що визнана ревізором вірогідною. При визначенні заподіяної шкоди, що виникла внаслідок переплати заробітної плати, в усіх випадках необхідно визначити різницю між сумою, безпідставно отриманою працівником, і сумою, яка належить йому за правильним розрахунком. Тут мається на увазі сума, що належить працівнику за відрахування податків як в першому, так і в другому розрахунках. Недостачі цінностей і інші зловживання частіше виникають там, де бухгалтерський облік знаходиться в занедбаному стані. У зв'язку з цим відображення стану бухгалтерського обліку в акті ревізії має велике значення для встановлення причинного зв'язку стану обліку з виявленими зловживаннями. Виходячи з даних ревізії про стан обліку, суд може притягти до відповідальності працівників обліку, винести часткову ухвалу, чим зобов'язати керівника вжити заходи щодо покращання обліку. Викладаючи в акті порушення в обліку, необхідно конкретно вказувати, які положення та інструкції порушувались, які з пунктів цих інструкцій взагалі не виконувались. В акті не потрібно зазначати "облік занедбано", "допущено викривлення обліку", "внаслідок відсутності обліку неможливо встановити" та ін. При цьому, якщо недостачі матеріальних цінностей або порушення організації бухгалтерського об-

ліку не були виявлені раніше при проведенні документальних ревізій в акті, необхідно висвітлити ці причини, а також вказати, ким і які порушення були виявлені раніше і які міри з цих питань було прийнято. У матеріалах ревізії повинні знайти відображення питання постановки первинного обліку і попереднього бухгалтерського контролю на підприємстві, що ревізується.

12.5. Порядок подання матеріалів ревізій і термінових донесень правоохоронним органам

12.5.1. Загальні питання направлення матеріалів ревізій правоохоронним органам Слідчому органу, що призначив ревізію, направляються відповідні документи, що підтверджують викритті ревізією факти недостач та інші порушення діючого законодавства. Матеріали ревізії слідчим органам передаються разом із листом, у якому в узагальненому вигляді вказуються виявлені ревізорами зловживання, розмір нанесеної шкоди та особи, відповідальні за неї. Разом з листом та актом ревізії передаються: оригінали документів (підробні, сфальсифіковані, повноцінні, що служили засобами крадіжок, та ін.); проміжні акти ревізій і перевірок, матеріали інвентаризації, якщо при її проведенні в процесі ревізії виявлені недостачі або лишки; пояснення посадових і матеріально відповідальних осіб за актом ревізії або перевірки; висновки ревізорів щодо пояснень посадових та матеріально відповідальних осіб у разі спростування ними наведених в акті ревізії фактів. Усі додатки до листа потрібно вказати в описі, із зазначенням найменування кожного документа, і пронумерувати. Копії документів, що додаються до акта, повинні бути належним чином завірені. Крім того, до листа додаються надані ревізору посадовими та матеріально відповідальними особами всі виправдовуючі документи, які ревізор і бухгалтерія підприємства не прийняли до зменшення встановленої недостачі, і висновки ревізора, чому ці документи не можуть бути враховані до обліку. При цьому в справах контрольно-ревізійного органу повинні бути залишені: акт ревізії, копії пояснень відповідних відповідальних осіб та копії всіх документів, що підтверджують наведені в акті ревізії порушення та зловживання. Якщо внаслідок незаконних дій посадових та ма-

теріально відповідальних осіб підприємству нанесено матеріальні збитки, то поряд із направленням матеріалів ревізії слідчим органам керівник обревізованого господарства зобов'язаний подати відповідний позов про відшкодування заподіяних збитків. Передаючи в слідчі органи матеріали ревізії, якими виявлені зловживання, працівники контрольно-ревізійного апарату зобов'язані поставити питання перед ініціатором ревізії про визнання потерпілого підприємства як цивільного позивача.

12.5.2. Порядок передачі матеріалів ревізій правоохоронним органам, що проводяться за їх поданням З метою підвищення ефективності боротьби зі зловживаннями і правопорушеннями важливе значення мають чіткі взаємовідносини підрозділів державної контрольно-ревізійної служби з правоохоронними. У зв'язку з цим при проведенні ревізій і перевірок за поданням правоохоронних органів необхідно керуватись Інструкцією про порядок проведення ревізій і перевірок за поданням правоохоронних органів, яка затверджена Головним контрольно-ревізійним управлінням України від 31.03.98. При цьому визначається порядок порушення кримінальних справ і передача матеріалів ревізій і перевірок правоохоронним органам. Кримінальні справи за виявленими фактами фінансових правопорушень можуть порушуватись щодо винних осіб згідно зі статтями 80-3 “Порушення законодавства про бюджетну систему України”, 80-4 “Видання нормативних актів, які змінюють доходи і видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку”, 84 “Розкрадання державного або колективного майна шляхом привласнення, розтрати або зловживання посадовим становищем, 148-2 “Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових [платежів](#)” Кримінально-процесуального кодексу України. Кримінальну відповідальність також передбачено за шахрайство з фінансовими ресурсами (стаття 148-5 КК України), за службовий підлог (стаття 172 КПК України), за пошкодження документів (стаття 193 КК України). Матеріали ревізії (перевірки), ініційованої правоохоронним органом, передаються йому в строк не пізніше 20-денного терміну після її завершення та складання акта. Основний та проміжний акти з усіма

додатками передаються в перших примірниках. Передача матеріалів ревізії (перевірки) проводиться офіційно через канцелярію правоохоронного органу з обов'язковою відміткою дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа (заяви) органу державної контрольно-ревізійної служби. Допускається передача ревізійних матеріалів правоохоронним органам, рекомендованим поштовим відправленням. Передача їх у руки службовим особам правоохоронних органів, навіть під розписку, забороняється. Матеріали, які передаються до слідчих органів, повинні містити: супроводжувальний лист (у якому викладено суть порушень, зловживань, які закони порушені, розмір заподіяних збитків, названі посадові особи, відповідальні за фінансово-господарську діяльність та матеріально відповідальні особи); акт ревізії (перший примірник); оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийнято правоохоронними органами; пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення для перевірки обставин скоєння зловживань; висновки ревізуючих за поясненнями службових осіб при наявності їх заперечень за актом. Усі додатки до супровідного листа (заяви) перераховуються в описі. Матеріали ревізії (перевірки), які передаються правоохоронним органам, нумеруються по аркушах. В описі вказуються: порядковий номер, повна назва документа, його дата і номер, кількість аркушів та їх загальна кількість цифрами і прописом. Опис підписується службовою особою органу державної контрольно-ревізійної служби, та ставиться дата його складання. У справах органу державної контрольно-ревізійної служби залишаються інші примірники актів та матеріалів ревізії (перевірки), які передані правоохоронному органу. За статтею 97 КПК України прокурор, слідчий, орган дізнання зобов'язані приймати заяви органів державної контрольно-ревізійної служби про виявлені правопорушення та інші зловживання. За цією заявою правоохоронний орган зобов'язаний не пізніше триденного строку прийняти одне з таких рішень: · порушити кримінальну справу; · відмовити в порушенні кримінальної справи; ·

направити заяву за належністю. Якщо необхідно перевірити заяву до порушення кримінальної справи, така перевірка здійснюється слідчим або органом дізнання в строк не більше 10 днів шляхом отримання пояснень від службових осіб чи окремих громадян або вимагання необхідних документів. При відсутності підстав до порушення кримінальної справи за матеріалами ревізії (перевірки) відповідно до статті 99 КПК України прокурор, слідчий, орган дізнання або суддя своєю постановою, а суд ухвалою, відмовляють у порушенні кримінальної справи, про що повідомляють орган державної контрольно-ревізійної служби. У разі закриття кримінальної справи за матеріалами ревізії (перевірки), проведеної органом державної контрольно-ревізійної служби, слідчим або органом дізнання, відповідно до статті 214 КПК України, копія постанови про закриття кримінальної справи надсилається прокуророві. Органу державної контрольно-ревізійної служби (заявнику) надсилається письмове повідомлення із зазначенням підстав закриття справи або копія постанови про закриття справи. У випадку припинення кримінальної справи за матеріалами ревізій (перевірок), якими виявлені збитки, правоохоронними органами вживаються заходи через органи прокуратури (стаття 20 Закону України “Про прокуратуру”) щодо пред’явлення позовів до винних осіб. Контрольно-ревізійні підрозділи повинні щоквартально проводити взаємозвірки з правоохоронними органами за переданими їм матеріалами ревізій (перевірок). Такий же порядок повинен дотримуватись при передачі на розгляд правоохоронних органів матеріалів ревізій (перевірок), проведених органами державної контрольно-ревізійної служби за власною ініціативою, дорученнями органів влади та в інших випадках.

12.5.3. Порядок передачі ревізійних матеріалів правоохоронним органам щодо порушень бюджетного законодавства

У випадках виявлення фактів порушень бюджетного законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність, посадові особи органів Державної контрольно-ревізійної служби на підставі статті 12 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” зобов’язані пере-

дати ревізійні матеріали до правоохоронних органів. Для передачі матеріалів ревізії (перевірки) готується супровідний лист, у якому в обов'язковому порядку повинно бути висвітлено:– коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка);– обставини та характер виявлених порушень бюджетного законодавства; які вимоги чинного законодавства порушено (назва, дата, номер, ким затверджено) і хто відповідальний за це порушення;– у яких сумах надходили бюджетні кошти (в розрізі звітних періодів), куди, в якій сумі і за чиєю вказівкою вони були неправомірно використанні;– на яку суму заподіяно збитки державному чи місцевому бюджетам;– чи приховано в бухгалтерському або складському обліку нецільове використання бюджетних коштів;– чи проводились перевірки порядку ведення бухгалтерського обліку на цьому підприємстві, в установі, організації; ким конкретно та їх результат. У складі матеріалів, що передаються за наслідками ревізій чи перевірок у правоохоронні органи, повинні бути такі документи:– оригінал акта ревізії (перевірки) з додатками, на які є посилання в ньому;– пояснення або заперечення посадових чи матеріально посадових осіб підприємств, установ чи організацій, які перевірялись, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі пояснення подані) і висновки посадових осіб ДКРС щодо таких пояснень, заперечень;– копію термінового повідомлення до правоохоронного органу про доцільність вилучення розпорядчих або первинних документів (якщо в ході ревізії чи перевірки перевіряючими тимчасово вилучалися документи, у зв'язку з їх підробкою або виявленими зловживаннями);– опис документів, що додаються до супровідного листа. Передача матеріалів ревізії (перевірки) проводиться офіційно – через канцелярію правоохоронного органу з обов'язковою відміткою дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа органу ДКРС. Допускається передача ревізійних матеріалів правоохоронним органам, рекомендованим поштовим відправленням. Передача ревізійних матеріалів безпосередньо посадовим особам правоохоронних органів забороняється, в тому числі і під розписку. У разі неповного представлення ревізійних матеріалів щодо всебічного та об'єктивного дослідження обставин виявлено-

го правопорушення, які не дають змоги прийняти рішення відповідно до ст. 97 КПК України, зазначені матеріали в термін і в порядку, затвердженому нижче, повертаються органом внутрішніх справ до підрозділу державної контрольно-ревізійної служби, який їх надіслав, для доопрацювання чи додаткової перевірки. Працівник правоохоронного органу, отримавши матеріали з державної контрольно-ревізійної служби, повинен:– невідкладно вивчити матеріал на предмет повноти проведеної перевірки та їх відповідності вимогам цієї вказівки;– у разі виявлення порушень вказівки (у триденний термін) через керівника органу внутрішніх справ повернути матеріали контрольно-ревізійному органу з зазначенням у супровідному листі конкретних недоліків;– за умов встановлення за наявними ревізійними матеріалами ознак злочину організувати дослідчу перевірку (незалежно від якості ревізійних матеріалів), у ході якої детально опитують посадових осіб підприємств організацій, де виявлені порушення законодавства, з метою встановлення умислу на скоєння порушення кримінального характеру, після цього вирішити питання про порушення кримінальної справи, відмову в порушенні кримінальної справи або направити ревізійні матеріали до слідчих підрозділів органів внутрішніх справ разом зі своїми висновками для прийняття рішення відповідно до ст. 97 КПК України. У разі невстановлення в процесі перевірки посадовою особою правоохоронного органу умисних дій щодо порушення бюджетного законодавства ревізійні матеріали через начальника правоохоронного органу повертаються органу державної контрольно-ревізійної служби для вжиття заходів адміністративного впливу або інших, що передбачені Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу України”. При порушенні кримінальних справ за цими фактами правоохоронними органами негайно виконуються невідкладні слідчі дії (проводяться допити, обшуки, накладання арешту на майно) та в межах наданих прав вживаються заходи щодо усунення порушень бюджетного законодавства. Матеріали державної контрольно-ревізійної служби реєструються як повідомлення про злочин у встановленому порядку і розглядаються у терміни, визначені кримінально-

процесуальним законодавством. Про результати розгляду матеріалів правоохоронними органами у встановленому порядку надсилається інформація органам державної контрольно-ревізійної служби. Між правоохоронними органами та органами державної контрольно-ревізійної служби щоквартально проводяться взаємозвірки про наслідки розгляду переданих матеріалів ревізій (перевірок).

12.5.4. Основні напрями підвищення ефективності контролю і ревізій фінансово-господарської діяльності на підприємствах

Фінансово-господарський контроль на підприємствах є однією із гілок економічного контролю нашої держави. Економічний контроль є загальною системою державного і господарського управління, що здійснює контроль за економічним і соціальним розвитком нашої держави. Він охоплює економічну діяльність усіх галузей народного господарства. Фінансово-господарський контроль, як важлива гілка системи економічного контролю, здійснюється безпосередньо на підприємстві, тобто там, де безпосередньо здійснюються господарські операції і процеси діяльності підприємства. Від дієвості цього контролю на всіх стадіях його проведення на підприємствах залежить ефективність їх фінансово-господарської діяльності. Фінансово-господарський контроль – це дві невід’ємні гілки однієї його системи, що діють взаємопов’язано. Такий контроль на підприємствах багато в чому сприяє здійсненню нормальних процесів фінансово-господарської діяльності підприємства, впливає на трудову діяльність службових і матеріально відповідальних осіб, підвищує їх відповідальність за ефективність господарських операцій і процесів під час управління. Фінансово-господарський контроль на сучасному етапі на підприємствах здійснюється як на стадії до початку здійснення господарських операцій, так і на стадії після завершення господарських операцій шляхом проведення ревізій та перевірок. Сутність першої стадії контролю (він на цій стадії називається попереднім) полягає в тому, що ще на стадії зародження, проектування чи прогнозування господарської операції або процесу можна обґрунтувати їх ефективність із погляду законності, доці-

льності і тим самим попередити можливі негативні наслідки і конфліктні ситуації в діяльності підприємства. Але на цій стадії, коли ще не здійснена господарська операція, господарський процес не завжди можна заздалегідь передбачити і попередити під час попереднього контролю ці негативні явища. Тому більш ефективним є контроль на стадії, коли господарська операція виконується й оформляється документально (так званий поточний контроль). Такий поточний контроль здійснюється способом фактичної перевірки суті, змісту, доцільності господарських операцій і процесів, контрольного вивчення об'єкта. Це і контроль дотримання лімітів використання і списання сировини на виробництво, виробництва і реалізації продукції, грошового обігу, розрахункових відносин і багато інших об'єктів діяльності підприємства. Але найчастіше державна контрольно-ревізійна служба в Україні здійснює фінансово-господарський контроль на наступній стадії (наступний контроль), коли вже господарські операції і процеси здійснені й оформлені бухгалтерською документацією. Тепер ця служба має високо кваліфіковані кадри ревізорів, які, як правило, проводять документальні ревізії на підприємствах із державною формою власності. Ревізори контрольно-ревізійної служби України застосовують методи фактичного і документального контролю, виявляють факти марнотратства і зловживань у фінансово-бюджетній сфері, економіці, займаються профілактикою та відшкодуванням завданих державі збитків. Проведення ревізій контрольно-ревізійною службою нашої держави на сучасному етапі ринкової економіки є ще необхідним способом контролю. Це пояснюється ще недостатньою свідомістю членів суспільства, недоліками практики, пов'язаними з підбором посадових осіб та матеріально відповідальних осіб, що працюють у сфері економіки. Поряд з цим ще багато зловживань приховується в тіньовій економіці. Але при всій необхідності періодичного проведення ревізій на відповідних об'єктах державної форми власності високий професіоналізм ревізорського апарату цієї служби, сама процедура цього, так званого, наступного контролю, несе в собі негативні якості. Це пояснюється тим, що, по суті, ці недоліки, прорахунки, зловживання тощо, що

були на об'єктах у минулому і виявлені ревізорами, виправити не можливо. Тому доцільно в межах розумного координувати проведення всіх процедур фінансово-господарського контролю на підприємстві, не допускаючи дублювання ревізій і перевірок. Особливе значення має посилення та удосконалення форм контролю за ефективністю і цільовим використанням наявних фінансових ресурсів на підприємствах. Дослідження матеріалів ревізії та перевірок, проведених органами державної контрольно-ревізійної служби показує, що недостатньо на підприємствах вживаються заходи щодо усунення причин порушень чинного законодавства, допускаються факти незаконного і недоцільного використання бюджетних коштів. Значні порушення виникають із причин незабезпеченості збереження власності внаслідок понаднормативних запасів товарно-матеріальних цінностей. Для здійснення фінансово-господарського контролю важливе значення має достовірні облікова документація як фактографічна інформація. Це пояснюється ще і тим, що на підприємствах різні методи зловживань у фінансово-господарській діяльності в спотвореному вигляді знаходять відображення в обліковій документації. У системі заходів щодо виявлення зловживань і крадіжок в економіці підприємств, поряд з іншими, важливе значення мають методи документального контролю, які включають процедури ревізій господарських операцій і процесів та інвентаризації цінностей і коштів. Ці методи потребують спеціальних знань у галузі документального забезпечення операцій та вивчення процедур контролю облікової і необхідної інформації в процесі економіки. Виходячи зі змісту документів, їх можна класифікувати як доброякісні і недоброякісні. Доброякісними можуть вважатися тільки такі, які після їх документальної перевірки під час ревізії, проведеної контрольно-ревізійною службою або за завданням судово-слідчих органів (включаючи і бухгалтерську експертизу), виявились правильно оформленими і достовірно відображають суть операції. Кожна ревізія чи перевірка облікових документів (за винятком судово-бухгалтерської експертизи) не може бути останньою, це є одним із постулатів процедур перевірки, і воно обґрунтовується тим, що навіть суцільний метод

перевірки облікової документації під час ревізії не може гарантувати відсутність зловживань та їх приховування на підприємствах. Як показує практика, зловживання виникають тоді, коли задіяні в комплексі підприємства і підприємці різних галузей та форм власності й особливо, коли в цих процесах беруть участь комерційні або торговельні працівники. Особливо великі збитки наносять державі різні розкрадання і нестачі товарно-матеріальних цінностей з причини зловживань у розрахункових операціях та виписки фіктивних платіжних доручень. У зв'язку з цим доцільно застосовувати зустрічну перевірку розрахунків підприємств із покупцями. У більшості операції і процеси, пов'язані зі зловживаннями, мають місце у випадках їх оформлення недоброякісними документами. Характерними ознаками недоброякісних документів може бути спотворення суті і змісту відображених у документах показників та інших реквізитів, що призводить до неправильного відображення в них операцій; підроблення або підміни тексту документа або сум з метою розкрадання чи зловживання; оформлення документами незаконних операцій. Недоброякісні документи також можуть бути безтоварні або безгрошові, в яких відображалось надходження або видаток цінностей чи коштів, рух яких взагалі не здійснювався (наприклад, списання за документами сировини на виробництво, яка не відпускалась і не використовувалась для цих цілей, або списання під виглядом виплат коштів для розрахунків з окремими особами, які не виплачувались). Тому під час ревізій у фінансово-господарській діяльності підприємств потрібно застосовувати методи розслідування зловживань документального забезпечення (документального оформлення фінансово-господарських операцій і процесів), ревізій та інвентаризацій. Це пояснюється тим, що якість бухгалтерського обліку, його достовірність майже повністю залежить від правильного оформлення первинної документації, повного і правильного відображення в ній господарських процесів. Неточне чи неповне відображення фінансово-господарських операцій або їх спотворення в документах призводить до того, що дані бухгалтерського обліку не відображають справжнього або реального становища в фінансово-господарській діяльності

підприємства або підприємця. Тому важливе значення мають методи контролю для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств. Найбільш ефективними ревізіями є ті, що проводяться за завданням судово-слідчих органів. Під час проведення таких ревізій, як правило, облікову документацію перевіряють суцільним способом, що забезпечує надійну ефективність контролю. Практика показує, що перевірки, проведені на підставі звернень правоохоронних органів, майже в половині підприємств виявленні факти безгосподарності, недостач матеріальних цінностей і коштів. У ряді випадків причиною недоліків і зловживань на цих підприємствах є відсутність ділового поточного контролю з боку як їх керівника, так і бухгалтерської служби. Між тим, практика показує, що перевірка документів нерідко ускладнюється, тому що обсяг їх безперервно зростає. Наприклад, на деяких підприємствах і об'єднаннях для відображення тих або інших господарських операцій використовується понад 1500 різних документів. У зв'язку зі складністю облікової документації, важливістю процедур її перевірки та необхідністю виявлення спотворень і приховувань зловживань та крадіжок розглянемо систему прийомів і способів її документальної перевірки. Ця система дає можливість розглядати зміст і суть операцій у комплексі документ – фінансово-господарська операція – бухгалтерський запис в облікових реєстрах. Способи, прийоми і техніка всебічної і доказової перевірки первинної інформації дуже різноманітні. Застосування способів і прийомів контролю цієї документації багато в чому залежить від характеру зловживань. Так, дослідження діючої практики контролю облікової документації показує, що окремі зловживання приховувались у поточній діяльності підприємств шляхом списання цінностей (сировини, матеріалів) на виробництво у більшій кількості, ніж їх оприбутковано. Ці факти в ряді випадків приховувались у кінці місяця шляхом збалансування операцій, пов'язаних із надходженням і видатком цінностей. У таких випадках потрібно застосовувати хронологічний (поопераційний) контроль руху однорідних операцій або цінностей. Такий спосіб контролю полягає в співставленні обліку про рух цінностей підприємства або

його підрозділів за датами завершення його операцій. Ревізор може порівняти документальні дані обліку руху цінностей за більш короткий (ніж обліковий) період, тобто за днями і навіть за окремими операціями. Така перевірка дає можливість встановити, в межах якого відрізка часу здійснено рух цінностей, які не відповідають документам про їх надходження і видаток. Для розкриття різних зловживань, які в практиці інколи приховують шляхом складання фіктивних документів (або актів), здійснення приписок у документах невідвантажених цінностей або їх неповного оприбуткування, використовують методи зустрічної перевірки документів. Суть її полягає в тому, що під час контролю або порівнюють їх перші примірники з копіями, що знаходяться у тих, що перевіряються, чи інших підприємствах, або зіставляють показники і реквізити декількох документів, які мають відношення до однієї і тієї ж операції, що відображена у відповідних документах. У практиці в більшості випадків зіставляють товарно-транспортні накладні постачальників із податковими накладними та розрахунково-платіжними документами, якими оформлена оплата цих цінностей постачальниками. Зустрічну перевірку документів в одних випадках здійснюють тільки за внутрішніми документами підприємства, в інших – за документами інших підприємств, яким відпускали або від яких одержували цінності або кошти. Під час ревізії ревізор може послати цим підприємствам відповідний запит, що дасть можливість з'ясувати правильність документів і впевнитись у достовірності фактів, що відображені в документах. Для виявлення зловживань можна використовувати також метод зіставлення даних прибуткових і видаткових документів, що відображають рух цінностей, з даними інших документів, де відображають ті ж самі операції в інших аспектах. Наприклад, доцільно під час перевірки зіставляти товарно-транспортні накладні (рахунки-фактури) з рахунками на оплату за транспортні послуги та шляховими листами автотранспортних підприємств. Для виявлення приховування зловживань можна також застосовувати способи зіставлення документів, у яких відображається першопочаткова операція, зі змістом документів, у яких відображають здійснення інших операцій.

цій, обумовлених першою. Сутність цього способу полягає в тому, що, перевіряючи конкретну сукупність операцій, можна логічно з'ясувати або знайти інші обов'язкові операції, які повинні бути здійснені слідом за операціями, що перевіряються. Різноманітністю даного способу ревізії є порівняння даних про кількість відпущених цінностей з даними про тару, в якій вони відпускались і перевозились. Характерними фактами цього підтвердження є відпуск і перевезення цукру із цукрозаводів у мішках, кількість яких не відповідає фактичному обсягу перевезеного і відпущеного цукру. Для виявлення фактів зловживань шляхом спотворення господарських операцій у бухгалтерському обліку доцільно під час ревізії застосувати прийоми співставлення операцій, що відображено в облікових реєстрах, із записами оперативного обліку. В практиці дані оперативного обліку не завжди контролюють працівники обліку. Особи, які здійснюють зловживання, як правило, ретельно відпрацьовують тільки ті операції, що охоплюються бухгалтерським обліком, не звертаючи уваги на дані оперативного обліку. Важливим способом є перевірка об'єктивної можливості здійснення операції, що відображено в документах. Різновидом даного способу контролю є дослідження операцій підприємств відносно реальної можливості виготовити з наявної кількості сировини ту кількість готової продукції, яка значиться за документами. Доповненням такого методу контролю є застосування під час ревізій підприємств способів контрольного порівняння. Для цього перевіряють операції з виготовлення і реалізації продукції, встановлюють відповідність асортименту одержаної сировини, калькуляційному набору, необхідному для виробництва даної продукції, що передбачено калькуляцією. Це дає можливість встановити факти, коли та або інша сировина на об'єкти виробництва надходила (або надходила в меншій кількості, ніж потрібно згідно з калькуляційним розрахунком, зазначеним у калькуляції). Усе це потребує комплексного дослідження облікової інформації під час проведення ревізій і перевірок підприємств, що має важливе значення на сучасному етапі розвитку ринкової економіки.

1. Конституція України, прийнята на V сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р.

2. Закон України “Про підприємство”, затверджений постановою Верховної Ради від 6.03.91 № 14 із змінами і доповненнями.

3. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”, прийнятий Верховною Радою від 16.07.99 № 996.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 “Дебіторська заборгованість”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року № 237.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 року № 176.

18. Кодекс законів про працю України. – К.: Українська видавнича група, 1995.

19. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, прийнятий Верховною Радою України 26.01.93 // Голос України. – 1993. – № 39.

20. Закон України “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про захист прав споживачів”, прийнятий Верховною Радою України 15.12.93 // Голос України. – 1993. – № 8.

21. Закон України “Про державну податкову службу в Україні”, прийнятий Верховною Радою України 24.12.93 // Голос України. – 1994. – № 26.

22. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116.

23. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 № 473 // Баланс. – 1996. – № 41.

24. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвер-

джене постановою Кабінету Міністрів від 23.04.96 № 452.25. Типове положення про склад витрат і обліку їх планування і розподілення у торговельній діяльності, затверджене постановою Кабінету Міністрів від 18.03.96 № 334.

26. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене постановою Кабінету Міністрів від 9.02.96 № 186 // Галицькі контракти. – 2001. – № 15.

27. Інструкція про порядок проведення ревізії, перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні, затверджена наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 3.10.97 № 121.

28. Атанасян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1989. – 352 с.

29. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю: Підручник. – К.: Вища школа, 1994.

30. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. – М.: Финансы и статистика, 1992.

31. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1998.

32. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія. – Житомир, 2000.

33. Вітвіцька М.О. Контроль і ревізія. – К., 1999.

34. Егорова С.К. Контроль и ревизия в бытовом обслуживании. – М.: Финансы и статистика, 1990.

35. Завгородній В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. – К.: БМУ Інформ, 1995.

36. Казарина А.Х. Выявление скрытых хищений путем ревизий и проверок, организуемых в процессе осуществления общественного надзора прокуратуры // Выявление скрытых хищений. – М., 1981.

37. Камлик М.І. Особливості обліку і використання обліково-бухгалтерських документів при виявленні та розслідуванні корисних злочинів у галузях економіки // Судова бухгалтерія. – К., 1995. – 256 с.

38. Криницький Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990.
39. Лисенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов. – Х.: Консум, 1997. – 192 с.
40. Матусовский Г.А. Методика расследования хищений. – К., 1988.
41. Мельник П. и др. Расследование преступлений в сфере экономики: Учеб.-практ. пособие. – К.: Фирма “Дия” ЛТД, 1998. – 184 с.
42. Науменко Н.Д., Новиков С.И. Расследование хищений на предприятиях общественного питания и торговли. – К.: МВД Украины, 1991.
43. Наринський А.С., Хаджієв Н.М. Контроль в умовах ринкової економіки. – М.: Фінанси і статистика, 1994.
44. Носова С.С. Економічний контроль: суть і форми прояву. – М.: Економіка, 1991.