

## ЗМІСТ

Назва розділу	стор.
ТЕМА 1. ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ	5
1.1. Суть, задачі і функції фінансово – господарського контролю.	5
1.2. Предмет фінансово-господарського контролю і його об'єкти	9
1.3. Метод фінансово-господарського контролю	11
1.3.1. Методичні прийоми документальної перевірки достовірності господарських операцій	13
1.3.2. Прийоми фактичного контролю	17
1.4. Форми й види фінансово-господарського контролю.	22
1.5. Державна контрольно-ревізійна служба, її функції у фінансово-господарському контролі.	31
ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ	35
2.1. Суть, задачі і види ревізій	35
2.2. Планування, облік і звітність про контрольно-ревізійну роботу	38
2.3. Етапи ревізії і організація ревізійної роботи на підприємстві.	40
2.4. Відмінність аудиту від ревізії і судово-бухгалтерської експертизи.	43
2.5. Наукова організація праці в контрольний – ревізійному процесі	47
ТЕМА 3. РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКОВИХ ТА КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ	49
3.1. Ревізія касових операцій.	49
3.2. Ревізія операцій на рахунках у банках	53
3.3. Ревізія розрахунків із підзвітними особами	56
3.4. Контроль розрахунків з дебіторами та кредиторами.	58
ТЕМА 4. РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ.	61
4.1 Перевірка фактичної наявності і збереження основних засобів	61
4.2. Ревізія операцій, пов'язаних із надходженням та вибуттям основних засобів	63
4.3. Ревізія нематеріальних активів	66
ТЕМА 5. РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ	69
5.1. Перевірка наявності та збереження товарно-матеріальних цінностей	69
5.2. Ревізія надходження, оцінки та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей	74
5.3. Ревізія операцій, пов'язаних з вибуттям матеріальних цінностей	77
5.4. Перевірка використання сировини і матеріалів на виробництві	80
ТЕМА 6. РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ	86
ТЕМА 7. УЗАГАЛЬНЕННЯ, РОЗГЛЯД ТА РЕАЛІЗАЦІЯ	95

## РЕЗУЛЬТАТИВ РЕВІЗІЇ

7.1. Порядок складання акту комплексної ревізії виробничо-фінансової 95  
діяльності підприємства

7.2. Визначення виявленого в процесі ревізії розміру матеріального 101  
збитку

7.3. Реалізація результатів ревізії 107

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ 109

## *Тема 1. Фінансово-господарський контроль.*

### **1.1. Суть, задачі і функції фінансово – господарського контролю.**

Контроль є однією з функцій управління суспільним відтворенням. Будь-яке суспільство не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом і розподілом суспільного продукту, іншими сферами суспільного життя.

У широкому значенні **контроль** – це процес, що забезпечує відповідність функціонування керованого об'єкту ухваленим управлінським рішенням і направлений на успішне досягнення поставлених цілей. Основна мета контролю – об'єктивне вивчення фактичного положення справ в різних областях суспільного і державного життя, виявлення тих чинників і умов, які негативно позначаються на виконанні ухвалених рішень і досягненні поставлених цілей.

Контроль дає інформацію про процеси, що відбуваються в суспільстві, сприяє виробленню найдоцільніших рішень загальних і спеціальних питань розвитку економіки, надає можливість судити про правильність ухвалених рішень, своєчасності і результативності їх виконання.

**Контроль як функція управління** дозволяє своєчасно виявити і усунути причини і чинники, перешкоджаючі ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети. Він допомагає скоректувати діяльність підприємства або окремих його виробничих ланок, дає можливість встановити, які саме служби, підрозділи і напрями діяльності сприяють досягненню намічених цілей, підвищенню результативності діяльності підприємства. Отже, контроль, будучи функцією управління, виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління і системою управління, інформує про дійсний стан керованого об'єкту і фактичне виконання управлінського рішення.

Він сприяє зміцненню законності, правопорядку, державної, договірної і виконавської дисципліни. Добре організований контроль формує у працівників всіх ланок управління високий професіоналізм, компетентність, діловитість і оперативність, що є важливим чинником успішного рішення задач економічного і соціального розвитку суспільства в умовах ринкової економіки.

Одним з основних питань контролю є визначення його сутності. Контроль (від фр. *controle* – список, який ведеться у двох примірниках; тут – повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка) означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності.

Важливою ланкою єдиної системи фінансово-господарського контролю є економічний контроль. Поняття "економічний" підкреслює сферу поширення

контрольних функцій лише на галузь економіки як сукупність продуктивних сил і виробничих відносин суспільства, його базис.

Фінансовий контроль – одна з форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави. Він передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів роботи. Сферою фінансового контролю є господарські операції, здійснювані з використанням грошей, а в окремих випадках і без них (наприклад, бартерні угоди). Фінансовий контроль охоплює такі показники: виторг від реалізації продукції та інші надходження, основні види витрат, стан обігових коштів, активів і пасивів балансу, рентабельність, фінансовий стан і платоспроможність підприємства, розрахунки з бюджетом та кредитними установами, дебіторсько-кредиторську заборгованість тощо.

Вивчаючи стан бухгалтерського фінансового обліку необхідно враховувати, що основним джерелом контролю є економіко-правова структура фінансів суб'єктів підприємницької діяльності: пасив – звідки надійшли гроші, і актив – куди вони вкладені (інвестовані). Детальному дослідженню підлягають затрати і доходи, тобто дані управлінського обліку за центрами відповідальності. Таким чином, суть фінансово-господарського контролю полягає в регулюванні процесу відтворення відповідно до чинного законодавства.

Основними завданнями фінансово-господарського контролю відповідно до Указу Президента щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи є:

- перевірка дотримання порядку реалізації державної політики контролю за використанням підприємствами коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, стану обліку і звітності;

- прийняття органами державної контрольно-ревізійної служби обов'язкових до виконання підприємствами рішень за фактами порушень фінансової дисципліни, нецільового використання коштів, несплати податків, зборів (обов'язкових платежів), неподаткових платежів та приховування отриманих доходів;

- звертання органів державної контрольно-ревізійної служби в інтересах держави до судів і арбітражних судів;

- періодичне проведення планових ревізій і перевірок використання бюджетних коштів та позабюджетних фондів, збереження майна, однак не рідше одного разу на три роки;

- встановлення адміністративної відповідальності за недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, нецільове використання коштів

бюджетів і позабюджетних фондів, за невиконання вимог контрольних органів щодо усунення порушень;

– здійснення фінансового контролю контрольною-ревізійною службою у взаємодії з органами податкової служби, державного казначейства, суду й прокуратури з метою недопущення паралелізму й дублювання;

– систематичне інформування органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування про факти порушень фінансової дисципліни і внесення пропозицій щодо забезпечення їх усунення та притягнення винних до відповідальності.

У перехідний період до ринкових відносин особливого значення набуває не тільки перевірка господарських операцій, а й профілактика правопорушень. У ринкових умовах господарювання контроль є важливим чинником ефективного управління виробничими й комерційними структурами, здійснюваного для отримання максимального прибутку і виконання зобов'язань перед державою щодо сплати податків.

Відповідно до законодавчих, нормативно-інструктивних матеріалів контролюючі органи наділені широкими правами. Це дає їм змогу добитися повноти і якості контролю. Вони володіють правом не тільки досліджувати документи, фінансову звітність, а й проводити обстеження, здійснювати контрольні обміри виконаних робіт, інвентаризації, аналізувати техніко-економічні показники, робити висновки та вносити рекомендації щодо усунення виявлених негативних явищ і їх попередження.

Фінансово-господарський контроль виконує такі основні функції: профілактичну, інформаційну і мобілізуючу.

У ринковому середовищі контролю підлягає вся господарсько-фінансова діяльність підприємства, що спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявляти подібні явища і сприяти їх ліквідації, реалізуючи при цьому профілактичну функцію.

Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

У процесі контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні сторони діяльності. Останні як передовий досвід можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання, завдяки чому реалізується мобілізуюча функція контролю.

Крім того, функціями контролю є перевірка:

- виконання Законів України, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;
- повноти й своєчасності надходження доходів у бюджет, цільового й економного використання коштів державного бюджету та позабюджетних фондів;
- законності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності та підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні;
- дотримання розмірів встановлених штатів, ставок і фонду заробітної плати;
- касової дисципліни та законності операцій за рахунками у банку;
- забезпечення повноти оприбуткування та законності витрачання товарно-матеріальних цінностей;
- правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;
- використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки з метою підвищення контрольних функцій бухгалтерського обліку в справі забезпечення ефективного використання суспільної власності та усунення умов, що породжують перекручення звітних показників та безгосподарність.

Функції контролю в суспільстві з ринковою економікою полягають у сприянні діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів і стимулів (кредитування, інвестування, оподаткування тощо). Фінансово-господарський контроль допомагає державі здійснювати безперервне спостереження і перевірку роботи на об'єкті управління, встановлювати причини порушення законодавства, слідкувати за правильністю розподілу й споживання суспільного продукту і використання фінансових ресурсів. Функції фінансово-господарського контролю обумовлюються дією основного економічного закону суспільства і його інтересами. Контроль є функцією управління суспільними процесами. Це стосується насамперед соціального управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави.

Відповідно до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. при Міністерстві фінансів створено Головне контрольно-ревізійне управління. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі створені контрольно-ревізійні управління, у районах, містах і районах у містах – контрольно-ревізійні відділи.

Основна функція державної контрольно-ревізійної служби – здійснення контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, бюджетних установах, а також на підприємствах, утримуваних за рахунок бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів.

Державна контрольно-ревізійна служба має централізовану організаційну структуру. Головне контрольно-ревізійне управління України очолює заступник міністра фінансів України. Керівники регіональних контрольно-ревізійних управлінь і підрозділів призначаються вищими керівниками. Важливою функцією вищестоящих органів контрольно-ревізійної служби України є складання нормативно-методичних документів з питань організації і порядку проведення контрольно-ревізійної роботи.

## 1.2. Предмет фінансово-господарського контролю і його об'єкти

На контроль як функцію управління соціально-економічною системою, накладається безперервне спостереження за процесами виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільне необхідного продукту та їх перевірка, встановлення причин порушення законності фінансово-господарських операцій. Звідси предметом фінансово-господарського контролю є виробнича й фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання (рис. 1.1).

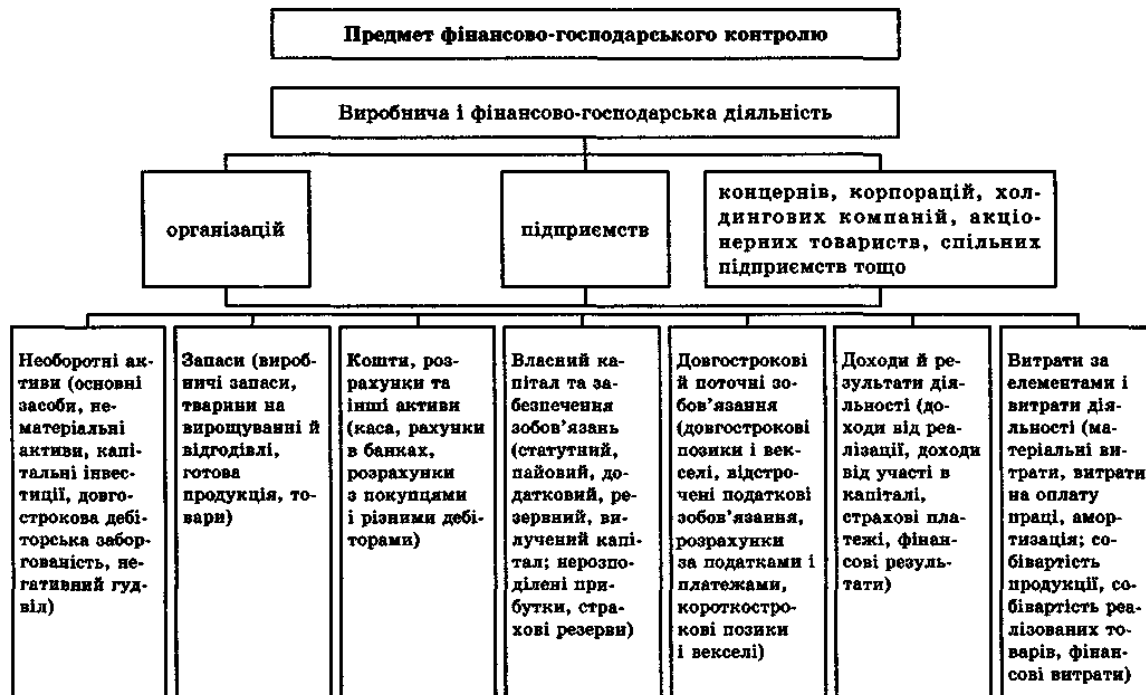


Рис. 1.1. Характеристика предмета фінансово-господарського контролю

На стадії, виробництва предметом контролю є процеси праці як доцільної діяльності людини: власне праця, предмети й засоби праці, які вивчаються з погляду дотримання правил нормування, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів, умов і охорони праці, правильності й своєчасності розрахунків з

робітниками й службовцями, додержання порядку оприбуткування, збереження, використання засобів виробництва, а також технологічного режиму та інших елементів виробничих процесів.

На стадії розподілу контроль охоплює як відшкодування спожитих засобів виробництва, так і розподіл та перерозподіл заново створеного продукту. Контролю підлягають операції щодо відновлення запасів засобів і предметів праці, заробітна плата, відновлення і поповнення власного капіталу, відрахування коштів у бюджет, на соціальне страхування.

На стадії обміну предметом контролю є операції щодо збуту продукції (обсяг, якість, ціни, розрахунки).

На стадії споживання (завершальному циклі) контролю підлягає виробниче й особисте споживання, пов'язане з відтворенням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб.

Отже, предметом фінансово-господарського контролю є процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільне необхідного продукту, а також власність як матеріальна основа всіх цих стадій матеріального виробництва.

Предметом фінансово-господарського контролю у більш конкретному значенні є господарські й фінансові операції та процеси суб'єктів господарювання, які розглядаються з погляду законності, достовірності, доцільності й економічної ефективності, збереження власності, правильності формування й використання власного капіталу.

Загальну характеристику предмета фінансово-господарського контролю можна доповнити визначеннями конкретних його об'єктів.

Так, об'єктами фінансово-господарського контролю у широкому розумінні є юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності.

У більш конкретному значенні до об'єктів, які характеризують зміст окремих сторін предмета фінансово-господарського контролю, належать:

- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість);
- запаси;
- кошти, розрахунки та інші активи;
- власний капітал та забезпечення зобов'язань;
- довгострокові й поточні зобов'язання;



- доходи й результати діяльності;
- витрати за елементами й витрати діяльності тощо.

### **1.3. Метод фінансово-господарського контролю.**

Дослідження предмета фінансово-господарського контролю різними прийомами і способами утворює метод контролю. Метод контролю – це сукупність прийомів і способів дослідження розширеного відтворення суспільне необхідного продукту й додержання вимог його законодавчого регулювання. У процесі функціонування фінансово-господарський контроль сформував свій метод у системі прикладних економічних наук. Метод характеризується використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів і способів контролю.

Загальнонаукові методичні прийоми включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Аналіз (від гр. – розкладання) – це прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти.

Синтез (від гр.– сполучення, складання, поєднання) – прийом вивчення об'єкта в цілісності, у взаємозв'язку його частин.

У контролі синтез пов'язаний з аналізом, дає змогу об'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити зв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

Індукція (від лат.– наведення) – прийом дослідження, за якого загальний висновок складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини, тобто спосіб виведення висновків від окремого до загального (наприклад, перевірку дебіторської заборгованості здійснюють спочатку за даними аналітичного, а потім – синтетичного обліку).

Дедукція (від лат. – виведення) – дослідження стану об'єкта в цілому, а потім його складових, тобто роблять висновок від загального до окремого. Наприклад, перевірку витрат обігу спочатку проводять за даними синтетичного, а потім – аналітичного обліку.

Аналогія – прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими. Прийом аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів, становить основу моделювання, яке застосовується в контролі.

Моделювання – прийом наукового пізнання, що ґрунтується на заміні досліджуваного об'єкта на його аналог, модель, що має істотні прикмети

оригіналу. У контролі застосовують організаційні моделі проведення контрольного процесу – стандарти, нормативи, тарифи.

Абстрагування – прийом відволікання. Методом абстрагування переходять від конкретних об'єктів до загальних понять (наприклад, перевіряють стан трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства і, абстрагуючись, роблять висновки в цілому по підприємству).

Конкретизація (від лат. сопсгеїз – густий, твердий) – дослідження об'єктів у всій різнобічності їх реальної, а не абстрактної дійсності (рис. 1.2.).

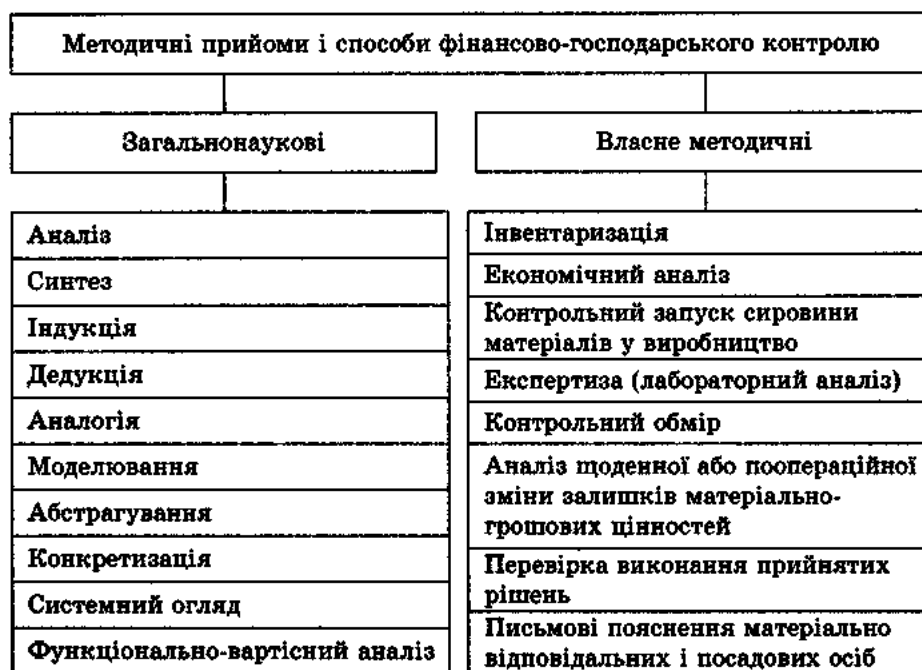


Рис. 1.2. Метод фінансово-господарського контролю

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. Цей прийом у контролі передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз – вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка включає проектування й синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

Вивчаючи предмет, перевіряючи (ревізори) використовують різні способи і прийоми пізнання: спостереження і експеримент, одиничне і загальне, причину і наслідок тощо.

### 1.3.1. Методичні прийоми документальної перевірки достовірності господарських операцій

Кожна господарська операція оформляється відповідними документами, ними ж обґрунтовуються записи в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку.

На основі реєстрів бухгалтерського обліку складаються бухгалтерський баланс і звітність. Тому ревізор і аудитор для оцінки достовірності досконалих господарських операцій перш за все вдаються до використання методичних прийомів перевірки документів і записів в реєстрах бухгалтерського обліку.

Без використання методичних прийомів перевірки первинної документації, вироблених записів в облікових реєстрах і бухгалтерській звітності ніяка аудиторська і ревізорська діяльність неможлива.

Залежно від змісту контролю і стану бухгалтерського обліку для оцінки досконалих господарських операцій використовуються різні за змістом методичні прийоми перевірки документів. Серед них можна виділити формальну, арифметичну, експертну, логічну, економічну, нормативно-правову, стрічну, контрольне звірення, зворотну калькуляцію (зворотний рахунок), оцінку документів за даними кореспондуючих рахунків, аналітичну (рахункову) перевірку звітності і балансів, порівняння і ін.

Формальна перевірка документа передбачає перевірку дотримання діючих форм, послідовності, повноти і правильності заповнення реквізитів документа, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів.

Арифметична перевірка включає перевірку правильності проставлених цін в документі, вказаних націнок, знижок, зроблених обчислень і таксувань, підрахунок підсумків і інших арифметичних дій, виконуваних при оформленні і обробці документа.

Експертна перевірка доповнює формальну і арифметичну і направлена на виявлення підробок в документах. Зустрічаються різні підробки: дописка тексту, букв, цифр, закреслення, часткове або повне видалення написаного тексту, цифрових записів, підроблює підписів і т.п. Вони можуть бути виявлені при уважному огляді документа. Звичайно доброякісний документ має однакові колір паперу, друкарський текст або чорнило, каліграфію листу або шрифт букв, стійкі цифри і букви.

При підробках документи не мають стійких ознак. Там, де замінені букви і цифри, залишаються вм'ятини, місцями змінені колір паперу, шрифт цифр і букв, забарвлення друкарського тексту або колір чорнил. Букви і цифри виглядають надмірно звивистими, нерівними, є порушення в нахилі букв і цифр і інші ознаки підробки.

По каліграфії листу жіночий почерк можна відрізнити від чоловічого. Це необхідно для виявлення підробок підписів в документах. Наприклад, досліджуючи підписи в платіжній відомості, можна розрізнити ті рядки, де за різних осіб в отриманні грошей розписалася одна особа (наприклад, касир).

Підроблені документи підлягають глибокому вивченню. Для цих цілей використовують інші прийоми їх перевірки (логічну і стрічну), що дозволяє одержати додаткові докази про підробку документа. Такі документи доцільно

направляти в спеціальні лабораторії на криміналістську експертизу. Її висновок використовується для безперечного доказу досконалих зловживань.

При логічній перевірці методом зіставлення господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємозв'язаними показниками, подіями, явищами, визначається, чи була об'єктивна можливість її виникнення.

Наприклад, приведені в накладній дані про масу і об'єм вантажу зіставляються з вантажопідйомністю або об'ємом автомобіля, на якому перевозився вантаж, місткістю тари, вказаної в накладній; кількість якої-небудь сировини або матеріалу, зафіксованого в інвентаризаційному описі, – з розміром площі, на якій він міг зберігатися, місткості цистерн, бочок; кількість випущеної готової продукції – з виробничою потужністю устаткування, цеху, комбінату.

Логічна перевірка у взаємозв'язку з іншими методичними прийомами перевірки документів дозволяє виявити заховання розкрадань, приписок виконаного об'єму робіт і інші зловживання.

При нормативно-правовій перевірці встановлюється відповідність досконалої операції діючим правилам, вимогам статуту або установчого документа, законам, чи є відхилення від затверджених норм, кошторисів, лімітів і т.п. При їх наявності складаються розрахунки і аналітичні таблиці, з'ясовуються наслідки і винні особи, визначається збиток, заподіяний неправомірними діями працівників підприємства.

При економічній перевірці з'ясовуються економічна доцільність досконалої операції, її обґрунтованість джерелами фінансування, плановими розрахунками, вивчаються одержані результати від даної операції або її вплив на кінцевий фінансовий результат.

Суть зустрічної перевірки полягає у вивченні достовірності операцій шляхом зіставлення документів і записів в облікових реєстрах, що відносяться до одних і тих же взаємозв'язаних операцій.

Звичайно документи складаються в двох і більш екземплярах, а окремі операції оформляються додатковими документами. Такі документи знаходяться при звітах (реєстрах) різних матеріально відповідальних працівників. Багато разів можуть повторюватися і записи в облікових реєстрах бухгалтерського обліку. Все це відкриває великі можливості для стрічної перевірки документа, що вивчається, і уточнення достовірності досконалої операції.

При контрольних звіреннях залишок на початок періоду, що перевіряється, разом з документованим приходом повинен бути рівний документованій витраті разом із залишком на кінець періоду, що перевіряється. Початкові і кінцеві залишки звичайно базуються на даних інвентаризаційних описів. Контрольні звірення застосовуються переважно там, де ведеться облік матеріальних цінностей по найменуваннях без вказівки сортів, марок, номерів і

інших ознак, що мають особливу ціну, при занедбаності аналітичного обліку по окремих сортах, марках, номерам матеріальних цінностей і у всіх випадках, коли окремі підприємства вдаються до сумового обліку матеріальних цінностей. Контрольні звірення знаходять широке застосування для перевірки правильності оприбуткування і списання у витрату окремих сортів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку і т.д.

Зворотна калькуляція (зворотний рахунок) використовується для перевірки величини необгрунтованого списання сировини на виробництво при випуску певного виду готових виробів. Суть цього методичного прийому полягає у тому, що по фактичному випуску готових виробів обчислюється витрата сировини відповідно до встановлених норм за міжінвентаризаційний період, який зіставляється з фактично виробленими списаннями сировини по первинних документах за цей же час. В результаті цього встановлюють факти незаконного списання сировини і матеріалів на виробництво.

В деяких випадках виникає необхідність перевірки правильності списання сировини, матеріалів по випуску готових виробів у зв'язку з уточненими нормами витрат по висновку спеціальної експертизи про дійсні витрати сировини і матеріалів. В цьому випадку фактично випущена кількість виробів за період, що вивчається, множиться на різницю між фактично списаною сировиною на одиницю виробу і реальними нормами, згідно висновку спеціальної експертизи.

При застосуванні перевірки документів за даними кореспондуючих рахунків можна виявити документи, по яких зроблені незаконні, недоцільні операції і у ряді випадків виявити зловживання. Це може виражатися в невірній кореспонденції рахунків, невідповідності записів в реєстрах бухгалтерського обліку прикладеним документам, відсутності бухгалтерських проводок, згортанні сальдо по окремих рахівницях, повторенні кореспонденції в однакових сумах по одному і тому ж документу, в необгрунтованих документами сторнірувальних і додаткових записах на рахунках бухгалтерського обліку.

Серед методичних прийомів перевірки документів особливе місце займає аналітична (рахункова) перевірка звітності і балансів. За допомогою цього прийому вивчається обгрунтованість показників звітності і балансів даним аналітичного і синтетичного обліку, узгодженість показників в окремих формах бухгалтерської звітності і балансу, в реєстрах бухгалтерського обліку і первинних документів.

Цей методичний прийом звичайно застосовується в поєднанні з іншими прийомами контролю, що дозволяє здійснити не тільки технічну (рахункову) перевірку бухгалтерської звітності і балансів, але і вивчити стан розрахункових взаємостосунків з фінансовими органами по платежах податків і зборів до бюджету, з банками по короткостроковому і довгостроковому кредитуванню, а також з іншими підприємствами і організаціями по різних розрахунках.

Крім того, аналітична (рахункова) перевірка звітів і балансів дозволяє провести підготовчу роботу по підбору і систематизації звітних матеріалів для виконання аналітичних розрахунків, пов'язаних з оцінкою фінансового стану підприємства.

При вивченні фінансових результатів і стану збереження майна підприємства широко використовується порівняння. З його допомогою фактичні дані, відображені в звітності, зіставляються з базисними періодами, плановими, нормативними і іншими показниками.

Для вивчення фінансових результатів, приведених в балансі і звітності, і розкриття їх якісної сторони використовуються відносні величини, виражені в коефіцієнтах, індексах, відсотках.

У ряді випадків ревізія пов'язана з вивченням великого потоку документації і бухгалтерських записів. Тому перевірка документів і записів в облікових реєстрах не може бути суцільній на всіх ділянках виробничо-господарської діяльності. В умовах великого потоку документації і бухгалтерських записів виникає необхідність у вибіркового вивченні документів і бухгалтерських записів в облікових реєстрах. У практичній роботі ревізори використовують різні варіанти несцільної (вибіркової) перевірки документів: перевірку частини документів за період, що вивчається; перевірку однорідних операцій за декілька місяців, за останній місяць кожного кварталу, за останній квартал або навіть за останні два місяці.

Якщо в результаті вибіркової перевірки документів будуть виявлені помилки, слід зажадати від адміністрації підприємства, що перевіряється, всі виписки банку для перевірки і внесення відповідних виправлень в реєстрах бухгалтерського обліку.

### **1.3.2. Прийоми фактичного контролю**

До прийомів фактичного контролю можна віднести *інвентаризацію, контрольний обмір, обстеження об'єктів, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз, контрольні перевірки* і ін.

При виконанні ревізійних і аудиторських процедур широко застосовується інвентаризація.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Однак для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються й документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Стаття 10 вищевказаного Закону "Інвентаризація активів і зобов'язань" засвідчує, що об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства,

крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством. Основним засобом бухгалтерського спостереження за станом і змінами господарських фактів є документація, однак є такі господарські факти, які документація не може охопити в момент їх виникнення (природні втрати, пересортиця, втрата документів, арифметичні помилки тощо). Тому виникає потреба виявлення фактичного стану цінностей і розрахунків. Таким способом фактичного контролю є інвентаризація (від лат. – опис майна). Інвентаризація представляє собою перевірку в натуре денежных средств, материальных ценностей, состояния расчетов и других статей баланса на определенную дату.

Без інвентаризації неможливо дати об'єктивну оцінку збереженню майна, визначити дійсні втрати сировини і матеріалів при їх зберіганні і перевезеннях в межах норм природного спаду, збиток, заподіяний недостачами, розтратою і іншими зловживаннями.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів, а також обсягів незавершеного будівництва в натурі;
- встановлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили первісну якість, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, грошей у касах, на рахунках у банках, грошей у дорозі, дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.

Послідовність здійснення інвентаризацій регламентується Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69, зі змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 05.12.97 № 268. Відповідальність за організацію інвентаризацій несе керівник підприємства.

Насамперед інвентаризації проводяться на підприємствах, завідувачі яких неякісно і несвоєчасно складають та подають звіти, несвоєчасно і не повністю здають виторг.

Проведення інвентаризації всіх статей балансу обов'язкове перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, інвентаризація якого проводилася не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років. Інвентаризації обов'язкові при передаванні майна державного підприємства в оренду, його приватизації, при передачі цінностей, у разі встановлення фактів крадіжок, за приписом судово-слідчих органів, після техногенних аварій, пожежі, стихійного лиха й у випадках ліквідації підприємства.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджуються керівником підприємства з включенням результатів у звіт за період, у якому закінчена інвентаризація, а також у річний звіт. Проведення інвентаризації при передачі державного підприємства в оренду, приватизації майна здійснюється відповідно до Положення, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.93 № 158. Для проведення інвентаризацій на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі комісії та окремо – робочі інвентаризаційні комісії із залученням до них досвідчених фахівців. Після закінчення інвентаризації обов'язково проводять контрольні перевірки якості переобліку цінностей за участю постійно діючих і робочих інвентаризаційних комісій.

Результати контрольних перевірок інвентаризацій оформляються актом. Реєстрацію проведених контрольних перевірок здійснює бухгалтерія у спеціальній книзі.

Інвентаризація матеріальних цінностей здійснюється в певній послідовності і включає комплекс обов'язкових заходів: створення інвентаризаційної комісії і видання про це наказу або розпорядження по підприємству; інструктаж інвентаризаційної комісії про порядок і правила проведення інвентаризації; підготовку до інвентаризації даних обліку на дату інвентаризації по кожній матеріально відповідальній особі; витребування від матеріально відповідальних осіб матеріального звіту на дату проведення інвентаризації і отримання від матеріально відповідальних осіб розписки про включення в матеріальний звіт до моменту інвентаризації всіх прибуткових і витратних документів, про відсутність у них на руках документів, не включених в останній звіт; зняття фактичної наявності матеріальних цінностей з складанням інвентаризаційного опису; складання звіряльної відомості, розгляд і затвердження результатів інвентаризації. При послідовному застосуванні всіх названих заходів забезпечується висока якість інвентаризації.



Інвентаризація грошових коштів на банківських рахунках підприємства виробляється за допомогою звірки залишків грошових коштів в балансі з вказаними залишками грошових коштів у виписках банку.

Залежно від стану обліку розрахункових операцій і форм розрахунків інвентаризація розрахунків з дебіторами і кредиторами може вироблятися одним з таких способів:

- письмовим запитом у дебіторів і кредиторів про стан розрахунків;
- взаємною звіркою заборгованості безпосередньо на підприємствах, з якими ведуться розрахунки;
- зіставленням дат і перераховуваних сум за платіжними дорученнями з датами і сумами оприбуткованих матеріальних і інших цінностей підприємства, що перевіряється, і виявлення розбіжностей по наявних документах без виїзду представника;
- порівнянням висланих особових рахунків дебіторами і кредиторами з лицьових рахунків підприємства, що перевіряється;
- зіставленням заборгованості по особовому рахунку дебітора або кредитора, що утворилася на кінець місяця з сумою подальшої оплати через банк (при кредиторській заборгованості) або з сумою оприбуткованих матеріальних або інших цінностей в перших числах наступного місяця (при дебіторській заборгованості).

При вивченні будівельних і ремонтних робіт використовуються контрольні обміри. Вони організуються для визначення фактично виконаного об'єму будівельних і ремонтних робіт і застосовуються для перевірки достовірності обліку незавершеного виробництва, витрачання будівельних матеріалів порівняно з нормами і фактично виконаним об'ємом робіт, перевірки правильності нарахування заробітної платні, розрахунків з підрядчиками і іншими підприємствами за виконані об'єми робіт.

Для проведення обмірів виконаних робіт створюється комісія з обов'язковим залученням фахівця з будівництва (інженера-будівника, техника-будівника, майстра). Комісія виробляє обмір об'єкту, визначає об'єм фактично виконаних робіт: кладки фундаменту (у кубічних метрах); кладки стін (у кубічних метрах); настилу полов (у квадратних метрах) і т.п. Результати обміру оформляються актом. Якщо контрольний обмір проводився з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то на основі акту складається звіряльна відомість, в якій наводяться дані про найменування матеріалів, витрачених на фактичні об'єми виконаних робіт по встановлених нормах, фактична витрата матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результат обміру (списано більше або менше).

Проте в процесі контрольних процедур не у всіх випадках доводиться вдаватися до інвентаризації матеріальних цінностей і контрольних обмірів.

Аудитори або ревізори можуть використовувати дані інвентаризацій і контрольних обмірів, проведених в процесі внутрішнього контролю, якщо вони переконані, що внутрішні контролери методично правильно проводили інвентаризацію і її результати відображені в обліку.

В ході контрольних процедур широко використовується обстеження об'єктів. Воно включає коло питань, пов'язаних з вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна контрольованого підприємства. Звичайно обстеження об'єктів доцільно проводити на початку ревізійних або аудиторських процедур. В процесі обстеження можна одержати інформацію про неполадки в організаційно-виробничій діяльності, а також одержати відповіді на багато питань, пов'язаних із забезпеченням збереження майна безпосередньо на об'єктах: наявність неживаного устаткування, його якісний стан і умови зберігання; причини перебоїв в роботі діючого устаткування; наявність запасів сировини, матеріалів і готової продукції і умови їх зберігання; дієвість пропускнуої системи підприємства при ввезенні і вивозі сировини, матеріалів і готової продукції; ведення оперативного обліку замовлень і поставок продукції і ін.

При обстеженні об'єктів доцільно ознайомитися з організацією і веденням обліку в місцях зберігання матеріальних цінностей і готової продукції, дотриманням діючих правил і порядку оформлення документами операцій по їх оприбутковуванню і списанню. При цьому особлива увага звертається на ознайомлення з неофіційною документацією, тобто документами, що не проходять бухгалтерську обробку (документами і записами, які матеріально відповідальні працівники ведуть за власною ініціативою для фіксації розрахунків, пов'язаних з рухом грошових, матеріальних і інших цінностей).

При необхідності в коло обстеження включають анкетування, хронометраж, фотографування, спостереження за поведінкою матеріальне відповідальних працівників на робочих місцях і ін.

При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво у присутності контролера і запрошеного фахівця перевіряється весь технологічний процес починаючи від зважування відповідної сировини і допоміжних матеріалів, його обробки і закінчуючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід готової продукції і дійсну кількість витраченої сировини і допоміжних матеріалів, а також зіставити ці дані з наявними даними (до контрольного запуску).

Лабораторні аналізи найчастіше застосовуються при перевірках відповідності якості готової продукції діючим стандартам. Лабораторні аналізи проводяться як харчових, так і нехарчових готових виробів, що випускаються підприємствами, заснованими на різних формах власності. Для аналізу вилучають пробу готового виробу. Одну пробу беруть у виробника, а іншу – по можливості у споживача. Вилучені проби пломбуються і з супровідним листом

прямують у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія дає висновок, який потім використовується контролером.

На різних ділянках виробничо-фінансової діяльності ревізори і аудитори використовують різні за змістом контрольні перевірки. Вони застосовуються для вивчення повноти оприбутковування вантажів, прибулих автомобільним, водним і залізничним транспортом, достовірності скоюваних операцій по відпустці матеріальних цінностей з складів, якості інвентаризацій, що проводяться в процесі ревізії або аудиту, дотримання правил відпустки матеріалів, готової продукції і інших цінностей.

Важливе місце відводиться контрольним перевіркам для розпізнавання завуальованих розкрадань. Іноді розкрадання державних коштів здійснюються шляхом створення неврахованих надлишків матеріальних цінностей на різних етапах їх руху. Джерелами таких надлишків можуть бути фіктивні комерційні акти на недостачу матеріальних цінностей, прибулих залізничним або водним транспортом, фіктивні приймальні акти, що складаються в місцях остаточного прийому вантажу, що поступив, видача цінностей в об'ємах менших, ніж передбачено в документах на отримання з складів, випуску готової продукції за рахунок зміни компонентів набору сировини для її виготовлення і т.п.

Звично подібні розкрадання, якщо вони є, носять не разовий, а систематичний характер. Тому уважне вивчення первинних документів аналітичного обліку складів і комор дає можливість знайти місця, де створюються невраховані надлишки. При цьому для розпізнавання завуальованих розкрадань потрібен комплекс методичних прийомів документального контролю. Важливо з'ясувати не тільки осіб, що займаються неправомірними діями, але і способи, а також шляхи збуту неврахованих надлишків. В цьому випадку істотну допомогу перевіряючим можуть надати контрольні перевірки повноти оприбутковування вантажів, достовірності досконалих операцій по відпустці матеріальних цінностей, вибіркові контрольні інвентаризації і ін.

#### **1.4. Форми й види фінансово-господарського контролю.**

У ринкових умовах господарювання підвищення ефективності виробництва, розподілу, обміну і споживання суспільне необхідного продукту неможливе без належного контролю за використанням товарно-грошових відносин.

За суб'єктами фінансово-господарський контроль в Україні поділяється на *державний, муніципальний, незалежний і контроль власника* (рис. 1.4).

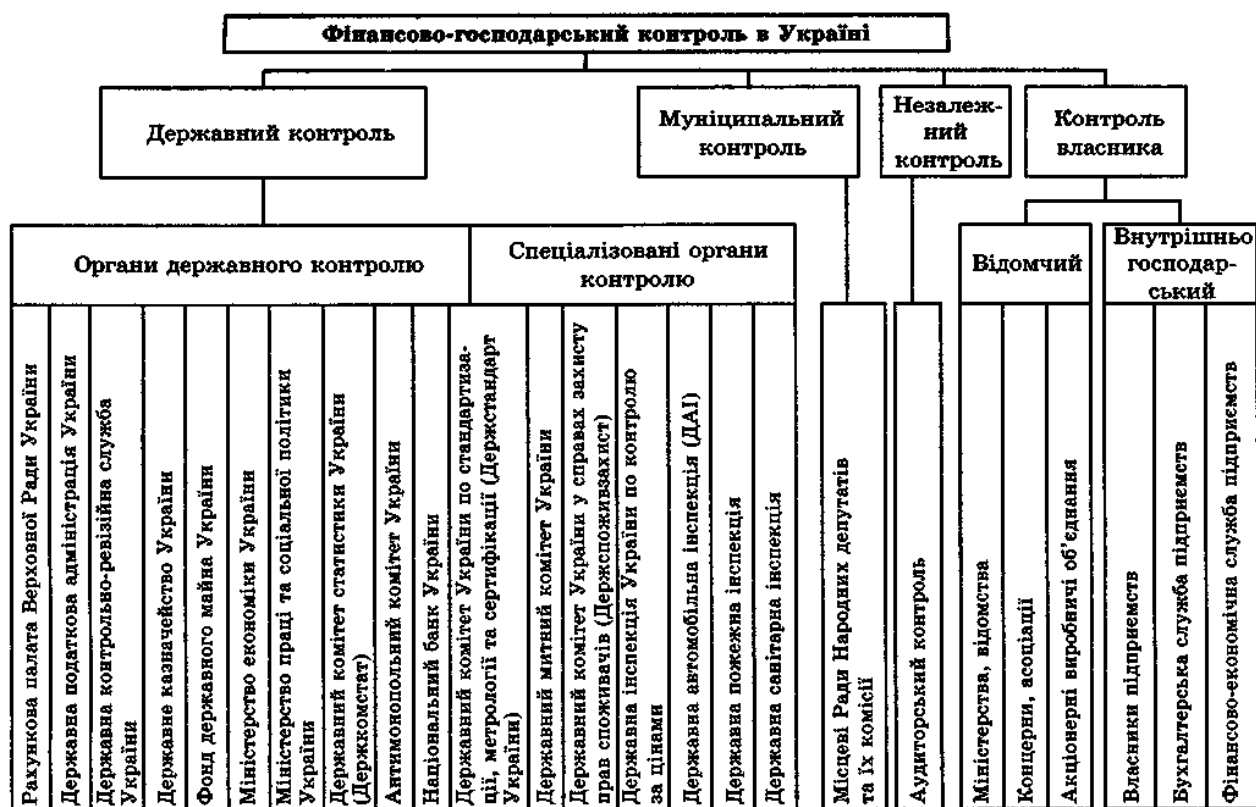
**Державний** контроль здійснюють органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; Державна податкова адміністрація України; Державна контрольно-ревізійна служба України; Державне казначейство України (три останніх органи контролю входять до структури Міністерства фінансів України); Фонд державного майна України;

Міністерство економіки України; Міністерство фінансів України; Міністерство праці та соціальної політики України; Державний комітет статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України.

Спеціалізовані органи контролю: Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України), Державний митний комітет України, Державний комітет України у справах захисту прав споживачів (Держспоживзахист), Державна інспекція України по контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція.

Рахункова палата Верховної Ради України, створена відповідно до Конституції України, організовує і здійснює контроль:

- за своєчасним виконання дохідної та видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів;
- за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначає ефективність і доцільність видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів;
- за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного спеціального і національно-культурного розвитку, охорони довкілля, використання об'єктів права державної власності, які не підлягають приватизації;



## **Рис. 1.4 Організаційні форми фінансово-господарського контролю в Україні**

- за додержанням законності щодо надання Україною позик, економічної та іншої допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям;
- за використанням іноземних кредитів;
- за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України й позабюджетних фондів в установах Національного банку України;
- за грошовою емісією, використанням золотого запасу, дорогоцінних металів тощо.

Державна податкова адміністрація України та її органи на місцях контролюють додержання законодавства про податки, правильність обчислення і своєчасність внесення до бюджету податків інших платежів.

Державна контрольно-ревізійна служба України та її органи на місцях контролюють дотримання фінансової дисципліни, правильність і законність витрачання коштів із державного бюджету суб'єктами господарювання незалежно від форм власності.

Державне казначейство України і його підрозділи в регіонах контролюють витрачання коштів державного бюджету установами і організаціями відповідно до їхніх кошторисів.

Фонд державного майна України (далі – Фонд) здійснює державну політику щодо приватизації державного майна, виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю. У своїй діяльності Фонд підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. В Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, в інших містах і районах України Фонд створює регіональні відділення.

Основними функціями Фонду є реалізація прав на розпорядження майном державних підприємств у процесі приватизації, створення спільних підприємств, укладання договорів з посередниками щодо організації підготовки до приватизації та продажу об'єктів приватизації і видача ліцензій посередникам; вжиття заходів щодо залучення іноземних інвесторів до процесу приватизації, проведення інвентаризацій загальнодержавного майна; здійснення аудиторських перевірок ефективності його використання тощо.

Міністерство економіки України контролює виконання планів економічного і соціального розвитку країни, затверджених Верховною Радою України, виявляє відхилення від доведених завдань і вживає заходи щодо попередження їх.

Міністерство фінансів України та його місцеві органи здійснюють контроль за своєчасним виконанням державного бюджету, затвердженого Верховною Радою України, надходженням коштів та їх видатками і цільовим витрачанням.

Міністерство праці та соціальної політики України контролює дотримання законодавства з питань праці та заробітної плати в галузях народного господарства, тарифних угод з оплати праці, розробляє і затверджує нормативні документи з питань регулювання зайнятості населення тощо.

Державний комітет, статистики України контролює за даними звітності збалансованість ринку товарів, наявність товарних, матеріальних, трудових та інших ресурсів, здійснює вибіркові контрольні переписи ресурсів, перевіряє забезпечення достовірності державної звітності, видає обов'язкові постанови про проведення ревізій господарсько-фінансової діяльності підприємств тощо.

Антимонопольний комітет України запобігає утворенню монопольного становища на ринку підприємців, що обмежують конкуренцію певного товару. У противному разі це призводить до порушення ринкових відносин у виробництві й реалізації окремих видів товарів, до недоброякісної конкуренції в підприємницькій діяльності.

Національний банк України відповідно до Закону України "Про банки і банківську діяльність" та згідно зі статутом контролює наявність грошей в обігу, використання кредитів за цільовим призначенням, дотримання касової дисципліни, правил розрахунків, правильність витрачання коштів з бюджету, здійснює емісію грошей, контролює діяльність комерційних банків шляхом проведення перевірок і ревізій, видає інструкції, положення з касових, кредитних і валютних операцій тощо.

До спеціалізованих органів економічного контролю належать державні комітети, інспекції та ін.

Так, Державний комітет України по стандартизації, метрологи та сертифікації (Держстандарт України) вживає заходи щодо стандартизації, забезпечення єдності та достовірності вимірювань і сертифікації продукції, наглядає за впровадженням і дотриманням вимог стандартів, технічних умов і зразків (еталонів) на продукцію (роботи, послуги) тощо.

Державний митний комітет України контролює дотримання митного законодавства і нормативних актів підприємцями і фізичними особами щодо сплати мита на експорт та імпорту товарів через кордон України, а також при внутрішньодержавних операціях, за які необхідно сплачувати мито.

Державний комітет у справах захисту прав споживачів (Держспоживзахист) та його органи на місцях здійснюють державний контроль за дотриманням підприємствами і громадянами законодавства про захист прав споживачів, інших нормативних актів з питань торгівлі та надання послуг

населенню, здійснює перевірку безпосередньо на підприємствах промисловості, торгівлі, громадського харчування.

Державна інспекція України по контролю за цінами контролює застосування цін і тарифів міністерствами, відомствами, підприємствами всіх форм власності, дотримання порядку їх затвердження.

Інспекція має право перевіряти в будь-яких суб'єктів підприємництва бухгалтерські документи, книги, звіти, калькуляції тощо, пов'язані з встановленням цін, отримувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають під час перевірок. Документом на право проведення перевірки є посвідчення, видане конкретній посадовій особі керівником Інспекції або його заступником, засвідчене печаткою. Інспектор вивчає документи та копії з них про рівень і економічну обґрунтованість цін на товари, їхні техніко-економічні характеристики, ефективність, споживчі властивості, одержані від об'єднань, підприємств та організацій (включаючи органи стандартизації, статистики, банки тощо).

У разі відмови у проведенні перевірки або недопущення працівників Інспекції до обстеження приміщень, неперед'явлення (або відмову в пред'явленні) звітів, балансів, розрахунків, декларацій інспектор має право припиняти операції на рахунках у банках та в інших фінансово-кредитних установах і навіть застосовувати економічні санкції, розглядати справи про адміністративні правопорушення.

Державна автомобільна інспекція (ДАІ) здійснює контроль за дотриманням законодавства і нормативних актів щодо реєстрації та обліку рухомого складу транспортних засобів підприємцями й фізичними особами. ДАІ також перевіряє дотримання власниками транспортних засобів і водіями правил дорожнього руху на шляхах України.

Державна пожежна інспекція контролює дотримання антипожежних правил підприємцями і населенням, вживає профілактичні заходи щодо запобігання пожежам, а в разі їх виникнення – здійснює гасіння.

Державна санітарна інспекція здійснює контроль за дотриманням санітарно-гігієнічного і протиепідеміологічного законодавства підприємцями і населенням, а також провадить профілактику виникнення епідемій та масових захворювань.

Місцеві ради народних депутатів і їх комісії здійснюють **муніципальний економічний контроль** відповідно до Закону України про місцеві ради народних депутатів і місцеве регіональне самоврядування. Комісії із питань планування, бюджету і фінансів здійснюють контроль за виконанням планів і програм економічного і соціального розвитку і бюджету, виявляють внутрішньогосподарчі резерви і додаткові доходи бюджету; контролюють надходження і витрати позабюджетного фонду. До компетенції виконавських

комітетів місцевих рад народних депутатів відноситься здійснення контролю за станом обліку і звітності на підприємствах, які є комунальною власністю, за виконанням підприємствами і організаціями зобов'язань по платежах до бюджету місцевого самоврядування.

На місцеві ради народних депутатів і органи місцевого регіонального самоврядування покладені також наступні функції:

- контроль за дотриманням проектів будівництва об'єктів житлово-комунального господарства і виробничого призначення;
- формування державних приймальних комісій, затвердження актів про здачу в експлуатацію об'єктів житлово-цивільного призначення;
- контроль за експлуатацією об'єктів комунального господарства, торгівлі і громадського харчування, побутового обслуговування, які знаходяться у власності підприємств і окремих громадян; припинення експлуатації їх у разі порушення екологічних, санітарних правил, інших вимог законодавства, анулювати в таких випадках видані їм дозволи на створення і експлуатацію відповідних об'єктів.

**Незалежний економічний контроль** здійснюється аудиторськими фірмами на умовах самофінансування за договорами з державними і акціонерними підприємствами, кооперативними, орендними підприємствами і організаціями, підприємствами з сумісним капіталом і ін. При цьому перевіряються стан обліку діяльності підприємств і організацій, відповідність звітності даним обліку, правильність формування прибули і своєчасність розрахунків з державним бюджетом, а також розподіл прибутку по акціях, розмірі внесеного капіталу і інших напрямках, передбачених засновницькими документами. Результати контрольної перевірки аудиторська фірма оформляє актом, експертним висновком або іншим документом, узгодженим із замовником. Крім того, аудиторська фірма може давати висновки про правильність складання звітності і декларацій, які подаються підприємствами податковим адміністраціям.

**Контроль** власника може бути внутрішньосистемним і внутрішньогосподарчим.

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

Внутрішньосистемний контроль передбачає контроль за виконанням планових завдань по виробничій і фінансово-господарській діяльності, використанням матеріальних і фінансових ресурсів, недопущенням фактів



безгосподарності; забезпеченням збереження власності, правильною постановкою бухгалтерського обліку і контрольно-ревізійної роботи; дотриманням чинного законодавства по виробничій і фінансово-господарській діяльності.

**Внутрішньогосподарчий економічний контроль** включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до чинного законодавства. Задачею внутрішньогосподарчого контролю є перевірка господарських операцій у виробничих об'єктах з метою недопущення перевитрати матеріальних і фінансових ресурсів, виконання виробничих і фінансових планів, раціонального використання робочої сили, упровадження прогресивних методів праці і технологій в бригадах, ділянках, цехах і інших виробничих

підрозділах, забезпечення збереження засобів і товарно-матеріальних цінностей, раціонального використання сировини і паливно-енергетичних ресурсів, випуску продукції, що має попит на ринку.

Організація внутрішньовиробничого контролю відповідно до Закону України про підприємство покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний і оперативний контроль за виробничою і фінансово-господарською діяльністю підрозділів підприємств. За наслідками контрольних перевірок керівництво підприємства ухвалює рішення по усуненню причин, негативно впливаючих на діяльність підприємств.

У здійсненні внутрішньогосподарчого контролю на підприємствах провідне місце займають працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Відповідно до нормативних документів головний бухгалтер підприємства разом з керівниками відповідних підрозділів і служб зобов'язаний контролювати оформлення, прийом і відпустку товарно-матеріальних цінностей, витрати на заробітну платню, дотримання штатної, фінансової, касової і платіжної дисципліни, законності списання з бухгалтерського балансу недостач і інших витрат, проведення інвентаризації цінностей, стягнення у встановлені терміни дебіторської і погашення кредиторської заборгованості. Крім того, головний бухгалтер нарівні з керівником підприємства несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують фінансово-господарську діяльність. Контрольні функції головний бухгалтер здійснює особисто і через апарат бухгалтерії. На великих підприємствах обов'язки контролерів можуть покладатися на фахівців, наприклад, економістів-ревізорів, бухгалтерів-інвентаризує і др. Таким чином, організаційні форми і види економічного контролю по своїх функціях взаємозв'язані і утворюють систему економічного контролю.

За інформаційним забезпеченням розрізняють документальний і фактичний контроль.

**Документальний контроль** полягає у встановленні суті і достовірності господарської операції за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, у яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному й статистичному обліку.

Так, за даними первинної документації, обліку і звітності контролюють виконання планів виробництва і реалізації продукції, її собівартості і рентабельності.

**Фактичний контроль** полягає у встановленні реального (дійсного) стану об'єкта за допомогою зважування, лічби, вимірювання, лабораторних аналізів тощо. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, нематеріальні активи, готову продукцію.

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

За формами здійснення контролю розрізняють превентивні й поточні контрольні перевірки (рис. 1.5.).

Превентивні контрольні перевірки здійснюють на стадії попереднього контролю виробничої і господарсько-фінансової діяльності підприємств. Власник перевіряє оптимальність планів і збалансованість ресурсами згідно з нормативами. Якщо органи контролю здійснюють превентивні перевірки періодично, то внутрішньогосподарський контроль власника передбачає їх систематичне і безперервне виконання. Разом із тим контрольні органи перевіряють юридично-правову обґрунтованість документа, який відображає достовірність проведення господарської операції, кількісні та якісні їх вимірники, норми витрачання сировини, ціни. Без підпису керівника й головного бухгалтера окремі документи (чек, касовий ордер) не приймаються до виконання, вважаються недійсними. Превентивні перевірки дають змогу запобігти виникненню нестач, перевитрат тощо.

Поточні контрольні перевірки – засіб оперативного, систематичного контролю конкретних операцій. Вони здійснюються всіма контрольними органами з питань, що входять до їхньої компетенції. Так, комерційні банки перевіряють використання готівки з каси, своєчасність і повноту здавання виторгу до банку тощо. Поточні контрольні перевірки проводяться з метою запобігання безгосподарності, профілактики правопорушень.



**Рис. 1.5. Форми фінансово-господарського контролю**

За періодичністю здійснення контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний).

**Попередній контроль** здійснюється до виконання господарської операції з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень. Він застосовується переважно на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів на здійснення господарських операцій. Перед тим як виписати видатковий касовий ордер на видачу підзвітної суми, бухгалтерія підприємства перевіряє наявність грошей, доцільність витрат, відповідність їх потребам за нормами тощо.

**Поточний (оперативний) контроль** має оперативний характер і здійснюється в процесі виконання господарських операцій. Поточний контроль покладається в основному на служби внутрішньогосподарського контролю. Його завдання – оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань. Наприклад, товар може бути виданий покупцю після попередньої оплати, здійсненої через банк (якщо така форма оплати прийнята, узаконена). Тим самим підприємство перевіряє законність господарських операцій, раціональність витрачання коштів, матеріальних цінностей, запобігає випадкам безгосподарності й зловживань.

**Наступний (ретроспективний) контроль** здійснюється після завершення господарських операцій по закінченні визначеного звітного періоду. Його мета – встановити правильність, законність і економічну доцільність здійснених господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти безгосподарності й крадіжок. За його результатами розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення. Документальна ревізія є наступним видом господарського контролю.

Завданням документальних ревізій поряд із виявленням порушень і зловживань є запобігання нестачам і безгосподарності. А тому важливе значення має детальне обговорення результатів документальних ревізій за участю громадськості.

Залежно від системи контрольних дій при здійсненні наступного контролю розрізняють **ревізію, аудит, тематичну перевірку, слідство і службове розслідування.**

**Ревізія** – це сукупність контрольних дій за діяльністю підвідомчих підприємств і організацій, здійснюваних за дорученням керівника вищестоящого органу управління ревізійною групою або ревізором, при яких встановлюються законність, достовірність і економічна доцільність досконалих господарських операцій, а також правильність дій посадовців, що брали участь в їх проведенні.

Основна мета ревізії – виявлення господарських і фінансових порушень і розкрадань, безгосподарності і марнотратства; встановлення сприяючих цьому причин і умов, а також винних в цьому осіб; вживання заходів по відшкодуванню заподіяного збитку як в процесі ревізії, так і після неї; розробка пропозицій по усуненню недоліків і порушень; залучення до адміністративної або кримінальної відповідальності осіб, що допустили порушення і зловживання.

**Аудит** – це незалежна експертиза стану бухгалтерського обліку, бухгалтерських балансів і фінансових звітів. Мета аудиту – підтвердження достовірності показників балансу і фінансової звітності, а також перевірка відповідності ведення бухгалтерського обліку діючим нормативним документам.

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями, але і організаційними формами проведення.

Ревізія проводиться вищестоящим органом управління в безпосередньо підлеглих йому підприємствах і організаціях. Аудит – це незалежний контроль, що проводиться аудиторськими фірмами.

**Тематична перевірка** – це вивчення однієї або декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності підприємств. Наприклад, перевірка збереження грошових коштів і цінних паперів; забезпечення збереження і використання устаткування; використання фондів спеціального призначення і т.д. Перевірку здійснюють вищестоящі і державні органи.

**Слідство** є процесуальною дією, в ході якого встановлюють винність окремих осіб в здійсненні тих або інших порушень законності, пов'язаних з привласненням грошових коштів і матеріальних цінностей, безгосподарністю і посадовими зловживаннями. Слідство здійснюється судово-слідчими органами і регулюється особливим процесуальним законодавством.

**Службове розслідування** – це перевірка дотримання працівниками підприємства посадових обов'язків, вимог нормативно-правових актів, регулюючих виробничі відносини в різних галузях економіки. Проводиться таке розслідування спеціальною комісією, що призначається наказом керівника підприємства, при виявленні розкрадань, недостач, втрат і псування товарно-матеріальних цінностей, виготовленні продукції, не відповідної стандартам, і в інших випадках.

Найбільш, висока дієвість і ефективність контролю досягаються послідовним поєднанням попереднього, поточного і подальшого контролю.

### **1.5. Державна контрольно-ревізійна служба, її функції у фінансово-господарському контролі.**

У ринкових умовах господарювання, у період широкого використання автоматизованих систем управління та комп'ютеризації й за наявності різних форм власності значно підвищується роль контролю, посилюються функції і завдання державної контрольно-ревізійної служби.

Статус державної контрольно-ревізійної служби, її функції та правові основи діяльності визначає Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. № 2939-ХП.

Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок. За результатами ревізії складається акт, а перевірки – довідка або доповідна записка. Державна контрольно-ревізійна служба у своїй діяльності керується Конституцією України, вищевказаним Законом, іншими законодавчими актами, актами Президента та Кабінету Міністрів України.

Державна контрольно-ревізійна служба діє при Міністерстві фінансів України і підпорядковується йому.

Вона координує свою діяльність з місцевими Радами народних депутатів та органами виконавчої влади, фінансовими органами, державною податковою службою, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

Основні функції державної контрольно-ревізійної служби такі.

Головне контрольно-ревізійне управління України та контрольно-ревізійні управління (КРУ) на місцях:

- 1) організують роботу контрольно-ревізійних підрозділів у Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі з проведення ревізій і перевірок, узагальнюють наслідки документальних ревізій і перевірок у випадках, передбачених законодавством, повідомляють про них органам законодавчої та виконавчої влади;

2) проводять ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку й звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах та інших органах державної виконавчої влади, у державних фондах, у бюджетних установах, а також на підприємствах і організаціях, які отримують кошти з бюджету та з державних валютних фондів;

3) проводять ревізії та перевірки правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок державного бюджету;

4) проводять ревізії та перевірки повноти оприбуткування, правильності витрачання і збереження валютних коштів;

5) здійснюють контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених попередніми ревізіями та перевітками;

6) розробляють інструктивні та інші нормативні акти щодо проведення ревізій та перевірок;

7) здійснюють методичне керівництво й контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнюють досвід проведення ревізій та перевірок і поширюють його серед контрольно-ревізійних служб, розробляють пропозиції щодо удосконалення контролю.

Контрольно-ревізійні відділи (КРВ) виконують вищевказані функції за винятком пунктів 1 і 7.

Крім цього, органи контрольно-ревізійної служби розглядають листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань.

Права, обов'язки і відповідальність ревізорів такі. Права:

– ревізувати й перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження й витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей;

– мати безперешкодний доступ на склади, у сховища, виробничі й інші приміщення для їх обстеження;

– залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних та ремонтних робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів, інших перевірок з оплатою за рахунок спеціально передбачених на цю мету коштів;

- вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, грошей і розрахунків, опечатувати каси, склади, архіви, а у разі виявлення підрбок – вилучати необхідні документи, залишаючи в справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

- одержувати від банків необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів;

- одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб письмові пояснення;

- пред'являти керівникам, іншим посадовим особам вимоги щодо усунення виявлених порушень;

- стягувати в дохід держави кошти підприємств, отримані за незаконними угодами та з порушенням чинного законодавства;

- накладати на керівників та інших службових осіб адміністративні стягнення;

- застосовувати до підприємств фінансові санкції, передбачені у п.7 ст. 11 Закону "Про державну податкову службу в Україні". Обов'язки:

- суворо додержуватися Конституції України, законів України;

- у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій і повідомляти про виявлені зловживання і порушення державним органам.

При вилученні документів у зв'язку з їх підркою ревізор зобов'язаний повідомити про це правоохоронним органам. Вилучені документи зберігаються до закінчення ревізії або перевірки. Ревізори повинні забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

Крім того, ревізор зобов'язаний:

- володіти комплексом способів і прийомів контрольно-ревізійної роботи;

- об'єктивно викладати виявлені факти порушень і зловживань;

- надавати допомогу працівникам підприємства, яке ревізується, в усуненні виявлених недоліків;

- брати участь у розробці заходів щодо усунення виявлених недоліків;

- доповідати керівництву підконтрольного підприємства про результати ревізії;

– перевіряти повноту і своєчасність виконання рекомендацій за результатами попередньої ревізії.

Ревізор несе відповідальність за:

- своєчасність, належну якість ревізії;
- об'єктивність викладання її результатів;
- повне або часткове приховування виявлених порушень і зловживань або їх заниження;
- правильність і обґрунтованість висновків за результатами ревізії;
- використання службового становища в корисних цілях;
- передчасне розголошення матеріалів ревізії.

Посадовці, службова діяльність яких перевіряється, на вимогу ревізора зобов'язані представляти для перевірки документи, облікові реєстри, бланки строгої звітності, грошові кошти і товарно-матеріальні цінності, давати пояснення в усній і письмовій формах з питань, що мають відношення до ревізії, що проводиться, або до перевірки. Посадовці, що перевіряються, мають право бути присутнім при інвентаризації увіренних їм цінностей, контрольних запусках сировини і матеріалів у виробництво, контрольних вимірах, оглядах складів і матеріальних цінностей, що зберігаються в них; знайомитися з актами ревізій і перевірок, що відносяться до їх службової діяльності, і представляти у письмовій формі пояснення і заперечення по них; знайомитися зі всіма документами і звітами, що послужили підставою для висновків про допущені особами, що перевіряються, недоліки в роботі, порушеннях або зловживаннях, а також розрахованих сум підмета відшкодуванню матеріального збитку; представляти ревізору документи і інші матеріали у виправдання своїх дій.

Посадовці несуть відповідальність за навмисне спотворення фактів і обставин, внаслідок чого ревізору не представилося можливим встановити істинний зміст господарських операцій і реальний розмір заподіяного підприємству матеріального збитку, а також за невиконання вимог ревізора про уявлення для перевірки матеріальних ресурсів документів, облікових реєстрів і пояснень.

## ***Тема 2. Суть і організація контрольної-ревізійної роботи***

### **2.1. Суть, задачі і види ревізій**

Ревізія є контрольним вивченням раніше вироблених господарських операцій з погляду їх законності, достовірності і економічної доцільності. Ревізія відноситься до подальшого контролю і проводиться шляхом суцільної або вибіркової перевірки досконалих господарських операцій за даними первинних



документів, записів в облікових реєстрах і звітності. Вона об'єднує в собі фактичний і документальний контроль, що дозволяє якнайповніші і глибоко перевірити результати виробничої і господарсько-фінансової діяльності підприємств, організацій і установ, ефективність використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, що знаходяться в їх розпорядженні.

В ході ревізії вивчаються всі сторони господарсько-фінансової діяльності підприємств, що перевіряються, організацій і установ, що не є обов'язковим при здійсненні інших способів господарського контролю. На відміну від інших способів господарського контролю ревізія має чіткий правовий статус, що визначає межі її розповсюдження, терміни проведення, права і обов'язки осіб, провідних ревізію, і посадовців, діяльність яких перевіряється, порядок оформлення і розгляди результатів.

Отже, **ревізія** – це спосіб подальшого контролю за виробничою і господарсько-фінансовою діяльністю підприємств, організацій і установ, в процесі якого встановлюються законність, достовірність і економічна доцільність досконалих господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність діючим положенням законодавчих і нормативних актів, достовірність облікових і звітних показників.

В процесі ревізії фіксуються тільки документально підтверджені факти зловживань, безгосподарності, недбалого відношення до виконання службових обов'язків, порушень фінансової дисципліни, чинного законодавства, нормативних положень і інструктивних вказівок; аналізуються причини, умови виникнення і наслідки порушень; виявляються невикористані резерви ефективності виробництва; перевіряється система забезпечення збереження господарських засобів, а також дотримання діючих стандартів по обліку і звітності і т.п.

Залежно від органів, що здійснюють ревізії, їх підрозділяють на відомчі, позавідомчі і внутрішньогосподарчі.

**Відомчі ревізії** проводяться контрольно-ревізійним апаратом вищестоящих органів (міністерств, державних комітетів, відомств) в підвідомчих їм підприємствах, організаціях і установах.

**Позавідомчі ревізії** проводяться контрольно-ревізійним апаратом органів державного контролю, наділених контрольними правами по відношенню до підприємств, організацій і установ всіх галузей економіки незалежно від відомчої підлеглості.

**Внутрішньогосподарчі ревізії** проводяться усередині підприємства. Вони, як правило, контролюють діяльність вхідних до складу підприємства структурних підрозділів, що не мають юридичної самостійності.

По організаційній ознаці ревізії можуть бути планові і позапланові.

**Планові ревізії** проводяться відповідно до плану ревізійної роботи. Вищестоящі органи планують щорічне проведення ревізій в підвідомчих підприємствах, що працюють в умовах самофінансування, і не рідкі за одне разу в два роки – в бюджетних організаціях і установах. Позавідомчий контрольно-ревізійний апарат планує ревізії окремих підприємств і організацій виборче.

**Позапланові ревізії** планом не передбачаються, а проводяться при необхідності. Такі ревізії можуть бути викликані неблагополучним положенням справ на окремому підприємстві, при виявленні фактів розкрадань і зловживань, по проханню судово-слідчих органів і т.д. При розслідуванні деяких злочинів, особливо розкрадань грошових коштів і майна, ревізія проводиться у обов'язковому порядку. Матеріали такої ревізії дають можливість слідчим органам встановити осіб, винних в зловживаннях, способи здійснення розкрадань і розміри матеріального збитку.

Залежно від об'єму перевірки діяльності підприємства ревізії підрозділяються на комплексні, некомплексні і тематичні.

**Комплексними** вважаються **ревізії**, при яких всесторонньо перевіряється діяльність підприємства: і виробнича, і фінансово-господарська.

Комплексна ревізія проводиться бригадою, до складу якої, окрім бухгалтера-ревізора входять фахівці з питань економіки і технології виробництва, організації праці і ін. Участь в комплексній ревізії фахівців з різних областей знань дозволяє виявити резерви поліпшення виробничої і фінансової діяльності підприємства, сприяє підвищенню ефективності виробництва.

**Некомплексною** називається **ревізія**, що проводиться одним ревізором (звично фахівцем з бухгалтерського обліку і фінансів) з метою перевірки фінансово-господарської діяльності. Некомплексні ревізії не дозволяють повною мірою виявити стан ведення виробництва, тому вони менш ефективні в порівнянні з комплексними.

**Тематичними** вважаються **ревізії**, що проводяться з метою перевірки стану окремих розділів (частин, ділянок) економічної і соціальної діяльності підприємств або організацій. Такі ревізії призначаються для детального вивчення відповідних тим (питань) і конкретних заходів щодо усунення виявлених недоліків. Тематами таких ревізій можуть бути, наприклад, "Ревізія забезпечення збереження і раціонального використання матеріальних ресурсів (всіх або конкретних видів)", "Ревізія правильності освіти і використання фондів спеціального призначення" і ін.

Залежно від об'єму перевірки господарських операцій ревізії класифікуються так: суцільні, вибіркові і комбіновані.

**При суцільних ревізіях** перевіряються всі без виключення господарські операції, записи в облікових реєстрах і звітні показники за весь період, що

ревізується. Це найефективніший вид ревізій, проте, як правило, через велику трудомісткість він використовується тільки в тих випадках, коли на підприємстві допущені серйозні порушення і зловживання.

**Вибіркові ревізії** передбачають перевірку господарських операцій і бухгалтерських документів не за весь період, що ревізується, а тільки за час, наперед намічений ревізором, тобто за певні проміжки часу усередині періоду, що ревізується.

**Комбіновані ревізії** поєднують вибіркоче і суцільне дослідження господарських операцій. На одних ділянках діяльності підприємства операції перевіряються вибірково, а на інших – все без виключення (наприклад, касові операції і розрахунки з підзвітними особами). Проте якщо в процесі вибіркової перевірки будуть виявлені зловживання, розкрадання і інші серйозні порушення фінансової або розрахунково-платіжної дисципліни, то такі господарські операції піддаються суцільній перевірці Документів і записів в облікових реєстрах.

## **2.1. Планування, облік і звітність про контрольно-ревізійну роботу**

Міністерства і відомства, що мають контрольно-ревізійний апарат, складають перспективні і поточні плани контрольно-ревізійної роботи.

Перспективні плани складаються на період більше одного року і включають такі заходи: упровадження досконаліших форм і методів господарського контролю; удосконалення діючих і розробка нових нормативно-довідкових матеріалів і методичних рекомендацій по проведенню контрольно-ревізійної роботи; підготовка і підвищення кваліфікації кадрів контрольно-ревізійного апарату.

Поточні плани контрольно-ревізійної роботи складаються на майбутній календарний рік. У плані містяться наступні дані: найменування і місцезнаходження підприємства, що ревізується, період, охоплений попередньою ревізією, період, що ревізується, вид ревізії, термін її проведення, тривалість (у днях), виконавці.

При складанні плану контрольно-ревізійної роботи передбачається рівномірне завантаження працівників ревізійного апарату, а також виділення резерву часу для позапланових завдань і контролю за виконанням рішень, прийнятих за наслідками проведених раніше ревізій і перевірок. При плануванні виходять з того, що кожен бухгалтер-ревізор повинен провести за рік 6–8 ревізій, тобто приблизно 60–70% часу він повинен бути зайнятий безпосередньо на ревізіях і перевірках. Решта часу відводиться на підготовку до ревізій, проведення позапланових ревізій і перевірок, навчання, участь в семінарах, чергову відпустку і ін.

При складанні планів проведення ревізій фінансово-господарської діяльності передбачається, щоб підприємства, що знаходяться на самофінансуванні, піддавалися перевіркам не рідше одного разу на рік і забезпечувалася спадкоємність перевірок. Кожна ревізія повинна охоплювати період, що починається з дати закінчення попередньої ревізії і закінчується датою складання балансу, перевіркою якого завершується планована ревізія. При визначенні черговості ревізій необхідно враховувати час, що пройшов після попередньої ревізії, наявність інформації про зловживання або незаконні дії окремих працівників підприємства, розкраданнях і недостачах товарно-матеріальних цінностей і про інші недоліки у фінансово-господарській діяльності в минулому періоді.

Тривалість ревізії планується залежно від об'єму роботи підприємства і його документообігу, виду ревізії, кількості і кваліфікації ревізуючих, але не повинна перевищувати **30** днів. Продовження ревізії допускається з дозволу керівника органу, що призначив її. Підставою для продовження ревізії можуть бути проведення ревізії за період більше року; зміна програми в ході проведення ревізії; необхідність суцільної перевірки господарських операцій з метою встановлення повного розміру заподіяного матеріального збитку при виявленні фактів розкрадання, зловживань і інших порушень; хвороба ревізора і т.п.

Затверджені в установленому порядку плани проведення ревізії можуть доповнюватися і уточнюватися виходячи з конкретних обставин (зміна керівників або головних бухгалтерів підприємств, розкрадання, зловживання і т. п.). Плани ці не повинні розголошуватися з метою забезпечення раптовості проведення ревізії.

Складаються також плани проведення тематичних перевірок, які можуть включати питання збереження товарно-матеріальних цінностей, своєчасності і правильності проведення інвентаризації і віддзеркалення її результатів в обліку і т.д.

На підставі річних планів контрольно-ревізійної роботи кожен працівник контрольно-ревізійного апарату розробляє індивідуальний план-графік роботи на рік у вигляді таблиці.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН-ГРАФІК РОБОТИ РЕВІЗОРА

### Розділ 1. Документальні ревізії

№ з/п	Найменування підприємства	Попередня ревізія			Планована ревізія			Відмітка
		Дата закінчення	Охопленний період	П.І.Б. ревізора	Період, що ревізується	Дата початку	Дата закінчення	
								а про викона н-ня

## Розділ 2. Тематичні перевірки

№ з/п	Найменування підприємства	Тема перевірки	Дата		Відмітка про виконання
			початку	закінчення	

Для обліку виконання планів контрольно-ревізійної роботи і результатів ревізій і перевірок в міністерствах і відомствах, що мають в штаті ревізійну службу, ведеться журнал реєстрації проведених ревізій і перевірок, а також ухвалених по них рішень. Типова форма журналу містить наступні реквізити: найменування підприємства, що ревізується, вид ревізії, час її проведення, дата представлення акту ревізії, дата і номер документа (наказу, листу) з ухваленим рішенням за наслідками ревізії, інформація про виконання даного рішення, результати ревізії. До результатів ревізії можуть бути віднесені факти: незаконні виплати грошових коштів (зокрема заробітна платня, нарахована через неправильне застосування розцінок і приписки виконаних об'ємів робіт); премії, що виплачують порушуючи діючих нормативних документів; незаконні виплати грошових коштів на відрядження, зміст легкових автомобілів, допомог і др.; недостачі і розкрадання грошових коштів і матеріальних цінностей; приписки і спотворення звітності (зокрема премії, що незаконно виплачують). Разом з цими даними в журналі повинна бути відображена така інформація: кількість справ, переданих слідчим органам і сума заподіяного збитку; кількість осіб, що притягають до дисциплінарної відповідальності, зокрема звільнених з посад; кількість осіб, що притягають до матеріальної відповідальності, включаючи позбавлення премій; суму відшкодованого збитку.

### 2.3. Етапи ревізії і організація ревізійної роботи на підприємстві.

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

У теорії і практиці контрольно-ревізійної діяльності є такі етапи:

- планування ревізії;
- підготовка до ревізії;
- складання завдання (програми) проведення ревізії;
- організація роботи на місці (об'єкті) ревізії;
- документальна й фактична перевірка;
- систематизація матеріалів ревізії і складання акта, висновків і пропозицій;
- узгодження і обговорення наслідків ревізії на підприємстві;
- затвердження матеріалів ревізії;

– контроль за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами ревізії.

За кожним ревізором закріплюються об'єкти ревізії на наступний рік з таким розрахунком, щоб не менше 2/3 робочого часу відводилось на ревізії, звіт і підготовку до наступної ревізії. Водночас слід зарезервувати час для виконання позапланових ревізій (наприклад, на вимогу судово-слідчих органів).

При плануванні комплексних ревізій слід вирішити низку організаційних питань. У зв'язку з цим плануванню ревізій повинно передувати глибоке вивчення підвідомчих підприємств, що дасть змогу правильно встановити послідовність і порядок проведення ревізій.

Після затвердження планів ревізій починається підготовка до проведення ревізії. Крім того, проведенню ревізії передуює вивчення наявних в організації, яка призначила ревізію, фінансових, банківських та інших органах звітних та статистичних даних, матеріалів попередньої ревізії і тематичних перевірок та іншої поточної інформації, яка характеризує господарську діяльність і фінансовий стан підприємства, що підлягає ревізії. Використовуються також дані аналізу за матеріалами фінансової звітності, акти попередніх ревізій тощо.

Ревізори ознайомлюються із Законами України з питань оподаткування, розрахунково-платіжної та фінансової дисципліни, праці та заробітної плати, з іншими нормативними актами, з'ясовують, як виконано пропозиції за результатами попередньої ревізії. Таке попереднє вивчення дає можливість ревізору заздалегідь визначити найбільш неблагополучні ділянки в роботі цього підприємства, а отже, окреслити основний напрям роботи під час ревізії.

Перед виїздом на об'єкт керівник вищестоящої організації, від імені якої проводиться ревізія, видає ревізору (керівнику бригади) розпорядження на право проведення ревізії, у якому вказуються назва підприємства, що підлягає ревізії, дата початку і закінчення ревізії. Розпорядження реєструється в журналі обліку ревізій, який містить майже всі ті самі реквізити, що і розпорядження.

На підставі вивчення даних про минулу фінансово-господарську діяльність підприємства і з врахуванням поставлених у розпорядженні завдань, керівник ревізійної групи (ревізор) складає програму ревізії. Програма включає перелік конкретних питань, що підлягають перевірці, період, за який має бути проведена ревізія, а також опис процедури її здійснення.

Програма ревізії затверджується керівником контрольно-ревізійного апарату організації, яка призначила ревізію. Один примірник програми вручають керівнику ревізійної групи (ревізору), а другий залишається у справах організації й служить для контролю виконання.

Керівник ревізійної бригади повинен ознайомити всіх членів бригади зі змістом програми і розподілити завдання між ними. Відтак члени бригади (ревізор) складають робочі плани проведення ревізії, які затверджуються керівником ревізійної групи (бригадиром).

Робочий план включає перелік робіт, які підлягають виконанню під час ревізії, строки їх виконання та спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), термін закінчення ревізії. Прибувши на об'єкт, ревізор (керівник ревізійної групи) разом із керівництвом підприємства організують проведення раптових інвентаризацій каси, матеріальних цінностей. Керівник ревізійної групи (ревізор) встановлює зв'язок з місцевими органами (державною податковою адміністрацією, банком, Пенсійним фондом, антимонопольним комітетом, інспекцією у справах захисту прав споживачів, прокуратурою тощо). Після закінчення організаційної роботи на підприємстві ревізор розпочинає документальну і фактичну перевірку. Протягом ревізії на окремих аркушах паперу (або в робочому зошиті чи журналі) ревізор систематизує матеріали ревізії, реєструє факти порушень, зловживань, групуючи їх за однорідними ознаками і відповідно до структури основного акта ревізії, тобто за його розділами.

Наслідки ревізії оформляються актом. Акти ревізії поділяються на основні й проміжні.

Основний акт ревізії – це документ, де в узагальненому вигляді фіксуються виявлені порушення й недоліки в діяльності підприємства, що ревізується. Підставою для включення фактів виявлених порушень чи недоліків в основний акт ревізії є відомості порушень, довідки, проміжні акти тощо. Проміжні акти – це разові документи, які відображають результати перевірки окремих ділянок або об'єктів перевірки. За виявленими фактами порушень від посадових осіб необхідно взяти письмові пояснення.

Результати ревізії обговорюються на загальних зборах колективу підприємства, на яких приймаються відповідні рішення. Основна форма реалізації результатів ревізії – це наказ за її результатами. Він видається як у тому підприємстві, де проводилася ревізія, так і в тій організації, яка призначила ревізію.

Останній етап ревізії – контроль за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами ревізії. Виконання прийнятих рішень за результатами ревізії контролюється шляхом одержання інформації від перевіреного підприємства про усунення виявлених недоліків і порушень під час проведення наступної планової ревізії.

Должностные лица, служебная деятельность которых проверяется, по требованию ревизора обязаны представлять для проверки документы, учетные регистры, бланки строгой отчетности, денежные средства и товарно-материальные ценности, давать объяснения в устной и письменной формах по вопросам, имеющим отношение к проводимой ревизии или к проверке. Проверяемые должностные лица имеют право присутствовать при инвентаризации вверенных им ценностей, контрольных запусках сырья и материалов в производство, контрольных замерах, осмотрах складов и хранящихся в них материальных ценностей; знакомиться с актами ревизий и

проверок, относящихся к их служебной деятельности, и представлять в письменной форме объяснения и возражения по ним; знакомиться со всеми документами и отчетами, послужившими основанием для выводов о допущенных проверяемыми лицами недостатках в работе, нарушениях или злоупотреблениях, а также рассчитанных сумм подлежащего возмещению материального ущерба; представлять ревизору документы и другие материалы в оправдание своих действий.

Должностные лица несут ответственность за преднамеренное искажение фактов и обстоятельств, в результате чего ревизору не представилось возможным установить истинное содержание хозяйственных операций и реальный размер причиненного предприятию материального ущерба, а также за невыполнение требований ревизора о представлении для проверки материальных ресурсов документов, учетных регистров и объяснений.

#### **2.4. Відмінність аудиту від ревізії і судово-бухгалтерської експертизи.**

За умов ринкової економіки та різноманітності форм власності постала необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення госпрозрахункових органів фінансового контролю, тобто аудиту. У світовій практиці аудит набув широкого поширення. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки будь-якої країни. Аудитори стали потрібні як власникам компаній, фірм, об'єднань, так і незацікавленій стороні – суду, арбітражу, які обстоюють справедливість. Розвитку аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів між підприємцями (адміністрацією, управлінцями, менеджерами), коли власник для керівництва своїми підприємствами наймає спеціальний апарат управління. Для попередження недоліків, зловживань, приховування витрат і доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керуючими власник мусив вдаватись до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

В умовах ринку ніхто в діловому світі не приймає всерйоз підприємців, звітні дані яких не підтверджено аудиторським висновком. Аудиторські служби на договірних засадах надають також консультації, розробляють рекомендації щодо ведення й постановки обліку, збільшення прибутків, підвищення рентабельності, оздоровлення фінансового стану. Залучені до аудиту висококваліфіковані зовнішні консультанти найбільш об'єктивно й фахово вирішують досліджувані питання. Хоч саме поняття аудиторства нерівнозначне таким поняттям, як аналіз господарської діяльності, документальна ревізія, судово-бухгалтерська експертиза, але під час здійснення своєї діяльності аудитори широко використовують процедури із наведених та інших сфер облікової і контрольно-аналітичної діяльності.

Ревізія – це складова системи управлінського контролю, покликана встановлювати законність, вірогідність, доцільність і економічну ефективність здійснюваних господарських операцій. Основні завдання ревізії такі:



здійснення контролю за дотриманням державної дисципліни, використанням коштів, збереженням матеріальних цінностей, правильністю ведення бухгалтерського обліку і звітності й попередження фактів безгосподарності, зловживань і крадіжок.

Аудит – незалежна перевірка фінансових звітів і бухгалтерських балансів суб'єктів підприємницької діяльності з метою одержання висновків.

Спільність аудиту і ревізії полягає в тому, що вони досліджують один предмет – господарсько-фінансову діяльність підприємств, користуються однаковими методичними прийомами і процедурами господарсько-фінансового контролю. Вони однаковою мірою покликані виявляти негативні явища в діяльності юридичних і фізичних осіб з метою ліквідації й попередження їх у майбутньому, тобто активно реагують на виявлення причин і винуватців безгосподарності і порушень нормативно-правових актів. Крім того, вони використовують однакові джерела інформації – первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, баланси і звіти, закони й інструктивно-нормативні акти з питань виробничої діяльності підприємств і організацій, що підлягають перевірці.

Однак висновки аудитора є виваженим і обґрунтованим доказом під час вирішення майнових спорів у арбітражному й народному судах між власником і його контрагентами. Аудит дає можливість суб'єктам підприємницької діяльності прогнозувати підвищення ефективності й розширення сфер впливу підприємницьких структур, сприяє розвитку маркетингу й комерційної діяльності як на внутрішньому, так і на міжнародному ринках, допомагає уникнути банкрутства.

Широке впровадження діяльності аудиту в сферу економіки України обумовлене такими перевагами:

- різким скороченням бюджетних коштів на утримання відомчого контрольно-ревізійного апарату;
- надходженням додаткових коштів у бюджет від аудиторських фірм та фізичних осіб – підприємців-аудиторів тощо.

Іноді плутають аудит з бухгалтерським обліком, бо вони тісно пов'язані між собою. Бухгалтерський облік як складова системи управління виконує три окремі функції – інформаційну, контрольну та аналітичну. Бухгалтерський облік – це запис, класифікація й узагальнення господарських процесів на підставі документів для підготовки інформації й прийняття відповідних рішень. З одного боку, бухгалтери покликані оволодівати принципами і положеннями, що є базою для підготовки інформації, з іншого – під час аудиту бухгалтерських даних виникає потреба встановити правильність відображення бухгалтерської інформації відповідно до фактичних процесів.

Оскільки бухгалтерські правила – критерії оцінки того, чи правильно сформульовано бухгалтерську інформацію, то аудитор, використовуючи цю інформацію, повинен добре знати ці правила. Він зобов'язаний не тільки розуміти бухгалтерський фінансовий і управлінський облік, а й бути компетентним у накопиченні й тлумаченні аудиторських свідчень, що й відрізняє аудитора від бухгалтера. Аудитор стикається з визначенням правильності процедури аудиту, розміру вибірки, хронометражу перевірок (тестів) і оцінки результатів.

Залежно від прийомів і способів контролю і системи контрольних процедур розрізняють аудит, ревізію, судово-бухгалтерську експертизу. Вони є складовими елементами фінансово-господарського контролю. Аудит, ревізія і судово-бухгалтерська експертиза розглядають один предмет (господарсько-фінансову діяльність підприємства чи підприємця), а також використовують спільні методичні прийоми й процедури контролю, їх мета – виявити негативні явища у виробничій і фінансово-господарській діяльності господарюючих суб'єктів, усунути та запобігти їм у майбутньому. Об'єктами контролю для них є однакові джерела інформації, законодавчі та нормативно-інструктивні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинна облікова документація, реєстри бухгалтерського фінансового й управлінського обліку, фінансова звітність господарюючих суб'єктів. Спільне для них також і те, що вони обґрунтовують свої висновки документально перевіреними доказами.

Разом із тим між аудитом, ревізією й судово-бухгалтерською експертизою існують суттєві відмінності.

Під час ревізії досліджується фінансово-господарська діяльність підприємства в статистиці після завершення господарських процесів (переважно не рідше одного разу на три роки). Функції ревізії (порівняно з аудитом) звужуються інтересами власника, від імені якого проводять ревізію.

Основною метою ревізії є виявлення та фіксація фактів зловживань з обов'язковим повідомленням вищестоящої організації й правоохоронних органів. Як правило, ревізори здійснюють перевірки лише з позицій дотримання законності господарських операцій, не вникаючи у визначення перспектив діяльності. Результати ревізії повідомляють трудовому колективу для вжиття заходів щодо ліквідації виявлених недоліків.

У процесі судово-бухгалтерської експертизи досліджуються конфліктні ситуації, що стали предметом розгляду в судово-слідчих органах. Вона має встановити істину й надати допомогу суб'єктові в розробці профілактичних заходів, спрямованих на оздоровлення фінансово-господарської діяльності. Судово-бухгалтерська експертиза проводиться переважно за рішенням судово-слідчих органів після виявлення недоліків у фінансово-господарській діяльності, відмічених у акті ревізії чи у аудиторському висновку. Під час її також з'ясовуються причинні зв'язки, які призвели до матеріальних збитків, підтверджують їхню суму.

В даний час існує думка, що аудит мало чим відрізняється від ревізії, оскільки і те, і інше є звичною перевіркою.

Проте не дивлячись на певну схожість, аудит проте відрізняється від ревізії по деяких ознаках..

1. *За суттю.* Аудит є виразом думки з приводу достовірності фінансової звітності; надання послуг; співпраця з клієнтом.

Ревізія проводиться для виявлення недоліків з метою їх усунення і покарання винних.

2. *За характером.* Аудит є підприємницькою діяльністю.

Ревізія є виконавською діяльністю, виконанням розпоряджень.

3. *За правовим регулюванням.* У основу аудиту встановлені цивільне право, господарські договори.

У основу ревізії встановлені адміністративне право, інструкції, накази державних або вищестоящих органів.

4. *По об'єктах.* Об'єктом аудиту є все, що спотворює фінансову звітність, знижує платоспроможність, погіршує фінансове положення клієнта.

Об'єктом ревізії є все, що порушує чинне законодавство.

5. *По управлінських зв'язках.* Аудит – це горизонтальні зв'язки, добровільність, рівноправність у взаємостосунках з клієнтом, звіт перед ним. Ревізія – це вертикальні зв'язки, примушення, призначення, звіт перед вищестоящим органом про виконання.

6. *За принципом оплати роботи.* Аудит оплачується клієнтом, ревізія – вищестоящим органом.

7. *По практичних задачах.* До задач аудиту відносяться консультування, поліпшення фінансового положення клієнта, залучення пасивів (інвесторів, кредиторів).

До задач ревізії відносяться збереження активів, припинення і профілактика зловживань.

8. *По результатах.* Результатами аудиту є аудиторський висновок і рекомендації для клієнта; при цьому дотримується конфіденційність інформації.

Результатами ревізії є акт ревізії, організаційні висновки, стягнення, вказівки, передача інформації вищестоящому і іншим органам, обов'язковість розголошення інформації.

9. *За статусом.* Аудит проводиться незалежним експертом, аудитором.

Ревізія проводиться працівником ревізорського апарату, ревізором.

## **2.5. Наукова організація праці в контрольний – ревізійному процесі**

Входження України до світового співтовариства з врахуванням ринкової орієнтації вимагає кардинальних змін в управлінні економікою, у тому числі в системі контролю і ревізії. Дедалі більш очевидним стає глибокий взаємозв'язок економічних та психологічних аспектів у сфері людської діяльності.

Потік науково-технічної інформації істотно позначається на діяльності ділової людини. Вона завжди повинна йти в ногу з часом, знати останні досягнення науки і техніки, передові системи управління економікою, найновіші методи діловодства, вільно орієнтуватися в лавиноподібному потоці інформації.

Реалізація цього завдання можлива шляхом вироблення у ревізорів вміння самостійно здобувати інформацію, добирати найцінніші й найнеобхідніші відомості для участі в суспільному житті, для використання набутих знань у професійній діяльності. Фахівцями можна назвати тих, хто володіє знаннями, навиками і досвідом певної діяльності.

Запровадження наукової організації праці (НОП) у контрольній-ревізійну роботу зумовлене потребою удосконалення фінансово-господарського контролю.

Для впровадження НОП у контрольній-ревізійну роботу слід дослідити характер технології контрольній-ревізійного процесу й здійснення його процедур на окремих етапах ревізії. На цій основі базується принцип концентрації і спеціалізації контролю. НОП у контрольній-ревізійній роботі є сукупністю заходів, здійснюваних на підставі використання технічних засобів, зокрема, комп'ютерної техніки, досконалих прийомів і способів інвентаризації і ревізії, вигідних умов праці під час їх проведення.

НОП має охоплювати весь спектр контрольній-ревізійної діяльності при мінімальних затратах на утримання ревізійного апарату, підвищення продуктивності праці ревізорів та зміцнення трудової дисципліни. Мають бути забезпечені оперативність, об'єктивність і точність контрольній-ревізійної роботи. Проведення ревізії здійснюється за попередньо складеною програмою з врахуванням спеціалізації ревізорів за галузями діяльності й кооперації їх спільних дій. Предметний поділ праці ревізорів доповнюється функціональним. Предметний поділ праці передбачає закріплення за ревізором однорідних ділянок фінансово-господарської діяльності (наприклад, ревізія необоротних

активів, запасів, коштів, розрахунків, власного капіталу, витрат, результатів діяльності).

Функціональний поділ праці передбачає доповнення предметного конкретизацією функцій кожного ревізора, тобто за кожним ревізором закріплюються однорідні об'єкти (виробничий цех, магазин, гуртівня тощо). Важливо правильно розподілити обов'язки між членами бригади, скласти індивідуальні графіки (програми) із зазначенням у них конкретних видів роботи (ревізійних процедур) і визначити послідовність дій ревізорів з метою усунення дублювання.

Одним із основних питань наукової організації праці є правильна організація робочого місця ревізора, створення сприятливих для виконання контрольних функцій умов. Творчій діяльності ревізорів сприяють здоровий клімат у колективі: погодженість дій, взаємна повага, доброзичливе ставлення один до одного.

Наукова організація праці в контрольно-ревізійній діяльності охоплює низку заходів щодо поліпшення умов інтелектуальної праці з метою забезпечення здоров'я працівників сфери контролю. Для цього слід використовувати передові методи науки й техніки, що забезпечують найбільшу ефективність за найменших затрат розумової праці. Ревізор повинен постійно підвищувати свій професійний рівень і піклуватися про престиж своєї професії.

Наукова організація праці контрольно-ревізійних працівників передбачає безперервний процес удосконалення організації їх праці, забезпечення найбільш ефективної їх діяльності на основі досягнень науки, техніки і передової практики. Важливою ланкою НОП є науково обґрунтоване вирішення питань підготовки, підбору і розстановки кадрів контрольно-ревізійного апарату.

Застосування прогресивних способів і прийомів праці ревізорів дає змогу розробити найбільш раціональні її форми: науково обґрунтовані норми затрат часу на здійснення окремих ревізійних процедур, використання комп'ютерної техніки на трудові ділянки контрольно-ревізійного процесу, зокрема, під час оформлення результатів ревізій. В умовах ринку результати ревізії широко використовуються для прогнозування фінансово-господарської діяльності та визначення платоспроможності, фінансової стабільності підприємств, їх конкурентоспроможності та здатності запобігти банкрутству.

Інтелектуальні можливості ревізорів мають бути спрямовані на розвиток бізнесу, підвищення рівня підприємницької діяльності, розвиток ринкових відносин, на найбільш ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Особливістю діяльності ревізора є її профілактичний характер, виховний вплив, що виявляється через пропаганду правових і економічних знань, роз'яснення положень Законів України, постанов Верховної

Ради, Кабінету Міністрів, міністерств і відомств, положень, інструкцій та інших нормативно-правових актів.

У теорії і практиці ревізії важливе місце займає професійна етика, яка включає низку принципів службової поведінки та ставлення до виконання фахових обов'язків. Професійна етика ревізора – це сукупність обов'язків і норм поведінки, які підтримують його моральний престиж у суспільстві. Ревізор покликаний дотримуватись високих моральних принципів та правил культури поведінки.

Під час ревізії інколи посадові особи підприємства намагаються приховати факти корисливих злочинів. У таких випадках можуть виникати конфліктні ситуації. І тут у пригоді будуть ділова розмова, стримування емоцій, терплячість, вміння слухати співрозмовника. Це дає змогу ревізору правильно оцінити викладені факти і думки та зробити процес спілкування корисним і результативним. Тобто ревізору слід поводитись тактовно, просто, з гідністю, без зарозумілості, бути спостережливим й інтуїтивним, принциповим і компетентним, правильно й аргументовано оцінювати виявлені факти. З метою зацікавлення ревізорів у підвищенні якості ревізій доцільно застосовувати матеріальні й моральні форми заохочення.

### ***Тема 3. Ревізія розрахункових та касових операцій.***

#### **3.1. Ревізія касових операцій.**

Ревізія касових операцій починається з раптової інвентаризації готівки каси. Це ліквідує можливість приховати недостачу, надлишки або інші зловживання. Інвентаризація касової готівки проводиться комісією у складі ревізора, головного бухгалтера і касира. До початку перевірки наявності грошових коштів і інших цінностей в касі касир повинен скласти касовий звіт. У звіт включаються всі прибуткові і витратні касові документи, що є в касі. Всі приватні розписки і інші не встановлені документи до уваги не беруться і в звіт касира не включаються. Якщо в касі є незакриті платіжні відомості (по яких почата виплата заробітної платні), суми, що виплатять, по таких відомостях включаються в акт інвентаризації і прирівнюються до готівки. Касир підраховує суми, що виплатять, по кожній відомості і в кінці відомості робить запис про суму, що виплатить. Ревізор перевіряє правильність підрахунку сум, що виплатять, для чого записує червоним олівцем «враховано» після кожної суми, що виплатить. До інвентаризації касової готівки касиру пропонується підписати розписку у тому, що до початку інвентаризації всі прибуткові і витратні документи на грошові кошти включені в звіт і здані в бухгалтерію, всі грошові кошти, що поступили в касу оприбутковані, а вибулі списані у витрату. Це необхідне для запобігання заявам касира після перевірки каси про наявність у нього документів, не включених в останній касовий звіт.

Ревізор повинен ретельно перевірити правильність касового звіту і ведення залишку готівки, грошей в касі на момент інвентаризації. Залишок

грошей перевіряється з урахуванням залишку по балансу на перше число місяця. При перевірці касового звіту і прикладених до нього прибуткових і витратних документів ревізор повинен зіставити номери останніх прибуткових і витратних, касових ордерів, прикладених до звіту, із записами в журналі реєстрації, щоб переконатися в повноті обліку останніх касових операцій. Якщо будуть знайдені розбіжності в сумі або нумерації ордерів, необхідно з'ясувати причини. Після перевірки касового звіту ревізор візує звіт і всі прикладені до нього прибуткові і витратні касові документи з вказівкою: «До інвентаризації, на ... (дата)». Це необхідно для того, щоб не допустити надалі ніяких виправлень в касовому звіті. Повірений і завізований ревізором звіт передається в бухгалтерію для виведення сальдо по рахунку 301 «Каса в національній валюті» на момент інвентаризації касової готівки. Слід уточнити у касира, чи зберігаються в касі гроші або інші цінності, що не належать підприємству. Після цього проводиться перевірка наявності грошових коштів і інших цінностей в касі. Для цього касир пред'являє гроші, що є в касі, грошові документи і інші цінності. Гроші і інші цінності перераховує касир у присутності ревізора і головного бухгалтера або іншого члена комісії.

Грошові кошти перераховуються по кожній купюрі окремо (звично починаючи з купюр вищого і кінчаючи купюрами нижчого номінала). За наявності значної кількості купюр необхідно скласти опис, в якій указуються достоїнства купюр, їх кількість і сума. Опис підписується всіма членами інвентаризаційної комісії. Після перевірки грошей і інших цінностей, що зберігаються в касі, складається акт інвентаризації каси. Касир повинен дати розписку про те, що всі вказані в акті суми грошових коштів, документи і інші цінності прийняті їм на відповідальне зберігання. При встановленні надлишків або недостачі грошей і інших цінностей в касі, а також за наявності тимчасових розписок про запозичення грошей з каси ревізор зобов'язаний зажадати від касира письмове пояснення про причини недостачі або надлишку.

Суму недостачі грошей в касі списують на касира і пропонують негайно погасити. Виявлені при інвентаризації надлишки грошових коштів в касі підлягають оприбуткуванню. Одночасно встановлюються причини виникнення надлишків і недостач грошей в касі. По всіх встановлених фактах відхилень фактичної наявності грошей в касі від даних бухгалтерського обліку касир представляє інвентаризаційній комісії письмове пояснення.

Далі необхідно перевірити, чи дотримуються умови, що забезпечують збереження грошових коштів в касі. Для цього слід встановити, чи є в справах підприємства зобов'язання про повну матеріальну відповідальність касира; чи забезпечується збереження грошових коштів в касі; чи дотримуються правила ведення касової книги. Покладання обов'язків касира на іншого працівника оформляється письмовим наказом керівника підприємства (рішенням, ухвалою). З цим працівником полягає договір про повну індивідуальну відповідальність.

Касові операції перевіряються суцільним способом. При цьому перевірці підлягають касові звіти зі всіма прикладеними до них виправдувальними документами, а також кореспонденція рахунків з дня закінчення попередньої ревізії або аудиторської перевірки. При перевірці використовуються наступні первинні документи і реєстри бухгалтерії: звіти касира з прикладеними прибутковими і витратними касовими документами, журнал реєстрації прибуткових і витратних касових документів, касова книга, корінці чеків використаних чекових книжок, виписки банку з рахунків підприємства з прикладеними до них документами, журнали-ордери по рахівницях 301 «Каса», 311 «Поточний рахунок». Ревізія касових операцій полягає в перевірці дотримання порядку ведення касових операцій і касової дисципліни, достовірності і законності досконалих операцій з готівкою.

При цьому однією із задач є аудит правильності оформлення документів, по яких вироблялися операції, пов'язані з отриманням і видачею готівки. Всі касові документи повинні бути заповнені чітко, ясно, без помарок. Не заповнення окремих реквізитів (номер, дата і ін.) часто допускається з метою повторного використання документів для привласнення готівки. Ніякі стирання і виправлення в документах не допускаються. Касові прибуткові і витратні ордери повинні мати роздільну нумерацію і виписуватися в бухгалтерії підприємства у момент здійснення операції. При виявленні пропуску в нумерації ордерів слід ретельно перевірити, чи не викликано це знищенням документів або іншими зловживаннями.

Перевіряючи дотримання касової дисципліни, слід з'ясувати:

- чи використовується касова виручка для розрахунків з підприємствами, індивідуальними підприємцями і громадянами з оформленням всіх необхідних документів, які засвідчують факт покупки товару, виконання робіт;
- чи використовується одержана в банку готівка за цільовим призначенням;
- своєчасність і повноту повернення в банк невикористаних грошових коштів, одержаних на виплату зарплати, премій, допомог і т.д.

Своєчасність і повнота внесення в банк невикористаних грошових сум перевіряються шляхом зіставлення дати і суми зарахування грошей на відповідний рахунок згідно виписці банку з датою закінчення масової виплати грошей, вказаної в дозвільному написі на платіжних відомостях, і депонування заробітної платні і інших сум, що не виплатять, а також з датою і сумою оприбуткування грошей в касу по інших надходженнях.

Перевіряючи касові операції, необхідно встановити їх законність, достовірність і господарську доцільність. При цьому ретельно аналізуються повнота і своєчасність оприбуткування грошей в касу, одержаних з банку. Повноту і своєчасність оприбуткування грошей в касу, одержаних з рахунків



підприємства в банку, встановлюють шляхом стрічної і взаємної звірки даних банківських виписок з рахунків підприємства, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів в касовій книзі.

В процесі ревізії обов'язково слід упевнитися у наявності всіх виписок банку з рахунків підприємства. Повноту банківських виписок встановлюють, як правило, по перенесенню залишків засобів на рахунку. Якщо кінцевий залишок засобів в попередній виписці відповідає початковому залишку в попередній, це свідчить про наявність всіх виписок по даному рахунку. Якщо виявиться, що частина виписок в справах підприємства відсутня, необхідно одержати в банку завірені копії.

Слід також перевірити наявність в справах підприємства виписок зі всіх особових рахунків, відкритих в банку. За відсутності виписок слід звернутися в обслуговуючий підприємство банк для отримання відповідної довідки. Достовірність виписок визначають як по їх зовнішніх ознаках (наявність необхідних реквізитів, підписів, штампів банку і т.д.), так і шляхом стрічної перевірки в банку. На всіх виписках повинен бути штамп банку. Виправлення у виписках завіряються підписом головного бухгалтера і гербовою печаттю банку. Стрічній перевірці обов'язково піддаються виписки, що мають стирання і виправлення, не підтверджені банком.

При встановленні випадків неопробутовування грошей, виправлень, стирань, розбіжностей в номерах або розриву між датою отримання грошей по виписці банку і опробутовування їх в касі слід з'ясувати їх причини. З цією метою беруться письмові пояснення касира і головного бухгалтера підприємства, проводиться стрічна перевірка в установі банку і звіряються виписки із справжніми записами в лицьових рахівницях підприємства. Одночасно з перевіркою повноти опробутовування одержаних з банку грошей встановлюють правильність віддзеркалення по касі готівки, внесеної в банк і зарахованої на рахунки підприємства. З цією метою складають окрему відомість з вказівкою дати, номера і суми витратного касового ордера, суми і дати зарахування грошей на рахунок підприємства згідно виписці банку, в якій відображено надходження грошей.

Ретельній перевірці підлягають операції по опробутовуванню виручки за реалізовані товари працівникам підприємства за готівковий розрахунок, оскільки по даних операціях частіше зустрічаються зловживання, пов'язані з повним або частковим неопробутовуванням грошей, що поступили в касу.

Для з'ясування повноти опробутовування грошей за реалізовані ТМЦ необхідно перевірити звіти про їх рух, а також запис по рахівницях їх обліку і реалізації. При цьому дебетові записи по рахунку 701 «Дохід від реалізації» повинні звірятися з кредитовими записами по рахівницях обліку ТМЦ, а кредитові записи по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – з дебетовими записами по рахунку 301 «Каса». У разі розбіжності слід перевірити вказані операції по суті і встановити причини відхилень.

Контролюючи касові операції, потрібно встановити відповідність кореспонденції рахунків діючим положенням і правилам ведення бухобліку.

При контролі правильності виплати грошей по платіжних відомостях слідує вибіркоким способом встановити, чи всі внесені в розрахунково-платіжні відомості особи фактично працювали на підприємстві і чи немає серед них підставних, на яких випикується заробітна платня з метою її привласнення. Такі факти встановлюють шляхом звірки даних відомості з показниками обліку особового складу і табелів, з наказом про зарахування на роботу і звільненні, з даними первинних документів про нарахування заробітної платні.

Потрібно перевірити підсумки в платіжних відомостях, оскільки нерідко допускаються факти умисного завищення підсумків в графі «До видачі на руки» на передбачувану суму привласнення. При цій перевірці звертають увагу на величину сум, що виплатять, окремим особам з подальшою перевіркою їх реальності, на достовірність підписів осіб, що одержали гроші, на дописані суми, стирання, необумовлені виправлення, неякісно оформлену довіреність і т.д.

У всіх відомостях треба перевірити достовірність підписів одержувачів грошей. Для цього підписи в одних відомостях зіставляються з підписами в інших, причому особлива увага звертається на поправки і стирання. В окремих випадках необхідно опитати одержувачів грошей. Цей прийом дозволяє знаходити підроблені підписи, а іноді і підставних і вигаданих осіб.

Контролюючи касові операції, потрібно встановити відповідність кореспонденції рахунків діючим положенням і правилам ведення бухобліку. Такий контроль здійснюється по всіх касових операціях на підставі даних звітів касира і прикладених до них виправдувальних документів, а також записів в облікових реєстрах. Він дозволяє виявити господарські операції з неправильною кореспонденцією, що призвели спотворення облікової і звітної інформації, або списання викрадених сум.

### **3.2. Ревізія операцій на рахунках у банках**

Приставаючи до перевірки операцій на рахунках в банках, перш за все треба звірити залишки засобів, відображених у виписках по відповідних рахівницях, із залишками засобів, які значаться по обліку. Проте рівність залишків не гарантує тотожності оборотів по виписках банку і балансовому рахунку, оскільки при обробці виписок може бути допущена умисне зменшення оборотів по дебету і кредиту рахунку на однакову суму з метою приховати зловживання. Тому необхідно перевірити відповідність оборотів по дебету і кредиту рахунку по виписках банку за кожен місяць даних оборотів, що перевіряється, згідно обліковим реєстрам. Джерелами даних для аудиту операцій по рахівницях в банках є виписки банку з особових рахунків і прикладені до них

виправдувальними документи, а також записи в облікових реєстрах по поточному, валютному, інших рахунках в банку.

Важливим обов'язком аудитора є перевірка повноти і достовірності банківських виписок і прикладених до них документів. Повноту банківських виписок встановлюють по їх посторінковій нумерації і перенесенню залишку засобів на рахунку. Залишок коштів на кінець періоду в попередній виписці банку по рахунку повинен рівнятися залишку засобів на початок періоду наступної виписки. Достовірність виписок визначають шляхом перевірки всіх їх реквізитів.

Якщо у виписці будуть встановлені необумовлені виправлення і стирання, можна провести стрічну перевірку даних виписки із записами в першому екземплярі особового рахунку, що знаходиться в установі банку. У разі відсутності окремих виписок слід також звернутися до установ банку.

Всі проведені через банк операції є достовірними, коли підтверджені відповідними справжніми документами. Також виявляються правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових реєстрах.

Вслід за перевіркою повноти і достовірності виписок слід переконатися, що всі проведені через банк операції є достовірними і підтверджені відповідними справжніми документами. Бувають випадки, коли вони підроблюються або додаються не повністю, що дає можливість, застосовуючи неправильну кореспонденцію рахунків, приховувати в обліку серйозні зловживання. У разі виникнення сумнівів в достовірності документів (відсутність банківського штамп, виправлення перерахованих сум, найменування одержувача грошей і дати здійснення операції) вимагається провести стрічну перевірку платіжних документів, що зберігаються в справах підприємства, з платіжними документами в банку або у контрагента по операції. Одночасно з перевіркою достовірності операції і достовірності банківських документів виявляється правильність кореспонденції рахунків і записів в облікових реєстрах.

Обов'язком аудитора є також перевірка правильності і обґрунтованості перерахування грошових коштів за ТМЦ. Перевіряють по прибуткових документах повноту і правильність оприбуткування ТМЦ.

Іноді зловживання можуть бути приховані за допомогою складання неправильних кореспонденції рахунків, спотворення записів в облікових реєстрах, бухгалтерських записів, не обґрунтованих документами, а також сторнірувальних записів без документальних підтверджень і дійсної необхідності, неправильних підрахункам або перенесенням підсумків з однієї сторінки реєстра на іншу.

З цією метою слід звірити суми, вказані в платіжних документах, з даними виписки банку і записами по рахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними

постачальниками» або по рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Переконавшись в правильності таких записів, перевіряють по прибуткових документах повноту і правильність оприбутковування ТМЦ: У разі сумніву в достовірності документів або достовірності операцій слід провести стрічну їх перевірку у постачальників продукції. Виявлені при стрічних перевірках розбіжності оформляються проміжними актами.

Необхідно ретельно перевірити, чи не відображалися в обліку витрати як платежі за послуги (опалювання, освітлення, послуги зв'язку, транспортні, ремонтні роботи і ін.), а насправді гроші перераховувалися за матеріальні цінності, які не оприбутковувалися, а привласнювалися. З цією метою проводяться стрічні перевірки в банку і відповідних організаціях.

Перевіряючи витратні банківські документи, необхідно групувати в окремій відомості всі сплачені штрафи, неустойки і ін. платежі, пов'язані з порушенням договірних умов, що дозволить надалі перевірити повноту віддзеркалення їх на відповідних рахунках і вжиті підприємством заходи по стягненню з винних лиць сум заподіяного збитку.

Здійснюючи контроль операцій по валютних рахунках в банку, потрібно встановити наступне: чи відповідають залишки засобів, відображених у виписці банку, залишку засобів, який значиться по обліку; повноту і достовірність банківських виписок і прикладених до них документів; достовірність операцій і достовірність банківських виписок і первинних документів; правильність кореспонденції рахунків по операціях на валютному рахунку і записів в облікових реєстрах.

При перевірці операцій по акредитивах слід звірити залишки сум і обороти на виписках банку із записами в реєстрах бухгалтерського обліку. Одночасно з'ясовуються причини, що викликали розрахунки по акредитивній формі, тобто чи передбачена ця форма розрахунків договором або застосовується як санкція з боку постачальників за своєчасні поставки. Потім перевіряються повнота і своєчасність використання і повернення невикористаних акредитивів, а також повнота оприбутковування ТМЦ, що поступили від постачальників. Однією з найважливіших задач аудиту є перевірка відповідності кореспонденції рахунків по операціях на рахунках в банках діючим нормативним положенням по веденню бухобліку. Кожен випадок порушення типової кореспонденції рахунків бухобліку перевіряється по первинних документах, що дозволяють визначити чи не привело це до умисного спотворення облікових і звітних даних і ін. зловживанням.

### **3.3. Ревізія розрахунків з підзвітними особами.**

Основними задачами аудиту розрахунків з підзвітними особами є встановлення правильного і цільового використання підзвітних сум, виявлення незаконних і недоцільних з господарської точки зору витрат; контроль дотримання встановленого порядку відшкодування витрат на відрядження.

Джерелами перевірки є такі матеріали: накази і розпорядження по підприємству про напрям у відрядження, авансові звіти з прикладеними до них виправдувальними документами, звіти касира з прикладеними прибутковими і витратними касовими ордерами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного і синтетичного обліку по рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Розрахунки з підзвітними особами перевіряють, як правило, суцільним способом. При цьому встановлюються: дотримання правил видачі авансів; своєчасність надання авансових звітів, доцільність і законність використання підзвітних сум; правильність оформлення документів, прикладених до авансових звітів; порядок погашення виправдувальних документів з метою запобігання їх повторному використуванню; своєчасність повернення невикористаних підзвітних сум.

Законність видачі сум в підзвітну суму в першу чергу визначається наявністю списку працівників підприємства, яким може видаватися в підзвітну суму готівка. Даний список затверджується наказом або розпорядженням керівника підприємства. У список включаються тільки постійно працюючі на підприємстві особи або виконуючі разові роботи для підприємств на підставі договорів підяду. По виданих в підзвітну суму сумах на витрати на відрядження встановлюють, чи не перевищують вони сум належать працівникам, що відряджаються, на оплату проїзду в обидва кінці, добові і оплату житла на термін відрядження.

При перевірці встановленого порядку видачі підзвітних сум слід з'ясувати, чи не видавалися гроші в підзвітну суму особам, які мали заборгованість по раніше одержаних сумах. Законність і доцільність витрат по підзвітних сумах перевіряють шляхом зіставлення даних авансових звітів і прикладеним до них документів на оплату готівкою грошима придбаних матеріальних цінностей з показниками документів, підтверджуючих фактичне надходження матеріальних цінностей на склад. Для цього звіряють рахунки, товарні чеки з накладними на оприбуткування матеріальних цінностей, книгами (картками) складського обліку, звітами руху матеріалів.

Важливим етапом перевірки є встановлення своєчасності повернення невикористаних підзвітних сум. Не витрачені і своєчасно не повернені підзвітні суми повинні бути утримані по розрахунково-платіжній відомості в безперечному порядку не пізніше за місяць з дня закінчення терміну їх повернення. В процесі перевірки необхідно встановити законність і доцільність відшкодування витрат на відрядження. При цьому встановлюється правильність ведення журналу реєстрації працівників, направлених у відрядження.

Особлива увага надається перевірці представлених особами, що відряджаються, авансових звітів. Встановлюється наявність відміток в командировочних посвідченнях про дати прибуття і вибуття з пунктів призначення, чи немає стирань, помарок в командировочному посвідченні про прибуття і вибуття. При

цьому достовірність відміток командировочного посвідчення обов'язково звіряється з датами, вказаними в проїзних документах. У необхідних випадках робиться звірка даних командировочного посвідчення з путніми листами водіїв і табелями обліку робочого часу ін. категорій працівників. Дотримання терміну знаходження у відрядженні визначається шляхом зіставлення часу, вказаного в розпорядженні, з часу фактичного перебування, вказаним в командировочному посвідченні. Окремо перевіряється правильність оплати добових витрат, витрат по найму житла і за проїзд.

Відповідно до чинного законодавства працівник повинен відзвітувати про відрядження протягом 3-х днів після повернення. Для цього використовується авансовий звіт, який складається працівником і затверджується керівником підприємства. До звіту додаються свідоцтво по відрядженню з відмітками про час вибуття у відрядження, прибуття в пункт призначення, вибуття з нього і прибуття до місця роботи, документи про найм житлового приміщення і фактичних витрат на проїзд і ін. витрат (службові переговори по телефону, відправка телеграм).

При контролі розрахунків з підзвітними особами необхідно перевірити правильність бухгалтерських записів з відображення одержаних в підзвітну суму сум і їх списанню. Зустрічаються випадки списання одержаної в підзвітну суму суми або заборгованості, що числиться за підзвітною особою, без документальних обґрунтувань на рахунки по обліку витрат виробництва або обігу. Слід перевірити правильність підрахунку оборотів і виведення сальдо в тих реєстрах, в яких ведеться аналітичний і синтетичний облік розрахунків з підзвітними особами, і провести їх звірку із записами в інших реєстрах бухгалтерського обліку. Необхідно також перевірити правильність відображення розрахунків з підзвітними особами в балансі підприємства. Всі порушення, які можуть зустрічатися по операціях з підзвітними сумами, підрозділяються на дві групи: підприємства, що допускаються адміністрацією; виникаючі з вини підзвітних осіб при недогляді або потуранні адміністрації.

До першої групи відносяться такі порушення:

- відсутність затвердженого списку строго обмеженого кола, яким можуть видаватися підзвітні суми на операційні і господарські витрати осіб;
- видача грошей в підзвітну суму на операційні і господарські потреби працівникам, не передбаченим в списку;
- видача підзвітних сум особам, що не мають трудових відносин з контрольованим підприємством;
- видача підзвітних сум на витрати, які можуть бути сплачені через банк;
- приховане кредитування працівників шляхом видачі ним авансів раніше настання потреби в грошах або взагалі без жодної потреби;

- видача підзвітних сум особі, що має заборгованість по раніше одержаному авансу;
- невчасне вживання заходів до примусового стягнення заборгованості підзвітної особи, що не відзвітувала про свої витрати або не повернула залишок засобів в касу, шляхом утримання його боргу із заробітної платні.

До другої групи відносяться наступні порушення:

- невчасне представлення авансового звіту і повернення залишку грошей в касу;
- передача грошей іншій підзвітній особі;
- витрачання авансу не за призначенням;
- неправильне оформлення документів, підтверджуючих використання авансу, або авансового звіту;
- представлення виправдувальних документів, що спотворюють розміри або статті дійсного витрачання засобів.

### **3.4. Контроль розрахунків з дебіторами та кредиторами.**

Основними задачами контролю розрахунків з дебіторами і кредиторами є перевірка достовірності і законності облікових даних про стан розрахунків, дотримання розрахунково-фінансової дисципліни і її впливи на платоспроможність підприємства, а також встановлення реальної заборгованості.

Перевірка розрахунків з постачальниками і підрядчиками починається зі встановлення наявності і правильності оформлення документів, що визначають має рацію і обов'язку сторін по поставці матеріальних ресурсів і виконанню підрядних робіт. В ході перевірки необхідно встановити чи правильно відображені по статтях балансу відповідні залишки заборгованості. Для цього звіряють залишки по кожному виду звітів на одну і ту ж дату за даними аналітичного обліку із залишками по синтетичному рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», Головної книги і бухгалтерського балансу. За наявності розбіжностей слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості по кожному постачальнику і підрядчику. Такі розбіжності можуть бути або слідством занедбаності обліку розрахункових операцій, або результатом зловживань.

Кожна сума дебіторської і кредиторської заборгованості на окремих рахунках розглядається з погляду виникнення боргу, причини і давності утворення заборгованості, реальності її освіти. Виявлені факти нестягнутої простроченої дебіторської заборгованості і порушень розрахункової дисципліни доцільно узагальнити у відомості.

Слід також встановити, чи проводилася інвентаризація розрахунків зі всіма дебіторами і кредиторами, ознайомитися з її результатами, а в необхідних випадках провести стрічну звірку розрахунків з дебіторами і кредиторами. Така перевірка повинна бути оформлена проміжним актом. При аудиті розрахунків з постачальниками необхідно встановити наявність договорів поставки, перевірити доцільність придбання, дотримання встановлених договором розрахунків.

Особлива увага необхідна приділяти перевірці своєчасності поставок відповідної кількості і якості матеріальних цінностей, а також використуванню підприємством своїх прав у разі порушення умов договорів поставки. Щоб встановити повноту оприбутковування матеріальних цінностей, слід зіставити дані про їх кількість і вартість по платіжних документах (платіжним дорученням і вимогам-дорученням) з даними документів на їх оприбутковування (рахунків, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних) і показниками аналітичного обліку розрахунків з постачальниками (реєстрів операцій по розрахунках з постачальниками), даними складського обліку.

При перевірці звертається увага на правильність застосування постачальниками цін, тарифів за послуги. Подібні факти виявляються зіставленням цін, вказаних в рахівницях постачальників, з цінами, вказаними в укладених договорах.

Якщо будуть виявлені факти завищення об'ємів виконаних робіт, неправильного застосування цін, включення в рахунки витрат, непередбачених кошторисом, необхідно провести контрольний обмір виконаних об'ємів підрядних робіт. При перевірці розрахунків з покупцями встановлюють, чи укладені договори поставки продукції, чи правильно обчислюються суми, що належать покупцем продукцію, а також перевіряють реальну заборгованість покупців, що числиться по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Важливим питанням є перевірка повноти і своєчасності розрахунків покупців за прийняту ними продукцію. З цією метою проводиться інвентаризація розрахунків.

Для інвентаризації розрахунків з іногородніми покупцями запрошуються копії картки аналітичного обліку розрахунків. Тут повинне дотримуватися наступне правило: виписки висилають організації-кредитори організаціям-дебіторам. Дану виписку після перевірки і внесення необхідних виправлень, підписи і завірення друком підприємство-дебітор повертає підприємству-кредитору. Якщо покупці і замовники знаходяться в одному місті, при проведенні інвентаризації розрахунків складається акт взаємної звірки розрахунків.

Якщо перевіркою виявлено по окремих покупцях стійка заборгованість, її обґрунтованість встановлюється за даними первинних документів (рахунків, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних), що відображають її



виникнення, а також актам взаємної звірки розрахунків; з'ясовуються причини, перешкоджаючі своєчасному проведенню розрахунків покупця з підприємством, що ревізується; встановлюються винні особи.

Перевірка розрахунків з дебіторами і кредиторами завершується перевіркою дотримання діючої кореспонденції рахунків бухобліку, що дозволяє не тільки виявити помилки в обліковому віддзеркаленні розрахункових операцій, але і розкрити факти умисного спотворення облікових даних з метою заховання допущених зловживань.

## ***Тема 4.: Ревізія операцій з основними засобами та нематеріальними активами.***

### **4.1. Перевірка фактичної наявності і збереження основних засобів.**

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.

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 вибіркочну (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 факти 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.

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).

#### **4.2. 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 основних 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 "Пайовий 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 П(С)БО "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 зіставити їх з інвентарними картками та відповідними прибутковими документами на оприбуткування отриманих від списання основних засобів матеріальних цінностей. У свою чергу перевіряють обґрунтованість витрат, пов'язаних з ліквідацією об'єктів основних засобів.

Операції щодо безкоштовної передачі основних засобів повинні бути 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 інформації 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 "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 використання (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. 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.

### **4.3. Ревізія нематеріальних активів**

Під час ревізії слід перевірити, чи правильно включені відповідні витрати підприємства до нематеріальних активів і чи правильно вони оцінені. Рахунок 12 "Нематеріальні активи" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми й можуть утримуватися підприємством для використання більше року (права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів і послуг та на об'єкти промислової власності, авторські права, гудвіл та інші нематеріальні активи). Методологічні засади формування

інформації про нематеріальні активи визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи".

Ревізор перевіряє, чи достовірно визначено вартість придбаного нематеріального активу і яку економічну вигоду від реалізації або використання його має підприємство.

Не менш важливо також визначити витрати, пов'язані з розробкою нематеріального активу. Однак слід мати на увазі, що не визначаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому їх було здійснено: витрати на дослідження, на підготовку й перепідготовку кадрів, на рекламу й підвищення репутації підприємства (гудвіл). Придбані нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Коли нематеріальні активи отримано внаслідок об'єднання підприємств, то вони оцінюються за їх справедливою вартістю. Ревізор повинен також з'ясувати, чи правильно здійснюється переоцінка тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

При цьому слід врахувати, що переоцінені первісна вартість та знос об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Як правило, сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів показується у складі додаткового капіталу, а сум уцінки – у складі витрат звітного періоду. При вибутті об'єктів нематеріальних активів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Ревізор перевіряє правильність нарахування зносу за нематеріальними активами і включення його у витрати виробництва. Знос відноситься на собівартість продукції (робіт, послуг), сума зносу нараховується щомісяця за нормами, розрахованими виходячи з первинної вартості нематеріальних активів і строку їх корисного використання (але не більше строку діяльності підприємства).

Перевіряючи документи щодо нарахування зносу нематеріальних активів, треба встановити, чи за всіма об'єктами нематеріальних активів нараховується знос і чи економічно обґрунтовані встановлені норми, яка періодичність нарахування зносу й наскільки правильно його включено у собівартість продукції.

Ревізор перевіряє також правильність нарахування амортизації нематеріальних активів. Згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" нарахування



амортизації здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлює підприємство при визначенні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років. При визначенні строку корисного використання об'єкта слід урахувати строки використання подібних активів, моральний знос і правові обмеження щодо строків його використання. Причому метод амортизації нематеріального активу вибирається підприємством самостійно. Якщо умови отримання майбутніх економічних вигод підприємство не може визначити, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації здійснюється згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби".

Розраховуючи вартість, яка амортизується, ліквідаційну вартість нематеріальних активів прирівнюють до нуля, за винятком випадку, коли ліквідаційну вартість можна визначити на підставі інформації існуючого активного ринку і останній існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта. Причому нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

І навпаки, нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу. Метод амортизації та термін використання об'єкта може переглядатися наприкінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання економічних вигод. Таким чином, амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації й строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

На завершальній стадії ревізії ревізору слід перевірити правильність визначення підприємством кінцевого фінансового результату від вибуття нематеріальних активів.

Варто зауважити, що нематеріальний актив може бути списаний з балансу в разі його вибуття чи продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.

У цьому разі фінансовий результат від вибуття об'єкта нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

## ***Тема 5. Ревізія операцій з товарно-матеріальними цінностями***

### **5.1. 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.

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

При обстеженні необхідно провести вибіркочу перевірку вантажів, що вивозяться на підставі даних пропусків. Найбільш доцільно перевіряти матеріальні цінності, які відправляються місцевим покупцям. Ревізори розпечатують вагони, контейнери, пакувальну тару, зіставляють 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 вибірковими 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 зіставленім 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 ревизор розглядає проведення контрольних перевірок складів і вибіркових інвентаризацій 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 ревизор 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 карток 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 вимірнику 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 повернутих 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 підчисток 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

залишки 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 дорогих, 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.

## **5.2. 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 ресурсів 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 неперед'явлення претензій, відмови в задоволенні позовів та їх обґрунтованість. Вивчають також, чи заявлені постачальниками претензії підприємству та чи сплачені штрафні санкції за порушення укладених 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 порівняння 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 статтею "Матеріальні цінності в дорозі" протягом ревізійного періоду. Ця перевірка потребує особливої уваги тому, що інколи нереальні до відшкодування суми цінностей необґрунтоване списують за



рахунок транспортно-заготівельних витрат, простроченої кредиторської заборгованості.

Під виглядом матеріалів у дорозі можуть відображатись 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, зіставити 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 матеріалів 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, ревизор 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.

### **5.3. 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 встановлених 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 непромисловим 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 ревізора одночасної перевірки правильності відпуску їх зі складів і використання у виробництві. Потреба в матеріалах розраховується з урахуванням їх перехідних залишків, що зіставляються 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 (вивчення 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) зіставляється 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, ревизору потрібно в'ясувати 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 співставлення 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 фактичні 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 зіставляється при перевірці з документами транспортних організацій на приймання вантажів та оплату перевезення, з вантажопідйомністю і місткістю 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 зіставити із списаною тарою і пакувальним матеріалом, із кількістю надходження поверненої тари і при наявності розходжень виявити причини, які допоможуть виявити фактичні порушення чи зловживання.

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

#### **5.4. 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, вузол, виріб порівняно із зіставленими. 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 витрат 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, нестачі і витрат 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 зіставляти 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 витрат, 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, штампувальних, 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 в'ясняє їх причини. Перевитрати сировини і матеріалів інколи 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 зіставити діючі затверджені 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 зіставляється 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 зіставляється 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.

Важливе значення має також визначення коефіцієнта витрачання сировини, що досягається за допомогою відношення норми витрат сировини і матеріалів, що встановлена на виробництво одиниці продукції, до корисного їх витрачання.

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 необґрунтоване 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 перевитрати 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 зіставлений 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 завдань 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 зіставлення 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.

Результати витрачання (перевитрати, економія) вивчаються за кожний місяць.

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.

Для найбільш системного викладу результатів в акті ревізії перевитрати певних видів матеріалів можна узагальнити і згрупувати за причинами їх виникнення (відхилення від встановленої технології виробництва, несправності і неточності наладки устаткування, заміни матеріалів через відсутність необхідного профілю на складах, необлікованого браку, крадіжки), окремими видами продукції, місцями виникнення перевитрат і винних осіб.

Ревізією використання сировини і матеріалів з'ясовують впровадження на підприємстві передових методів організації і технології виробництва і праці, які сприяють раціональному і бережливому їх витрачання і зниженню норм витрат. Перевірка використання матеріальних цінностей у заготівельних цехах проводиться у взаємозв'язку з перевіркою наступного використання деталей і напівфабрикатів в основних виробничих цехах. Одночасно зіставляється кількість виготовлених у заготівельних цехах деталей і напівфабрикатів (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 заготівельних 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

дорожчими, необгрунтованим списанням сум нестач і невиробничих втрат на собівартість матеріальних цінностей, що використовуються у виробництві шляхом складання різного роду актів, необгрунтованих 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.

### ***Тема 6. Ревізія розрахунків по оплаті праці***

За ринкових умов господарювання поставлено завдання подальшої активізації соціальної політики, удосконалення, забезпечення обгрунтованої диференціації в оплаті праці. У зв'язку з цим оплата праці має бути поставлена в залежність від конкретного внеску кожного працівника в кінцеві результати праці. Правильна організація контролю за витрачанням коштів на оплату праці є одним із важливих завдань ревізії. Дійовий контроль за використанням трудових ресурсів і коштів на оплату праці значною мірою сприяє зростанню продуктивності праці, зміцненню трудової дисципліни та ефективному застосуванню встановленої системи оплати праці.

У витратах виробництва заробітна плата має найбільшу питому вагу, а тому перевірці витрачання коштів на оплату праці слід приділити серйозну увагу.

Основними завданнями ревізії є перевірка:

- дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні оплати праці, утримань із неї й правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці;
- правильності організації праці, дотримання встановлених розцінок, ставок і окладів;
- своєчасності й правильності нарахування і виплати заробітної плати згідно з діючою системою оплати праці;
- правильності здійснення розрахунків з органами соціального страхування.

Під час ревізії доцільно не лише виявити порушення й зловживання, а й знайти резерви економного витрачання коштів на заробітну плату. Як правило, ревізію з оплати праці здійснюють вибіркоким способом, їх рекомендується організувати в такій послідовності. Насамперед перевіряють стан трудової дисципліни, організацію праці і ведення особових справ працівників. Потім – використання затвердженого фонду заробітної плати (штатний розклад, ставки, нарахування й виплати, посадові оклади, розцінки, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних і гарантійних виплат). Відтак перевіряють стан обліку розрахунків з робітниками й службовцями щодо

оплати праці та відрахувань на соціальне страхування. При цьому перевіряють правильність складання розрахунково-платіжних відомостей, звітів з питань праці й розрахункових відомостей щодо відрахувань на соціальне страхування.

Основними джерелами ревізії є:

- штатні розклади, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, нормативи виробітку;
- основні форми первинної облікової документації для визначення кількісного складу працівників (наказ чи розпорядження про прийняття на роботу, переведення на іншу роботу, припинення трудового договору; особиста картка; наказ чи розпорядження про надання відпустки; таблиць обліку використання робочого часу і розрахунку заробітної плати; особові рахунки та інші документи, які затверджені у встановленому порядку, що характеризують кількість працівників та їхній дохід у грошовій, натуральній формі, а також розміри пільг і компенсацій);
- генеральні та галузеві угоди; трудові угоди, колективні договори, облікові листи, довідки й розрахунки для нарахування заробітної плати;
- реєстри синтетичного й аналітичного обліку (журнал-ордер № 5, Головна книга до рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»);
- фінансова, оперативна й статистична звітність тощо.

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Для забезпечення якості ревізії розрахунків з оплати праці ревізору слід докладно ознайомитися з Кодексом законів про працю, Законом України "Про оплату праці", іншими нормативно-правовими актами. Встановлено, що розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та фінансово-господарської діяльності підприємства. Для перевірки правильності нарахування й виплати заробітної плати ревізору слід ретельно ознайомитися з встановленими нормами для різних видів оплат.

Наприклад, мінімальна заробітна плата – це законодавче встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може проводитись оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт). До такої заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати. Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється й переглядається згідно із Законом України "Про оплату праці". Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності й господарювання та фізичних осіб.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники). Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників – залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки і є основою формування й диференціації розмірів заробітної плати.

Формування тарифної сітки здійснюється на основі тарифної ставки робітника першого розряду. Віднесення виконуваних робіт до певних тарифних розрядів і присвоєння кваліфікаційних розрядів робітникам здійснюється власником або уповноваженим ним органом згідно з тарифно-кваліфікаційним довідником за погодженням з трудовим колективом. За результатами атестації власник або уповноважений ним орган може змінювати посадові оклади від мінімальних до максимальних розмірів.

Оплата праці працівників здійснюється за погодинною, відрядною або іншими системами оплати праці. Оплата праці здійснюється за результатами індивідуальних і колективних робіт. Причому форми й системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами самостійно в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством за угодами. Особи, які працюють за сумісництвом, одержують заробітну плату за фактично виконану роботу. При цьому умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств визначаються Кабінетом Міністрів України. Розміри доплат за суміщення професій (посад) або за виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника встановлюються на умовах, передбачених колективним договором.

За погодинною системою оплати праці робота в надурочний час оплачується в подвійному розмірі годинної ставки. Тобто за відрядною системою оплати праці за роботу в надурочний час виплачується доплата в розмірі 100 % тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою – за всі відпрацьовані надурочні години. Компенсація надурочних робіт шляхом надання відгулу не допускається. Ревізору слід керуватися вищевказаними положеннями нормативних актів з оплати праці.

Відповідно до Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з персоналом за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» - активно - пасивний, балансовий, розрахунковий і має три субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»;

662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунка 66 відображуються нарахована основна та додаткова заробітна плата, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування. За дебетом – виплата заробітної плати, премій, допомоги, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних товарів, продукції в рахунок заробітної плати. Кредитове сальдо цього рахунка показує зобов'язання підприємства перед працюючими на перше число кожного наступного за звітним місяця. Аналітичний облік розрахунків із персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

Аналітичний облік депонованої заробітної плати здійснюється в книзі (картках) обліку депонованих сум або безпосередньо в реєстрах не виданої заробітної плати, що складаються касиром. Ревізія здійснюється відповідно до викладеного порядку ведення синтетичного й аналітичного обліку з рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці". Перевірку розрахунків з оплати праці слід починати зі встановлення відповідності даних аналітичного обліку показникам синтетичного обліку за Головною книгою й балансом на одну дату, зокрема на 1-ше число відповідного місяця (сальдо з рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» в Головній книзі й балансі звіряють з підсумковими сумами до видачі розрахунково-платіжних відомостей).

Якщо виявлено розбіжності між даними синтетичного і аналітичного обліку, слід встановити їх причини. Основними причинами розходжень можуть бути: підробки в розрахунково-платіжних і платіжних відомостях для приховування розкрадання грошей з каси шляхом змови бухгалтера і касира. Сам спосіб розкрадання полягає в завищенні загальної суми грошей в останній колонці розрахунково-платіжної відомості "До видачі на руки". Таку підробку можна виявити підрахунком підсумків у розрахунково-платіжних відомостях як по рядках (горизонталі), так і по стовпчиках (вертикалі). Кінцеві підсумки звіряють із сумою, показаною у видатковому касовому ордері й у первинних документах щодо нарахування заробітної плати (розрахунках).

У такому разі арифметичній перевірці підлягають:

- розрахунково-платіжна (платіжна) відомість;
- видатковий касовий ордер;
- журнал обліку прибуткових і видаткових касових ордерів;
- касова книга (звіт касира);
- таблиці обліку робочого часу, довідки й розрахунки для нарахування заробітної плати, наряди на оплату праці тощо.

Можуть бути випадки розкрадання грошей шляхом привласнення депонованих сум. Для цього касир разом із бухгалтером підробляють підпис депонента в розрахунково-платіжній відомості або у видатковому касовому ордері чи депонентській відомості.

У цьому випадку слід звірити депоновані суми за такими документами:

- реєстр депонованих сум;
- депонентська відомість;
- видатковий касовий ордер;
- особовий рахунок та картка депонента;
- журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;
- касова книга й звіт касира;
- документ про прийняття на роботу або звільнення з роботи (наказ, розпорядження);
- розрахунково-платіжні відомості за попередній період із підписами депонентів.

Ревізуючи можуть також викликати окремих депонентів для підтвердження одержання ними відповідних сум. Ревізор перевіряє правильність нарахування заробітної плати таким чином:

- з'ясовує правильність застосування розцінок способом зіставлення з документом, де вони передбачені, а також уточнює, чи відповідають стаж працівника, його розряд, тип підприємства, сезон, асортимент продукції тощо розцінкам;
- встановлює, чи правильно підраховано обсяг виконаної роботи й кількість відпрацьованого часу шляхом їх зіставлення з обліковими листками, нарядами, картами, подорожніми листками, табелем виходу на роботу, актами здавання-приймання виконаних робіт та іншими документами, прикладеними до журналу-ордера № 5 для нарахування заробітної плати;
- арифметичне перевіряє правильність нарахованої суми шляхом множення розцінки на кількість днів роботи, на суму товарообороту, на кількість виробленої продукції тощо.

Доцільно також перевірити, чи зафіксовані в розрахункових відомостях на оплату праці за другу половину місяця усі раніше виплачені протягом цього місяця суми (аванс, відпускні, допомога при тимчасовій втраті працездатності), записані в журнал-ордер № 1 з рахунка 30 "Каса". Причинами відхилень між

даними аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» можуть також бути перекручення даних внаслідок зловживань (завуалювання видатку грошей шляхом вилучення з фонду споживання різних виплат і утримань); неповне утримання авансів; повторне списання грошових документів з віднесенням виплат за ними в дебет рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці"; зменшення дебіторської заборгованості або збільшення кредиторської заборгованості під час перенесення сальдо із однієї розрахункової відомості до іншої.

Порушення щодо оплати праці виникають у зв'язку з:

- неправильним визначенням обсягів виконаних робіт (виявляють зіставленням обсягів робіт, вказаних у первинних документах з обліку праці, з аналогічними показниками технологічних карт, документів щодо оприбуткування готової продукції або контрольним обміром фактично виконаних робіт);

- неправильним застосуванням норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок (визначають зіставленням зі збірниками виробітку і тарифікаційними довідниками);

- неправильним таксуванням окремих документів з обліку праці (виявляють контрольним таксуванням);

- включенням у документи з обліку праці прізвищ осіб, які не брали участі у виконанні конкретних робіт (виявляють зіставленням прізвищ працівників зі списковим складом підприємства, бригади, цеху, а також опитуванням окремих осіб, звіркою підписів);

- внесенням у документи з обліку праці посадових осіб, не передбачених штатним розкладом (встановлюють зіставленням цих документів зі штатним розкладом);

Дійовий контроль за використанням коштів на оплату праці значною мірою сприяє зростанню продуктивності праці й зміцненню трудової дисципліни. Перевірка витрачання коштів на оплату праці може бути успішно здійснена за умови вивчення правильності розрахункових показників з питань праці (чисельності працівників за групами й категоріями, стану нормування праці, продуктивності праці, використання робочого часу й коштів на оплату праці). Спочатку доцільно вивчити затверджені штатні розклади, встановити можливі штатні надмірності чисельності працівників, невідповідність окремих посад фактично виконуваний роботі, завищені розміри посадових окладів тощо.

Для встановлення можливих відхилень – перевитрат чи економії фонду оплати праці, слід порівняти кошторисні дані зі звітними показниками. Показники з питань праці, подані у квартальних і річних звітах, слід зіставити з даними бухгалтерського обліку. При цьому ревизор користується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затвердженим наказом



Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. За цим положенням до складу прямих витрат на оплату праці включено заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть безпосередньо бути віднесені до конкретного об'єкта витрат.

У зв'язку з цим важливим питанням ревізії є перевірка правильності застосування норм, посадових окладів і тарифних ставок, встановлених розцінок, а також положень про оплату праці й виплату преміальних винагород. Дотримання тарифних сіток і ставок, посадових окладів можливо встановити шляхом їхнього порівняння зі штатним розкладом і перевіркою даних розрахунково-платіжних відомостей, табелів обліку використання робочого часу й розрахунку заробітної плати.

Ревізор аналізує показники продуктивності праці й виявляє фактори, які впливають на зниження витрат на оплату праці (систематичне виконання завдань з випуску й реалізації продукції (робіт, послуг), впровадження прогресивних технологій, дотримання штатно-кошторисної дисципліни, підвищення продуктивності праці тощо.

Під час ревізії фонду оплати праці ревізор керується змінами в обліку затрат виробництва і доходу (виручки). Розмір коштів, які спрямовуються на оплату праці й включаються у витрати виробництва, визначають самі суб'єкти підприємницької діяльності. При погодинній оплаті праці перевіряється правильність тарифних ставок або умов контракту, а при відрядній – виконання кількісних і якісних показників роботи, правильність норм і розцінок. Під час перевірки табелів обліку використання робочого часу та інших первинних документів з нарахування заробітної плати слід з'ясувати, чи не було випадків внесення в них вигаданих (підставних) осіб.

Доцільно також перевірити правильність відрахування на соціальне страхування, а також утримань із заробітної плати: податку на доходи фізичних осіб, за виконавчими документами, дорученнями-зобо-в'язаннями за придбані товари в кредит; за письмовими дорученнями про переказ страхових внесків за договорами особистого страхування, авансів, виданих у рахунок заробітної плати, на відшкодування збитків, заподіяних підприємству, перерахування в банк на рахунки особистих вкладів за заявою працівника підприємства тощо.

Перевірка правильності нарахування основної заробітної плати починається з перегляду відомості, на основі якої робилися нарахування. Перевірці підлягають усі документи, прикладені до журналу-ордера № 5, за яким роблять бухгалтерський запис у кредит рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Слід з'ясувати, чи правильно записані в журналі-ордері номери балансових рахунків і субрахунків. Далі здійснюється перерахунок зазначених підсумків, а також підсумків усіх утримань з робітників і службовців і підсумків сум для видачі на руки. Відтак перевіряються підсумки "Всього", за відомістю зіставляються з Головною книгою як з кредиту, так і з дебету

рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та інших рахунків, зазначених у журналі-ордері. Крім того, на основі відомості вибірково перевіряється правильність запису сум, що підлягають видачі окремим працівникам. При встановленні розбіжностей правильність сум, що підлягають видачі, перевіряється в усіх працівників. Така перевірка зумовлена тим, що ревізори виявляли випадки, коли за домовленістю з окремими одержувачами грошей нечесні облікові працівники з метою крадіжки грошей механічно збільшували їм суми, що підлягали видачі, з відповідним зменшенням сум у інших працівників. Збільшення і зменшення в цілому здійснювалось на однакову суму і, таким чином, не впливало на загальний підсумок документа.

Як правило, перевірку розрахунків щодо заробітної плати здійснюють вибірково, але в разі виявлення помилок або зловживань перевірці підлягають усі без винятку розрахунки, пов'язані з нарахуванням і виплатою заробітної плати. Слід також звернути увагу на правильність розрахунків щодо чергових відпусток. Насамперед перевіряють дотримання закону про надання чергових відпусток відносно їх своєчасності, особливо стосовно матеріально відповідальних осіб. Потім перевіряють, чи нема випадків фіктивної передачі цінностей, надання відпусток за два роки й більше; чи є резерв працівників для заміни осіб, що йдуть у відпустку, чи правильно встановлено суму відпускних (перевіряють правильність оплати за попередні 6 місяців).

Відповідно до п. 7 Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.95 № 100 зі змінами і доповненнями, розрахунок суми відпускних провадиться таким чином: сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців (або за менший фактично відпрацьований період) необхідно поділити на відповідну кількість календарних днів року (або меншого відпрацьованого періоду), за винятком передбачених законодавством вихідних і неробочих днів. Потім отриманий результат помножують на кількість календарних днів відпустки. Перелік святкових і неробочих днів наведено в ст. 73 Кодексу законів про працю.

При обчисленні середньої заробітної плати враховуються: основна заробітна плата; доплата й надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час, суміщення професій і посад, високі виробничі досягнення, умови праці, вислугу років тощо); виробничі премії, винагороди без включення сум відрахування на податки, стягнення аліментів.

При обчисленні середньої заробітної плати не враховуються: виплати за виконання окремих доручень одноразового характеру; одноразові виплати (компенсація за невикористану відпустку, матеріальна допомога, вихідна допомога, допомога у зв'язку з виходом на пенсію); компенсаційні виплати на відрадження, переведення; премії за винаходи й раціоналізаторські пропозиції, грошові й речові допомоги, пенсії, державна допомога, літературний гонорар, вартість спецодягу, заробітна плата за сумісництвом, дивіденди.

Під час перевірки виплати премій слід встановити:

- чи виконано умови, згідно з якими премія може бути виплачена;
- чи правильно визначено коло працівників, які підлягають преміюванню;
- чи правильно застосовано нормативи й визначено суму премій як у цілому по організації, так і щодо окремих працівників.

В акті ревізії слід згрупувати факти незаконної видачі премій за ознаками порушень і вказати винних осіб для притягнення останніх до відповідальності й відшкодування збитків.

## ***Тема 7. Узагальнення, розгляд та реалізація результатів ревізії***

### **7.1. Порядок складання акту комплексної ревізії виробничо-фінансової діяльності підприємства**

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

*Акт складається зі вступної і результативної частин.* У вступній частині указуються наступні реквізити: повне найменування документа (акту); дата і місце його складання; підстава для проведення ревізії (дата і номер наказу про призначення ревізії, назва організації, що видала наказ); її початок і закінчення; склад ревізійної групи (посада, прізвище, ім'я, по батькові кожної особи, що здійснювала ревізію); найменування підприємства, що ревізується, і період виробничо-фінансової діяльності, за який проводилася ревізія; прізвища і ініціали посадовців підприємства, що ревізується, відповідальних за його виробничу і фінансово-господарську діяльність. Якщо в періоді, що ревізується, відбулася зміна керівних працівників, в акті указується прізвище особи, що займала раніше посаду, і тривалість його роботи, а також прізвище особи, призначеної на посаду, і дата призначення. Це необхідно для об'єктивного встановлення міри відповідальності за порушення і недоліки, розкриті ревізією. Далі приводяться відомості про попередню ревізію (ким проведена і за який період діяльності підприємства). Це дозволяє встановити спадкоємність ревізії, тобто чи не був залишений без контролю який-небудь період діяльності підприємства, що ревізується. Тут же указується, що ревізія проведена з відома керівника підприємства і у присутності головного бухгалтера.

Після цього наводяться короткі дані про підприємство, що ревізується, його організаційну структуру і вид діяльності. У вступній частині акту указуються способи документальної перевірки, які операції (касові, банківські, розрахунки з підзвітними особами і т. д.) перевірені суцільним способом, а які – вибірково. У останньому випадку відзначають періоди, вибрані для перевірки. Це необхідно для встановлення міри відповідальності ревізора, якщо згодом виявиться, що він не відобразив в акті виявлені порушення. Тут також

приводяться способи проведення інвентаризації матеріальних цінностей, основних засобів, розрахунків з дебіторами і кредиторами і т.д. Закінчується вступна частина акту стереотипною фразою "Справжньою ревізією встановлено:", після чого слідує виклад результативної частини.

Отже, призначення вступної частини акту ревізії полягає в тому, щоб розкрити організаційні аспекти документальної ревізії. Це має важливе юридичне значення при використуванні такого документа як джерело доказів. У зв'язку з цим зміст вступної частини акту повинен бути більш менш одноманітне для всіх ревізій незалежно від їх характеру, задач і цілей.

### **Перелік перевірених ревізією об'єктів обліку:**

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

Орієнтовна схема вступної частини акту ревізії:

**АКТ**

**комплексной ревизии производственной  
и финансово-хозяйственной деятельности**

\_\_\_\_\_ (наименование предприятия)  
город \_\_\_\_\_ "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Ревизионной бригадой в составе \_\_\_\_\_  
(должности, фамилии и инициалы руководителя

и членов ревизионной бригады)  
проведена комплексная ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности  
за период с "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Основания для проведения ревизии:  
Приказ \_\_\_\_\_ от "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

№ \_\_\_\_\_ (наименование организации)  
и программа проведения ревизии, утвержденная  
\_\_\_\_\_ (кем, когда)

Лица, ответственные за производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятия:

Директор \_\_\_\_\_  
(фамилия, имя, отчество)

с "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(фамилия, имя, отчество)

с "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Ревизия проводилась при участии лиц, ответственных за производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятия.

Ревизия начата "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Ревизия закончена "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

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

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

Побудова результативної частини акту ревізії строго не регламентується.

Кожна ревизія – це окреме самостійне дослідження ревизора (або бригади ревизорів). У акті ревізії висловлюються результати цього дослідження. Отже, побудова і зміст акту залежать від результатів ревізії.

У акт ревізії повинні включатися всесторонньо перевірені і документально обґрунтовані факти порушень, зловживань, безгосподарності, псування і

недостач, зайвого списання матеріальних цінностей і т.д. Всі записи в акті повинні бути безперечними, точними і неспростовними.

Акт ревізії оформляється так, щоб по кожному відображеному в ньому факту можна було чітко відповісти на наступні питання: зміст порушення з посиланням на відповідні закони, ухвали уряду, накази, відомчі інструкції і інші нормативно-правові документи; хто допустив порушення (посада, прізвище, ім'я і по батькові); по чийй вказівці або дозволу зроблено порушення (посада, прізвище, ім'я і по батькові) і яким чином було віддане це розпорядження; коли і де допущене порушення (дата або період часу, в якому було зроблено порушення, найменування служби або структурного підрозділу); яким способом зроблено порушення і ніж воно викликане (мета, причини, умови; в більшості випадків відповідь на це питання може дати тільки розслідування матеріалів ревізії слідчими органами); наслідки порушення (розмір заподіяного матеріального збитку і інше).

У акт ревізії не повинні включатися факти, засновані на заявах окремих осіб і не підтвержені документальними даними. Якщо в акт внесені недостатньо перевірені і необгрунтовані факти, то це позбавляє його доказової сили і свідчить про слабку підготовку ревізора, про його несумлінне відношення до службових обов'язків. Недоцільно відображати в акті ревізії факти, що не містять елементів порушень і не свідчать про наявність недоліків в роботі підприємства, що ревізується. Не слід в акті ревізії висловлювати також особисті висновки і зауваження ревізора на адресу керівників підприємства, що ревізується, давати оцінку роботи підприємства в цілому, його окремих служб, підрозділів і посадовців. Оцінку діяльності підприємства може дати тільки керівник організації, що призначив ревізію, в наказі за наслідками ревізії. У акті слід указувати характер виявлених недоліків в наступному вигляді: порушення законів, ухвал уряду, інструкцій, положень, наявність непродуктивних витрат і втрат, недостач і надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

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

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

- уважної систематизації зібраних при ревізії фактів з групуванням їх по ознаках, пов'язаних із залученням до кримінальної відповідальності

(розтрати, розкрадання, псування і т. п.); із стягненням з винних лиць матеріального збитку без залучення їх до кримінальної відповідальності; іншим;

- включенні істотних фактів, що характеризують недоліки в роботі підприємства (при цьому дрібні однорідні порушення і недоліки групуються по видах порушень в спеціальних відомостях, прикладених до акту. В основному ж акті висловлюються підсумкові дані і зміст цих порушень, а також робляться посилання на відповідний додаток);
- включенні тільки перевірених і документально обгрунтованих фактів;
- уважному його редагуванні з усуненням неточностей, неясних і недбалих формулювань.

Розкриті ревізією факти зловживань, незаконного витрачання засобів і інші порушення, включені в акт ревізії, повинні підтверджуватися справжніми документами, копіями документів і бухгалтерських записів, проміжними актами, довідками, розрахунками, відомостями, аналітичними таблицями, поясненнями і т.д.

Справжні документи додаються до акту ревізії в тих випадках, коли вони є і засобом злочину, і доказом досконалого зловживання. Перш за все це документи, які містять матеріальну і інтелектуальну фальсифікацію і збереження яких на підприємстві, що ревізується, не може бути гарантована. На місце вилученого документа поміщають копію з вказівкою на обороті підстави і дати вилучення оригіналу. В окремих випадках дозволяється не знімати копій з документів грошово-матеріальної звітності (рахунків, нарядів і т. п.), а передачу вилучених справжніх документів оформляти актом, який підписується ревізором і головним бухгалтером підприємства, що ревізується. У акті указуються найменування вилучених справжніх документів, номер і дата їх складання, а також найменування, номер і дата складання облікових регістрів, в яких вони одержали віддзеркалення на рахунках бухгалтерського обліку. На вилучених документах ревізор не має права робити яких-небудь позначок, підкреслень, виправлень. Це необхідно для збереження первинного виду документа при графічній експертизі. У акті повинно бути вказано, які позначки знайдені на самих вилучених документах. Копії документів і облікових регістрів, прикладених до акту ревізії, завіряють керівник і головний бухгалтер підприємства, що ревізується. Проміжні акти необхідні в тих випадках, коли факти, встановлені у момент перевірки, не можуть бути підтвержені документально. Їх складають за наслідками інвентаризації каси, матеріальних цінностей, готової продукції і основних засобів, наявності грошей у підзвітних осіб, стану розрахунків з постачальниками і підрядчиками, різними дебіторами і кредиторами, при контрольних обмірах і перевірках якості виконаних будівельно-монтажних робіт, контрольних запусках сировини і матеріалів у виробництво і по інших операціях. Проміжні акти підписуються членами ревізійної бригади і посадовцями. В основному ж акті стисло

висловлюється суть порушень, відмічених в проміжних актах, і робиться посилання на них.

У довідках, прикладених до акту ревізії, указується наступне: зміст порушення або зловживання; вищестояща організація і посадовець, що дозволив незаконну операцію, або посадовець підприємства, що ревізується, що дало таку вказівку; посади і прізвища осіб, що зробили протизаконні дії; найменування, номер і дата документа, підтверджуючого факт порушення або зловживання; найменування облікового реєстра і форми звітності, в яких відображені дані про вироблені незаконні операції; розмір заподіяного матеріального збитку.

Численні однорідні факти групуються по видах порушень в окремі відомості, які додаються до основного акту ревізії. У акті відображається не кожен окремо факт порушення, а підсумкові дані відомостей. Це значно скорочує об'єм основного акту ревізії, полегшує процес ознайомлення з ним і аналіз встановлених фактів порушень і зловживань. Відомості, наприклад, застосовуються для оформлення результатів перевірки цільового використання грошових коштів, одержаних в касу підприємства з рахунків в банку; фіксації порушень, виявлених при ревізії розрахунків з підзвітними особами і ін. Накопичувальні відомості підписують ревізор і головний бухгалтер підприємства, що ревізується.

У разі виявлення недочет, розтрата, зловживань матеріально-відповідальні і посадові особи представляють ревізору письмові пояснення по суті розкритих фактів. Такі пояснення дозволяють ретельно вивчити той або інший факт, запобігти включенню в акт ревізії неповністю перевірених порушень. Вони є підтвердженням встановлених фактів порушень. Письмові пояснення додаються до основного акту ревізії. Якщо винна особа відмовляється дати письмове пояснення по тому або іншому факту, витребування виробляється службовою запискою, що складається в двох екземплярах. Один її екземпляр додається до акту ревізії.

Одержавши письмове пояснення, ревізор повинен перевірити на місці висловлені в ньому факти і дати свій висновок.

Всі додатки до основного акту ревізії обов'язково нумеруються. В кінці акту ревізії необхідно перерахувати всі додатки до нього. Звичайно всі додатки залишаються при першому екземплярі акту, який прямує в організацію, що здійснює ревізію. До екземпляра акту, передаваного підприємству, що ревізується, додаються копії тих документів, на яких є підпису посадовців підприємства.

У окремому розділі акту висловлюється виконання рекомендацій за наслідками попередньої ревізії. У разі невиконання окремих пунктів в акті робиться відповідний запис. Може бути складений перелік невиконаних вказівок і пропозицій але матеріалам попередньої ревізії.



Керівник ревізійної бригади, склавши акт ревізії, до його підписання зобов'язаний ознайомити з ним керівника підприємства і головного бухгалтера. Всі зауваження або заперечення ретельно перевіряються ревізором, і при необхідності зміни, доповнення або уточнення вносяться в чорновий варіант акту.

Склавши акт ревізії, керівник ревізійної бригади передає його на підпис керівнику і головному бухгалтеру підприємства, що ревізується.

Керівник підприємства і головний бухгалтер зобов'язані підписати акт ревізії. Якщо у них є заперечення, вони висловлюють їх в пояснювальній записці і перед своїми підписами в акті ревізії роблять наступний запис: "Пояснення по акту ревізії додаються".

Акт ревізії, як правило, складається у трьох екземплярах, а при необхідності передачі матеріалів ревізії відповідним органам (слідчим і ін.) – додатково по одному екземпляру на кожну адресу. Перший екземпляр акту прямує керівнику організації, що призначила ревізію, другий – залишається в справах контрольно-ревізійної служби, третій вручається керівнику підприємства, що ревізується. На першому екземплярі акту керівник підприємства, що ревізується, робить такий запис: "Один екземпляр акту комплексної ревізії зі всіма перерахованими в ньому додатками одержав" (підпис і дата).

Результати комплексної ревізії обговорюються на виробничій нараді. Протокол обговорення цих результатів додається до основного акту.

## **7.2. Визначення виявленого в процесі ревізії розміру матеріального збитку**

До матеріального збитку, як правило, відносяться:

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

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

Матеріальну відповідальність за заподіяний збиток працівник несе в наступних випадках:

- а) за наявності прямого дійсного збитку. Під прямим дійсним збитком розуміються втрата або нанесення збитку майну; необхідність для підприємства понести витрати на відновлення, придбання майна або інших цінностей або виробити зайві виплати;
- б) при встановленні протиправності поведінки працівника. Протиправною є така поведінка (дія або бездіяльність) працівника, коли він не виконує або неправильно виконує свої трудові обов'язки, встановлені законодавством, трудовим договором (контрактом), правилами внутрішнього трудового розпорядку, інструкціями і іншими обов'язковими правилами, а також наказами і розпорядженнями адміністрації. Протиправність виключається, якщо збиток причинний працівником в умовах крайньої необхідності, наприклад, при гасінні пожежі. Не можна стягати з працівника суми збитку, що відносяться до категорії нормального виробничо-господарського ризику (наприклад, збитки, що виникли при освоєнні нової продукції, упровадженні нового, досконалішого технологічного процесу);
- в) при доведеності причинного зв'язку між діями (або бездіяльністю) працівника і збитком. Відповідальність настає тільки за збиток, який знаходиться в прямому причинному зв'язку з дією (бездіяльністю) працівника. Так, не можна покладати на робітника-верстатника відповідальність за поломку верстата, якщо встановлено, що вона відбулася унаслідок браку, допущеного при виготовленні верстата;
- г) при встановленні вини працівника в спричиненні збитку унаслідок його дії (або бездіяльності). Працівник признається винним, якщо протиправне діяння зроблене їм умисне або по необережності. Для наміру характерним є те, що працівник передбачав шкідливі наслідки своєї поведінки і свідомо їм

потурав. Необережність працівника, що призвела збиток, виражається переважно в недостатній передбачливості при виконанні службових обов'язків, коли працівник або не передбачав негативних наслідків своєї дії або бездіяльності (хоча повинен передбачати), або легковажно сподівався їм запобігти. Встановлення наміру або необережності в поведінці працівника має велике значення при визначенні розміру відшкодовуваного збитку.

Законодавство передбачає два види матеріальної відповідальності працівників за заподіяний збиток: обмежену і повну.

Обмежена матеріальна відповідальність припускає відшкодування заподіяного збитку в заздалегідь встановлених розмірах. Вона застосовується у всіх випадках спричинення збитку, окрім тих, коли законодавчо встановлена інша межа відповідальності. Керівники підприємств, організацій, структурних підрозділів і їх заступники несуть обмежену матеріальну відповідальність у розмірі нанесеного з їх вини збитку, але не більш окладу, місячної заробітної платні, передбаченої законодавством, якщо збиток підприємству причинний переплатою засобів, неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів, неприйняттям необхідних заходів до запобігання простоям, випуску недоброякісної продукції, розкрадань, знищення і псування цінностей, тобто у випадках невиконання обов'язків по організації праці підлеглих, своєчасному виявленню і усуненню умов, сприяючих нанесенню підприємству матеріального збитку.

Посадовець, винний в незаконному звільненні або перекладі працівника на іншу роботу, за збиток, заподіяний підприємству у зв'язку з оплатою вимушеного прогулу (або за час виконання нижчеоплачуваної роботи) працівника, за рішенням суду може нести обмежену матеріальну відповідальність в розмірі, визначеному судом.

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

- 1) коли між працівником і наймачем укладений письмовий договір про ухвалення ним повної матеріальної відповідальності (у разі незабезпечення збереження майна і інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей);
- 2) коли майно і інші цінності були одержані працівником під звіт по разовій довіреності або по інших разових документах;
- 3) коли збиток причинний працівником, що знаходився в нетверезому стані;
- 4) коли збиток причинний нестачей, вмисним знищенням або вмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), зокрема при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу і інших предметів, виданих наймачем працівнику в користування;

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

б) коли збиток причинний не при виконанні трудових обов'язків.

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

- завідувачки касами; завідувачки коморами цінностей; завідувачки камерами схову; завідувачки складами і їх заступники;
- старші контролери-касири і контролери-касири; старші контролери і контролери; старші касири і касири, а також інші працівники, що виконують обов'язки касирів;
- завідувачки (директори за відсутності завідувачок відділами і секціями) магазинами і їх заступники; завідувачки скупними секціями; завідувачки товарними секціями (відділами), відділами замовлень магазинів і їх заступники; начальники цехів і ділянок підприємств торгівлі і їх заступники;
- начальники товарних і товароперевалочних ділянок; старші товарознавці і товарознавці, безпосередньо обслуговуючі матеріальні цінності.
- завідувачки підприємствами громадського харчування і їх заступники; завідувачки виробництвом, начальники цехів (ділянок) і їх заступники, старші адміністратори і адміністратори залів (метрдетелі) підприємств громадського харчування;
- завідувачки господарством і коменданти будівель, здійснюючі зберігання матеріальних цінностей;
- агенти по постачанню; експедитори по перевезенню вантажів, інкасатори.

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

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

- прийом від населення предметів культурно-побутового призначення і інших матеріальних цінностей на зберігання, в ремонт і для виконання інших операцій, пов'язаних з виготовленням, відновленням або підвищенням якості цих предметів (цінностей), їх зберігання і виконання інших операцій з ними; видачу напрокат населенню предметів культурно-побутового призначення;
- продаж (відпустка) товарів (продукції), їх підготовку до продажу незалежно від форм торгівлі і профілю підприємства;
- прийом і обробку для доставки (супроводи) вантажу, багажу, поштових відправлень і інших матеріальних і грошових цінностей, їх доставку (супровід), видачу (здачу).

Виявивши матеріальний збиток, ревизор зобов'язаний правильно визначити його розміри. При цьому треба виходити з документально обгрунтованих даних, нормативно-правових документів, регулюючих порядок числення і відшкодування заподіяного підприємству (наймачу) матеріального збитку.

При встановленні фактів недостачі товарно-матеріальних цінностей ревизор, визначаючи суму фактичного збитку, повинен взяти до уваги наступне:

- а) виключити з бракуючої маси товарно-матеріальних цінностей їх природний спад в межах норм;
- б) виробити залік недостач цінностей надлишками їх по пересортиці. Взаємний залік надлишків і недостач в результаті пересортиці може бути допущений тільки як виняток у однієї матеріально відповідальної особи, за один і той же період, що перевіряється, по товарно-матеріальних цінностях одного і того ж найменування і в тотожних кількостях. При заліку недостач і надлишків в результаті пересортиці можуть виникнути різниці в сумах: Якщо вони є недостачами, то відносяться за рахунок матеріально відповідальної особи, а надлишки прибуткують.

У разі недостачі, розкрадання, умисного знищення або псування державних матеріальних цінностей збиток визначається за діючими вільними цінами, що склалися на день його виявлення. По матеріальних цінностях, на які встановлені регульовані ціни, збиток обчислюється за цими цінами, збільшеними на суму дотації.

При виявленні недостачі або розкрадань товарно-матеріальних цінностей, одержаних державними підприємствами, організаціями, установами, суспільними організаціями у порядку гуманітарної допомоги (безвідплатно), з винних лиць стягається до бюджету їх вартість за ринковими цінами, що склалися, визначуваними оцінною комісією з участю представників місцевих фінансових органів.

У разі недостачі об'єктів основних засобів сума збитку обчислюється за їх залишковою вартістю, розрахованою за вільними ринковими цінами з урахуванням фізичного і морального зносу бракуючих об'єктів.

Якщо збиток причинний незаконною виплатою заробітної платні і премій (окрім арифметичних помилок) в результаті завищення об'ємів робіт, неправильного застосування норм і розцінок, а також необгрунтованим списанням паливно-мастильних матеріалів, сировини, напівфабрикатів і інших матеріальних цінностей у зв'язку з приписками об'ємів робіт, розмір заподіяного збитку визначається переплаченими сумами і вартістю необгрунтовано списаних матеріальних ресурсів. Відшкодування збитку винними особами виробляється в наступному порядку: якщо збиток причинний в результаті недбалого відношення окремих працівників до виконання своїх обов'язків – у формі обмеженої матеріальної відповідальності, а при навмисному спричиненні збитку – у формі повної матеріальної відповідальності.

До матеріальної відповідальності за збиток, заподіяний приписками і іншими спотвореннями звітності, повинні притягуватися не тільки посадовці, на яких лежить обов'язок представлення достовірної державної звітності, але і ті працівники, з вини яких були спотворені дані первинної звітності (наряди, звіти на рівні бригад, цехів і т. п.). За наявності ознак діянь, переслідуваних в кримінальному порядку, на винних за заподіяний збиток може бути покладена повна матеріальна відповідальність, а в решті випадків – обмежена. Збиток, заподіяний працівником при самовільному використуванні в особистих цілях технічних засобів (автомобіля, тракторів, автокранів і т. п.), що належать підприємствам, з якими вони полягають в трудових відносинах, відшкодовується в повному об'ємі, включаючи неoderжані підприємством доходи від використування цих технічних засобів.

Розмір збитку, заподіяного нестачей всіх видів квитків, талонів, абонементів і інших знаків, призначених для розрахунку з населенням за послуги, а також цінних паперів, визначається за їх номінальною вартістю.

### **7.3. Реалізація результатів ревізії**

Один з найважливіших етапів ревізії – реалізація її результатів. Основними формами такої реалізації є: *усунення недоліків у міру їх виявлення в ході ревізії; обговорення результатів ревізії на підприємстві, що ревізується; передача подів до судово-слідчих органів; ухвалення вищестоящою організацією за наслідками ревізії рішення у вигляді листу, розпорядження або наказу.*

Ревізор вже в ході перевірки повинен вживати заходи до усунення виявлених порушень і відшкодування матеріального збитку, а також до створення умов, що не допускають подібних порушень в інших підрозділах підприємства. З цією метою він, виявивши порушення і не чекаючи закінчення ревізії, повідомляє про них керівника підприємства, що ревізується, і ставить питання

про міру відповідальності винних, а при необхідності і про звільнення з посад матеріально відповідальних осіб.

Керівник підприємства, що ревізується, зобов'язаний вжити заходи до усунення виявлених в результаті ревізії порушень, не чекаючи закінчення ревізії, що наголошується в акті.

Результати ревізії докладаються ревізором на виробничій нараді фахівців, керівників окремих служб і підрозділів підприємства, що ревізується. Ухвалені за наслідками проведеної ревізії рішення оформляються протоколом з додатком в необхідних випадках переліку заходів, що підлягають виконанню.

При незначних порушеннях результати ревізії можуть бути реалізовані зразу ж після її закінчення. В цьому випадку до акту ревізії додається виданий по підприємству наказ, а також виписка з протоколу виробничої наради.

При виявленні розкрадань цінностей в крупних розмірах і інших кримінальних дій, що вимагають вживання термінових заходів до припинення, в ході ревізії складається проміжний акт, який за рішенням вищестоящої організації, що призначила ревізію, передається слідчим органам.

За наслідками ревізії керівник ревізійної бригади розробляє висновки і пропозиції. Висновки повинні ґрунтуватися тільки на фактах, висловлених в акті ревізії, а пропозиції витікати з цих висновків.

Висновки не повинні повторювати зміст акту. У них дають оцінку основних порушень, встановлених ревізією, і висловлюють, в чому конкретно полягає вина посадовців. Висновки повинні розкривати причини і сліdstва основних чинників порушень і зловживань.

Пропозиції за наслідками ревізії повинні ґрунтуватися на висновках, бути конкретними і чіткими. У них слід указувати, що повинно бути зроблено і яким чином, хто є відповідальним, а також терміни виконання.

Висновки і пропозиції за наслідками ревізії представляються керівнику організації, що призначила ревізію. Він розглядає результати ревізії і ухвалює рішення по усуненню недоліків і порушень, відшкодуванню матеріального збитку, залученню до відповідальності винних осіб.

Рішення за наслідками ревізії по лінії вищестоящих органів ухвалюються в тих випадках, коли вжиті в ході ревізій заходи не забезпечують усунення всіх недоліків і здійснюються в наступних формах: лист, розпорядження, наказ, ухвала, передача подів до судово-слідчих органів.

Якщо заходи, розроблені підприємством за наслідками ревізії, не забезпечують повного і своєчасного усунення всіх недоліків і порушень, то вищестояща організація надсилає підприємству лист з переліком основних недоліків в діяльності підприємства, що ревізується, розкритих ревізією, і

необхідними для їх усунення заходами. Лист прямує підприємству, що тільки ревізується, і до зведення інших підвідомчих підприємств не доводиться.

Розпорядження за наслідками ревізії складає ревізуюча організація в тих випадках, коли виявлені незначні недоліки і порушення в діяльності підприємства не пов'язані з корисливою метою певних працівників і не є причиною матеріального збитку.

Розпорядження на відміну від листу містить заходи, обов'язкові до виконання. Воно складається з констатуючої частини, в якій висловлюються основні недоліки, виявлені ревізією, і розпорядливої, що містить обов'язкові для виконання заходи. У необхідних випадках розпорядження може доводитися до зведення і інших підвідомчих підприємств і організацій з метою попередження або своєчасного усунення однотипних недоліків.

У разі виявлення серйозних порушень і зловживань, що вимагають накладення на винних дисциплінарних стягнень або залучення їх до відповідальності, видається наказ, який розсилається всім підвідомчим підприємствам і організаціям. Наказ включає констатуючу і наказову частини. У констатуючій частині висловлюється зміст результатів ревізії, наголошуються позитивні і негативні сторони діяльності підприємства, що ревізується. Особлива увага надається використуванню виявлених резервів, ліквідації причин, що негативно впливають на діяльність підприємства. Закінчується ця частина словом "наказую". Далі слідує наказова частина, що полягає, як правило, з двох розділів.

У першому розділі керівник вищестоящої організації в межах чинного законодавства накладає дисциплінарне стягнення на винуватців виявлених недоліків або порушень господарської і фінансової дисципліни.

У другому розділі наказової частини висловлюються конкретні заходи, направлені на ліквідацію виявлених порушень і попередження повторення їх надалі. В кінці наказу називаються відповідальні особи за контроль виконання даного наказу.

Ухвала приймається колегіальним органом (колегією, радою) і містить, як правило, принципові напрями подальшого поліпшення контрольно-ревізійної роботи, забезпечення збереження грошових коштів, матеріальних ресурсів і зміцнення державної дисципліни.

Передача справ до слідчих органів вищестоящою організацією здійснюється, як правило, після закінчення ревізії і має на меті відшкодування заподіяного збитку, а також залучення до кримінальної відповідальності осіб, що допустили розкрадання грошових коштів, матеріальних цінностей і іншого майна; обман держави за допомогою приписок до звітності і необґрунтованих записів в обліку; інші зловживання і грубі порушення державної і фінансової дисципліни, передбачаючи залучення до кримінальної відповідальності.



Ефективність ревізії залежить не тільки від якості її проведення, але і від організації контролю за виконанням рішення, прийнятого по її результатам.

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

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс законів про працю (зі змінами та доповненнями) від 24.12.1999 р. №1356-XIV - <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Цивільний Кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 р. – Х.: Фактор, 2003. – 245 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996- XIV
4. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. №504/96-ВР, зі змінами і доповненнями - <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. Закон України «Про внесення змін до Закон України «Про аудиторську діяльність» № 140 - V від 14.09.2006 із змінами, внесеними згідно з Законом № 2388-VI від 01.07.2010, ВВР, 2010, N 37, ст.496
6. Закон України “Про оплату праці” від 24.03.95 р. №108/95-ВР (зі змінами та доповненнями)
7. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску а загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI - <http://zakon1.rada.gov.ua>
8. Положение о государственной контрольно-ревизионной службе в Украине. Пост. КМУ от 05.07.1993. - № 515
9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок нарахування середньої заробітної плати» зі змінами і доповненнями від 08.02.95 р. №100, зі змінами та доповненнями - <http://zakon1.rada.gov.ua>
10. Постанова КМУ «Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 27.09.2010 N 21-5 -<http://zakon1.rada.gov.ua>
11. Постанова КМУ від 20.02.06. №193 Про внесення змін до порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат із загальнообов'язкового державного соціального страхування
12. Наказ Державного комітету статистики України Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати від 13.01.2004 р. №5, зі змінами і доповненнями - <http://zakon1.rada.gov.ua>

- 13.Украина. КМУ. Об утверждении Порядка определения размера убытков от хищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей. Постановление от 22.01.96. № 116 / с изм. и доп.
- 14.Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. Мінфіном України від 24.05.95 р. №88.
- 15.Украина. НБУ. Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте Украины: Постановление 15.12.2004. № 637
- 16.Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Мінстату України від 29.12.95 р. № 352.
- 17.Інструкція "Про порядок стягнення коштів та застосування фінансових санкцій органами державної контрольно-ревізійної служби", затверджена наказом ГоловокРУ України від 3 липня 1998 р. № 130.
- 18.Інструкція "Про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні", затверджена наказом ГоловокРУ від 03.10.97 р. №121.
- 19.Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. із зм. і доп.
- 20.Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994г.–№ 69 із зм. і доп.
- 21.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291
- 22.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87
- 23.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87
- 24.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт фінансових результатів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 242
- 25.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87
- 26.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87
- 27.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6. «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999р.- № 137
- 28.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7. «Основні засоби» від 27.04.2000 г.- № 92

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8. «Нематеріальні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.2000 р.- № 242
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9. «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. - № 751
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.10.2000 р. № 20
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12. «Фінансові інвестиції», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р.- № 91
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17. «Податок на прибуток», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р.- № 353
37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність по сегментах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. - № 412
39. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/ Ф.Ф. Бутинця та ін.; За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
40. Бардаш С.В. та інш. Контроль і ревізія: Практикум: навч. посібник студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і ревізор”. /С.В. Бардаш, В.А. Дерій, Н.І. Петренко; За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
41. Бутинця Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Вид. 2-е доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
42. Бутинця Ф.Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
43. Вітвіцька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і аудит: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.– К.: КНЕУ, 2000.–166с.
44. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.