

**Харківський національний автомобільно-дорожний університет**

**Кафедра обліку, оподаткування та міжнародних економічних  
відносин**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ  
ПО ДИСЦИПЛІНЕ**

**«КОНТРОЛЬ и РЕВИЗИЯ»**

**Для студентів факультета Підготовки іноземних громадян**

## **Лекция 1. Финансовый контроль и его роль в системе управления предприятием**

1.1. Экономические предпосылки финансово-хозяйственного контроля и ревизии: содержание, задачи и функции.

1.2. Организационные формы и виды финансово-хозяйственного контроля.

1.3. Предмет финансово-хозяйственного контроля и ревизии.

1.4. Методические приемы, которые применяются при осуществлении контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

1.1. Экономические предпосылки финансово-хозяйственного контроля и ревизии: содержание, задачи и функции

В условиях рыночной экономики Украины финансово-хозяйственный контроль и ревизия за хозяйственной деятельностью предприятий и организаций является одной из важнейших функций хозяйственного руководства и управления. Контроль как функция управления подчинен решению задач системы управления. Поэтому назначение контроля соответствует целям управления, обусловленным экономическими и политическими закономерностями развития определенной формации.

Суть контроля заключается в том, чтобы с помощью определенной системы проверок обеспечить выполнение хозяйственных планов и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Финансовый контроль и ревизия понятия тождественны, однако не однозначны. Тождество состоит в том, что и ревизия, и контроль имеют целью проверку производственно-финансовой или коммерческой деятельности предприятий. Неоднозначность состоит в том, что они по-разному выступают в рыночных условиях при наличии государственной и частной форм собственности. Поэтому для предприятий государственной формы собственности более справедливо использовать термин "ревизия", поскольку она осуществляется преимущественно государственными органами управления. Финансовый контроль более справедливо подходит к частным предприятиям. Ведь владелец больше применяет контрольные средства управления круговоротом капитала. И в этих условиях такой контроль стабилен и результативен. Владелец каждый день, самостоятельно или с помощью бухгалтерско-экономической службы, контролирует все стадии собственного производства. В этих условиях ревизия ему не нужна. Ее могут осуществлять только государственные органы в соответствии с действующим законодательством.

Слово контроль (от фр. controle - список, который ведется в двух экземплярах, здесь - повторное возвращение к ранее рассмотренному вопросу, его проверка) означает проверку

выполнения тех или иных хозяйственных решений с целью установления их законности и экономической целесообразности.

Неотъемлемой составной частью единой системы финансово-хозяйственного контроля является экономический контроль. Понятие "экономический" подчеркивает сферу распространения контрольных функций лишь на отрасль экономики как совокупность производительных сил и производственных отношений общества, его базис.

При обосновании экономической сути контроля важно четкое разграничение его составляющих. Во-первых, он выполняет функции финансового контроля и, во-вторых, социального, экономического и политического управления.

Финансовый контроль - одна из форм управления финансами, особая сфера контроля, обусловленная формированием и использованием финансовых ресурсов во всех структурных подразделениях экономики государства. Он предусматривает проверку хозяйственных и финансовых операций по их законности, экономической целесообразности и достижения положительных конечных результатов работы. Сферой финансового контроля являются хозяйственные операции, осуществляемые с использованием денег, а в отдельных случаях и без них (например, бартерные сделки).

Финансовый контроль охватывает такие показатели: выручка от реализации продукции и другие поступления, основные виды затрат, состояние оборотных средств, активов и пассивов баланса, рентабельность, финансовое состояние и платежеспособность предприятия, расчеты с бюджетом и кредитными учреждениями, дебиторской, кредиторской задолженности и др. Финансовый контроль базируется на материалах бухгалтерского учета. Поэтому, изучая состояние бухгалтерского финансового учета, необходимо учитывать, что основным источником контроля является экономико-правовая структура финансов субъектов предпринимательской деятельности: пассив - откуда поступили деньги, и актив - куда они вложены (инвестированы). Детальному исследованию подлежат затраты и доходы, то есть данные управленческого учета по центрам ответственности. Таким образом, суть финансово-хозяйственного контроля состоит в регулировании процесса воспроизведения в соответствии с действующим законодательством.

Важной составляющей экономического контроля является его социально-политические аспекты. Это касается в основном социального управления и политического руководства государства. В этих условиях *контроль как функция социального управления* - это система наблюдения и проверки процесса функционирования соответствующего объекта в социальной сфере общества с целью установления отклонений от заданных параметров. Как функция социального управления контроль объективно необходим. Он направляет процесс управления по установленным идеальным моделями, корректируя поведение подконтрольного объекта.

Для того, чтобы успешно управлять, тот, кто управляет, должен знать результаты своего управленческого влияния на объекты управления. Контроль позволяет получать оперативную

информацию, которая объективно воспроизводит положение дел на подконтрольных объектах, соответствие деятельности утвержденной социальной программе, позволяет выявить недостатки в принятых решениях, в организации выполнения, способах и средствах реализации.

Как составная и неотъемлемая часть экономической науки, экономический контроль способствует повышению эффективности производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий с различными формами собственности. При этом сочетается государственный контроль и внутренний контроль владельцев, заинтересованных в выполнении государственных заказов, контрактов. С помощью контроля государство защищает интересы потребителей, проверяет качество обеспечивает доступность и достоверность информации о количестве и качестве ассортимента продукции.

Таким образом, учитывая экономические, юридические, социальные и политические аспекты можно отметить, что контроль - это система наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта управления принятым управленческим решениям, определение результатов управленческого воздействия на управляемый объект с выявлением отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений. С помощью контроля устанавливают причины и виновных в отклонениях с целью устранения негативных явлений и недопущения их в будущем.

Кроме того, что экономический контроль распространяется на сферу развития народного хозяйства - отрасли, предприятия, он предполагает систематическое наблюдение за финансовым состоянием предприятия, конкурентоспособностью его продукции на внутреннем и мировом рынке. Следовательно, содержание экономического контроля - это система конкретных мероприятий, направленных на рациональное хозяйствование предприятий с различными формами собственности в условиях рыночных отношений.

Как экономическая категория финансово-хозяйственный контроль выполняет следующие основные **функции**: профилактическую, информационную и мобилизующую.

*Профилактическая функция* заключается в том, что в рыночной среде контролю подлежит вся хозяйственно-финансовая деятельность предприятия, что побуждает предпринимателей ответственно относиться к выполнению своих обязанностей. С другой стороны, ликвидируются условия, которые порождают бесхозяйственность. Контроль в этом случае призван выявлять подобные явления и способствовать их ликвидации, реализуя при этом профилактическую функцию.

*Информационная функция* заключается в том, что полученная во время контроля информация является основанием для принятия соответствующих решений и проведения корректирующих действий, благодаря которым обеспечивается нормальное функционирование проверяемого объекта.

*Мобилизующая функция* заключается в том, что в процессе контроля выявляют не только недостатки, но и положительные стороны деятельности, которые могут стать передовым опытом для других субъектов хозяйствования.

Исходя из экономических, юридических, социальных и политических интересов государства финансово-хозяйственный контроль (в виде ревизий) выполняет еще такие государственные функции:

- выполнение Законов Украины, Указов Президента, постановлений Верховной Рады, Кабинета Министров и других нормативно-правовых актов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения;
- полноты и своевременности поступления доходов в бюджет, целевого и экономного использования средств государственного бюджета и внебюджетных фондов;
- законности и эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов субъектами предпринимательской деятельности и предприятиями, находящимися на государственном обеспечении;
- соблюдение размеров установленных штатов, ставок и фонда заработной платы;
- кассовой дисциплины и законности операций по счетам в банке;
- обеспечение полноты оприходования и законности расходования товарно-материальных ценностей;
- правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности;
- использование вычислительной (компьютерной) техники с целью повышения контрольных функций бухгалтерского учета в деле обеспечения эффективного использования общественной собственности и устранения условий, порождающих искажения отчетных показателей и бесхозяйственность.

Таким образом, функции контроля в обществе с рыночной экономикой состоят в содействии деятельности субъектов хозяйствования различных форм собственности с помощью экономических рычагов и стимулов (кредитование, инвестирование, налогообложение и т.д.). (рис. 1.1.)



**Рис. 1. 1. Функции финансово-хозяйственного контроля**

Для выполнения вышеуказанных функций финансово-хозяйственным контролем и ревизией, в соответствии с Законом Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине" при Министерстве финансов создано Главное контрольно-ревизионное управление.

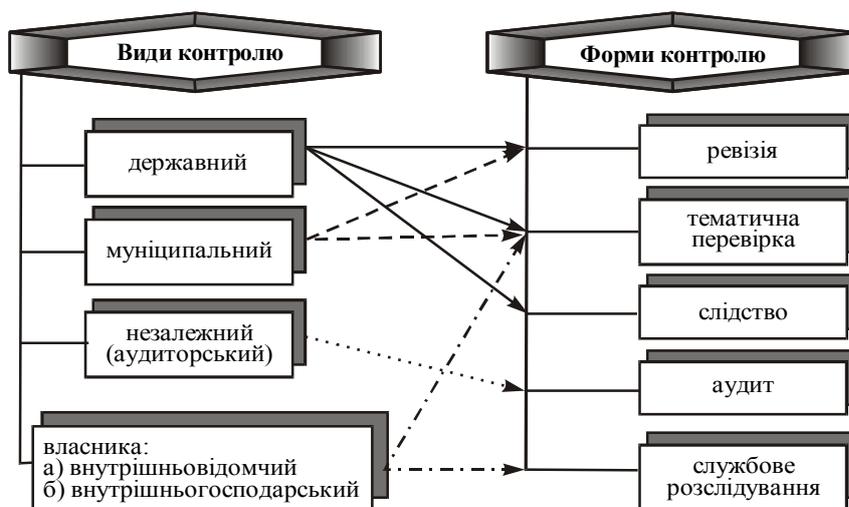
Основные функции Главного контрольно-ревизионного управления Украины:

- 1) осуществляет методическое руководство и контроль за деятельностью своих структурных административно-территориальных подразделений контрольно-ревизионных управлений и отделов по областям, районам, городам Украины;
- 2) разрабатывает инструктивные нормативные акты по методике проведения ревизий;
- 3) организует работу по проведению ревизий и проверок контрольно-ревизионных подразделений в Автономной Республике Крым, областях Украины, обобщает результаты ревизий, сообщает о них органы законодательной власти;
- 4) проводит ревизии и проверки финансовой деятельности, состояния сохранности денежных средств и материальных ценностей, состояния учета и отчетности в министерствах, ведомственных государственных комитетах, государственных фондах, предприятиях и организациях, которые получают средства из бюджета и государственных валютных и специальных фондов;

- 5) проводит проверки правильности расходования государственных средств на содержание местных органов государственной исполнительной власти, учреждений и организаций, действующих за рубежом и финансируемых из государственного бюджета;
- 6) осуществляет контроль за устранением недостатков, выявленных предыдущими ревизиями и проверками.

## 1.2. Организационные формы и виды финансово-хозяйственного контроля

Согласно действующему законодательству, финансово-хозяйственный контроль за субъектами хозяйствования и собственности в Украине делится на государственный, муниципальный, независимый и контроль собственника (рис. 1.2)



**Рис. 1. 2. Виды и формы контроля**

*Государственный контроль* осуществляют органы государственной власти и управления: Счетная палата Верховной Рады Украины; Государственная налоговая администрация Украины; Государственная контрольно-ревизионная служба Украины; Государственное казначейство Украины (три последних контролирующие органы входят в структуру Министерства финансов Украины); Фонд государственного имущества Украины; Министерство экономики Украины; Министерство финансов Украины; Министерство труда и социальной политики Украины; Государственный комитет статистики Украины; Антимонопольный комитет Украины; Национальный банк Украины.

Специализированные органы контроля: Государственный комитет Украины по стандартизации, метрологии и сертификации (Госстандарт Украины), Государственный таможенный комитет Украины, Государственный комитет Украины по делам защиты прав потребителей (Госпотребзащита), Государственная инспекция Украины по контролю за ценами, Государственная автомобильная инспекция, Государственная пожарная инспекция Государственная санитарная инспекция.

*Муниципальный контроль* осуществляют местные Советы народных депутатов и их комиссии.

*Независимый контроль* - аудиторский - организуется на хозрасчетных началах.

*Контроль собственника*: ведомственный (министерства, ведомства, концерны, ассоциации, акционерные производственные объединения) и внутрихозяйственный (собственники предприятий, бухгалтерская и финансово-экономическая служба предприятий).

Счетная палата Верховной Рады Украины, созданная в соответствии с Конституцией Украины, организует и осуществляет контроль:

- за своевременным выполнением доходной и расходной части Государственного бюджета Украины, расходованием бюджетных средств;
- по образованию и погашением внутреннего и внешнего долга Украины, определяет эффективность и целесообразность расходов государственных средств, валютных и кредитно-финансовых ресурсов;
- по финансированию общегосударственных программ экономического, научно-технического специального и национально-культурного развития, охраны окружающей среды, использования объектов государственной собственности, не подлежащих приватизации;
- за соблюдением законности при предоставлении Украиной займов, экономической и иной помощи иностранным государствам, международным организациям;
- за использованием иностранных кредитов;
- за законностью и своевременностью движения средств Государственного бюджета Украины и внебюджетных фондов в учреждениях Национального банка Украины;
- по денежной эмиссии, использованием золотого запаса, драгоценных металлов и т.

Государственная налоговая администрация Украины и ее органы на местах контролируют соблюдение законодательства о налогах, правильность исчисления и своевременность внесения в бюджет налогов других платежей.

Государственная контрольно-ревизионная служба Украины и ее органы на местах контролируют соблюдение финансовой дисциплины, правильность и законность расходования средств из государственного бюджета субъектами хозяйствования независимо от форм собственности.

Государственное казначейство Украины и его подразделения в регионах контролируют расходование средств государственного бюджета учреждениями и организациями в соответствии с их смет.

Фонд государственного имущества Украины (далее - Фонд) осуществляет государственную политику по приватизации государственного имущества, выступает арендодателем имущественных комплексов, являющихся общегосударственной собственностью. В своей деятельности Фонд подчинен и подотчетен Верховной Раде Украины. Основными функциями Фонда является реализация прав на распоряжение имуществом государственных предприятий в процессе приватизации, создание совместных предприятий, заключение договоров с посредниками по организации подготовки к приватизации и продажи объектов приватизации и выдача лицензий посредникам; принятие мер по привлечению иностранных инвесторов к процессу приватизации, проведения инвентаризаций общегосударственного имущества; осуществление аудиторских проверок эффективности его использования и тому подобное.

Министерство экономики Украины контролирует выполнение планов экономического и социального развития страны, утвержденных Верховной Радой Украины, выявляет отклонения от доведенных заданий и принимает меры по предупреждению их.

Министерство финансов Украины и его местные органы осуществляют контроль за своевременным выполнением государственного бюджета, утвержденного Верховной Радой Украины, поступлением средств и их расходами и целевым расходованием.

Министерство труда и социальной политики Украины контролирует соблюдение законодательства по вопросам труда и заработной платы в отраслях народного хозяйства, тарифных соглашений по оплате труда, разрабатывает и утверждает нормативные документы по вопросам регулирования занятости населения и тому подобное.

Государственный комитет статистики Украины контролирует по данным отчетности сбалансированность рынка товаров, наличие товарных, материальных, трудовых и других ресурсов, осуществляет выборочные контрольные переписи ресурсов, проверяет обеспечение достоверности государственной отчетности, издает обязательные постановления о проведении ревизий финансово-хозяйственной деятельности предприятий и тому подобное.

Антимонопольный комитет Украины предотвращает образование монопольного положения на рынке предпринимателей, ограничивающих конкуренцию определенного товара. В противном случае это приводит к нарушению рыночных отношений в производстве и реализации отдельных видов товаров, к недобросовестной конкуренции в предпринимательской деятельности.

Национальный банк Украины в соответствии с Законом Украины "О банках и банковской деятельности" и в соответствии с уставом контролирует наличие денег в обращении, использование кредитов по целевому назначению, соблюдение кассовой дисциплины, правил расчетов, правильность расходования средств из бюджета, осуществляет эмиссию денег, контролирует деятельность коммерческих банков путем проведения проверок и ревизий, выдает инструкции, положения по кассовым, кредитным и валютным операциям и тому подобное.

*К специализированным органам* экономического контроля принадлежат государственные комитеты, инспекции и др.

Так, Государственный комитет Украины по стандартизации, метрологии и сертификации (Госстандарт Украины) принимает меры по стандартизации, обеспечению единства и достоверности измерений и сертификации продукции, следит за выполнением и соблюдением требований стандартов, технических условий и образцов (эталонов) на продукцию (работы, услуги) и др.

Государственный таможенный комитет Украины контролирует соблюдение таможенного законодательства и нормативных актов предпринимателями и физическими лицами по уплате пошлины на экспорт и импорт товаров через границу Украины, а также при внутригосударственных операциях, за которые необходимо платить пошлину.

Государственный комитет по делам защиты прав потребителей (Гос-споживзахист) и его органы на местах осуществляют государственный контроль за соблюдением предприятиями и гражданами законодательства о защите прав потребителей, других нормативных актов по вопросам торговли и предоставления услуг населению, осуществляет проверку непосредственно на предприятиях промышленности, торговли, общественного питания.

Государственная инспекция Украины по контролю за ценами контролирует применение цен и тарифов министерствами, ведомствами, предприятиями всех форм собственности, соблюдение порядка их утверждения. Инспекция вправе проверять в любых субъектах предпринимательства бухгалтерские документы, книги, отчеты, калькуляции и т.д., связанные с установлением цен, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим во время проверок. Документом на право проведения проверки является удостоверение, выданное конкретному должностному лицу руководителем Инспекции или его заместителем, заверенное печатью. Инспектор изучает документы и их копии об уровне и экономической обоснованности цен на товары, их технико-экономические характеристики, эффективность, потребительские свойства, полученные от объединений, предприятий

и организаций (включая органы стандартизации, статистики, банки и т.п.). В случае отказа в проведении проверки или недопущения работников Инспекции к обследованию помещений, непредъявление (или отказ в предъявлении) отчетов, балансов, расчетов, деклараций инспектор имеет право приостанавливать операции на счетах в банках и других финансово-кредитных учреждениях и даже применять экономические санкции, рассматривать дела об административных правонарушениях.

Государственная автомобильная инспекция (ГАИ) осуществляет контроль за соблюдением законодательства и нормативных актов по регистрации и учета подвижного состава транспортных средств предпринимателями и физическими лицами. ГАИ также проверяет соблюдение владельцами транспортных средств и водителями правил дорожного движения на дорогах Украины.

Государственная пожарная инспекция контролирует соблюдение антипожарные правил предпринимателями и населением, принимает профилактические меры по предотвращению пожаров, а в случае их возникновения - осуществляет тушение.

Государственная санитарная инспекция осуществляет контроль за соблюдением санитарно-гигиенического и противоэпидемического законодательства предпринимателями и населением, а также проводит профилактику возникновения эпидемий и массовых заболеваний.

Муниципальный экономический контроль осуществляется в соответствии с Законом Украины "О местных Советах народных депутатов и местном региональном самоуправлении" за соблюдением проектов строительства объектов жилищно-коммунального хозяйства. Комиссии по вопросам планирования, бюджета и финансов осуществляют контроль за выполнением планов и программ экономического и социального развития и бюджета.

Независимый аудиторский контроль (внешний) на договорных платной основе проверяет достоверность отчетных данных, балансов и одновременно предоставляет консультационные услуги по вопросам учета, финансов, экономики и т. Такой контроль предназначен в основном для объектов негосударственного сектора экономики.

Ведомственный контроль осуществляется контрольно-ревизионными подразделениями министерств и ведомств, финансируемых за счет бюджета, подчиняется как высшему органу государственного финансового контроля, так и соответствующему министерству или ведомству. Его основная функция - детальный контроль за правильностью расходования бюджетных средств. На ведомственный финансовый контроль в соответствии с действующим законодательством возложена обязанность периодического проведения ревизий финансово-хозяйственной деятельности подчиненных ведомству или министерству предприятий.

Внутрихозяйственный финансовый контроль осуществляется собственниками, бухгалтерскими, финансовыми и другими функциональными службами предприятий. В соответствии с Законом Украины "О предприятиях в Украине" основная ответственность за организацию финансового контроля на каждом предприятии в первую очередь возлагается на его непосредственного владельца в лице государства, коллектива акционеров, арендаторов и др., которые несут полную ответственность за рациональное использование собственных

материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Контроль имеет дискретный характер (от лат. Discretus - обособленное, обособленный, непрерывный).

По периодичности осуществления контроля подразделяется на предварительный, текущий (оперативный) и последующий (ретроспективный).

*Предварительный контроль* осуществляется до выполнения хозяйственной операции с целью предотвращения незаконных действий, неэффективного использования средств и принятию необоснованных решений. Он применяется в основном на стадии согласования и утверждения смет, договоров, при подписании распорядительных и исполнительных документов на осуществление хозяйственных операций. Перед тем, как выписать расходный кассовый ордер на выдачу подотчетной суммы, бухгалтерия предприятия проверяет наличие денег, целесообразность расходов, соответствие их потребностям по нормам и тому подобное.

*Текущий (оперативный) контроль* имеет оперативный характер и осуществляется в процессе выполнения хозяйственных операций. Текущий контроль возлагается в основном на службы внутреннего контроля. Его задача - оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений, возникших в процессе выполнения хозяйственных операций и производственных задач. Например, товар может быть выдан покупателю после предоплаты, осуществленной через банк (если такая форма оплаты принята, узаконена). Тем самым предприятие проверяет законность хозяйственных операций, рациональность расходования средств, материальных ценностей, предотвращает случаи бесхозяйственности и злоупотреблений.

*Последующий (ретроспективный) контроль* осуществляется после завершения хозяйственных операций по окончании определенного отчетного периода. Его цель - установить правильность, законность и экономическую целесообразность осуществленных хозяйственных операций, выявить недостатки в работе предприятия, факты бесхозяйственности и краж. По его результатам разрабатываются мероприятия по устранению выявленных недостатков и устранения причин и условий их возникновения. Документальная ревизия является следующим видом хозяйственного контроля. Задачей документальных ревизий наряду с выявлением нарушений и злоупотреблений является предотвращение недостач и бесхозяйственности.

По информационному обеспечению различают документальный и фактический контроль.

*Документальный контроль* заключается в установлении сути и достоверности хозяйственной операции по данным первичной документации, учетных регистров и отчетности, в которых она нашла отражение в бухгалтерском, оперативном и статистическом учете. Так, по данным первичной документации, учета и отчетности контролируют выполнение планов производства и реализации продукции, ее себестоимости и рентабельности.

*Фактический контроль* заключается в установлении реального (действительного) состояния объекта с помощью взвешивания, счета, измерения, лабораторных анализов и т. К объектам

фактического контроля относятся: наличные деньги в кассе, основные средства, нематериальные активы, готовую продукцию.

Фактический и документальный контроль взаимосвязаны, а потому совокупное их применение позволяет установить действительное состояние объектов и разработать меры по устранению недостатков.

По формам осуществления контроля различают превентивные и текущие контрольные проверки.

*Превентивные* (лат. Praeventio - предупреждение, предотвращение) контрольные проверки осуществляют на стадии предварительного контроля производственной и хозяйственно-финансовой деятельности предприятий. Владелец проверяет оптимальность планов и сбалансированность ресурсами согласно нормативам. Если контролирующие органы осуществляют превентивные проверки периодически, то внутрихозяйственный контроль собственника предусматривает их систематическое и непрерывное выполнение. Вместе с тем контрольные органы проверяют юридическо-правовую обоснованность документа, который отражает достоверность проведения хозяйственной операции, количественные и качественные их измерители, нормы расходования сырья, цены. Без подписи руководителя и главного бухгалтера отдельные документы (чек, кассовый ордер) не принимаются к исполнению, считаются недействительными. Превентивные проверки позволяют предотвратить возникновение недостатков, перерасходов и тому подобное.

*Текущие* контрольные проверки - средство оперативного, систематического контроля конкретных операций. Они осуществляются всеми контрольными органами по вопросам, входящим в их компетенцию. Так, коммерческие банки проверяют использование наличности из кассы, своевременность и полноту сдачи выручки в банк и тому подобное. Текущие контрольные проверки проводятся с целью предотвращения бесхозяйственности, профилактики правонарушений.

Тематическая проверка - это изучение одной или нескольких сторон деятельности подконтрольного объекта. Результаты тематической проверки, полученные на основании документального и фактического контроля, оформляются актами или докладной запиской. По результатам тематической проверки проверяющие делают выводы о состоянии подконтрольного объекта и разрабатывают предложения по улучшению ситуации. Эти предложения рассматриваются и утверждаются к выполнению руководителем органа, от имени которого проводилась тематическая проверка. Выполнение таких предложений систематически проверяется.

**Ревизия** производственной и финансово-хозяйственной деятельности предпринимательских структур, выполнение бюджетов и смет бюджетных учреждений как форма контроля представляет собой систему контрольных действий, которые осуществляются по поручению руководителя вышестоящей организации или органа управления ревизионной группой, или ревизором по

хозяйственно-финансовой деятельности подведомственных предприятий и организаций, при выполнении которых устанавливаются законность, достоверность, экономическая обоснованность и целесообразность проведенных хозяйственных операций, а также правомерность действий должностных лиц, принимавших участие в их осуществлении.

Основная цель ревизии - выявить хозяйственные и финансовые нарушения, злоупотребления, факты бесхозяйственности, хищения, расточительства, установить причины и условия, которые им способствовали, и виновных в этом лиц, принять меры к возмещению нанесенного ущерба, вреда, разработать мероприятия по устранению недостатков и нарушений, а также привлечь к ответственности (административной или уголовной) лиц, допустивших правонарушения.

ательских структур оказывает всестороннюю оценку производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, эффективности использования производственного потенциала, обеспечению сохранения хозяйственных ресурсов, полноте начисления и уплаты налогов в бюджет и тому подобное.

Ревизия осуществляется специальной уполномоченной ревизионной группой после выполнения хозяйственных операций за истекший период времени. Выявленные во время ревизии недостатки и нарушения действующего законодательства, нормативно-правовых актов, регулирующих хозяйственную деятельность, взаимоотношения с бюджетом обоснованные системой доказательств с определением размеров ущерба, потерь, недостач, конкретизацией виновных должностных лиц, материальной и правовой ответственности.

В зависимости от ведомственной подчиненности ревизии классифицируются на:

ведомственные - проводятся сотрудниками ведомства на подчиненных предприятиях одного владельца;

вневедомственные - осуществляются органами государственного, аудиторского контроля (системы Государственной контрольно-ревизионной службы в Украине, Государственной налоговой администрации и т.д.).

По организационным признакам различают ревизии:

плановые - осуществляются в соответствии с заранее разработанными и утвержденными планами; внеплановые - проводятся в сроки, не предусмотренные утвержденным планом (в случае стихийного бедствия, неудовлетворительной работы предприятия или взаимосвязанных предприятий).

Аудит - форма контроля, является независимой экспертизой состояния бухгалтерского учета, финансовых отчетов и балансов. Цель аудита - подтвердить достоверность показателей баланса и финансовой отчетности, а также проверить, ведется бухгалтерский учет в соответствии с действующими в государстве нормативно-правовыми положениями.

Аудит отличается от ревизии не только целями осуществления, но и организационными формами его проведения. Аудит выполняют независимые аудиторские фирмы или лица,

осуществляющие частную предпринимательскую деятельность и имеют сертификат и лицензию на проведение аудита, причем на платной основе по договорам с администрацией различных предпринимательских структур, желающих получить такие аудиторские услуги. Аудитор несет ответственность перед внешними потребителями его информации (акционерами, кредиторами, банками) по качеству и обоснованности результатов контроля.

Тематическая проверка - это форма контроля отдельных сторон или тематических вопросов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Например, контроль состояния сохранности материальных ценностей, расчетов с бюджетом, государственными целевыми внебюджетными фондами и т. П. Такие проверки осуществляют вышестоящие и государственные органы контроля в соответствии со спецификой выполняемых ими функций.

Служебное расследование - это форма контроля соблюдения работниками предприятий, организаций служебных обязанностей, а также нормативно-правовых актов, регулирующих производственные отношения. Проводится специальной комиссией по приказу руководителя предприятия в случае выявления краж, недостач, потерь.

Следствие как форма контроля представляет собой процессуальные действия, в ходе которых устанавливается вина ответственных должностных, служебных лиц в совершении тех или иных нарушений, связанных с присвоением материальных ценностей, бесхозяйственностью, служебными злоупотреблениями.

Следствие проводится судебно-следственными правоохранительными органами и регулируется особым процессуальным законодательством.

Счетная проверка отчетности является совокупностью специальных приемов контроля ее достоверности. Это одна из форм последующего контроля, которая осуществляется финансовыми органами, контролирующими расчеты предприятий с бюджетом по платежам из прибыли (доходов). Достоверность отчетных данных подлежит проверке, кроме того, статистическими и банковскими органами, работниками учетного, финансового и контрольно-ревизионного аппарата вышестоящих органов при приеме отчетности, ревизий, тематических проверок и анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия. При этом важно проверить достоверность исходной учетной информации производственных единиц и других низовых подразделений, на основании которой затем формируются сводные отчетные показатели по объединению в целом. Счетная проверка включает элементы как технической (формальной) проверки, так и контроля по существу. Она проходит три этапа контроля: проверку согласованности показателей различных форм отчетности; сопоставления отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета; проверку обоснованности учетных записей по данным первичных документов. Такая последовательность делает счетные проверки эффективным средством контроля всей постановки учета на предприятиях, обеспечивает укрепление отчетной дисциплины и устранения недостатков в бухгалтерском учете

Хозяйственный спор - это способ выявления соблюдения законности и обеспечения законных прав в хозяйственных взаимоотношениях предприятий. Хозяйственные споры между предприятиями разрешаются арбитражным судом. Правильность решения хозяйственных споров предприятий играет важную роль в обеспечении государственной дисциплины и выполнении договорных обязательств. Результаты рассмотрения хозяйственных споров оформляются протоколами и постановлениями.

Обследование - ознакомление с состоянием подконтрольного объекта на месте, в частности, с состоянием складского хозяйства, использованием производственных мощностей, охраной труда и техникой безопасности. Обнаруживают при этом положительные и отрицательные стороны деятельности предприятия. Результаты обследования оформляются докладной записки, справки, заключения, предложениями.

Перечисленные формы контроля используются в контрольно-ревизионной работе не изолированно, а в сочетании, что существенно повышает действенность финансово-хозяйственного контроля. Таким образом, содержание контроля проявляется в его формах, а осуществление - в способах и приемах. Однако наряду с указанными выше формами контроля ревизия является одной из важнейших форм финансово-хозяйственного контроля.

### **1.3. Предмет финансово-хозяйственного контроля и ревизии**

Как экономическая наука финансово-хозяйственный контроль имеет свой предмет. Ведь, на контроль как функцию управления социально-экономической системой, накладывается непрерывное наблюдение за процессами производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта и их проверка, установление причин нарушения законности финансово-хозяйственных операций. Отсюда предметом финансово-хозяйственного контроля является производственная и финансово-хозяйственная деятельность субъектов хозяйствования.

На стадии производства предметом контроля являются процессы труда как целесообразной деятельности человека: собственно труд, предметы и средства труда, которые изучаются с точки зрения соблюдения правил нормирования, тарифных ставок, расценок, должностных окладов, условий и охраны труда, правильности и своевременности расчетов с рабочими и служащими, соблюдение порядка оприходования, хранения, использования средств производства, а также технологического режима и других элементов производственных процессов.

На стадии распределения контроль охватывает как возмещение потребленных средств производства, так и распределение и перераспределение вновь созданного продукта. Контролю подлежат операции по восстановлению запасов средств и предметов труда, заработная плата, восстановление и пополнение собственного капитала, отчисления средств в бюджет, на социальное страхование.

На стадии обмена предметом контроля являются операции по сбыту продукции (объем, качество, цены, расчеты).

На стадии потребления (завершающем цикле) контроля подлежит производственное и личное потребление, связанное с воспроизведением и расширением производственных фондов и удовлетворением общественных потребностей.

Итак, предметом финансово-хозяйственного контроля являются процессы производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта, а также собственность как материальная основа всех этих стадий материального производства.

*Предметом финансово-хозяйственного контроля* в более конкретном смысле являются хозяйственные и финансовые операции и процессы субъектов хозяйствования, которые рассматриваются с точки зрения законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности, сохранение собственности, правильности формирования и использования собственного капитала.

Общую характеристику предмета финансово-хозяйственного контроля можно дополнить определениями конкретных его объектов.

Так, объектами финансово-хозяйственного контроля в широком смысле являются юридические и физические лица, деятельность которых связана с использованием общественной собственности.

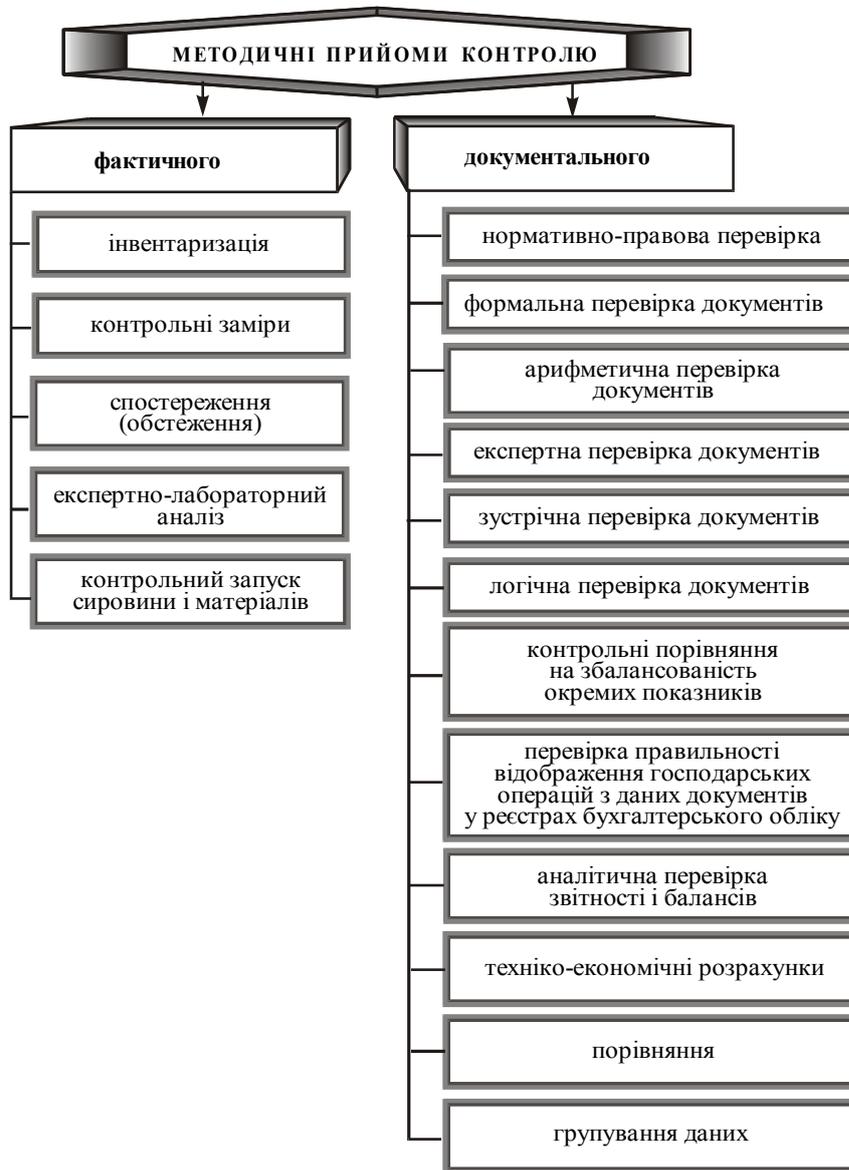
В более конкретном смысле к объектам, которые характеризуют содержание отдельных сторон предмета финансово-хозяйственного контроля, относятся:

- внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, капитальные инвестиции, дебиторская задолженность);
- запасы;
- средства, расчеты и прочие активы;
- собственный капитал и обеспечение обязательств;
- долгосрочные и текущие обязательства;
- доходы и результаты деятельности;
- расходы по элементам и расходы деятельности и тому подобное.

#### **1.4. Методические приемы, которые применяются при осуществлении контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций**

Для получения необходимых доказательств в процессе контрольных действий при проведении ревизий или тематических проверок используются различные методические приемы и способы. Их классифицируют по двум группам:

- а) методические приемы фактического контроля;
- б) методические приемы документального контроля.



**Рис. 1.4. Класифікація методичних прийомів контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій**

*Методические приемы фактического контроля:*

Инвентаризация - это способ контроля фактического наличия товарно-материальных ценностей, денежных средств, состояния расчетов и соответствия данным бухгалтерского учета на одну и ту же дату.

В процессе ревизии выполняют, как правило, частные инвентаризации, предусмотренные в программе ревизии, но при выявлении фактов злоупотреблений, значительных недостатков материальных ценностей проводятся еще и внеплановые полные инвентаризации. Проведение инвентаризации регламентируется Инструкцией об инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденной приказом Минфина Украины от 11.08.94 № 69 (с изменениями). Особенность проведения инвентаризации во время ревизии заключается в том, что председателем инвентаризационной комиссии является

ревизор, который определяет перечень номенклатуры объектов контроля при частичных инвентаризациях.

Контрольные замеры - приемы фактического контроля, применяемые при проверке достоверности данных об объемах выполненных работ, оказанных услуг. Например, выполнение строительно-монтажных работ, капитального ремонта зданий и тому подобное.

Наблюдения (обследования) - приемы фактического контроля состояния объектов, их качественных характеристик. Например, при контроле соблюдения правил безопасности хранения материальных ценностей, условий хранения, порядка выдачи материальных ценностей в структурных подразделениях предприятия и т. Д.

*Экспертно-лабораторный анализ* - прием фактического контроля качества сырья, материалов, готовой продукции. Применяется для проверки соблюдения действующих стандартов и рецептур изготовления продукции в пищевой, химической промышленности при выпуске продовольственных и непродовольственных товаров. Для анализа берут две пробы, их пломбируют и вместе с письменным запросом ревизора направляют в соответствующую лабораторию. На основе проведенного анализа лаборатория предоставляет вывод, который ревизор учитывает при определении результатов контроля.

*Контрольный запуск* сырья и материалов в производство применяется для проверки объемов выхода готовой продукции в перерабатывающей промышленности. При этой форме контроля в присутствии ревизора и уполномоченного специалиста проверяется весь технологический процесс, начиная с взвешивания сырья и вспомогательных материалов, их обработки и заканчивая взвешиванием готовой продукции. Это дает возможность проверить фактический выход продукции и объемы расходов сырья и вспомогательных материалов, сравнить с данными учета до контрольного запуска, установить неучтенные излишки материальных ценностей и связанные с этим злоупотребления, которые могут возникнуть в дальнейшем.

#### Методические приемы документального контроля:

Для оценки осуществленных хозяйственных операций на предприятии используют различные по содержанию методические приемы проверки документов, учетных регистров синтетического и аналитического учета и отчетности. Рассмотрим основные из них.

Нормативно-правовая проверка относится к основным методическим приемам осуществления документального контроля во время ревизий финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Суть этой формы контроля заключается в том, что по содержанию хозяйственной операции, отраженной в документе, устанавливается, не противоречит ли она действующим законодательным нормам, правилам, требованиям уставов и других учредительных документов. При выявлении таких нарушений делаются расчеты, составляются аналитические таблицы, определяются последствия и виновные лица, объемы расходов или

убытков, причиненных неправомерными действиями или бездействием должностных лиц предприятия.

Формальная проверка документов применяется для контроля соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения их реквизитов, наличия соответствующих подписей в документах.

Арифметическая проверка документов включает контроль проведенных в документе вычислений, подсчетов в итогах, которые осуществляются при оформлении и обработке документов. Например, арифметическая проверка применяется при осуществлении контроля общей суммы к уплате по счетам-фактурам поставщиков материальных ценностей, объемов расходов - по материальным отчетам, определения остатков денежных средств - по кассовым отчетам кассиров и т. П.

Экспертная проверка документов - это детальное углубленное исследование достоверности документа о хозяйственной операции при наличии признаков недоброкачественных документов. К последним относятся, составленные с нарушением требований действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету по форме и заполнения реквизитов документа, применяемых способов внесения правомерных исправлений.

Экспертная проверка документов дополняет формальную и арифметическую проверки при выявлении в отдельных реквизитах документа признаков подделки. Поддельные документы могут определяться совокупностью следующих признаков: подчистки, дописки текста, отдельных цифр или букв, цифровых записей, зачеркивания, частичное или полное удаление и исправление написанного текста. Например, исправление даты совершения сделки, цены, количества, стоимости, поддельные подписи ответственных должностных лиц. Документы с признаками подделки предварительно детально изучаются для установления достоверности совершенных хозяйственных операций, которые они отражают, применяя методы встречной проверки документальных данных, взаимного контроля содержания различных документов, объективной возможности исполнения, осуществления.

Для выявления дополнительных доказательств поддельные документы ревизор направляет их в специальные лаборатории на криминалистическую экспертизу, которая готовит экспертное заключение. Составление поддельных документов классифицируется как уголовное преступление. При выявлении таких документов ревизор должен срочно поставить в известность правоохранительные органы и принять меры по их сохранению в качестве доказательств нарушений.

Встречная проверка документов - один из эффективных приемов документального контроля достоверности отражения в документах хозяйственных операций. Суть такой проверки заключается в исследовании подлинности документов путем сопоставления их и записей в учетных регистрах, относящихся к одним и тем же или разным, но взаимосвязанным

хозяйственных операций ревизованного предприятия и организаций, с которыми оно имеет производственные (хозяйственные) отношения. Например, документы составляются, как правило, в 2-х, 3-х экземплярах, один из которых передается другим взаимосвязанным организациям (поставщик - покупатель; клиент, заказчик - исполнитель). Сравнение данных различных экземпляров одного и того же документа дает возможность установить факты нарушений, которые завуалированы поправками в документах ревизованного предприятия отдельных реквизитов или составлением подставных документов, замены ими настоящих документов.

Логическая проверка документов как методический прием контроля применяется при исследовании достоверности хозяйственных операций, когда в ревизора возникают сомнения относительно объемов в количественном и стоимостном значениях отдельных показателей. Суть метода - в сравнении хозяйственной операции, отраженной в документе, с различными взаимосвязанными показателями других хозяйственных операций на предмет того, существовала объективная возможность ее возникновения. Например, сопоставление данных об объемах перевозимого груза в дорожных листах водителя автомашины и накладных поставщика сырья или материалов; объемы выпуска готовой продукции с производственной мощностью оборудования. Контрольные сравнения на сбалансированность отдельных показателей, применяемых для контроля правильности оприходования и списания на расходы, расходы отдельных сортов, материальных ценностей, достоверности аналитического учета, если в бухгалтерии ведется только стоимостный (суммовой) учет материальных ценностей, а также, когда аналитический учет в запущенном состоянии. Суть данного приема заключается в сравнении остатка на начало ревизованного периода с документированным поступлением материальных ценностей, с одной стороны, и документированных расходов и остатка на конец ревизованного периода, с другой стороны (остаток на начало + поступления = остаток на конец + расходы).

Проверка правильности отражения хозяйственных операций по данным документов в регистрах бухгалтерского учета. При этом контролируется правильность определения корреспонденции счетов, исходя из содержания хозяйственной операции, отраженной в документе, полнота наличия и соответствия документов по осуществленным в учетных регистрах записям на счетах бухгалтерского учета. Допущенные нарушения могут выражаться в неправильной корреспонденции счетов, несоответствия сумм в регистрах бухгалтерского учета и приложенных к ним документах, отсутствия бухгалтерских записей по отдельным прилагаемым документам, повторе корреспонденции счетов в одинаковых суммах за одним и тем же документом, необоснованных документами дополнительных или восстановленных записях на счетах бухгалтерского учета. Только совершенное владение методикой осуществления бухгалтерского учета позволяет ревизору выявить такие скрытые преупотребление, как кражи денежных средств и материальных ценностей.

Аналитическая (камеральная) проверка отчетности и балансов. Суть этого методического приема состоит в исследовании обоснованности показателей отчетности и балансов данным бухгалтерского аналитического и синтетического или налогового учета. Он применяется в сочетании с другими методическими приемами и способами контроля и анализа для исследования финансового состояния предприятия, финансовых результатов деятельности и взаимоотношений по платежам в бюджет, целевые специальных государственных фондов, расчетов с банками по ссудам, а также с другими предприятиями и организациями.

К основным приемам анализа, которые имеют широкое применение при осуществлении контроля финансово-хозяйственной деятельности относятся: технико-экономические расчеты, сравнение данных, относительные и абсолютные величины, группировки данных, тематические обследования.

При проведении ревизий контроль документов и учетных регистров осуществляется сплошным или выборочным способом. Сплошной способ более эффективен, но имеет ограниченное применение из-за высокой трудоемкости контрольного процесса. Он применяется при ревизии денежных средств по кассовым и банковским операциям предприятия, а также на участках деятельности ревизована предприятий, где разоблачены злоупотребления и необходимо установить полный объем материального ущерба, реальный налогооблагаемый оборот по видам налогов для определения полноты нара-хування налогов в бюджет.

В практической работе ревизоры используют различные варианты выборочного контроля. В качестве критериев выбора информации для контроля, в зависимости от вида объектов, ревизором могут определяться:

- а) однородные хозяйственные операции с определенным интервалом выбора (например, 100-200 операций);
- б) все хозяйственные операции предприятия за последний месяц каждого квартала за различные определенные периоды времени;
- в) часть операций по подревизный период.

Если в процессе выборочного контроля документации будет установлено факты злоупотреблений, то применяется сплошной контроль.

Осуществляя контрольные действия, ревизор должен иметь в виду, что нередко злоупотребления и нарушения скрыто за внешне правильно оформленными документами. Поэтому при установлении незначительных признаков злоупотреблений ревизор обязан сосредоточить свое внимание на их полном раскрытии, применяя комплекс методических приемов и способов контроля.

## **Лекция 2. Нормативно-законодательная база, организация и планирование контрольно-ревизионной работы**

- 2.1. Законодательно-правовая база по финансово-хозяйственного контроля.
- 2.2. Ревизия как метод следующего хозяйственного контроля.
- 2.3. Порядок назначения и проведения ревизии и проверок.
- 2.4. Последовательность подготовки к ревизии и организация ревизионного процесса.
- 2.5. Права, обязанности и ответственность Государственной контрольно-ревизионной службы.
- 2.6. Права, обязанности и ответственность ревизоров.
- 2.7. Оперативный учет и отчетность по выполнению контрольно-ревизионной работы.

## **2.1. Законодательно-правовая база по финансово-хозяйственного контроля**

Финансовый контроль как один из важных экономических средств управления производственно-хозяйственной и финансово-коммерческой деятельностью предприятий разных форм собственности осуществляется в соответствии с законодательно-правовой базой, правовым полем.

### **ЗАКОН УКРАИНЫ**

#### **О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине**

«Ревизия - это метод документального контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, учреждения, организации, соблюдением законодательства по финансовым вопросам, достоверностью учета и отчетности, способ документального разоблачения недостач, растрат, присвоений и краж средств и материальных ценностей, предупреждение финансовых злоупотреблений. По результатам ревизии стекла дается акт.

Проверка - это обследование и изучение отдельных участков финансово-хозяйственной деятельности предприятия, учреждения, организации или их подразделений. Результаты проверки оформляются справкой или докладной запиской.»

## **2.2. Ревизия как метод следующего хозяйственного контроля**

Финансовый контроль как один из важных экономических средств управления, базируется на четкой организации данного процесса. Только при этих условиях становится возможным проверка наличия и состояния материальных ценностей, финансовых ресурсов, расчетных операций и т.д.

Контрольно-ревизионная работа, осуществляемая преимущественно государственными контролирующими органами, проводится в форме ревизий и проверок.

Ревизия - это метод документального контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, соблюдением законодательства по финансовым вопросам, достоверностью учета и отчетности, способ документального раскрытия недостач, растрат, присвоений и краж средств и

материальных ценностей, предупреждение финансовых злоупотреблений. По результатам ревизии составляется акт.

**Фактическая ревизия** - это комплекс взаимосвязанных проверок вопросов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, осуществляется с помощью приемов документального и фактического контроля, направленный на выявление обоснованности, целесообразности и экономической эффективности осуществления хозяйственных операций, состояния сохранности имущества.

**Проверка** - это обследование и определение отдельных участков финансово-хозяйственной деятельности предприятия или их подразделений. В отличие от ревизии проверки оформляются справкой или докладной запиской.

Формы контрольно-ревизионной работы могут быть централизованы (сосредоточенные в высших звеньях управления) и децентрализованные (характеризуется наличием контрольно-ревизионного аппарата подведомственных предприятиях).

По характеру выполнения контрольно-ревизионных процедур выделяют бригадную, индивидуальную и смешанную формы организации контрольно-ревизионной работы.

Ревизия или проверка осуществляется на основании распорядительного документа, подписанного начальником контрольно-ревизионной службы, начальником управления, их заместителями.

В соответствии со статьей 11 Закона Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине" ревизия предприятий, учреждений и организаций по инициативе контрольно-ревизионных органов может проводиться не чаще чем один раз в год. По поручению правоохранительных органов ревизия проводится в любое время.

В задачи контрольно-ревизионной службы относятся осуществление контроля за: использованием средств бюджетов всех уровней, которые входят в состав бюджетной системы Украины, и средств государственных целевых фондов; выполнением государственных контрактов, проавансированных за счет бюджетных средств; использованием материальных ценностей и нематериальных активов, находящихся в государственной или коммунальной собственности, бюджетных ссуд и кредитов, а также займов и кредитов, гарантированных средствами бюджетов; ведением бухгалтерского учета и финансовой отчетности на предприятиях, в учреждениях и организациях, которые получают средства из бюджетов всех уровней и / или государственных целевых фондов, в том числе валютных.

#### а) Экономическая классификация ревизий

Для эффективной организации контрольно-ревизионной работы важное значение имеет ее экономическая классификация.

Ревизии финансово-хозяйственной деятельности классифицируют по следующим признакам: 1) по отношению к плану работы; 2) за полнотой проверки хозяйственных операций; 3) по широте охваченных вопросов; 4) по повторяемостью.

По отношению к плану работы ревизии разделяют на: плановые - осуществляются по ранее разработанным и утвержденным планам; неплановые - которые проводятся в сроки, не предусмотренные утвержденным планом (при неудовлетворительной работе учреждения, в случаях краж ценностей и т.д.); по требованию следственных органов - при возбуждении уголовных дел; по поручению Президента Украины или Кабинета Министров

По полноте проверки хозяйственных операций ревизии делятся на сплошные-документальные, выборочные, полные, частичные и комбинированные.

В зависимости от широты охвата вопросов ревизии можно делить на тематические, финансовые (некомплексные) и комплексные.

В зависимости от повторяемости контрольных действий различают первичные, повторные и дополнительные.

#### б) Классификация ревизий по отношению к плану работы

Практическое значение классификации ревизий заключается в том, что она позволяет рассчитать необходимое рабочее время для проверок и составлять конкретные и реальные планы ревизий.

Плановые ревизии проводят по ранее намеченным планам, которые согласуются с высшими органами.

Внеплановые ревизии - проводят вне, если получено сигналы о серьезных недостатках в работе, нарушения финансовой дисциплины, кражи и злоупотребления, а также при ухудшении результатов работы по основным финансовым показателям. По требованию следственных органов проводятся при нарушении, например, уголовных дел, в связи со злоупотреблением соответствующих должностных лиц. По поручению Президента Украины, Кабинета Министров Украины проводятся в основном тогда, когда готовятся изменения в действующем законодательстве.

#### в) Классификация ревизий за полнотой хозяйственных операций

При проведении *сплошных* документальных ревизий исследованию подвергаются все хозяйственные операции объекта ревизии за весь ревизионный период. Указанные ревизии проводятся, как правило, по требованию правоохранительных органов.

При сплошной проверке проверяются все документы и регистры бухгалтерского учета, в которых отражена финансово-хозяйственная деятельность. Сплошная проверка может использоваться не только по всем операциям финансово-хозяйственной деятельности учреждения, но и по отдельным однородных операциях. При ревизиях финансово-хозяйственной деятельности сплошной проверке подлежат кассовые и банковские операции, другие вопросы ревизии могут проверяться выборочно. В случае установления недостач, краж, злоупотреблений сплошной проверке также подлежат операции, по которым выявлены указанные нарушения. Согласно

задачам, которые ставятся перед ревизией, могут проверяться все документы и материальные ценности или только часть их выборочно за определенный период.

Сплошные проверки финансово-хозяйственной деятельности за затраты на них большого количества рабочего времени проводятся сравнительно редко. На практике более распространены выборочные проверки, в ходе которых исследованию подлежит часть хозяйственных операций, документов и регистров бухгалтерского учета по предварительно утвержденному плану (например, проверка оприходования и правильности списания продуктов питания в школе-интернате). При этом некоторые хозяйственные операции проверяются не за весь ревизионный период, а лишь за отдельные отрезки времени (например, продуктов питания - за февраль, май, сентябрь, ноябрь). При подготовке и осуществлении таких ревизий очень важно правильно выбрать отрезок времени, за который нужно проводить проверки соответствующих первичных документов и операций, а также определить их количество. Это полностью зависит от квалификации и опыта ревизоров.

Выборочные ревизии - один из основных способов проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждений, когда исследуются документы, касающиеся отдельных операций. Но методика их проведения разработана еще не полностью. Во многих случаях даже опытным ревизорам не всегда удается выделить из общей массы исследования нужную часть документов или хозяйственных операций. Если в процессе выборочной ревизии выявлены серьезные нарушения и злоупотребления, то ревизор должен провести сплошную проверку расходов. И надо иметь в виду, что только сплошная проверка полностью гарантирует выявление имеющихся в учреждениях и организациях недостатков и нарушений.

Во время ревизий может проверяться вся финансово-хозяйственная деятельность учреждения. Такая ревизия называется *полной*.

*Частичными* ревизиями называются такие, при которых проверке подлежит любой вид операций, например, кассовые операции, расход определенных материалов. В практике ревизионной работы применяются также комбинированные ревизии, которые представляют собой сочетание различных видов ревизий.

#### г) Классификация ревизий по широте охвата вопросов ревизии

Тематические ревизии предусматривают проверку однотипных учреждений и организаций или отдельных участков их работы по специальной тематике. Цель тематических ревизий заключается в получении общей характеристики состояния дел по отдельным вопросам. Во время этих ревизий проверяется, например, рациональное использование нефтепродуктов, правильность использования и полнота возврата бюджетной ссуды, правильность начисления и выплаты премий, нормирование и использование оборотных активов. Это дает возможность по результатам тематических ревизий, проведенных на значительном количестве однотипных объектов, глубже определить фактическое состояние дел с целью его улучшения не только на объектах, которые проверяются, но и в других учреждениях и организациях.

Финансовые (некомплексные) ревизии проводятся одним ревизором (специалистом по бухгалтерскому учету и отчетности) путем проверки финансово-хозяйственной деятельности учреждения по данным бухгалтерской документации, учетных регистров и отчетности. Эта форма ревизии наиболее распространенная и часто применяется контрольно-ревизионной службой, при этом прилагательное "финансовая" в основном опускается.

Комплексные документальные ревизии осуществляются бригадой ревизоров (4-5 работников) и специалистов с целью проверки целеустремленности и законности хозяйственных операций, соблюдения финансовой дисциплины, обеспечению сохранности государственной собственности, рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Проведение комплексной ревизии сегодня является наиболее эффективным, поскольку она заключается прежде всего в системном изучении экономики предприятия (учреждения, организации) взаимосвязей между финансово-экономическими показателями, техникой, технологией и организацией производства; сохранения и рационального использования ресурсов; соблюдение плановой, отчетной и финансовой дисциплины. Основным признаком комплексной ревизии является участие в ее проведении специалистов разных отраслей (экономистов, бухгалтеров, технологов, инженеров и т.д.), наряду с финансовой стороной проверяют на предприятии качественный, технологический уровень производства.

В комплексной ревизии органически сочетаются документальная ревизия, при которой последовательно проверяется целесообразность и законность хозяйственных операций, соблюдение финансовой и сметной дисциплины, обеспечению сохранности государственной собственности, и проверка общего состояния хозяйства на всех его участках. Нередко при комплексных ревизиях учреждений, входящих в одну систему, ревизуются и их вышестоящие организации. Это дает возможность глубже проверить уровень хозяйственного руководства и внести по результатам ревизий более обоснованные и квалифицированные предложения. Понятно, что комплексная ревизия является одновременно и полной ревизией.

#### д) Классификация ревизий в зависимости от повторяемости действий

Первичная ревизия проводится ревизором в соответствии с его рабочего плана. Необходимость повторных ревизий возникает в случае поверхностного проведения первичной ревизии, необъективного освещения фактов нарушения действующих инструкций и положений о проведении ревизий, нарушение дисциплины ревизионным аппаратом в период ревизии и вследствие других причин. Для проведения повторных ревизий, как правило, назначаются другие ревизоры. Дополнительные ревизии проводятся в случае выявления новых обстоятельств, не уличенных первичными или вторичными ревизиями после окончания первичной или повторной ревизии по инициативе контролирующего органа или по контролируемых учреждений.

### 2.3. Порядок назначения и проведения ревизии и проверок

Порядок проведения ревизий и проверок государственной контрольно-ревизионной службой регламентируется Инструкцией о порядке проведения ревизий и проверок государственной контрольно-ревизионной службой в Украине. Она разработана на основании Закона Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине", введенного в действие Постановлением Верховной Рады Украины от 26.01.93, и Положения о государственной контрольно-ревизионной службе в Украине, утвержденного Постановлением Кабинета Министров Украины от 5.07.93 № 515. Указанными нормативными документами подчеркивается, что ревизии и проверки должны способствовать укреплению государственной финансовой дисциплины, улучшению финансового состояния предприятий и организаций, сохранению государственного имущества, предупреждению злоупотреблений, пополнению доходов бюджета.

**Главной задачей** ревизий и проверок является осуществление государственного контроля за расходованием средств и материальных ценностей, их сохранением, состоянием и достоверностью бухгалтерского учета и отчетности на предприятиях и организациях, которые получают средства из бюджетов всех уровней и государственных валютных фондов, разработка предложений по устранению выявленных недостатков и нарушений и предотвращению их в дальнейшем.

Ревизии и проверки предприятий и организаций, которые получают средства из бюджетов всех уровней и государственных валютных фондов, а также проверки правильности использования бюджетных ссуд и государственных кредитов, своевременности их возврата и уплаты процентов за пользование ими проводятся органами государственной контрольно-ревизионной службы всех уровней.

На проведение каждой ревизии (проверки) ревизору государственной контрольно-ревизионной службы выдается специальное удостоверение, подписанное руководителем соответствующего подразделения службы или его заместителем. Это удостоверение предъявляется руководителю предприятия, будет ревизоваться. В отдельных случаях к участию в ревизиях и проверках, проводимых ревизорами государственной контрольно-ревизионной службы, могут привлекаться на договорных началах специалисты министерств, органов государственного управления, экономических, бухгалтерских и других подразделений предприятий, учреждений и организаций.

Сроки проведения ревизий и состав ревизионной группы определяются с учетом того объема работы, который требует решения конкретных вопросов каждой ревизии (проверки). Срок ревизии (проверки), как правило, определяется в пределах 30 рабочих дней. В случаях, когда ревизия (проверка) проводится по поручению правоохранительных органов, она может быть продолжена лицом, назначила ревизию (проверку), на сроки, согласованные с правоохранительными органами. Срок ревизии может быть продлен и в других случаях, когда

этого требуют обстоятельства (как правило в случаях сокрытия злоупотреблений и их вуалирования в учете). Если в ходе подготовки к ревизии (проверки) или в начале ее будет установлено, что на предприятии или в организации отсутствуют и надлежащий бухгалтерский учет, что делает невозможным качественное ее проведения, ревизоры имеют право требовать от их руководства осуществления процедур для проведения учета в соответствии с действующим законодательством . В таких случаях ревизию начинают после пополнения учета. Согласно Инструкции о порядке проведения ревизий и проверок государственной контрольно-ревизионной службой в Украине ревизоры не должны возобновлять учет на предприятии, подлежит ревизии, и проводить ревизию по возобновленным ими же учетом.

Программа ревизии (проверки) утверждается руководством соответствующего структурного подразделения, которое проверяет подготовленность участников к проведению ревизии (проверки) и дает им необходимые инструктивные указания.

На основе утвержденной программы ревизии (проверки) составляется план ее проведения с определением конкретных задач, исполнителей, сроков исполнения. В период ревизии при необходимости в программу и план ее проведения вносят изменения и дополнения.

Составляя планы работы, необходимо руководствоваться следующей периодичностью проведения ревизий:

- 1) работы сельских, поселковых и городских Советов народных депутатов по исполнению бюджетов, смет учреждений, содержащихся на их бюджетах, комплексно проводятся не реже 1 раза в год.
- 2) выполнение смет бюджетных учреждений, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, а также ведут самостоятельный учет - не реже 1 раза в два года. Эти ревизии проводятся работниками местных финансовых органов, контрольно-ревизионных отделов в районах, городах совместно с работниками соответствующих отделов местных органов государственной власти.

В планы работы обязательно приобщаются:

1. Централизованные задания и другие поручения доведены КРУ высшего ранга. При этом планировать срок проведения ревизий или проверки по централизованным заданием нужно таким образом, чтобы не менее 15 календарных дней для обобщения и реализации материалов ревизии и проверок.
  2. Поручение и задачи правоохранительных органов и налоговых администраций, которые подписаны преимущественно первыми лицами органов Прокуратуры, МВД, СБУ, ГНА, их структурных подразделений и согласованы с контрольно-ревизионным управлением.
- Преимущество в очередности исполнения ревизий предоставляется по обращениям именно этим органам.

С целью недопущения жалоб руководителей предприятий о нарушении принципов очередности и периодичности проведения ревизий и проверок на одном предприятии в

контрольное ревизионном отделе ведется учет и анализ количества проведенных ревизий и проверок пообъектно. Не планируется проведение мелочных, краткосрочных проверок, а лишь полных ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности.

В планах контрольно-ревизионной работы необходимо также предусмотреть периодические проверки выполнения решений, предложений, требований, принятых по результатам проведенных ревизий.

В плане контрольно-ревизионной работы указывают:

- 1) тему ревизии (проверки);
- 2) название объекта, его ведомственную подчиненность;
- 3) основание для включения в план (пункт, номер и дату письма КРУ или конкретного правоохранительного органа, налоговой администрации)
- 4) ревизионный период (месяц и год предыдущей ревизии)
- 5) срок исполнения (указано месяц, когда будет проводиться ревизия по выполнению централизованных заданий ГлавКРУ, КРУ и т.д. и до какого числа месяца должна быть направлена ответ по материалам ревизии)
- 6) плановые затраты времени (продолжительность ревизии в рабочих днях, как правило, не более 30 рабочих дней);
- 7) исполнители (плановые затраты времени в рабочих днях по каждому исполнителю).

Кроме перечисленных реквизитов, в плане предусмотрены еще такие разделы:

А - ревизии и проверки исполнения смет бюджетного учреждения;

Б - ревизии и проверки предприятий и организаций;

В - проверка выполнения приказов и решений, принятых по результатам ранее проведенных ревизий и проверок;

Г - организационная работа.

Изменения в план работы контрольно-ревизионного отдела вносятся должностными лицами областного контрольно-ревизионного управления на основании обоснованного представления начальника контрольно-ревизионного отдела за месяц до окончания текущего полугодия. В изменениях указывается номер пункта плана, название объекта, тема и продолжительность ревизий, сроки проведения или объекты которых подлежат изменению, и на что будут использованы освободившиеся человеко-дня.

Руководитель ревизионной группы (ревизор) предъявляет руководителю предприятия, организации, учреждения удостоверение на право проведения ревизии или проверки, знакомится с условиями работы и особенностями данного предприятия, организации или учреждения, положением дел по сохранению денежных средств и материальных ценностей, организует ревизию кассы, инвентаризацию материальных ценностей и осуществляет другие необходимые действия по организации и создания условий для нормального проведения ревизии (проверки).

Ревизоры имеют право требовать от работников предприятия, учреждения или организации, ревизуется, чтобы материально ответственные лица в обязательном порядке участвовали в проведении инвентаризаций, проверке вверенных им ценностей, контрольных обмерах выполненных работ, контрольных запусках в производство сырья и материалов, отборе проб и образцов для исследования, а также при других аналогичных действиях, направленных на проверку состояния сохранности денежных средств и материальных ценностей и деятельности материально ответственных лиц.

Работникам государственной контрольно-ревизионной службы на объекте ревизуется (проверяется), предоставляется место для работы, возможность пользоваться связью, множительной техникой, другими услугами для обеспечения нормальных условий труда.

Ревизии финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений и организаций проводятся путем проверки соблюдения действующих законодательных и нормативных актов; внимательного и всестороннего контроля за денежными средствами и материальными ценностями; проведением встречных проверок в учреждениях банка, поставщиков и потребителей; контрольных запусков сырья и материалов в производство; контрольных анализов готовой продукции; проверки правильности применения норм расхода сырья и материалов, выхода готовой продукции и естественной убыли; проверки сохранности денежных средств и материальных ценностей, организации их инвентаризации; тщательной проверки правильности отнесения затрат на производство и расчетов с бюджетом; проверки соблюдения методики оценки имущества при реализации и приватизации, проведения индексации.

При выявлении фактов нарушений законов Украины, постановлений Верховной Рады, нормативных актов Президента Украины и Кабинета Министров, а также нормативных актов министерств и ведомств, зарегистрированных в установленном порядке в Министерстве юстиции Украины, фактов незаконного и нецелевого расходования государственных средств, сокрытия от бюджета причитающихся ему платежей и других нарушений финансовой дисциплины или злоупотреблений проверяя должны получить письменные объяснения от должностных и других причастных к этому лиц, а также установить размер причиненного ущерба, причины и обстоятельства их возникновения, лиц, по вине которых они допущены. Размер убытков определяется в соответствии с действующим законодательством

При выявлении недостатков, фактов хищения денежных средств, материальных ценностей и других злоупотреблений работники государственной контрольно-ревизионной службы немедленно передают материалы ревизий согласно описанию правоохранительным органам для проведения расследования, привлечения виновных лиц к ответственности, возмещения убытков, а также сообщают о выявленных злоупотреблениях и нарушениях государственным органам и органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Изъятие ревизуя необходимых оригиналов документов может осуществляться в случаях, когда их сохранение в организации, ревизуется не гарантируется, а также в случаях выявления фиктивных документов, подделок и фальсификаций на срок до окончания ревизии или проверки. В делах организации, предприятия, учреждения остается акт изъятия и копии или реестр изъятых документов, заверенные подписями ревизующего и главного бухгалтера или другого ответственного лица организации, ревизуется.

Должностные и иные лица субъектов хозяйствования, ревизуются (проверяются) и не выполняют законных требований ревизоров при проведении ревизий (проверок) или оказывают им в этом препятствия, привлекаются к ответственности в соответствии с действующим законодательством.

При проведении ревизии предприятий и организаций направления, которые подлежат проверке, определяются, исходя из того, какая у них форма собственности, взаимоотношения с государством и какова цель ревизии.

Если объектом ревизии является предприятие, получающее средства из бюджета, то проверке подлежат вопросы их экономного расходования по целевому назначению. Особое внимание обращается на то, не использовались эти средства для перечисления на депозитные счета и на необоснованное перечисление (скрытое кредитование) коммерческим и другим структурам негосударственного сектора экономики, не допускались факты бесхозяйственности, расточительства, непроизводительного расходования денежных средств и материальных ценностей. В случае выявления расходования бюджетных средств не по целевому назначению ревизуя должны поставить вопрос о прекращении финансирования, возврате в бюджет израсходованных не по целевому назначению средств и привлечении виновных лиц к ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Учитывая, что одной из главных задач государственной контрольно-ревизионной службы является осуществление контроля за сохранностью денежных средств и материальных ценностей, ревизуя при проведении ревизии предприятия (или хозяйственной организации) необходимо выяснить:

- Сколько и каких счетов открыто в учреждениях банка, тщательно проверить кассу, кассовые и банковские операции, при необходимости сверить в учреждениях банков их выписки, отдельные денежные и другие документы, которые находятся на предприятии, с такими же документами в учреждениях банка и убедиться в их идентичности и достоверности;

- Состояние расчетов (а также способ встречных проверок) за отпущенную продукцию (предоставленные услуги и т.п.), обратив особое внимание на дебиторскую задолженность с длительным сроком ее образования, по которой недостаточно принимались меры по погашению, а также на товары (продукцию), которые длительное время находятся в пути, товары отгруженные, но не оплаченные в срок, товары на ответственном хранении, тщательно изучить суммы дебиторской задолженности, по которой истекли сроки иска и суммы которой списаны на убытки, или принимались меры по взысканию этой задолженности;

- Правильность списания сырья на изготовление продукции, в случае необходимости провести контрольный запуск сырья в производство с участием специалистов;
- Полноту оприходования произведенной продукции, не изготовлялась продукция, скрытая от учета;
- Наличие договоров о материальной ответственности с материально ответственными лицами;
- Соблюдение действующих положений о проведении инвентаризации денежных средств и материальных ценностей и регулирования инвентаризационных разниц, качество проводимых на предприятии инвентаризаций, в случае необходимости - организовать проведение инвентаризации (полной или по отдельным наименованиям) товаров, материалов, готовой продукции и т.п.; или не допускалось перекрытия недостач в одних материально ответственных лиц остатками в других;
- Наличие задолженности вследствие недостач, растрат и краж, которая считается на бухгалтерском учете предприятия, причины их образования, принимались меры по возмещению этой задолженности;
- Соблюдение действующего порядка выдачи, использования и хранения бланков доверенностей (поручений);
- Внешнеэкономической деятельности предприятия; объем экспортных и импортных операций за соответствующий период, в том числе бартерных; правильность применения цен и тарифов при осуществлении этих операций, своевременность расчетов по ним, не допустило руководство предприятия незаконного открытия валютных счетов за рубежом, содержание на них валюты, скрытой от учета; а также не приняты меры по возвращению из-за границы сумм валюты, долгое время не была возвращена в Украину;
- Соблюдение действующих нормативных актов по приватизации, особое внимание при этом необходимо обратить на правильность определения стоимости объекта приватизации, проведения индексации в процессе приватизации;
- Правильность применения норм расхода сырья и материалов, а также норм их расхода и потерь готовой продукции при транспортировке и хранении; правильность образования и использования фондов; правильность отнесения затрат на производство, отражение финансовых результатов в учете, своевременность, полноту и правильность перечисления в бюджет причитающихся ему платежей, правильность ведения и достоверность бухгалтерского учета и отчетности. Состояние бухгалтерского учета нужно проверять на всех этапах ревизии, то есть при проверке каждого без исключения вопросы ревизии накапливать и обобщать выявленные недостатки для обстоятельного освещения их в акте ревизии.

В зависимости от цели ревизии проверке подлежат и другие направления финансово-хозяйственной деятельности предприятия или организации в части соблюдения действующих нормативных актов.

#### 4.1. Документация хозяйственно-финансовой деятельности как основа бухгалтерской информации

Согласно Закону Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные документы, которые фиксируют факты осуществления хозяйственных операций. При этом первичные документы должны быть составлены во время осуществления хозяйственной операции или непосредственно после ее окончания. С целью контроля и упорядочения обработки данных на основании первичных документов могут составляться сводные учетные документы. Документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: название; дату и место составления; название предприятия, от имени которого составлен документ; содержание и объем хозяйственной операции, единицу ее измерения; должности лиц, ответственных за осуществление и оформление хозяйственной операции, их подписи. Заполнение, принятие и отражения в бухгалтерском учете, а также хранения первичных документов установлены Положением о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 24.05.95 № 88. Исходя из правовых аспектов, документ (от лат. Documentum - свидетельство) имеет юридическое значение как доказательство законности осуществления операции и правильности записей в регистрах бухгалтерского учета. Первичные документы проверяют по форме (полнота и правильность оформления и заполнения реквизитов), по содержанию (законность операции, логическая увязка с отдельными показателями) и с арифметической точки зрения (правильность цен, наценок, сделанных вычислений, таксировки, подсчетов). Экспертная проверка дополняет формальную и арифметическую и призвана выявить подделку в документе, дописки текста, букв, цифр, зачеркивания, полное или частичное удаление написанного текста, цифровых записей, подделку подписей и тому подобное. Они могут быть обнаружены путем внимательного осмотра документа. Поддельные документы могут иметь нарушенную структуру бумаги (потеря блеска),

истончение слоя бумаги, расплыв чернил в штрихах заново выполненных операций, признаки дописки (разные почерки), признаки травления, наличие пятен, ломкость (хрустящей) бумаги. Незаконным (фальшивым) является документ, реквизиты или содержание зафиксированной операции которого не соответствуют действительности. Составление поддельных документов содержит в себе признаки уголовного преступления. Поддельные документы бывают: бестоварными - документы, которыми оформлено движение ценностей, тогда как они в действительности не поступали или потрачены на другие нужды, или вообще остались без движения. Например, накладная на отпуск материальных ценностей из базы составлена, однако фактически они не были отпущены; безденежными - документы, которыми оформлены операции с денежными средствами, в действительности не имели места. Например, составлен расходный кассовый ордер на якобы выданы из кассы деньги, но фактически они не выплачены, а присвоены кассиром. Наряду с этим на практике встречаются документы частично бестоварные и частично безденежные. К частично бестоварных документов, например, можно отнести расходную накладную на отпуск кормов из состава животноводческой фермы на откорм телят, в которой наряду с фактически отпущенными кормами числятся и такие, которых не хватает в кладовке и которые списаны по договоренности заведующего складом и заведующего фермы с целью сокрытия недостатка кормов в кладовке. К частично безденежных можно отнести платежную ведомость, выписанную под видом выплаты заработной платы, в которой одновременно на сумму действительно подлежащей оплаты труда дописана сумма на оплату труда вымышленных лиц, за счет чего списана украденная из кассы наличные. По качественным признакам документы делятся на доброкачественные и недоброкачественные. Доброкачественным считается документ, соответствующий требованиям Положения о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, составленный по утвержденной форме, в котором заполнены все необходимые реквизиты и в котором правильно отражено выполненную хозяйственную операцию. К недоброкачественным относят документы, которые не соответствуют перечисленным требованиям и отражают осуществленную операцию в искаженном виде и содержат фальшивые факты: например, учетные листы, наряды, где указано завышены объем выполненных строительно-монтажных работ и единичные расценки, тарифы, разряды и т. При этом документ, которого фактически нет, но он кажется существующего, считается фиктивным (от лат. Fictio - выдумка). Бывают случаи, что нарушения и злоупотребления кроются за внешне правильно оформленными документами (фиктивными квитанциями, расписками, актами). Если ревизор обнаружил признаки злоупотребления, он обязан сосредоточить свое внимание на их полном раскрытии. По содержанию операции, отраженной в документе, ревизор устанавливает ее законность и целесообразность. При этом операция считается законной, если ее содержание не противоречит действующему законодательству, директивам правительства, ведомственным инструкциям, постановлениям, положением. Хозяйственная операция может быть законной, но

нецелесообразной, и на-впакы. При обнаружении незаконных и нецелесообразных операций ревизор должен тщательно изучить их характер и выяснить, кто и по чьему распоряжению совершил их, определить размер ущерба или степень нарушений действующего законодательства или ведомственных указаний с тем, чтобы квалифицированно установить нарушение нормативных документов и законоположений. В соответствии с законодательством, в случаях установления фиктивных документов ревизоры изымают их, о чем немедленно следует сообщить в правоохранительные органы. Вместо изъятых документов в делах организации, ревизуемого, остаются копии изъятых документов, заверенные подписями ревизующего и главного бухгалтера. После завершения ревизии изъяты документы возвращают той организации, с которой они были отобраны, если правоохранительные органы не вынесли решение об их изъятии. Поддельными (фальсифицированными) есть документы, которые имеют поддельные подписи, резолюции, штампы и печати, замену текстов и сумм, подчистки, приписки, исправления и другие приемы подделки с целью сокрытия фактов растрат и краж ценностей, бесхозяйственности, незаконным и нецелесообразных операций, очковтирательство и тому подобное. В аудиторской практике используют хронологический и систематизированный порядок проверки документации. Проверка содержания операций и записей в бухгалтерском учете осуществляется в хронологическом или систематизированном порядке. При хронологической проверке осуществляется рассмотрение документов по датам (днями, месяцами), в порядке размещения в папках, при мемориальных ордерах, отчетах, построенных накопительных ведомостях. Этот вид проверки малоэффективен, поскольку он расплывает внимание ревизора на разнородных по экономическому содержанию хозяйственных операциях, при этом нарушается процесс их планомерного и глубокого изучения. Проверка документов в хронологической последовательности здійснюваних хозяйственных операций оправдывает себя в условиях применения мемориально-ордерной формы учета при ревизии предприятий, выполняющих незначительный объем работы. Распространен в практике контрольно-ревизионной работы приобрела систематизированная проверка документов по экономически однородным хозяйственным операциям в разрезе отдельных участков. Особенно эффективна она при журнально-ордерной форме учета, когда экономически однородные первичные документы сгруппированы и подшиты по отдельным журналами-ордерами и счетам синтетического учета. Запись хозяйственных операций в журналах-ордерах по кредитовому признаку обеспечивает эффективную проверку списания хозяйственных средств предприятия и корреспонденции счетов. При этом одновременно сочетается наглядное обобщение однородных хозяйственных операций и процессов с детальной углубленной проверкой их по первичным документам. Систематизация однородных операций в журналах-ордерах способствует оперативному осуществлению взаимного контроля. Таким образом, систематизированная документальная проверка характеризуется сочетанием обобщенного изучения однородных

операций с подробным их исследованием, выявлением взаимосвязей между операциями, первичными документами, учетными регистрами и отчетностью.

#### 4. 2. Методика проверки документов по экономическому содержанию

Осуществив формальную проверку документов осуществляют их фактическую проверку - по экономическому содержанию, цель которой - убедиться, что операции действительно имели место. Такая проверка может осуществляться, например, путем вызова лиц, подписавших документ, для личного подтверждения ими подлинности своих подписей и фактов получения денег или ценностей (например, при проверке сомнительных сведений на выплату заработной платы или требований на получение материалов). Фактическая проверка документов имеет большое значение при ревизии выплат сторонним лицам (внештатным работникам) за счет средств на оплату труда. В этих случаях следует прежде всего убедиться, что указанная в наряде или трудовом соглашении работа действительно выполнялась. Кроме того, необходимо требовать представления фактической работы в натуре, а если это невозможно, опросить лиц, которые подтвердили бы своей подписью на документах факт выполнения и принятия такой работы. Известно, что документом о фактическом выполнении работы может быть акт приема-сдавания выполненных работ, который является приложением к трудовому соглашению (договору). Однако в случае возникновения сомнений в достоверности или правильности документов, поступивших от других организаций (например, счетов на материалы, купленные за наличные), целесообразно сделать запрос тем организациям, от имени которых выписаны документы, подлежащие проверке. Таким образом фактической проверкой называется встречной проверкой документов, ее применяют также для сравнения первичных документов или учетных записей ревизованного объекта с одноименными данным тех организаций, с которыми ревизована организация хозяйственные связи. Например, в случае необходимости сравниваются различные экземпляры одних и тех же счетов-фактур (товарно-транспортных накладных) у поставщиков и покупателей. Периодически проводятся встречные проверки данных складского и бухгалтерского учета на предприятии, оптовые или заготовительном составе. Своеобразной разновидностью встречной проверки может быть сравнение записей в выписках со счета в банке ревизованной организации с теми же выписками со счета в учреждении банка. Встречная проверка может осуществляться по внутренним и внешним документам, находящимся по делам ревизованной организации, а также в тех организациях, которым отпускались или от которых принимались материальные ценности и с которыми проводились расчеты. Сравнивая кассовые и другие документы с выписками банка, можно проверить правильность оприходования и списания денежных средств. Учитывая ответственность Перез законодательством, ревизоры в практике контрольно-ревизионной работы при проверке Аналитическая (нормативная) проверка используется для установления законности

хозяйственных операций путем сравнения с действующими нормами, лимитами, планами или сметами и определения экономии или перерасхода. Обнаружив незаконные хозяйственные операции, следует установить виновных лиц и размеры материальных убытков. Юридическая проверка имеет целью определить соответствие отраженных в документах хозяйственных операций действующему законодательству. Хозяйственную операцию можно считать законной, если ее содержание не противоречит действующим законам, постановлениям, нормативным актам. Сравнив суть хозяйственных операций с законами и нормативными Акут, ревизор выявляет причины их нарушения и виновных лиц. Экономическая проверка используется ревизором для определения целесообразности хозяйственных операций путем выяснения, какую экономическую выгоду, пользу они дают, было при этом составлен экономически обоснованные расчеты и конечные результаты. Целесообразность операции или ее эффективность ревизор определяет проверкой соответствия ее показателям плана, прогрессивной норме, уровню идентичных показателей передовых хозяйств или иным показателям, характеризующим экономическую эффективность или объективную необходимость ее выполнения. Контрольные сравнения применяют в торговых предприятиях, в которых восстановление количественного учета невозможно, чтобы выявить по данным инвентаризационной описи завышенные остатки некоторых товаров. Возможны случаи, когда остатки товаров на конец отчетного периода превышают их поступления и остатки на начало периода (без учета реализации). В таком случае можно разоблачить неопр-бутковани товары и другие злоупотребления.

#### 4. 3. Криминалистическая экспертиза документов

Согласно действующему законодательству, в практике контрольно-ревизионного процесса могут иметь место вмешательство юридических органов, прокурорских и судебных. В таких случаях криминалистическая экспертиза документов может быть назначена следственными органами и судом. Она осуществляется в специальных лабораториях путем исследования доказательств с целью установления преступлений и предотвращения их в будущем. С помощью этого способа можно выявить поддельный (фальшивый) документ. Подделка документов выражается в дописки, зачеркивания, частичном или полном изъятии текстов путем подчистки, вымывание, вытравливания, вырезания и вклеивания, в подделке почерков лиц. Следует отметить, что подчисткой называют механическое удаление штрихов текста путем вытирания или зшкрябування острым предметом. Основные признаки подчистки: нарушение структуры верхнего слоя бумаги, уменьшение толщины бумаги в месте подчистки, расплыв чернильных штрихов, повреждения знаков, линовке. Эти признаки подчистки ревизор может обнаружить как путем осмотра документов невооруженным глазом, так и с помощью лупы. На практике встречаются факты вытравливания на документе предыдущих записей путем химического разрушения или обесцвечивания чернил. Ревизор может установить признаки травления путем внимательного осмотра документа. Основные признаки травления: матовые пятна на бумаге, пожелтевшие, локализованные участки белой бумаги, изменение цвета и расплывание штрихов. Для

установления подлинности и достоверности документа следует тщательно осмотреть его для выявления исправлений дат, количества, цены, суммы, подтирань, подчисток, подделки подписей.

#### 4.4. Способы проверки документальной информации в бухгалтерских регистрах и финансовой отчетности

Важным завершающим этапом при проверке документов является достоверность отражения их информации в бухгалтерских регистрах, возведенных групповальных сведениях, финансовой отчетности и балансе предприятия. Проверку бухгалтерских документов и основанных на них записей в учетных регистрах аналитического учета осуществляют двумя способами: от записи к документу и от документа к записи. При первом способе за основу берутся учетные регистры. Каждая запись в них, отражающая хозяйственную операцию, проверяют по оправдательным документам. При втором способе, наоборот, за основу берется папка (справа) с оправдательными документами. Каждый документ в ней, которым оформлена хозяйственная операция, проверяют по соответствующим записям в учетных регистрах. Массовые хозяйственные операции, записанные в журналах, проверяют способом "от записи к документу". При этом проверка может быть сплошной или выборочной. Сплошным порядком проверяют кассовые и банковские операции, расчеты с подотчетными лицами, вексельные операции, собственный капитал и обеспечение обязательств, доходы и финансовые результаты, расходы, внеплановые потери, о чем говорится в программе ревизии или рабочем плане ревизора (бригады ревизуя). Однако, если выборочной проверкой выявлены серьезные нарушения или злоупотребления, то ревизия в этой области деятельности проводится сплошным способом. Выборочно проводят проверку записей об оборотах и остатках в журналах-ордерах, ведомостях, разрабатываемых таблицах.

## Лекция 5. ОРГАНИЗАЦИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ЦЕННОСТЕЙ НА ОБЪЕКТАХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ РЕВИЗИЙ КОМПАНИЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

5.1. Инвентаризация как один из методов контроля, ее виды и роль при осуществлении контроля за работой материально ответственных лиц.

5.2. Выявление результатов инвентаризации и определения материального ущерба.

5.3. Рассмотрение и утверждение результатов инвентаризации.

5.4. Проверка правильности отражения результатов инвентаризации ценностей в бухгалтерском учете.

5.1. Инвентаризация как один из методов контроля, ее виды и роль при осуществлении контроля за работой материально ответственных лиц

Инвентаризация - метод проверки состояния и хранения сырья, материалов, готовой продукции и других ценностей на объектах предприятий промышленности, является важным средством контроля за работой материально ответственных лиц. Основной задачей инвентаризации на предприятиях промышленности является контроль за сохранностью ценностей путем проверки их фактического наличия и сопоставления с их остатками отражены по данным бухгалтерского учета. Путем инвентаризации выявляются также такие изменения в остатках ценностей, которые при текущем учете не подлежат оформлению документами (естественная убыль, изменение влажности, усушки и т.д.). При инвентаризации выявляются неточности в приемке и отпуске ценностей, ошибки при учете, в первичной документации, кражи, обвес и пересортицы сырья, материалов, готовой продукции и других ценностей. Инвентаризация проводится согласно Инструкции по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденную Министерством финансов Украины от 11.08. 1994 года № 69, с изменениями и дополнениями от 05.03.2008р. №353. В процессе инвентаризации также проверяются условия хранения ценностей на объектах хранения и организация складского учета на складах, в кладовых и тому подобное. Итак, инвентаризация является не только одной из составных частей метода бухгалтерского учета, но и

важным методом ревизии, средством проверки сохранности ценностей на объектах предприятия. Хотя понятие инвентаризации имеет конкретный смысл, представляет собой проверку фактического наличия ценностей, денежных средств и сопоставление этой наличия с данными бухгалтерского учета, все же функции ее не во всех случаях однозначны. В зависимости от охвата проверкой ценностей и объектов их хранения, периодичности, содержания и планирования инвентаризации, способов обобщения результатов и других признаков различают следующие виды инвентаризаций: полная, частичная, сплошная, выборочная, плановая, внеплановая, повторная, контрольная, перманентная (непрерывная). Полная инвентаризация предусматривает проверку фактического наличия всех видов ценностей на том или ином предприятии, а также тех, которые приняты на ответственное хранение, сданные на переработку. Полные инвентаризации наиболее эффективными при обеспечении сохранности ценностей на предприятиях промышленности. На практике такие инвентаризации проводятся очень редко, что объясняется необходимостью значительных затрат средств и труда. Нередко проведению таких инвентаризаций мешают чрезмерные запасы ценностей в определенные периоды времени. В этих случаях целесообразно провести инвентаризацию отдельных видов ценностей или отдельных мест их хранения. Частичная инвентаризация охватывает проверкой наличие отдельных видов ценностей предприятия: готовая продукция (по ее видам), продукция переработки (по ее видам), сырье, материалы. Преимуществом такой инвентаризации является то, что она не требует значительных затрат труда и средств. Сплошная инвентаризация предусматривает проверку всех без исключения ценностей, находящихся под отчетностью той или иной материально ответственного лица или одной бригады этих лиц предприятия или объединения. В отличие от полной инвентаризации, она касается только проверки определенных ценностей, находящихся под отчетом в отдельных материально ответственных лиц. Выборочная инвентаризация охватывает проверкой только некоторые ценности в определенной материально ответственного лица. Такую инвентаризацию легко организовать в любое время без ущерба для работы предприятия. Плановая инвентаризация проводится по заранее составленным планам предприятия или объединения. С целью обеспечения внезапности план ее проведения не подлежит разглашению и конкретные даты проведения в плане не проставляются. Внеплановые инвентаризации осуществляются по инициативе ревизуя в процессе проведения ревизий предприятий или объединений по сигналам о злоупотреблениях материально ответственных лиц, при смене материально ответственных лиц, в период остановки предприятия (цеха) на длительный ремонт и тому подобное. Повторная инвентаризация проводится в основном тогда, когда нарушена внезапность предварительной инвентаризации или последняя проведена недоброкачественно. Контрольная инвентаризация проводится при инвентаризации или сразу после ее окончания. Она должна охватить не менее 10-15% наименований наиболее ценных видов ценностей, указанных в описании, не менее 10% от общего числа фактически проведенных инвентаризаций. В случае выявления значительных различий данных контрольной инвентаризации

данным инвентаризационной описи собираются письменные объяснения от членов комиссии и материально ответственных лиц. В этом случае назначается новый состав комиссии для проведения повторной сплошной инвентаризации. Наряду с этим руководитель предприятия (объединения) рассматривает вопрос об ответственности первого состава инвентаризационной комиссии за допущенные приписки, пропуски ценностей и другие нарушения при проведении инвентаризации ценностей. Перманентная (непрерывная) инвентаризация проводится по закрытым планом работы бухгалтерской службы в течение календарного года, в разные даты. Для проведения такой инвентаризации выделяются специалисты, проверяют определенные виды ценностей. Этим обеспечивается:- Систематический контроль за ценностями, которые находятся на объектах, путем проверки их в натуре и своевременное выявление расхождений между данными учета;- Выявление недостатков в работе складов и других объектов в период осуществления операций и оформления их документами;- Контроль за правильностью ведения количественного учета. Весь процесс подготовки и проведения перманентной инвентаризации ценностей сводится к следующему. Получив распоряжение о проверке определенных наименований ценностей, инвентаризационная комиссия совместно с работниками учета проверяет полноту и правильность записей документов в складских книгах или карточках. В период, когда записи в книгах (карточках) сверяются с данными бухгалтерского учета, комиссия проверяет остатки отдельных видов ценностей в натуре и заполняет инвентаризационную опись. Это дает возможность установить остатки по тем или иным видом ценностей, сопоставить их с фактическими данными. Но важным условием успеха такой инвентаризации хорошо организована работа хозяйства и документооборот в нем. Если на предприятиях промышленности не налажен документооборот и отсутствует достаточный складской площадки для размещения продукции по ее видам и наименованиям, то перманентная инвентаризация ценностей не может обеспечить эффективность контроля. Одним из недостатков перманентной инвентаризации ценностей и то, что не всегда можно заранее определить их номенклатуру и правильно организовать проверку их остатков рационально и равномерно в течение года. Нет также уверенности в том, что все ценности будут проинвентаризированы в необходимые сроки. Часть ценностей может оказаться непроинвентаризованой, а недостачи приховыватимуться. При организации перманентной инвентаризации ценностей необходима также строгая внезапность, так как малейшее нарушение ее создает возможность для сокрытия фактического состояния остатков ценностей. Чтобы избежать этих недостатков, такую инвентаризацию организовывать необходимо планомерно, с учетом всех видов ценностей. Преимущество перманентной инвентаризации заключается в том, что она позволяет осуществить контроль в период осуществления операции. Недостатком является и то, что выборочная проверка остатков ценностей не позволяет выявить всю их фактическое наличие и определить результаты работы материально ответственных лиц. На предприятиях промышленности работают десятки тысяч материально ответственных лиц. В связи с этим важная роль принадлежит

инвентаризации и контроля за их деятельностью. Для усиления контроля целесообразно проводить инвентаризацию ценностей с участием соответствующих специалистов. В ряде случаев кражи в межинвентаризационный период скрываются путем выписки бестоварных документов на закупку ценностей. Так, отдельные заведующие складами выписывают фиктивные документы как для приема ценностей от поставщиков. Поэтому в начале инвентаризации нужно, прежде всего, детально проверить документы на поступление и другие документы, приложенные к отчету, составленный на момент инвентаризации. Особое внимание обращается на номера документов, даты их составления и проверку законности операций. Оформленные документы не должны приниматься во внимание. С целью предупреждения бестоварных документов ревизоры обязаны проверить достоверность составленных перед инвентаризацией и представленных в бухгалтерию отчетов, систематически осуществлять обследование всех объектов и подробно проверять документы и записи в карточках или книгах складского учета. Для осуществления контроля за перемещением ценностей между отдельными объектами хранения ценностей необходимо обеспечить получение отчетов от всех материально ответственных лиц, где проводится инвентаризация и где она не проводится. Для выявления бестоварных документов перед началом инвентаризации необходимо детально проверять документы, правильность записей и выведенных остатков ценностей в карточках или книгах складского учета. Важно также, чтобы бухгалтерия на момент инвентаризации обеспечила сверку бухгалтерского учета со складским и составила акт сверки. Одновременно комиссия должна проверить, нет ли случаев, когда количество отдельных видов или сортов ценностей в карточках или книгах заведующего складом обозначается красным записи. Важным условием для ускорения инвентаризации и качественного проведения ценностей является правильное их хранения по наименованиям, видам, сортам. Это обеспечивает быстрый обзор и пересчет ценностей во время инвентаризации. Поэтому комиссия должна проверить, нет ли в одном и том же помещении одного и того же вида ценностей в разных местах, не смешанные сорта. В начале инвентаризации ценностей комиссия должна проверить их хранения, соблюдение температурного режима и относительной влажности воздуха и другие условия, обеспечивающие сохранность ценностей. Такая проверка необходима, так как повышение относительной влажности материалов, сырья, готовой продукции ведет к ухудшению их качества, а понижение - к потере веса. Практика показывает, что процесс проведения инвентаризации ценностей на объектах хранения (особенно полных и сплошных инвентаризаций) требует значительных затрат труда и времени. Часто это объясняется прачеемностью процесса и дублированием при переносе фактических остатков ценностей в инвентаризационные описи. Повторный перепись ценностей из карточек складского учета в инвентаризационные описи, а затем и в сравнительные сведения отнимает у членов комиссии много времени и требует значительных затрат труда на заполнение дублирующих друг друга бланков инвентаризационных описей. В результате создаются условия для возникновения разного рода ошибок. С целью ликвидации дублирования записей при

оформлении материалов инвентаризации, облегчение труда, своевременности выявления результатов инвентаризации и повышения их оперативности рекомендуется проставлять фактическое наличие ценностей карточках складского учета отдельной строкой. Эти карты становятся дубликатом описания фактических остатков ценностей и их данные заверяются подписью членов комиссии. Ведомость фактических остатков нужно составлять только на те ценности, в которых различия с учетными данными. Такой опыт проведения инвентаризации на многих предприятиях, что позволяет уменьшить трудоемкость инвентаризации и затраты времени на ее проведение примерно на 60%. Процесс проведения инвентаризации ценностей достаточно трудоемким и связан с вниманием членов комиссии и материально ответственных лиц при пересчете, взвешивании, перемеривания ценностей, подсчетам и таксировке данных их фактического наличия. При проведении инвентаризации ценностей на предприятиях целесообразно использовать измерительную и вычислительную технику. Таксировка, подсчет натуральных единиц и суммы ценностей осуществляют на соответствующих вычислительных машинах. Такой порядок значительно ускоряет и облегчает инвентаризацию ценностей и составления инвентаризационных описей. На некоторых предприятиях материалы инвентаризации ценностей могут разрабатываться на компьютерах и результаты оформляются сравнительными сведениями. В этом случае компьютерограммы в день инвентаризации (по данным бухгалтерского учета) сочетают с инвентаризационными описаниями фактических остатков ценностей. На других предприятиях результаты инвентаризации оформляют сочетанием оборотных и сравнительных сведений. Процедуры проведения инвентаризаций и особенно их оформления можно облегчить, используя инвентаризационные ярлыки. Суть такой инвентаризации заключается в том, что каждое наименование ценностей записывают в заранее подготовленные бланки - инвентаризационные ярлыки, где отражают количество, единицы измерения, цену. Эти ярлыки комиссия подбирает и периодически сдает для таксировки и подсчета на соответствующих средствах вычислительной техники. Для предотвращения злоупотреблений ярлыки заранее нумеруются и записи в них строго контролируются. После получения инвентаризационных ярлыков и распоряжение о проведении инвентаризации на конкретном объекте на компьютере производится инвентаризационная опись фактических остатков ценностей на складе. Для этого на каждой странице инвентаризационной описи в порядковой последовательности записываются данные каждого инвентаризационного ярлыка (таблица 5.1.).

Інвентаризаційний ярлик при інвентаризації складу № 1  
(завідувач \_\_\_\_\_ Петренко В.І.) станом на 10 березня 200\_\_ року

№ п/п	Шифр цінностей	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Номенклатурний номер	Найменування цінностей	Сума	Примітки
1	10	510	кг	1-00		морква	510-00	

Порядкових номерів \_\_\_\_\_ з \_\_\_\_\_ до № \_\_\_\_\_  
(прописом )

Кількість цінностей \_\_\_\_\_

Підписи членів комісії \_\_\_\_\_

В конце инвентаризационной описи компьютер автоматически печатает итоги ценностей по количеству и сумме. После этого инвентаризационная комиссия сверяет данные описания с инвентаризационными ярлыками, для чего составляет сравнительная ведомость по каждому названию ценностей, по которым выявлены расхождения их фактических остатков с данными учета при инвентаризации. В конце этой ведомости записывают итоги выведенных недостатч и излишков ценностей в количественном и суммовом выражении. Затем составляют ведомость пересортиц по результатам инвентаризации тех или иных ценностей.

## 5.2. Выявление результатов инвентаризации и определения материального ущерба

Для своевременного и качественного выявления результатов инвентаризации должен быть надлежащее состояние аналитического учета ценностей, своевременная сверка расчетов с поставщиками и покупателями. Неудовлетворительное состояние учета может привести к тому, что продукция, которая поступает, окажется неоприходованной, в результате окажутся ее излишки или будут скрыты недостатка. Для своевременного и правильного вывода результатов инвентаризации необходимо иметь полный порядок в аналитическом учете. Только при таком условии возможно после получения инвентаризационных описей немедленно сопоставить фактическое наличие продукции с данными бухгалтерского учета, выявить результаты инвентаризации и определить материальный ущерб. Определение результатов инвентаризаций продукции производится путем составления сравнительной ведомости, в которой учетные остатки каждого вида, наименования и сорта ценностей сопоставляются с фактическими данными. При этом инвентаризационные описи могут служить одновременно и сравнительными сведениями. После окончания инвентаризации и оформления описания фактических остатков продукции, бухгалтерия в инвентаризационной описи (который является одновременно и сравнительной ведомости) проставляет отчетные данные о количестве, цене и стоимость

соответствующих наименований и сортов ценностей. Затем в сравнительной сведения выводят результаты инвентаризаций по каждому наименованию, номенклатуре и сортом ценностей и определяют сумму недостач или излишков. Как отмечалось, результаты инвентаризаций ценностей оформляют сравнительной ведомости, которая сочетается с бланком инвентаризационной описи. В сравнительной сведения путем сопоставления остатков по наименованиям и сортам продукции с учетными данными в таком же разрезе определяют сумму недостач или излишков. В случае выявления недостач ценностей определяют сумму естественной убыли, которую списывают по фактическим размерам, но не выше установленных норм, которые устанавливаются в зависимости от зоны и условий хранения ценностей. Под естественными потерями понимают уменьшение начального веса отдельных видов ценностей (продукции, сырья, топлива и т.д.), которые происходят без причин, которые невозможно устранить в процессе их хранения, перевозки и отпуска (высыхание, испарение и т.д.). К естественной убыли нельзя отнести убыль ценностей, который возникает в связи со стихийным бедствием, кражами, замачиванием, потерей в дороге и другими причинами, которые по своему характеру не могут считаться можно отнести их к естественной убыли. Такие потери оформляются соответствующими актами, на основе которых определяются причины возникновения потерь и виновных в этом лиц. Для отдельных видов ценностей утверждены предельные нормы естественной убыли, применяемые только в случае выявления у материально ответственных лиц фактической недостачи. В оборот для расчета размера этих потерь включают только ценности, поступившие на склад (за исключением продукции, которая отгружена транзитом). К природным не относящиеся также потери, которые образуются в результате повреждения тары, а также брак и отходы, возникающие в процессе хранения и обработки продукции. Нормы естественной убыли не применяются: к ценностям, которые учтены в общем обороте склада, но фактически на складе не хранились (транзитные операции); к ценностям, которые списаны по актам вследствие порчи. Списание естественной убыли ценностей может осуществляться только после ее инвентаризации на основе соответствующего расчета, который составлен и утвержден в установленном порядке. При проверке правильности списания потерь ценностей на базах и складах в пределах норм естественной убыли необходимо установить, не применяются нормы естественной убыли к ценностям, отпускаемые стандартной массой. К ним нормы естественной убыли не применяются. Если же в межинвентаризационный период на любую дату остатков тех или иных ценностей по учету на складе не было, весь оборот по отпуску этих ценностей до этой даты для начисления естественной убыли не учитывается. Особенно тщательно сплошным путем проверяют акты на списание потерь ценностей сверх нормы естественной убыли. В ряде случаев составления этих актов приурочивают к моменту проведения инвентаризаций. При проверке актов на списание потерь ценностей необходимо выяснить: оформлены акты комиссией, которая заинтересована в списании потерь; или указываются в актах причины порчи и потерь; правильно принятые решения относительно этих потерь. Потери ценностей сверх норм

естественной убыли отражаются на счетах по возмещению причиненного ущерба и, как правило, относят за счет виновных лиц. Потери от порчи ценностей в случае, когда конкретные виновники не установлены, могут быть списаны на расходы только после детальной проверки действительного отсутствия виновных лиц и принятия необходимых мер по предупреждению фактов ущерба в дальнейшем. Такие потери вплоть до утверждения актов на списание учитывают на соответствующем счете 978 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

### 5.3. Рассмотрение и утверждение результатов инвентаризации

По выявленным недостаткам и остаткам ценностей, а также суммарным разницам от их пересортицы материально ответственные лица обязаны в письменном виде дать исчерпывающее объяснение полученных различий. Выводы, предложения и решения комиссии оформляют протоколом, который подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии. На основе представленных объяснений и материалов инвентаризации руководитель предприятия устанавливает характер выявленных недостатков, излишков и потерь и в соответствии с действующим законодательством определяет порядок зачисления пересортиц (перекрытия недостатков одних сортов ценностей излишками других). Взаимный зачет недостатков излишками продукции в результате пересортицы допускается при отсутствии злоупотреблений в исключительных случаях по ценностям одного наименования за один и тот же проверяемый период, и у одного и того же материально ответственного лица. Понятие однородных ценностей определяется соответствующими специалистами и требованиями товарного словаря. Стоимость недостатков ценностей после списания естественной убыли, перекрытия недостатков излишками по одноименным видам ценностей относятся на виновных лиц. Недостачи ценностей сверх норм естественной убыли, а также потери от их порчи относят на счет 375 "Расчеты по возмещению нанесенных убытков" и содержатся с виновных лиц. При недостатках и потерях (включая потери от пересортицы), что является следствием злоупотреблений, руководитель предприятия обязан отстранить от работы виновных лиц, материалы на них направить в судебно-следственных органов и предъявить гражданский иск не позднее пяти дней после обнаружения недостатков или порчи ценностей. Обнаруженные остатки после зачета пересортиц должны быть отражены на соответствующих счетах учета ценностей и результатах деятельности. За незначительными нехватками, которые образовались в результате небрежности материально ответственных лиц, при отсутствии признаков злоупотреблений руководитель предприятия притягивает виновных лиц к дисциплинарной ответственности и удерживает с них в установленном порядке стоимость ценностей, которых не хватает, по установленным ценам. В случае выявления недостатков ценностей, образовавшихся в результате неправильного определения их качества при приемке или отпуске или значительного превышения рассчитанных естественной убыли над фактически выявленным

потерями, инвентаризационная комиссия обязана детально проверить работу лаборатории предприятия и рассмотреть вопрос об ответственности лиц, виновных в неправильном определении качества этих ценностей. Недостачи ценностей, в возмещении которых отказано судом, безнадежных к взысканию, а также недостачи, образовавшиеся от стихийных бедствий, списывают с баланса в порядке, предусмотренном действующими положениями.

#### 5.4. Проверка правильности отражения результатов инвентаризации ценностей в бухгалтерском учете

После рассмотрения материалов инвентаризации ценностей инвентаризационной комиссией и утверждения их в установленном порядке вместе с объяснениями материально ответственных лиц (при наличии недостатков или остатков) эти материалы передаются бухгалтерии, где отражаются результаты инвентаризации. В учете согласно сравнительным сведениям отражают потери при хранении ценностей в пределах норм естественной убыли, их недостатков сверх этих норм; потери от порчи, брака и краж, пересортицы от перекрытия недостач ценностей излишками, суммарным их недостатка, и остатки от перекрытия. Списание потерь ценностей при их хранении в пределах норм естественной убыли отражается по дебету 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов 201 "Сырье и материалы", 203 "Топливо", 26 "Готовая продукция", 281 "Товары на складах" тому подобное. Разница между покупной и продажной стоимостью ценностей относится на дебет соответствующего счета. Ежемесячные начисления сумм по кредиту счета 474 "Обеспечение других предстоящих расходов и платежей» отражаются по дебету соответствующих счетов, на которых учитываются расходы. Недостаток продукции сверх норм убыли отражают в учете по дебету счета 375 "Расчеты по возмещению нанесенного ущерба" (соответствующий лицевой счет в зависимости от размера и характера недостатка) и кредиту счета 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей". Недостачи ценностей сверх утвержденных норм естественной убыли, принятые в установленном порядке за счет предприятия, потери от их порчи, когда конкретные виновники не установлены, считаются более нормативные потери и списываются в установленном законодательством порядке. По результатам инвентаризации ценностей проявляют такие же различия между фактическими данными и данными бухгалтерского учета, допущенные в результате пересортицы этих ценностей. Практика показывает, что в большинстве случаев пересортица ценностей возникает через небрежную работу заведующих складами. В результате нарушения складского хранения продукции образуются нарочитая с целью краж, в последнем случае зачисления недостач одних ценностей излишками других не производится (т.е. недостатка содержатся, а излишки приходятся). Пересортица в бухгалтерском учете отражается по дебету и кредиту соответствующих счетов, на которых учитываются ценности. Это означает, что на дебет в карточке (книге) аналитического учета относятся ценности,

по которым выявлены излишки, а по кредиту карточки (книги) аналитического счета ценности, по которым выявлены недостачи. Сумма недостач, образовавшихся в результате пересортицы (т.е. разницы от продажи или отпуска высших сортов и высокой стоимости ценностей и ниже ее стоимости), относятся на дебет счета 978 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и на кредит соответствующих счетов учета ценностей. В процессе ревизии правильность отражения результатов инвентаризации ценностей проверяют сплошным способом. Устанавливают достоверность отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации ценностей и особенно уточняют соответствие данных учета ценностей их фактическим остаткам согласно инвентаризационной описи. Выясняют, нет ли случаев проведения инвентаризации без вывода их результатов в сравнительной сведения и отражения в учете или прекратить недостатков, выявленных в одном инвентаризационном периоде, остатками следующего инвентаризационного периода. Особенно тщательной проверке подлежат акты на списание потерь ценностей, потому что во многих случаях такие списания связаны с моментом проведения инвентаризации. Для выявления таких фактов делают ежедневную балансовую увязку записей поступления и выбытия ценностей, сопоставляют даты их поступления с датами составления актов.

## **ЛЕКЦИЯ 6. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

### **6.1. Контроль и ревизия денежных средств в кассе.**

6.1.1. Задачи, источники, нормативные акты, которые используются при ревизии средств в кассе.

Контроль и ревизия денежного обращения и эффективности использования средств занимают важное место в системе финансово-хозяйственного контроля. Это объясняется тем, что система денежного обращения в условиях рыночной экономики превратилась из отраслевой в такую проблему, которая имеет важное значение для укрепления всего комплекса национальной экономики. В связи с этим важное значение приобретает как текущий контроль поступления, оприходования и использования средств на объектах предприятия, так и последующий контроль этих операций при проведении ревизий контрольно-ревизионной службой и проверок налоговыми органами. Текущий контроль денежного обращения и кассовых операций на предприятиях проводится на стадии осуществления этих операций руководителями предприятий и их подразделениями и бухгалтерской службой при исполнении ими функциональных обязанностей. Работники учета, особенно главные бухгалтеры, должны осуществлять повседневный текущий контроль за полнотой, правомерностью и своевременностью операций, связанных с поступлением средств и их правильным и эффективным использованием. Ревизия

средств и кассовых операций является следующей формой финансово-хозяйственного контроля и осуществляется ревизорами контрольно-ревизионной службы. Объектами контроля и ревизии является сохранение средств в кассе, операции с денежными средствами, ценные бумаги и учет денежных средств и операций с ними. При осуществлении этих процедур контроля используется как нормативно-законодательные и инструктивные материалы, так и учетная (фактографическая) информация (рис. 6.1.).

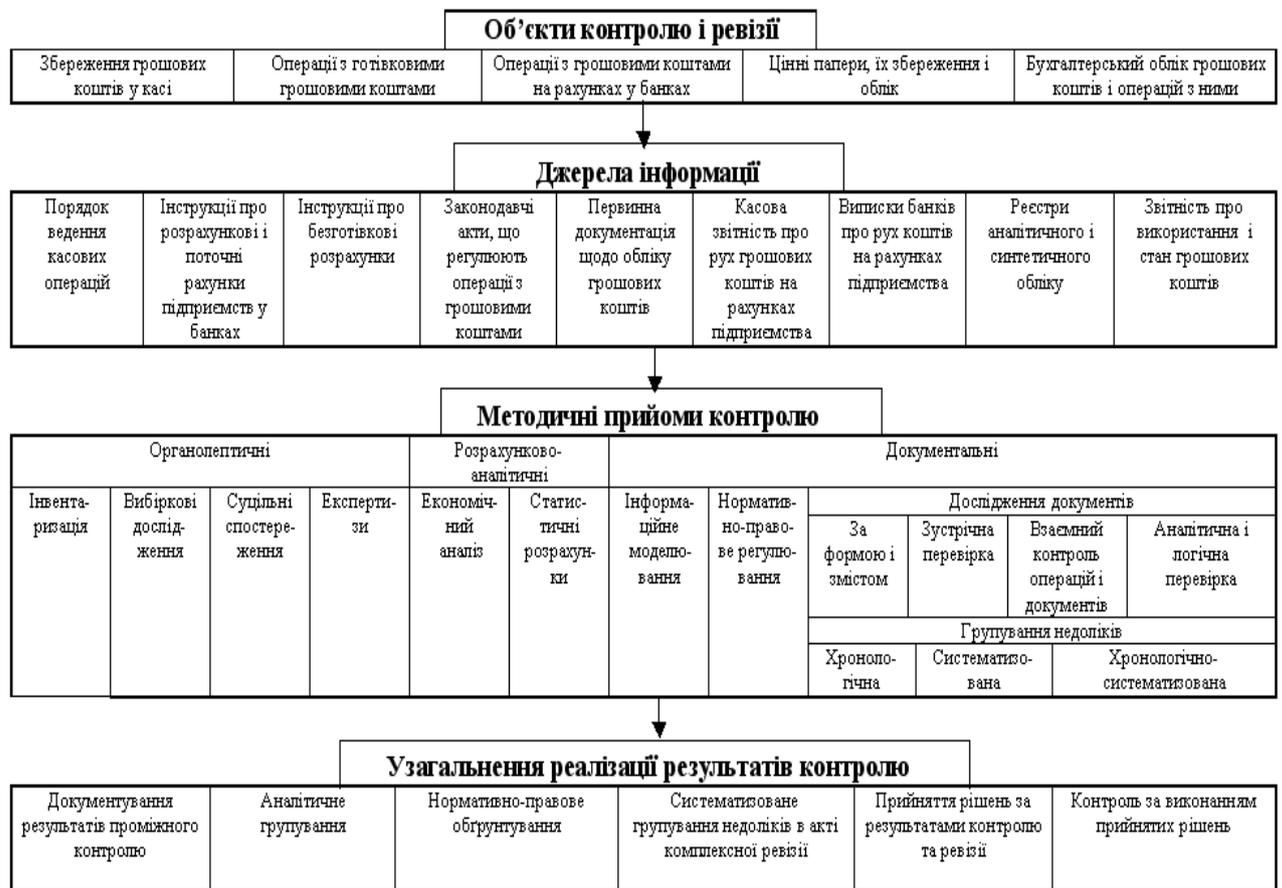


Рис. 6.1. Организационная модель контроля и ревизии денежных средств. Как показывает опыт передовых цивилизованных стран в их предприятиях, учреждениях и организациях кассы отсутствуют. В масштабах государства это обеспечивает значительную экономию материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Все расчетные отношения осуществляются в безналичном порядке через учреждения банков. Украина в этом отношении на сегодняшний день еще является исключением. Хотя уже кое-что делается. И поэтому предприятия независимо от форм собственности и вида деятельности в соответствии с действующим Положением о ведении кассовых операций в национальной валюте Украины, утвержденное постановлением правления НБУ от 15.12.2004 г. №637., Могут рассчитываться наличными с рабочими и служащими при выплате заработной платы, премий, вознаграждений, пособий, пенсий, а также при выдаче на хозяйственные расходы и командировки. Согласно действующему законодательству, предприятия, открыли текущие счета в учреждениях банка, хранят на этих счетах свои средства на договорных условиях и осуществляют расчеты по своим обязательствам в безналичной и наличной форме.

Наличные можно получать из собственных счетов в банках в пределах имеющихся на них средств на те цели, которые определены в денежном чеке без представления обосновывающих документов и расчетов. Предприятия и индивидуальные предприниматели могут осуществлять расчеты между собой, а также с физическими лицами как в наличной, так и в безналичной форме. Расчеты наличными предприятий между собой и с предпринимателями и физическими лицами проводятся как за счет средств, полученных из банка, так и за счет наличной выручки, и осуществляются через кассу предприятия с ведением кассовой книги. Как исключение, расчеты наличными предприятия между собой и с физическими лицами проводятся с применением приходных, расходных кассовых ордеров, кассовых и товарных чеков, квитанций, договоров купли-продажи товара, актов закупки, выполнения работ или других документов, удостоверяющих факт покупки товара, выполнения работ. Предприятия и индивидуальные предприниматели, осуществляющие расчеты с потребителями в сфере торговли, общественного питания, оказания услуг за наличные через зарегистрированные регистраторы расчетных операций (РРО) обязаны выдать кассовый чек, а при выходе из строя РРО - письменный документ для подтверждения расходов. С целью сохранения наличности и денежных документов и бланков строгой отчетности, осуществления с ними операций на всех предприятиях создаются кассы. Для ведения кассовых операций назначается материально ответственное лицо - кассир. Предприятия могут иметь в кассе наличные в пределах лимита остатка наличности в кассе на конец рабочего дня, установленного в договоре который заключен при открытии текущего счета между банком и предприятием. Сумма установленного лимита может быть пересмотрена в случае обращения клиента с глубокими основаниями и предоставления им заявки-расчета. Контроль за соблюдением кассовой дисциплины на предприятиях согласно Положениям (глава 5) возложен на контролирующие органы Украины, которые определяют периодичность проведения проверок и сроки их свершений. Поэтому основными задачами ревизии кассы и кассовых операций является проверка: обеспечение условий хранения наличности и других ценностей в кассе и при их доставке из банка; соблюдение правил документального оформления операций по движению наличных; своевременность и полноту оприходования полученной наличности из банка от других лиц; соблюдение кассовой дисциплины при проведении кассовых операций; целевого использования наличных; соблюдение лимита наличности в кассе, условий выдачи на текущие нужды и на другие цели; соблюдение установленного порядка хранения чековых книжек, а также получения по ним денег; состояния учета кассовых операций, ведение кассовой книги, книг аналитического учета других ценностей, хранящихся в кассе; соблюдение предельных ограничений на осуществление наличных расчетов. Финансовый контроль кассы и кассовых операций - одна из самых деликатных документальной ревизии. Главная ее цель заключается в выявлении фактов недостач, растрат и присвоения денежных средств. Это достигается путем внезапной инвентаризации наличных с последующим сравнением отрицательных данных с записями в соответствующих документах.

Инвентаризация проводится согласно Инструкции по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденную Министерством финансов Украины от 11.08. 1994 года № 69, с изменениями и дополнениями от 05.03.2008р. №353. Как правило, источниками ревизии денежных потоков являются: первичные документы (приходные и расходные кассовые ордера; квитанции на взнос наличных денег в банк или на оплату услуг других организаций; корешки чековой книжки; расчетно-платежные ведомости на выплату заработной платы, отпускных, материальной помощи, компенсаций, командировочных, стипендий и других выплат; трудовые соглашения на выполнение и оплату определенных работ; акты инвентаризации наличности в кассе; чеки, счета на приобретение материальных ценностей наличными и накладные на получение ценностей и оказание услуг; договор о материальной ответственности); учетные регистры (журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; кассовые книги; отчеты кассира; журнал 1 и сведения 1.1, 1.2., 1.3. по счетам учета денежных средств; учетные записи на забалансовом счете 08 "Бланки строгой отчетности" Главная книга) отчетные документы (книга учета расчетных операций, расчетная книжка, баланс предприятия (учреждения)).

6.1.2. Ревизия и контроль фактического наличия кассовой наличности и соблюдения условий ее хранения

При ревизии кассы прежде всего предусматривается установление имеющегося состояния сохранности наличности в кассе. Поэтому первым этапом ревизии является внезапная инвентаризация наличности денежных средств и других ценностей, которые есть в кассе предприятия. Инвентаризация проводится с участием кассира и главного бухгалтера и оформляется соответствующим актом в трех экземплярах. Если по уважительным причинам (болезнь) кассир не присутствует при ревизии, то назначается специальная комиссия в составе руководителя, главного бухгалтера, ревизора и представителя общественности.

Последовательность проведения ревизии:

1) ревизор с главным бухгалтером ревизованного предприятия предъявляют полномочия (приказ) на проведение инвентаризации кассы кассиру;

2) до начала проверки кассовой наличности кассир прекращает кассовые операции, составляет отчет кассира на момент ревизии. К отчету кассира включаются все первичные документы о приеме в кассу и выдачу из нее денежных средств, за исключением незакрытой платежных ведомостей в дни выплаты заработной платы;

3) ревизор составляет вводную часть акта контрольной проверки инвентаризации кассовой наличности (указывает дату, место проведения, основание

4) ревизор должен проверить кассовый отчет, завизировав своей подписью первичные документы к нему, чтобы избежать возможной последующей их замены;

5) кассир предъявляет кассовую наличность (перечисляет имеющиеся в кассе деньги по купюрам сначала кассир, потом ревизор). В случае необходимости составляется описание денег по номиналам купюр, их количеству и сумме с подсчетом общей суммы. Описание денег в кассе

подписывают все члены инвентаризационной комиссии. К кассовой наличности включаются: имеющиеся в кассе деньги в национальной и иностранной валютах, денежные документы и другие приравненные к ним ценности, фактически выплачена заработная плата по незакрытым платежным ведомостям на момент проведения ревизии;

6) ревизор вносит в акт инвентаризации данные о фактическом наличии кассовой наличности;

7) ревизор, главный бухгалтер и кассир подписывают акт контрольной проверки инвентаризации кассовой наличности;

8) кассир дает в акте инвентаризации кассы второй расписку о том, что денежные средства, перечисленные в акте, находятся на его ответственном хранении;

9) кассовый отчет кассира на момент ревизии передается в бухгалтерии для определения остатка кассовой наличности по данным бухгалтерского учета. Ревизор внимательно проверяет правильность определения таких данных в бухгалтерии и вносит их в акта, устанавливает результаты инвентаризации кассы (недостаток, излишки, соответствие данным учета);

10) при установлении отклонений от учетных данных кассир дает письменное объяснение;

11) письменные объяснения кассира детально изучаются для восстановления достоверных причин возникновения излишков или недостач и принятия адекватных решений администрацией ревизованного предприятия. При проверке условий хранения денег в кассе ревизор выясняет: наличие сигнализации и охраны кассового помещения; обеспечение сохранности денег при получении и сдачи их в учреждение банка; хранения ключей-дубликатов; правила ведения кассовой книги, своевременность записей в ней; наличие обязательств о материальной ответственности кассира в личном деле; хранения чековых книжек. Контроль соблюдения условий хранения кассовой наличности включает проверку:• наличие и оформление договоров о полной материальной ответственности кассиров;• отбора кадров кассиров на предмет соответствия их квалификации требованиям правил приема на должность кассира;• соблюдение правил ведения кассовой книги, сдачи отчетности в бухгалтерии;• обеспечение условий сохранения кассовой наличности при доставке денег из банка, сдачи выручки.

### 6.1.3. Документальный контроль и ревизия кассовых операций

Проведя инвентаризацию ревизор начинает ревизию кассовых операций. Основные направления ревизии:

1) соблюдение кассовой дисциплины:

а) соблюдение установленного лимита наличности в кассе;

б) своевременность и полнота сдачи выручки или неиспользованной по целевому назначению наличных денег в банк на текущий счет;

в) соблюдение правил расчетов наличными;

г) соблюдение правил ведения кассовых операций, установленных нормативными актами Национального банка Украины относительно целевого использования наличных, правил приема и выдачи денег из кассы; ведение кассовой книги;

2) правильность оформления кассовых документов и ведения учета кассовых операций;

3) проверка достоверности и правомерности осуществления кассовых операций:

а) оприходование поступлений в кассу;

б) выдача из кассы наличных денег на расходы предприятия и сдачи в банк выручки от реализации, неиспользованных по назначению сумм; доставка и выплата заработной платы через общественных кассиров в структурных подразделениях предприятия.

Ревизия проводится сплошным методом проверки расходных и выборочным методом проверки приходных кассовых документов. При этом проверяется правильность их оформления (наличие подписей на получение, заполнения реквизитов, подписей руководителя и главного бухгалтера, номера документа и даты совершения сделки, номера корреспондентского счета и т.п.) и законности осуществления кассовой операции. Необходимо убедиться, все кассовые приходные и расходные ордера и другие документы заполнены чернилами четко, ясно, без помарок (никакие подчистки и исправления в этих документах не допускаются). В процессе ревизии нужно проверить, не совмещали исполнение обязанностей кассира лица, работающие на должности бухгалтера; или не получали выручку от реализации материальных ценностей лица, связанные с их производством или ответственные за их хранение. При проверке кассовой дисциплины, следует сконцентрировать внимание на возможных случаях использования денег не по целевому назначению (например, на хозяйственные нужды) с сумм, полученных на выплату заработной платы, использования кассовой выручки сверх установленных норм, на своевременность возврата в банк неиспользованных средств, а также их полноту, сдачу в банк сумм по прочим поступлениям. При составлении приходных и расходных кассовых ордеров указывается основание их составления. Данные документы должны быть погашены штампом или надписью "Оплачено", "Получено" с указанием даты и подписью кассира. Отсутствие штампов погашения создает условия для повторного их использования. При проверке приходных и расходных кассовых ордеров нужно также проверять приложенные к ним документы. Проверяя журнал регистрации следует обратить внимание на разрешение нумерацию приходных и расходных кассовых ордеров. Пропускание порядковых номеров может свидетельствовать о фактах нарушений.

Чтобы их выявить, нужно проверить, хранятся ли отсутствующие кассовые ордера на предприятии в отдельной папке аннулированных ордеров. Тщательной проверке при ревизии кассы подлежат денежные чеки. Ревизор обязан выяснить следующее. После ежемесячного подсчета количества выписанных чеков и их суммы следует сверить эти данные с соответствующими данными по кассовым отчетам. В случае выявления расхождений выясняются их причины. Во

время ревизии целесообразно выяснить, не передал руководитель своего права первой подписи другому лицу, выявить факты выдачи денег по ордерам или платежным ведомостям, подписанным только главным бухгалтером. Как правило, во время проведения ревизии кассовых операций обязательно изучаются материалы предыдущих внешних проверок, наличие актов внезапных инвентаризаций кассы (не менее одного раза в квартал), которые должны проводиться комиссией предприятия, акты передачи кассовой наличности на период отпуска кассира и наличие приказов по предприятию. Согласно законодательству, проверка полноты и своевременности оприходования наличных денег по кассе проводится: зиставлянням приходных кассовых ордеров на получение наличности из банка с записями в кассовой книге, в том числе и по валютным средствам, учет которых должен вестись отдельно, а также с соответствующими записями в выписках из банка. Проверка проводится по суммам и датам получения денег; зиставлянням сумм и дат на оприходование выручки в приходных кассовых ордерах с датами и суммами, проставленными в документах на реализацию продукции наличными, основных фондов и других материальных ценностей (по данным состава, цеха) в корреспонденции со счетом 70 "Доход от реализации"; зиставлянням сумм и дат в приходных кассовых документах и кассовой книге с первичными документами на оплату коммунальных услуг и документами о поступлении от объектов социальной сферы предприятий бытового обслуживания и общественного питания, подсобных хозяйств, находящихся на балансе предприятия в корреспонденции с субсчетом 23 "Обслуживающие производства "; сопоставлением сумм и дат в приходных кассовых документах с первичными документами о предоставленных услугах или отпущены материальные ценности сторонним организациям при проведении выборочных встречных проверок на объектах, которым предоставлены такие услуги. При этом контролируется достоверность и полнота оприходования возвращенных подотчетных сумм по кассе данным журнала 3, сведения 1.1. по кредиту счетов 372 и по дебету 301 счетов по движению подотчетных сумм в отношении работников и зиставлянням идентичности их подписей. Кроме документальной проверки кассовых операций ревизор обязан проверить соблюдение на предприятии действующего законодательства. Ведь в соответствии с порядком ведения кассовых операций по использованию го-тивковых средств установлены следующие ограничения: предприятие обязано использовать наличность, полученную в банке согласно целям, указанным в чеке. В случае нарушения начисляется штраф на сумму использованной не по целевому назначению наличных; сумма платежа одного предприятия другому не должна превышать 10 тыс. в течение рабочего дня. При этом количество предприятий, с которыми проводятся расчеты, не ограничивается. При нарушении сумма выплаченной наличности более 10 тыс. прибавляется к остатку наличности в кассе одновременно в день осуществления данной операции и сравнивается с установленным лимитом с момента нарушения и до момента его обнаружения контролирующими органами; предприятие, которое имеет задолженность перед бюджетом, обязано проводить оплату труда исключительно наличными,

полученными со счета в банке. В противном случае применяются санкции. При этом выплаты, связанные с оплатой труда, разрешаются; выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета подотчетного лица за предыдущий аванс. При проверке денежных потоков кассы, ревизор обязан помнить, что проверка соблюдения лимита наличности кассы - обязательный вопрос ревизии. Оно регламентируется Указом Президента Украины "О застосування санкцій за порушення норм по регулюванню обігу готівки" от 12.06.1995р. № 436. Согласно Указу предусмотрены штрафы: за превышение установленных лимитов остатка наличности в кассах - штраф в двукратном размере суммы выявленной сверхлимитной наличности за каждый день до обнаружения нарушения; за неполное оприходование наличности - штраф в пятикратном размере неоприбуткованой суммы; за превышение установленных сроков использования выданной под отчет наличных и выдачу под отчет наличных без предварительного полного отчета - штраф в размере 25% выданных сумм. Кроме этого необходимо помнить, что за нарушение ведения кассовых операций админштраф налагается также на ответственных лиц. В соответствии со ст. 164-2 Кодекса об административных правонарушениях за нарушение правил ведения кассовых операций контролирующие органы могут наложить админштраф от 8 до 15 необлагаемых минимумов доходов граждан, то есть от 136,00 грн. до 255,00 грн. За повторное нарушение в течение года контролирующие органы могут наложить админштраф от 10 до 20 необлагаемых минимумов доходов граждан, то есть от 170,00 грн. до 340,00 грн.

Проверка наличных расходов осуществляется сопоставлением записей в кассовой книге и кассовом отчете с приложенными расходными кассовыми документами (расходные кассовые ордера, платежные ведомости по выплате заработной платы, пособий, больничных, отпускных, ведомости на выплату подвизитних сумм, депонированной заработной платы);

Выдачу подотчетных сумм нужно проверить по журналу, который ведется для учета расчетов с подотчетными лицами. При этом проверка осуществляется по каждому лицу, получала средства под отчет. Проверке подлежат имеющиеся авансовые отчеты об использовании наличных на нужды производства, хозяйственные нужды, приобретение материальных ценностей, закупку сельскохозяйственной продукции и т.п., а также добавлены первичные документы (накладные, чеки, расчеты, квитанции, акты закупки, квитанции на закупки сельскохозяйственной продукции от населения тому подобное). Проверяя выданные суммы наличных денег под отчет, связанные со служебной командировкой, проводят расчет правильности их определения. Следует помнить, что по возвращении лицо, которое было в командировке, в течение 5 рабочих дней после возвращения должен подать в бухгалтерию отчет о витратання наличности, а неизрасходованную наличные вернуть в кассу.

Соблюдение законности выдачи денег из кассы на выплату заработной платы и на другие выплаты ревизор проверяет по платежным ведомостям проверяется зиставлянням сумм и дат в

кассовой книге; кассовому отчету, расходных кассовых ордерах с приложенными сведениям на выплату зарплаты, больничных с личными счетами по начислению зарплаты или расчетно-платежным ведомостями, больничными листами, журналом учета депонированных сумм и иные документы.

Как показала ревизорской практика, платежные ведомости на выплату зарплаты, премий проверяются в такой последовательности: соответствие платежных ведомостей расчетным ведомостям; правильность суммирования и дублирование их прописью; наличие на платежных ведомостях подписей руководителя и главного бухгалтера, работников, составили и проверили их, наличие подписей получателей денег; наличие записей о депонировании сумм.

Бывают случаи, когда по кассе списывается наличные по оплаченным ранее изъятыми из архива документами, поэтому целесообразно сверять платежные ведомости с табелям учета рабочего времени.

При ревизии следует сверить данные расходных кассовых ордеров с суммами наличности, которые были сданы в банк по квитанциям.

В случаях списания наличных сумм на выплату зарплаты лицам неспискового состава по расходным кассовым ордерам или платежным ведомостям надо сопоставить суммы и подписи лиц в платежных документах с подписями и суммами в трудовых соглашениях, а также провести встречные переверки достоверности выполненных работ и полученных средств.

Ревизия соответствия сумм в учетных регистрах включает: сверки сумм, отраженных в ведомости 1.1. по дебету счета 301 "Касса в национальной валюте", с данными журнала 1 по кредиту счета 311 "Текущие счета в национальной валюте" и соответствующих реестров с другими текущими счетами в банках, в том числе валютных; сверки итоговых сумм сведения, сверки соответствия сальдовых остатков по счетам 301 "Касса в национальной валюте", 311 "Текущие счета в национальной валюте" с данными Главной книги и соответствующими строками баланса.

При ревизии наличии валютных средств в кассе следует руководствоваться П (С) БУ 21 "Влияние изменений валютных курсов».

Финансовый и управленческий учет наличности в иностранной валюте производится на рахунку 302 "Касса в иностранной валюте".

Согласно действующему законодательству, нарушениями правильности оформления кассовых документов являются: отсутствие подписей руководителя, главного бухгалтера; отсутствие поручения или неправильное оформление доверенности при выплате третьему лицу (в расходном кассовом ордере указывается номер, дата и место выдачи документа, удостоверяющего личность фактического получателя денег) несоответствие суммы кассового расходного ордера сумме, разрешена руководителем по заявлению, непонятность подписи, отсутствие знака погашения документов; наличие при кассовом ордере фиктивных документов. Такие документы необходимо немедленно удалить, оставив их копии или расписку об изъятии.

Особой участком ревизии кассовых операций является проверка правильности их отражения на счетах бухгалтерского учета. Такой контроль проводится при рассмотрении первичных кассовых документов и отчетов кассира. Ревизору необходимо обратить особое внимание на эти моменты, потому что в результате допущенных здесь "ошибок" проводятся записи на счета, позволяющие списывать суммы, которые разворовываются. Ревизор должен сопоставить суммы, обозначенные по дебету счета "Касса", с записями по кредиту корреспондирующих счетов в журналах, а по операции, отраженные по кредиту этого счета, - с корреспондующими счетами по дебету в соответствующих ведомостях. Записи журналов и ведомостей сверяются с записями в Главной книге.

Основные нарушения:

- 1) превышение лимита кассовой наличности;
- 2) занижение объемов реализации за наличные, несвоевременность сдачи выручки структурными подразделениями в кассу или кассой - в банк;
- 3) нарушение правил расчетов наличными из кассы предприятия (выплата по неподобающе оформленными документами);
- 4) наличие противоправных поддельных документов о выплатах из кассы заработной платы, депонированной заработной платы и т. П. (Фиктивные документы, дополнительные платежные ведомости о двойной оплате);
- 5) завышение объемов расходов наличных из кассы на погашение задолженности по заработной плате за прошедшее время, за отчетный месяц;
- 6) неправомерные бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета.

Все записи об установленных нарушениях ревизор отражает в хронологической последовательности в своем рабочем журнале ревизора, а дальше, обобщая материалы контроля за подревизный период, составляет специальные групповые сведения и расчеты в форме таблиц как приложения к акту ревизии, где систематизирует и обобщает информацию из однородных нарушений, если их более 3.

Например, результаты контроля полноты и своевременности оприходования наличности, полученная с текущего счета банка, могут быть обобщены в таблице по следующей форме:

№ чека	Дата выписки чека	Сума за чеком	Дані з виписки банку		Оприбутковано по касі			Відхилення (+, -)	
			дата	сума, грн.	дата	№ касового ордера	сума, грн.	кількість днів	сума, грн.

Информация о проверке достоверности и обоснованности отнесения на расходы по кассе выплаты заработной платы может быть представлена в таблице такой структуры:

Виплата заробітної плати за період часу (місяць)	Відображено в обліку з даних касових звітів		Належить відобразити з даних первинних документів до касових звітів			Відхилення (+, -) у розрізі видів порушень			
						завищення витрат по касі у зв'язку з			
	дата	сума, грн.	№	дата	сума, грн.	відсутністю первинних документів	відсутністю підписів про фактичне одержання грошей у відомостях на виплату зарплати	завищенням загальної суми за платіжною відомістю	наявністю фіктивних документів про видачу грошей із каси

Эти сгруппированные сведения должны быть оформлены в соответствии с требованиями к документам (название, дата составления, подписи ревизора и ответственных лиц ревизованного предприятия). Результаты ревизии кассы можно оформлять отдельным актом или выделить их отдельным разделом в общем акте ревизии.

## 6.2. Контроль и ревизия денежных средств на счетах в банках

### 6.2.1. Задачи и источники ревизии

Материалы ревизий показывают, что в последние годы увеличивается количество злоупотреблений со стороны бухгалтеров и руководителей предприятий. Участились случаи присвоения денежных средств, в том числе и дополнительно выделенных из бюджета, за счет получения наличных в отделениях банка, а также другие злоупотребления, связанные с фабрикованием банковских документов. Поэтому перед ревизией операций на счетах в банке и других денежных средств стоят следующие задачи: проверка своевременности, законности, достоверности операций, отраженных на счетах в банке после поступления и списания денежных средств; контроль за использованием денежных средств строго по целевому назначению; контроль за своевременностью поступления и перечисления средств по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, бюджетом, банками по ссудам, с рабочими и служащими по расчетам по заработной плате; контроль за соблюдением правил и форм расчетов с покупателями и заказчиками; контроль за законностью и правильностью операций с другими денежными средствами. Фактическими источниками ревизии операций на счетах банка являются: выписки банка по соответствующим счетам (субсчетам) с приложениями, которые являются основанием для проведения приходно-расходных операций; копии платежных поручений, поручений-требований, заявлений на выставление аккредитива, книги денежных и

расчетных чеков и т.д; книги аналитического учета других денежных средств; журнал 1, ведомости 1.2. и 1.3. по счетам 31 "Счета в банках", 33 "Другие средства", Главная книга, Баланс.

#### 6.2.2. Ревизия операций на текущем счете

С целью сохранения денежных средств и осуществления расчетов учреждения банка открывают всем предприятиям независимо от форм собственности текущие, депозитные счета в национальной и иностранной валюте, субрахунки для филиалов, представительств а также текущие бюджетные счета в национальной валюте Украины согласно Инструкции о порядке открытия, использования и закрытия счетов в национальной и иностранных валютах и, утвержденной Постановлением НБУ от 12.11.2003 г.. № 492. Согласно законодательству, начиная проверку банковских операций, ревизор сначала выясняет, какие счета открыты предприятию, организации в учреждениях банка. Во время ревизии операций на счетах средств в банке необходимо провести встречные проверки, а главное, тщательно проверить взаимосвязь первичных документов по однородным операциям. Для этого сопоставляют данные записей бухгалтерского учета и первичных документов. Злоупотребления, если они существуют, желательно проявлять на самом объекте проверки, не надеясь на то, что необходимые результаты устанавливаются непосредственно в учреждении банка. Не исключено, что некоторые работники банка могут быть причастны к различным злоупотреблениям, не раз подтверждали результаты ревизий. Финансовый контроль операций на счетах в банке начинается с проверки наличия всех выписок банка по текущему счету и соответствия указанных в них показателей данным бухгалтерского учета. При этом выписки проверяются в хронологической последовательности для того, чтобы выяснить, правильно ли перенесено остаток с предыдущей выписки к следующей. Это трудоемкий процесс контроля, поскольку осуществляется сплошь из всех операций. Здесь применяются такие методические приемы: • визуальная проверка наличия документов; • нормативная проверка на соответствие правилам оформления банковских документов; • встречная проверка в банках при подозрении на их недостоверность, а также при обнаружении отсутствия отдельных выписок банков или соответствующих первичных документов к ним; • арифметическая проверка на правильность установки остатков, общих оборотов по каждой выписке банка. Не менее важно убедиться в правильности отражения в учете сумм оборотов по дебету и кредиту текущего счета. При условии, если бухгалтерские проводки по банковским операциям составлены верно, разногласий между остатками средств и суммами оборотов по данным бухгалтерского учета не может быть. Если есть расхождения, то ревизор внимательно их рассматривает, чтобы убедиться в том, были злоупотребления при этом со стороны работников бухгалтерии. Важнейшим и обязательным задачей ревизии операций по счетам в учреждении банка - проверка достоверности выписок, которые банк выдает предприятию, наличия штампов и подписей работников

учреждений банка на документах, которые прилагаются. Ревизор проверяет наличие всех приложений к выпискам, удостоверяющих осуществления той или иной операции (платежные поручения, платежные требования-поручения, квитанции и т.д.). В том случае, если отсутствуют приложения, подтверждающих осуществленные операции или в выписках есть исправления, подчистки, ревизор обязан взять копии всех документов в учреждении банка.

В связи с тем, что все банковские учреждения в Украине перешли на компьютерную систему учета и банковские выписки выдаются клиентам на каждый день осуществления операций, необходимо сверить входные и выходные остатки не только за выпиской, но и по датам осуществления предыдущих операций. Это позволяет выявить уничтожены банковские выписки по конкретный день, по которым проводятся две операции - поступления средств и перечисления разным организациям в счет оплаты товаров (работ, услуг), по данным бухгалтерского учета не приходуются и не находятся в остатках при проведении инвентаризации. При проверке банковских операций ревизор должен сверить номера корешков денежных чеков с банковскими выписками, помня о том, что три последние цифры номера чека заносятся к выписке, а уже потом проверить получения и полноту оприходования денежных средств по кассовой книге. Если в банковской выписке отсутствует номер корешка чека, а сам чек в чековой книжке отражен как испорченный, то это свидетельствует о возможных злоупотреблениях. В таком случае необходимо провести встречную проверку в учреждении банка по данной операции. Если возникают разногласия между аналитическим и синтетическим учетом по операциям с текущим счетом - то необходимо, до сверки с Главной книгой, убедиться в правильности составления учетных регистров по текущему счету. При этом проверяется корреспонденция счетов и определения сумм оборотов. В силу тех причин, в выписке банка является лишь цифровые данные, то ревизору важно знать построение и код условных цифровых обозначений содержания операций. При этом необходимо знать, что записи в выписке имеют противоположное значение для предприятий и означают по дебету - уменьшение средств, а по кредиту - поступление средств. Например, код 1 в дебет выписки свидетельствует о списании средств со счета на основании платежного поручения, а в кредите - зачисление на этот счет в соответствии с прилагаемой к выписке копией платежного поручения. Код 2 отражает содержание записей в выписке аналогично кода 1, но основанием для записей являются платежные требования-поручения. По данным кодов сплошным методом проверяют полноту поступления денег на счет банковского учреждения. Сравнив выписки банка с приложенными к ним первичными документами, установление правильности подсчетов сумм оборотов, начального и конечного сальдо ревизор обязан проверить сущность хозяйственных операций, а именно законность поступления или списания денежных средств со счета предприятия. С этой целью, кроме взаимной сверки (сравнение сумм по соответствующим документам), необходимо удостовериться в реальности осуществления хозяйственной операции. Практика КРР показывает, что бывают случаи, когда предприятия перечисляют деньги за

приобретенные товары, которые на самом деле не поступили на склад; поступили, но не того ассортимента, что указан в документах, перечислено за приобретение материальных ценностей и отнесены в дебет счетов по учету затрат, а фактически полученные ценности отражены в учете по дебету "Материалы" и кредиту "Расчеты с подотчетными лицами».

При ревизии особенно тщательно должны проверяться оплаченные лимитированными чеками железнодорожные накладные, счета и квитанции других организаций. Практика проверки свидетельствует, что оплаченные расчетными чеками документы повторно добавляются к авансовым отчетам подотчетных лиц и вдруг оплачиваются. По результатам ревизии составляют промежуточный акт, в котором указываются предложения и мероприятия по предупреждению возникновения злоупотреблений в будущем.

### 6.2.3. Ревизия операций по расчетам чеками из лимитированных и нелимитированных чековых книжек

В системе безналичных расчетов через банковскую систему Украины важное место занимает расчетный чек. Расчетный чек - это документ, содержащий письменное распоряжение владельца счета (чекодателя) учреждению банка (банка-эмитента), которое ведет его счет, оплатить чекодержателю указанную в чеке сумму средств. Чеки сгруппированы в чековых книжках. Чековые книжки делятся на лимитированные и нелимитированные. Основная разница между ними заключается в том, что источником лимитированных чековых книжек является лимитированный чековый счет, открытый клиентом в банке, на который зачисляются денежные средства с текущего счета открытого в том же банке. Источником нелимитированных чековых книжек являются заемные счета, на которых ведется учет выданных клиенту кредитов. На обложке лимитированной чековой книжки банк проставляет предельную сумму-лимит (цифрами и прописью) и подтверждает его подписью и печатью. Расчетный чек из чековой книжки предъявляется к оплате в банк чекодержателя в течение десяти календарных дней (день выписки чека не учитывается). Предприятие должно регулировать перечисления средств на счета лимитированных чековых книжек в пределах минимальной потребности (1 неделя, декада), а общий лимит не должен превышать месячную потребность в средствах для данного вида расчетов. С целью рационального использования средств, в начале ревизии необходимо проверить, превышает ли лимит нормальную потребность в средствах для проведения таких расчетов, поскольку превышение лимита ведет к замораживанию средств ревизируемого предприятия и сокращение их оборачиваемости. Источником проверки операций по чекам являются выписки банка, авансовые отчеты подотчетных лиц по выданным чековым книжкам с соответствующими дополнениями, реестр чеков и соответствующие учетные регистры. Ревизор должен сопоставить остатки лимита с лимитированных чековых книжек с остатками на дату проверки по счету 331

"Денежные документы в национальной валюте субсчет" Лимитированная чековая книжка ", а также с выписками банка. При таком сравнении могут быть выявлены расхождения, их можно объяснить тем, что выданные с лимитированных чековых книжек (ЛЧК) чеки не были до конца месяца предъявлены в банк к оплате. При нормальных условиях остаток по этому субсчету должен равняться остатку, который значится в чековой книжке. Расчетные чеки выдаются подотчетными лицами, как правило, одновременно с видпуском ТМЦ или выполнение услуг. В практике работы встречаются ви-падкы, когда предприятие выдает чеки при полной или частичной видсут-ности реально отгруженных ТМЦ, выполнение услуг и т.д. Обнаружив такие случаи, ревизор должен принять соответствующие меры к виновникам в таких нарушениях. К каждому оплаченного чека ревизором подбирается подтверждающие документы, которые прилагаются к отчету подотчетными лицами. При этом необходимо знать, что во всех оплаченных счетах поставщика должны быть проставлены номера чеков, которыми оплачены данные счета. На основании проверки оправдательных документов ревизор может выявить случаи оплаты чековыми книжками расходов других подотчетных или частных лиц. Одновременно необходимо выяснить своевременность поступления отчетов от подотчетных лиц об использовании средств из чековых книжек, а также проверить правильность ведения учета ЛЧК по каждому подотчетному лицу. Проверяет ревизор также своевременность и полноту зачисления невикористаного остатка ЛЧК на тот же счет, с которого его депонированы. Аналогично проводится проверка расчетов с использованием никак лимитированных чековых книжек.

#### **6.2.4. Ревизия операций с векселями +**

В передовых цивилизованных странах с развитой рыночной экономикой расчеты векселями получили широкое распространение. Это объясняется прежде всего экономическими возможностями их банковской системы. Хотя соответствующая нормативно-правовая база в Украине уже создана, вексельный оборот находится на начальной стадии своего развития. Поэтому в процессе проверки вексельных операций ревизору необходимо руководствоваться такими нормативными актами: Постановлением Верховной Рады Украины "О применении векселей в хозяйственном обороте Украины" от 17.06.1992 г .; Указом Президента Украины "О расширении сферы обращения вексе-лив" от 26.07.1995 г .; Законом Украины "О ценных бумагах и фондовом рынке" от 23.02.2006г.

Ревизор при проверке вексельных операций использует такие учетные регистры: платежные документы; аналитические сведения по векселям выданных и полученных; журналы и сведения; Главную книгу; Баланс.

В экономическом и юридическом аспекте **вексель** - письменное долговое обязательство установленной формы, дающее его владельцу безусловное право после определенного срока требовать от должника уплаты указанной суммы.

В условиях рыночных отношений расчетные векселя являются одной из самых популярных форм расчетов, которая одновременно выступает средством кредитования. Различают простые и переводные векселя. *Простой вексель* выписывает и подписывает должник. Ревизор должен проверить, заполнены ли следующие реквизиты: определенная к уплате сумма; указание срока платежа; указание места, в котором должен осуществляться платеж; наименование юридического лица, которому или по приказу кого платеж должен быть осуществлен; дата и месяц составления векселя; подпись того, кто выдает вексель (векселедатель). *Переводной вексель* выписывает и подписывает кредитор, и он является приказом должнику об уплате в указанный срок указанной в нем суммы третьему лицу. Он, как и простой вексель, имеет те же реквизиты, однако включает еще дополнительные реквизиты: определенная к уплате сумма; наименование того, кто должен уплатить по векселю (плательщики).

В соответствии с Законом Украины "О ценных бумагах и фондовом рынке" вексель, в котором отсутствуют какие-либо из реквизитов простого или переводного векселя, не имеет юридической силы. Исключением могут быть такие случаи: вексель, срок платежа по которому не указан, рассматривается как подлежащий оплате по предъявлению; если нет особого указания указания места рядом с наименованием плательщика (место составления документа для простого векселя), тогда считают местом платежа юридический адрес плательщика (векселедателя для простого векселя); вексель, в котором не указано место его составления, считают подписанным в месте, обозначенном рядом с наименованием векселедателя. Дебиторская задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная полученными векселями, отражается по счету 34 "Краткосрочные векселя полученные". Аналитический учет ведется по каждому векселю.

Во время ревизии нужно иметь в виду, что когда предприятие отражает в учете реализацию продукции (работ, услуг) по времени предъявления расчетных документов покупателем, то при получении векселей за реализованную продукцию производится запись Дт34 "Краткосрочные векселя полученные" и Кт36 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Аналогично в бухгалтерском учете должна производиться запись, связанная с получением векселей в обеспечение оплаты других видов дебиторской задолженности. По мере погашения задолженности, обеспеченной векселем, осуществляется запись Дт 31 "Счета в банках" Кт 34.

Кредиторскую задолженность по расчетам с поставщиками, подрядчиками и другими кредиторами, обеспеченную векселями, изучают по записям счета 51 "Долгосрочные векселя выданные" и 62 "Короткострo-кови векселя выданные" по каждому выданному векселю. Следует иметь в виду, что при выдаче векселей делается запись Дт 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и Кт51 или 62. Погашенную задолженность, обеспеченную векселями, отражают по дебету 51, 62 счетов.

Исходя из законодательства, ревизору необходимо знать, что аналитический учет расчетов по полученным вексям ведется на основании полученных векселей, платежных поручений, по которым погашается задолженность по вексям, в разрезе покупателей-векселедателей по задолженностям, которые обеспечены вексями. При этом необходимо выделять вексель дисконтированный в банке и вексель, по которому задолженность в срок не погашена. Аналитический учет по счетам 51 "Долгосрочные векся выданные" и 62 "Краткосрочные векся выданные" ведется по каждому выданному векселю и векселедержателю с выделением векселей, не погашенных в срок. Оперативный контроль на предприятии по платежам, обеспеченными полученными и выданными вексями, должен осуществляться по срокам погашения задолженности, заложенными в память ЭВМ или по данным картотеки.

Векся могут храниться как на предприятии, так и передаваться на хранение в учреждение банка. Векся, которые находятся на предприятии, хранятся в кассе вместе с наличностью. На все векся, которые хранятся в кассе предприятия, составляется опись, в которой указывается: наименование плательщика, сумма и срок погашения задолженности. При погашении задолженности, обеспеченной вексями, в описи делается соответствующая отметка с указанием даты выписки банка. Если полученные векся сдаются на хранение в банк, то в регистрах аналитического учета делается соответствующая отметка о соответствующем документе, который получен в банке. В случаях, когда векселедержателю (поставщику) необходимы средства ранее наступления срока оплаты векся, он может получить в учреждении банка ссуду под залог векся с оплатой соответствующего процента банка (дисконтированный вексель). Вексель передается банку на индоссамент и таким образом векселедержатель получает вексельную сумму за вычетом учетного процента (дисконта), который составляет доход банка.

## **ЛЕКЦИЯ 7. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ СОХРАННОСТИ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **7.1. Задачи и направления ревизии, источники и объекты контроля основных средств нематериальных активов +**

Средства производства являются важной составной частью основного капитала предприятия. Владелец или государство всегда заинтересованы в рациональном их использовании, поскольку они составляют материальную основу производства и при рациональном сочетании с рабочей силой обеспечивают эффективный кругооборот капитала. Важной составной частью средств производства есть основные средства.

По экономическому содержанию **основные средства** - это материальные активы, которые предприятие содержит для использования в производстве или поставке товаров, предоставления

услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше года). Сохранность основных средств, обеспечение их нормального состояния и рациональное использование являются основной задачей коллектива предприятия, поэтому в программе проведения комплексной ревизии основной является проверка операций, связанных с основными средствами.

Исходя из интересов производства, важными задачами ревизии и финансово-хозяйственного контроля основных средств являются:

- проверка соблюдения условий, обеспечивающих сохранность основных средств и нематериальных активов;
- проверка законности и правильности операций, связанных с движением основных средств, нематериальных активов и их документальным оформлением;
- проверка правильности отнесения активов к основным средствам;
- проверка правильности и своевременности начисления и включения в издержки производства амортизационных расходов;
- проверка правильности проведения переоценки основных средств;
- проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств;
- проверка своевременности освоения производственных мощностей, выполнения показателей эффективности использования оборудования; выявления неиспользуемого оборудования, обследование его состояния, условий хранения;
- проверка операций, связанных с арендой основных средств.

При ревизии и финансово-хозяйственном контроле основных средств проверяют:

1. Обеспечение контроля за наличием и сохранностью основных средств (правильность отнесения объектов к основным средствам, правильность классификации основных средств, правильность оценки и переоценки основных средств, вопросы организации аналитического учета и материальной ответственности за основные средства, инвентаризация основных средств, соответствие данных отчетности синтетическом и аналитическом учете)

2. Документальное оформление и отражение в учете операций поступления и выбытия основных средств (использование унифицированных форм первичной учетной документации, отражение операций поступления и выбытия основных средств в регистрах синтетического учета, вопросы налогообложения операций при поступлении и выбытии основных средств);

3. Начисление и отражение в учете амортизации основных средств (правильность установления срока полезного использования, правомерность и обоснованность используемых методов начисления амортизации, правомерность применения ускоренной амортизации, правильность расчетов амортизационных отчислений, правильность отражения амортизационных

отчислений в учете); отражения в учете восстановления основных средств - ремонта, модернизации и реконструкции (документальное оформление операций, способы проведения ремонта, правомерность отнесения расходов по ремонту на себестоимость, отражение операций по реконструкции и модернизации в учете).

Экономическая информационная база, используемая при проверке основных средств, содержит:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения основных средств;
- приказ об учетной политике организации;
- первичные документы, отражающие операции по основным средствам (Акт приема-передачи (внутреннего перемещения) (№ОЗ-1), Акт сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. ОС-2), Акт на списание основных средств (ф. № В 3-3) Акт на списание автотранспортных средств (№ В 3-4), Акт на установку, пуск, демонтаж строительных механизмов (№ ОС-5), инвентарных карточках учета основных средств (№ ОС-6), Описание инвентарных карточек по учету основных средств (№ ОС-7), Карточку учета движения основных средств (№ ОС-8), Инвентарный список основных средств (№ ОС-9), Расчет износа основных средств (№ ОС-14), Протоколы инвентаризационных комиссий, инвентаризационные описи и сравнительные сведения по инвентаризации) реестры синтетического и аналитического учета движения основных средств, используемые в организации (Учетные регистры по счетам 10, 11, 12, 13, 40, 41, 42, 46, Главную книгу) бухгалтерскую отчетность (Баланс (Форма № 1), Отчет о собственном капитале (форма № 4)). (рис. 7.1.)



Рис. 7.1. Организационная модель контроля и ревизии основных средств

## 7.2. Проверка состояния сохранности основных средств +

Нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет основных средств, являются:

- Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 "Основные средства",
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств,
- нормы налогового законодательства.

Последовательность и направления контроля:

1) проверка соблюдения условий хранения основных средств:

а) контроль полноты закрепления объектов основных средств по материально ответственным лицам;

б) оценка отбора кадров на должности материально ответственных лиц;

в) проверка состояния инвентарного учета в материально ответственных лиц и бухгалтерии;

2) проверка полноты и своевременности проведения инвентаризации основных средств и отражение ее результатов в учете;

3) выборочный контроль состояния сохранности основных средств (фондов) в структурных подразделениях предприятия.

Ревизор должен ознакомиться с методологией учета основных средств, изложенной в приказе об учетной политике. В частности, необходимо знать:

- стоимостный предел объектов для их отнесения к основным средствам;
- установленный перечень объектов, относящихся к основным средствам независимо от их стоимости;
- методы начисления амортизации основных средств;
- порядок отражения расходов на ремонт основных средств;
- порядок проведения переоценки основных средств;
- сроки проведения инвентаризации основных средств;
- перечень счетов и субсчетов, установленных рабочим планом счетов и используемых для отражения операций по учету основных средств.

Как правило, ревизия основных средств начинается с проверки соблюдения условий хранения. При наличии информации о нехватке объектов основных средств ревизору нужно начинать ревизию с внезапной проверки основных средств по месту их нахождения. При отсутствии такой информации ревизору следует начинать с проверки наличия и состояния инвентаризационных карточек в картотеке аналитического учета основных средств и соответствия данных пообъектного аналитического учета основных средств данным синтетического учета. Для

этого ревизор сопоставляет данные описи инвентарных карточек основных средств по классификационным группам с имеющимися в картотеке инвентарными карточками.

При отсутствии инвентарных карточек необходимо:

- установить наличие объектов основных средств, для которых отсутствуют инвентарные карточки;
- выяснить причины продажи, ликвидации основных средств;
- восстановить с помощью работников бухгалтерии аналитический пообъектный учет основных средств, если он отсутствует.

При ревизии обязательно итог остатков по всем классификационным группам основных средств сопоставляют с остатком по счету 10 «Основные средства» в Главной книге. Остатки должны быть одинаковы. Если выявлены расхождения между данными аналитического и синтетического учета, то необходимо установить причины такого отклонения и его виновников. Проверяют также не числятся ли в составе основных средств объекты стоимостью ниже установленного предела и объекты, срок службы которых меньше 12 месяцев (независимо от стоимости). При этом следует учитывать, что предел стоимости объекта определяется на дату приобретения объекта (ввода в эксплуатацию). Как показала практика, характерной ошибкой, выявляющейся при проверках, является необоснованное включение основных средств в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Часто причиной такого включения является стремление предприятия увеличить свои расходы за счет увеличения начисления амортизации.

При проверке основных средств необходимо получить подтверждение надлежащего оформления прав собственности организации на объекты основных средств. Ревизору должны быть предоставлены документы на создание, приобретение, передачу объектов основных средств, а в необходимых случаях - и свидетельство о регистрации сделок в соответствии с законодательством. Обязательно ревизор проверяет наличие и оформление договоров купли-продажи основных средств; правомерность включения отдельных расходов в стоимость основных средств в соответствии с П (С) БУ 7; правильно определена инвентарная стоимость завершенных строительством объектов; правильно определена стоимость объекта после достройки и дооборудования, реконструкции, модернизации или частичной ликвидации. При проверке сохранности и наличия основных средств является установление правильности оценки основных средств, поскольку от этого зависит достоверность определения финансовых результатов организации и отражения их в отчетности.

Проверка правильности оценки основных средств может быть *сплошной* (при небольшом количестве объектов) или *выборочной*. Ревизор проверяет: оформленные протоколы согласования цены и отражена ли денежная оценка в учредительных документах; правомерность включения других расходов в первоначальную стоимость; вероятность установления рыночной цены.

Для определения рыночной цены могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств. Ревизору следует знать, что оценка объектов, приобретенных за иностранную валюту, отражается в гривнах путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Украины, действующей на дату приобретения объектов в собственность, хозяйственное ведение или оперативное управление. Руководствуясь действующим законодательством, ревизор должен проверить, правильно ли определен момент перехода права собственности в соответствии с условиями контракта; включены в стоимость таможенные платежи (пошлины, сборы) и другие расходы, связанные с приобретением основных средств. При проверке правильности оценки основных средств необходимо обратить внимание на то, были ли случаи изменения первоначальной стоимости объектов, какие причины вызвали эти изменения (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация), отражены ли расходы по капитальным вложениям на счете 15 «Капитальные инвестиции» или показано источник этих капитальных вложений. В большинстве случаев выборочной проверкой ревизор устанавливает наличие основных средств по местам их эксплуатации (на основании инвентарных списков). Если выявлена недостача основных средств, то необходимо взять письменное объяснение у материально ответственного лица и принять соответствующие меры по возмещению стоимости данного объекта основных средств.

Проверяя качество проводимых на предприятии инвентаризации основных средств, следует выяснить: соблюдение сроков инвентаризации и порядка ее проведения на предприятии; оформление итогов инвентаризации (в течение 10 дней). Одновременно ревизор должен внимательно изучить материалы предыдущих инвентаризаций, особое внимание обращая на правильность отражения результатов в бухгалтерском учете. Встречаются случаи формального проведения инвентаризации, когда данные об объектах инвентаризации переносятся в инвентаризационные описи из инвентарных карточек или прошлогодних инвентаризационных описей. Полноту объектов инвентаризации устанавливают сравнением инвентарных описей с данными аналитического учета в оборотных ведомостях. На основании изучения всех материалов инвентаризации ревизор делает вывод о качестве проведенной инвентаризации.

Для проверки качества инвентаризации целесообразно провести выборочную инвентаризацию отдельных объектов основных средств. Полная инвентаризация назначается: когда установлены факты отсутствия актов приема-передачи основных средств при увольнении и принятии новых работников, другие грубые нарушения действующего законодательства. Тщательно проверяется, все ли объекты основных средств закреплены за материально ответственными лицами. Для этого стоимость закрепленных за материально ответственными лицами основных средств по данным инвентаризационных списков сопоставляют с остатком по

дебету счета «Основные средства» на дату проверки. Установив нарушения, ревизор должен выяснить, почему оно допущено, кто виноват и каковы его последствия.

Визуальная проверка наличия соглашений с работниками, временно или постоянно выполняющих обязанности материально ответственных лиц, встречная проверка через письменный запрос в правоохранительные органы о возможности запрета некоторым работникам выполнять работу, связанную с материальной ответственностью, дают возможность определиться в критериях выбора объектов для контроля, выявить взаимосвязанные нарушения, недостачи и кражи, их причины. Как правило завершают ревизию проверкой хранения лишних, ненужных, законсервированных основных средств. Практика работы показывает, что такие объекты основных средств часто хранятся под открытым небом и разукомплектовываются. По всем фактам такого хранения объектов основных средств необходимо провести детальное расследование, в результате которого выявить размер причиненного ущерба и его виновников.

### **7.3. Особенности инвентаризации основных средств +**

При инвентаризации основных средств следует руководствоваться Законом Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" от 16 июля 1999 № 996-XIV и Инструкцией по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденной на приказом Министерства финансов Украины от 11 августа 1994 № 69 (с изменениями, внесенными приказом Министерства финансов Украины от 5 11. 2008 № 268).

Проверка наличия и состояния зданий, сооружений, незавершенного строительства, инвентаря, земельных участков проводится отдельно по собственным и отдельно по арендованным объектам. Согласно нормативным актам, каждому объекту в описании дают полную характеристику со ссылкой на его инвентарный номер. Если при поступлении основных средств не было технических паспортов, то заводят паспорта с подробной характеристикой объекта.

В бухгалтерии предприятия следует хранить техническую и проектную документацию домов. Во время инвентаризации пользуются и оправдательными документами, послужившими основанием для их оприходования. Если такой документации нет, то следует обратиться к первичным приходным документам. В отдельных случаях знакомятся с предыдущими инвентаризационными описаниями, иногда опрашивают людей для подтверждения, что определенный предмет используется длительное время. Для выяснения технического состояния к инвентаризации технически сложных инвентарных объектов привлекают специалистов-экспертов.

При инвентаризации основных средств устанавливается, когда и по чьему распоряжению построены неучтенные объекты, выявленные при инвентаризации, за счет каких источников списаны затраты на их сооружение, с отражением этих сведений в протоколе заседания

инвентаризационной комиссии. При инвентаризации незавершенного капитального строительства или ремонта в инвентаризационных описях указывается наименование задела, стадия и степень их готовности, количество или объем работ. Относительно построенных объектов, фактически введенных в действие полностью или частично, но принятых, и введение в действие которых не оформлено надлежащими документами, а также завершенных, но по каким-то причинам не введенных в действие объектов в отдельных инвентаризационных актах отмечают причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

Лишние предметы и те, которые не используются, записывают в отдельную опись. При ревизии выявляют также факты излишеств в приобретении дорогой мебели, ковров, телевизоров и других ненужных для служебных целей предметов или незаконного приобретения мебели для квартир отдельных работников. С лиц, незаконно пользующихся такими предметами, требуют оплаты их стоимости. На арендованные основные средства составляют отдельную опись со ссылкой на документы, подтверждающие принятие соответствующих объектов в аренду, и указывают срок аренды. Один экземпляр описи к составлению годового отчета направляется арендодателю. В таком же порядке проводится инвентаризация земельных участков, которые находятся в собственности предприятия. Выявленные, но не учтенные объекты, или по которым указаны неправильные данные, комиссия заносит к описанию с указанием правильных данных и технических показателей на эти объекты. Однотипные предметы, которые учитываются в типичной инвентаризационной карточке группового учета, в описание вносятся по наименованиям и количеству этих предметов. Как правило, на непригодные предметы составляется отдельная опись с указанием в ней времени ввода в эксплуатацию и причин, в результате которых они пришли в негодность. Основные средства, которые на момент инвентаризации находятся за пределами предприятия, инвентаризируются до момента временного их выбытия. Во всех случаях при инвентаризации основных средств наряду с проверкой их фактического наличия устанавливается степень износа, соответственно корректируются записи на счете основных средств. Во время ревизии необходимо проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации основных средств и правильность вывода ее результатов и отражение в бухгалтерском учете. Ежегодно, но не ранее 1 октября, перед составлением годовой отчетности проводится инвентаризация всех статей баланса, в частности имущества, машин, оборудования, транспортных средств, инструментов, рабочего скота, многолетних насаждений и т.п.

Инвентаризацию зданий, сооружений и других объектов недвижимости можно проводить один раз в три года, библиотечных фондов - не менее одного раза в пять лет. Необходимо обращать внимание на качество оформления инвентаризационных описей, потому что бывают случаи формального проведения инвентаризации, когда данные об объектах, их наличие и техническое состояние переносятся в описание с инвентарных карточек или прошлогодних инвентаризационных описей. На объекты, которые подлежат реализации (передачи) или списанию,

составляются отдельные инвентаризационные описи. Полноту инвентаризации определяют сопоставлением данных инвентаризационных описей с показателями аналитического учета. Изучив все материалы инвентаризации, в частности, результаты инвентаризации основных средств и их отражение на счетах бухгалтерского учета, ревизор делает вывод о качестве инвентаризации и вносит предложения по совершенствованию ее методики.

#### **7.4. Контроль операций по источникам поступлений и видах выбытия основных средств**

Основные направления ревизии операций по поступлениям и выбытия основных средств:

1) проверка обоснованности приобретения отдельных объектов основных средств (исходя из производственной необходимости, специализации предприятия, эффективности дальнейшего использования);

2) проверка полноты и своевременности оприходования, учитывая особенности документального оформления операций по источникам поступлений (новое строительство, приобретение оборудования, бесплатное поступление)

3) контроль правильности оценки основных средств:

а) при вводе в эксплуатацию от нового капитального строительства;

б) при обмене;

в) при бесплатном получении;

г) при переоценке основных средств;

4) проверка правомерности операций по выбытию основных средств:

а) при ликвидации объектов основных средств из-за непригодности для дальнейшего использования, износ;

б) при реализации другим организациям (обоснованность цены реализации, правильность расчета НДС, акцизного сбора, если облагается этот товар)

5) контроль операций при оперативной аренде основных средств (предоставление в аренду помещений и оборудования другим предприятиям, физическим лицам: уровень тарифов платы за аренду, оформление договоров на аренду, достоверность объемов аренды, состояние расчетов);

б) контроль отражения хозяйственных операций в учете методом проверки корреспонденции бухгалтерских счетов, исходя из содержания хозяйственной операции, отраженной в первичном документе.

Задачей проверки учета поступления основных средств является подтверждение того, что приобретенные основные средства были правильно отражены в учете и представляют собой стоимость реальных объектов, введенных в эксплуатацию.

Количество основных средств увеличивается за счет:

- капитальных инвестиций из собственных источников,

- безвозмездного поступления и оприходования излишков основных средств, выявленных при инвентаризации. На этом этапе ревизии необходимо выполнить следующие процедуры: получить список (с указанием количества и стоимости) приобретенных объектов основных средств, сверить полученные показатели с данными оборотов по дебету счета 10 "Основные средства"; проверить первичные документы и физическое наличие новых приобретенных объектов; определить, что стоимость объектов основных средств, введенных в эксплуатацию, должным образом отражена на счетах бухгалтерского учета; определить, соблюдены соответствующие положения налогового законодательства.

Ревизуя поступления основных средств, следует провести выборочную проверку первичных учетных документов с точки зрения оформления их в соответствии с установленными правилами. Необходимо принять во внимание, что учет основных средств ведется на счете 10 "Основные средства" по первоначальной стоимости, которая состоит из следующих расходов:

- суммы, уплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов);
- регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, осуществляемые в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- суммы ввозной пошлины;
- суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию);
- расходы по страхованию рисков доставки основных средств;
- расходы на установку, монтаж, наладку основных средств;
- другие расходы, непосредственно связанные с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Согласно действующему законодательству, следует помнить, что в первоначальную стоимость основных средств не включаются суммы НДС, уплаченные поставщикам, как такие, что возмещаются из бюджета (если предприятие является плательщиком НДС). По приобретенным непроизводственным основным фондам сумма НДС включается в их стоимость, а по производственным - относится в состав налогового кредита. Расходы на уплату процентов за пользование кредитом тоже не включаются в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных (созданных) полностью или частично за счет заемного капитала. Ревизии подлежат основные средства, используемые и такие, которые хранятся на складе, законсервированные или переданные в аренду.

Тщательной проверке подлежат операции по поступлению основных средств за счет капитальных инвестиций. Законность поступления основных средств в результате капитальных

инвестиций определяют путем сопоставления оприходованных объектов основных средств с перечнем, предусмотренным титульным списком, а также по приему-передаче, счетами, накладными. При этом тщательно проверяют ведение учета по таким основным средствам и источниках их финансирования. Особое внимание следует уделить проверке операций по оприходованию безвозмездно полученных основных средств.

В каждом отдельном случае ревизор проверяет:

- наличие согласия ревизующего предприятия на получение таких объектов основных средств;
- экономическую целесообразность перемещения (это дополнительные расходы по демонтажу, транспортировке);
- продолжительность процесса передачи и ведения их в эксплуатацию на новом месте; отражения расходов по доставке.

При проверке правильности и своевременности оприходования основных средств, поступивших ревизору необходимо установить:

- соблюдение правил оформления акта приема-передачи основных средств;
- правильность отражения данных операций на счетах бухгалтерского учета.

Несвоевременное оприходование основных средств приводит к уменьшению суммы начисленной амортизации, что в свою очередь приводит к неправильному определению себестоимости произведенной продукции, выполнения работ, услуг, и в конечном итоге приводит к искажению финансовых результатов.

**По всем незаконным поступлениям основных средств, перемещением, неправильным оформлением документов, а также по фактам несвоевременно оприходованных основных средств в регистрах бухгалтерского учета ревизор должен выяснить причину нарушений и определить виновных в этом лиц и применить соответствующие штрафные санкции.**

В результате эксплуатации основных средств предприятие может осуществлять меры, ведущие к увеличению экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования соответствующих объектов основных средств. На сумму расходов, связанных с улучшением основных средств, увеличивается их первоначальная (переоцененная) стоимость.

Ревизор должен проверить:

- подвергались переоценке все основные средства или их часть;
- происходила ли переоценка земельных участков и объектов природопользования, числящихся в составе основных средств;
- каким образом происходила переоценка (путем или индексации прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам или имеется документальное подтверждение рыночных цен;

- выборочно проверить правильность расчетов; или менялся степень износа после проведения переоценки, отражены результаты переоценки в инвентарных карточках, правильно ли отражены результаты переоценки в бухгалтерском учете, учтены результаты переоценки при составлении отчетности.

Согласно П (С) БУ 7 "Основные средства" предприятие переоценивает объект основных средств, если его остаточная стоимость значительно (более чем на 10 процентов) отличается от справедливой стоимости на дату баланса. В случае переоценки объекта основных средств на ту же дату осуществляется переоценка всех объектов группы основных средств, к которой относится этот объект. Переоцененная первоначальная стоимость и сумма износа объекта основных средств определяется умножением соответственно первоначальной стоимости и суммы износа объекта основных средств на индекс переоценки. Индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость. Сведения об изменениях первоначальной стоимости и суммы износа основных средств заносятся в реестры их аналитического учета. Однократно ревизор проверяет, сумму дооценки остаточной стоимости объекта основных средств включена в состав дополнительного капитала, а сумма уценки - в состав расходов. Превышение суммы предыдущих уценок над суммой предыдущих дооценок остаточной стоимости объекта основных средств при очередной дооценке стоимости этого объекта основных средств включается в состав доходов отчетного периода с отражением разницы между суммой очередной (последней) дооценки остаточной стоимости объекта основных средств и указанным превышением в составе другого дополнительного капитала. Превышение суммы предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости объекта основных средств при очередной уценке остаточной стоимости этого объекта основных средств направляется на уменьшение другого дополнительного капитала с включением разницы между суммой очередной (последней) уценки остаточной стоимости объекта основных средств и указанным превышением в расходы отчетного периода. Задачей проверки операций, связанных с выбытием основных средств, является установление того, что: первоначальная стоимость и сумма накопленной амортизации полностью и надлежащим образом списаны со счетов их учета; финансовые результаты (прибыль или убыток), образовавшихся в результате этих операций, правильно ли отражены на счетах 7 и 9 классов. Однако, при этом должны быть выполнены следующие процедуры: получить список объектов основных средств, выбывших в течение отчетного периода, с указанием первоначальной стоимости и суммы накопленной амортизации на день выбытия; причин выбытия; продажной цены; финансового результата от операции. Сверить данные полученной информации с данными по кредиту счета 10 "Основные средства", дебету счета 131 "Износ основных средств", данными счетов 972 "Себестоимость реализованных

необоротных активов" и 742 "Доход от реализации оборотных активов"; проверить наличие соответствующего разрешения на операции по выбытию основных средств и их документальное оформление; проанализировать по каждой операции выбытия (при значительных объемах выборочно) правильность списания основных средств и определения финансового результата. В результате проверки выбытия основных средств устанавливается причина списания, целесообразность и законность операции. Для этого используются договоры на реализацию основных средств, акты на списание, акты приема-передачи основных средств, данные аналитического учета. В случае выбытия объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости этого объекта основных средств включается в состав нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала.

Ревизору следует помнить, что в соответствии с Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" для целей налогообложения, в случае вывода из эксплуатации отдельных объектов основных фондов группы 1 в связи с реализацией балансовая стоимость группы 1 уменьшается на сумму балансовой стоимости такого объекта (если балансовая стоимость меньше выручки, то разница относится к валовым доходам, и наоборот, если балансовая стоимость больше, чем выручка - в валовые расходы). В случае вывода из эксплуатации основных фондов групп 2 и 3 в связи с реализацией балансовая стоимость группы уменьшается на сумму стоимости реализации таких основных фондов. В случае вывода из эксплуатации отдельного объекта основных фондов группы 1 в связи с ликвидацией, капитальным ремонтом, реконструкцией, консервацией по решению предприятия балансовая стоимость такого объекта для целей амортизации приравнивается к 0. В том случае, когда выбывают из эксплуатации отдельные фонды групп 2, 3 в связи с ликвидацией, капитальным ремонтом, реконструкцией, модернизацией, консервацией по решению предприятия балансовая стоимость групп не меняется.

## **ЛЕКЦИЯ 8. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЮ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

### **8.1. Задачи, источники информации и методические приемы контроля**

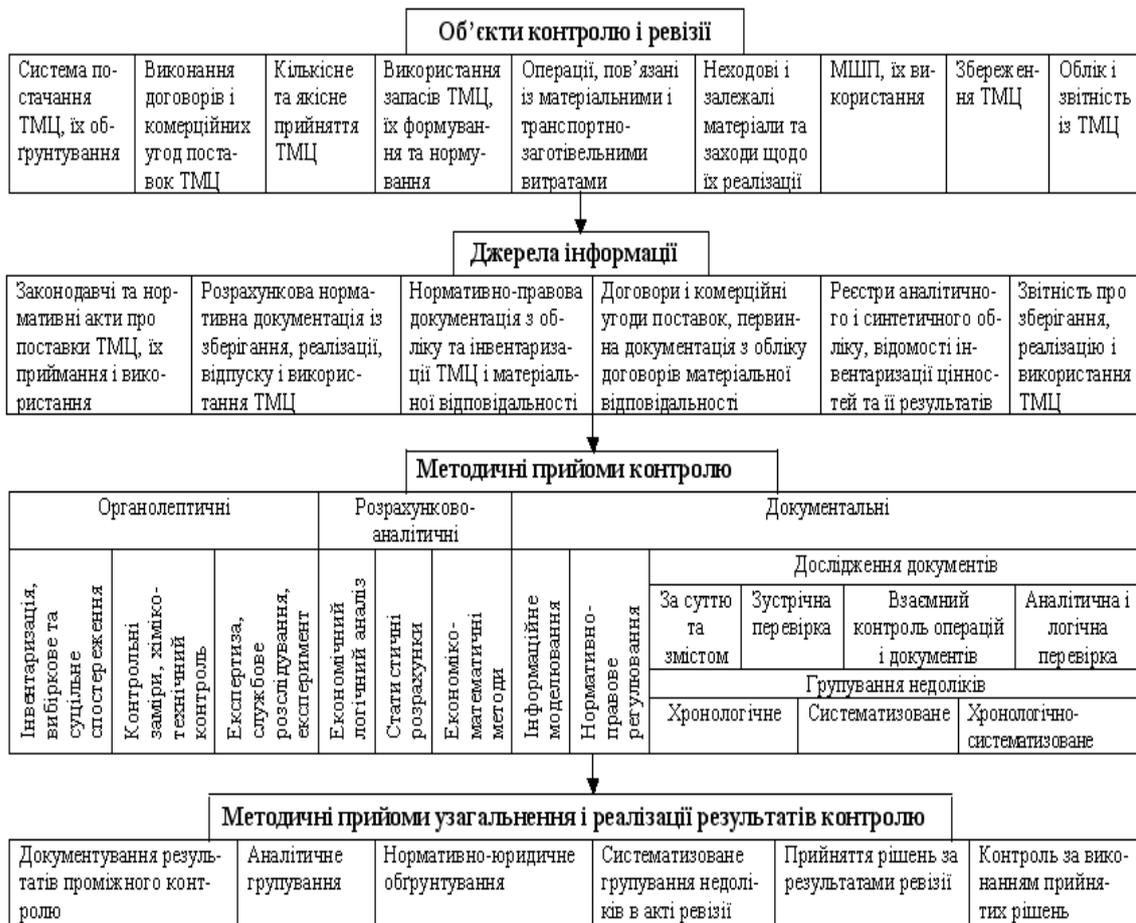
Важное место в экономике предприятий занимают производственные запасы. Их рациональное использование имеет важное значение в кругообороте капитала. Не является секретом тот факт, что эффективная деятельность предприятия зависит во многом от организации материально-технического снабжения и правильного и экономного использования материальных

ценностей. Учитывая значение материальных ресурсов производственной деятельности, перед контрольно-ревизионными органами стоят следующие задачи:

1. проверка законности операций по движению материальных ценностей;
2. проверка обеспечения условий сохранения материальных ценностей;
3. проверка задач по среднему снижению норм расхода и экономии материальных ресурсов;
4. проверка правильности определения и списания на издержки производства стоимости израсходованных материальных ценностей;
5. проверка правильности и своевременности проведения переоценки ценностей.

Источниками ревизии материальных ценностей являются: договоры, заключенные между предприятием-поставщиком и предприятием-потребителем, а также заказ и спецификации, оговоренные с поставщиком; нормы расходов по сырью, топливу и т.д. ; первичные документы по учету материальных ценностей (товарно-транспортные накладные, накладные, счета-фактуры, платежные требования, платежные поручения, выписки банка, товарные отчеты, векселя и т.п.); инвентаризационные описи, сравнительные ведомости, расчеты естественной убыли; книги складского учета; книги учета приобретения и продажи товаров; учетные регистры; Главная книга; финансовая, оперативная и статистическая отчетность.

Объекты, источники информации и методические приемы контроля операций с товарно-материальными ценностями приведены на рисунке 8.1.



**Рис. 8.1. Організаційна модель ревізії та контролю операцій із товарно-матеріальними цінностями**

Матеріально-технічне забезпечення, його планування во многом предопределяют ритмичную работу предприятия по выпуску продукции в заданной номенклатуре и ассортименте. Поэтому на ревизируемом предприятии необходимо установить:

- удельный вес материальных ресурсов согласно заключенным договорам по прямым хозяйственным связям;
- удельный вес приобретенных материальных ресурсов на фондовой бирже.

Важным шагом ревизора является проверка правильности и своевременности заключения договоров, состояния оперативного учета и контроля за их выполнением. Ревизор также выясняет, какие меры принимались к поставщикам, которые не выполняют своих договорных обязательств. Проверку выполнения договорных обязательств ревизор проверяет на основе:

- наличия приказа по разграничению функций между подразделениями и службой предприятия, связанных с заготовкой материалов;
- порядка и сроков поступления документации, связанной с заключением договоров;
- порядка оформления, регистрации и хранения договора.

Проверяя выполнение плана объема поставок материальных ресурсов, нужно разграничить товарно-материальные ценности, приобретенные по договорам, и товарно-материальные ценности,

приобретенные на товарно-фондовой бирже. Ревизор выборочно осуществляет проверку правильности определения плановой потребности материальных ресурсов. Такая потребность определяется по формуле:

$$П = П1 + П2 + П3 + С2 - С1,$$

где П - плановая потребность в материальных ресурсах за отчетный период;

П1 - потребность в материальных ресурсах на производство продукции;

П2 - потребность в материальных ресурсах на исследовательские работы;

П3 - потребность в материальных ресурсах на ремонт основных средств ;

С2 - потребность в материальных ресурсах на создание норматива запасов на конец года;

С1 - запасы на начало года.

Обнаружив факты завышения потребности, покупки лишних материальных ценностей, ревизор определяет сумму приобретенных материальных ценностей, их количество, время приобретения и т.д.

## **8.2. Проверка наличия и сохранности товарно-материальных ценностей**

Основные направления контроля сохранности ТМЦ:

1. Проверка организации хранения материальных ценностей на предприятии. При проведении инвентаризации материальных ценностей осуществляется обследование на предмет обеспечения надежности хранения материальных ценностей от возможных краж, порчи, пожаров, а именно:

а) состояния охраны складских помещений (укрепление дверей, наличие решеток на окнах и сигнальных устройств, регистрация в журнале сдачи объектов под охрану и их прием);

б) состояния противопожарной безопасности;

в) соблюдение санитарных норм, температурных режимов, порядка складирования материальных ценностей;

г) обеспеченности складов измерительными приборами и техникой.

2. Проверка закрепления материальной ответственности за работниками, которые осуществляют прием, хранение, отпуск материальных ценностей. При этом в отделе кадров предприятия нужно проверить методом обследования личных дел, своевременно заключен со всеми материально ответственными лицами соглашения о полной материальной ответственности, а в бухгалтерии - наличие актов приема-передачи материальных ценностей при увольнении с работы одних и приеме на работу новых сотрудников. Методом сравнения данных об остатках материальных ценностей в книге Главной книге и оборотных ведомостях по материально ответственным лицам и анализа данных о фактически отработанном ими время за подрезвизный

период в лицевых счетах расчетов по оплате труда устанавливаются «фиктивные» материально ответственные лица (фактически уволены с работы, которые не передали материальных ценностей или находящихся в долгосрочных отпусках по уходу за детьми до трех лет, декретных отпусках, на длительном больничном).

3. Проверка соблюдения работниками установленных правил приема и отпуска материальных ценностей, своевременности и правильности ведения записей в карточках складского учета.

4. Проверка организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия (анализ данных книги регистрации пропусков, актов проверки органов правопорядка, приказов о принятых мерах по устранению нарушений). 5. Проверка отбора кадров материально ответственных лиц (имеют специальную подготовку, не имеют правовых ограничений на должность материально ответственного лица по приговору суда). Систематизация данных о нарушениях по организации сохранности материальных ценностей дает возможность обосновать критерии выбора объектов инвентаризации по конкретным материально ответственным лицам, видам и номенклатуре материальных ценностей, где наиболее вероятны недостатки, кражи, факты бесхозяйственности и расходования материальных ценностей.

К условиям сохранности товарно-материальных ценностей относятся: надлежащий подбор материально ответственных лиц; организация и состояние складского хозяйства; организация охраны складских помещений, пропускной системы, внутривозвратного контроля за наличием материальных ценностей. Относительно материально ответственных лиц ревизору нужно выяснить: наличие договора о материальной ответственности; ли привлекалась лицо к уголовной ответственности; правила согласования отпуска материальных ценностей со склада на производство. При проверке производственных запасов важным моментом ревизии является проверка складского хозяйства, сохранения материальных ценностей, обеспеченность складских помещений измерительными приборами, организация охраны и наличие сигнализации, организация выдачи пропусков. Неотъемлемой частью ревизии хранения материальных ценностей на складах является проверка складского учета. С этой целью исследованию подлежат карточки сортового учета, выдаются бухгалтерией материально ответственным лицам под расписку. Материальный отдел бухгалтерии должен систематически контролировать правильность записей в карточках складского учета на основе первичных документов и обосновывать определения сальдо по каждой операции. Такой контроль особенно необходим в условиях применения оперативно-сальдового учета материалов, когда в бухгалтерии ведется учет только в стоимостном выражении по группам материалов. Бухгалтер материального отдела бухгалтерии при этом методе учета подписывается в карточках складского учета за правильность каждой записанной операции на основе первичных документов. Несмотря на это, практика контрольно-ревизионной работы показывает, что основными нарушениями в учете материалов на карточках сортового учета

являются: наличие отрицательных переходящих остатков ("красное" сальдо) по отдельным видам материальных ценностей; отсутствие записей поступления материалов по отдельным приходным документами; различия между данными карточек сортового учета и данными учета в бухгалтерии; завышения количества списанных на расходы материалов сравнению с расходными документами; неправильный подсчет остатков; наличие остатков материалов в одном измерителе и отсутствие их в другом, если учет данного материала ведется в нескольких измерителях. Факты "красных" остатков свидетельствуют о неполном или несвоевременное оприходовании поступления материальных ценностей, списание завышенного количества материалов на производство против фактически отпущенных, замены данных оформленного документа, составление бестоварных документов на отпуск материалов, неправильный подсчет переходящих остатков, неоприходование возвращенных из цехов материалов и т. Отрицательные ("красные") остатки после очередного поступления данного материала временно закрываются, а количество товарно-материальных ценностей на эту величину уменьшается. Отрицательные остатки показывают размер неучтенных материалов и могут быть резервом для краж. После выяснения причин их образования при приеме документов материального учета бухгалтером или в процессе ревизии необходимо оприходовать материальные ценности на величину размера "красных" остатков и вывести реальные остатки. Отдельные приходные документы, особенно при неотфактурованные поставки, могут быть не отражены в карточках сортового учета. Для их выявления необходимо внезапно проверить все первичные документы заведующего складом на его рабочем месте. Различия между данными складского и бухгалтерского учета выявляют путем сопоставления остатков в сальдовой книге с остатками, подсчитанными бухгалтерией в оборотных ведомостях по группам материалов. Необходимо также проверить, не допускалось списание аналогичных различий за счет отклонений в оценке материалов или за счет транспортно-заготовительных расходов вместо установления истинных причин. Намеренное завышение количества списывания на затраты материалов сравнению с первичными документами и неправильный подсчет остатков материальных ценностей (в сторону уменьшения) в карточках сортового учета может осуществляться практически за счет округления показателей (например, до 10, 100 и т. Д.). Эти нарушения могут быть выявлены путем исправления и подчисток в карточках, а также путем сравнения количества отпущенных материалов в цех по документам состава с количеством полученных материалов согласно документам цеха. Кроме того, указанные нарушения приводят к расхождению между данными складского и бухгалтерского учета. Несоответствие остатков материалов, которые учитываются в нескольких измерительных, указывает на недостоверность первичных документов по операциям поступления и расходования и нарушение установленного порядка приема и выдачи материальных ценностей. В этих случаях необходимо пооперационная исследования первичных документов. Действенным методом проверки правильного сохранения материальных ценностей является полная (выборочная) инвентаризация, которая проводится в соответствии с инструкцией

не менее одного раза в год, а на предприятиях, где есть остатки сырья, материалов, инвентаризация проводится на каждое первое число месяца. При подготовке к инвентаризации, следует определить количество основных объектов, по которым она будет проведена. Для этого обязательно необходимо знать технологию производства. Инвентаризация проводится внезапно и одновременно на всех объектах с привлечением специалистов, которые хорошо знают технологию производства на предприятии, ревизуется, и обязательно в присутствии материально ответственного лица. До начала инвентаризации ревизор в присутствии инвентаризационной комиссии, назначенной приказом руководителя предприятия, должен опломбировать складские помещения в том случае, если в течение одного дня провести инвентаризацию на всех складах невозможно. Факт опломбирования удостоверяется актом, в котором обязательно указываются члены инвентаризационной комиссии, дата составления акта, место нахождения и название состава, количество пломб и их номера. Акт подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии. С целью обеспечения неприкосновенности пломб к моменту проведения инвентаризации надо объявить о взыскании штрафов с нарушителей, ведь материально ответственные лица с целью сокрытия недостачи или излишков могут срывать пломбы. Сумма штрафа может составлять 1-5% от стоимости ценностей, которые хранятся на опломбированных складах. Очень важно еще до начала инвентаризации получить все документы по поступлению и расходов материальных ценностей. Для этого каждый документ подписывается членами инвентаризационной комиссии, проставляется дата. Отчет, который составляет материально ответственное лицо, тоже подписывается членами комиссии. Во время ревизии запрещается использовать первичные документы без отметок ревизора. После этого материально ответственное лицо пишет расписку о том, что все первичные документы по поступлениям и расходам занесены в отчет и никаких других документов больше не будет подаваться. Нужно также взять расписку о том, что на ответственном хранении нет материальных ценностей, принадлежащих другим организациям или третьим лицам. Если они есть, то выяснить какие именно, чьи где сохраняются. В зависимости от условий и действующего законодательства, по требованию ревизора, инвентаризацию проводят сплошным или выборочным методом. Во время ревизии следует принимать во внимание факты проведения инвентаризации с изменением материально ответственных лиц. В случае выявления нарушений, когда, например, во время пребывания в отпуске одного материально ответственного лица ее заменяла другая без передачи материальных ценностей, проводится сплошная инвентаризация. Сплошная инвентаризация проводится и тогда, когда материальные ценности немного. В том случае, если инвентаризация проводится выборочно, целесообразно проверять каждое пятое наименование согласно картотеке и оборотной ведомости. Сыпучие материалы решаются выборочно. Для этого изготавливается ящик объемом 1 куб. м и отбирается 5 проб из разных мест. Общий вес всех проб рассчитывается по значению удельного веса материала. По проведенной таким методом инвентаризации не выводятся ее результаты, а материалы не

направляются в следственные органы. Такая инвентаризация проводится для того, чтобы убедиться, нет ли больших отклонений. В том случае, если избирательной инвентаризацией выявлены значительные расхождения между имеющимися и учетными данными, проводится сплошное переверса.

Оформляя инвентаризационные описи, надо точно назвать его ценностей, чтобы она совпадала с названием, написанная в учетной карточке или оборотной ведомости. Обязательно должна быть указана единица измерения и количество единиц. Каждая страница инвентаризационной описи должна быть подписана всеми членами комиссии. Если есть исправления, то они оговариваются, а затем подписываются всеми членами комиссии. Сравнительные сведения бухгалтер составляет только по тем позициям, где есть отклонения. Все ценности перечисляются инвентаризационной комиссией в присутствии материально ответственного лица и заносятся в акт инвентаризации, который составляется в двух экземплярах и подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии. В том случае, если будут найдены недостатки в ненадежного хранения материальных ценностей, их необходимо указать в акте ревизии. При инвентаризации незавершенного производства, капитального строительства и незавершенного ремонта в состав инвентаризационной комиссии обязательно необходимо включать технологов, инженеров-строителей и других специалистов. Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся на рабочих местах и не обрабатывались, заносятся в отдельных описаний материальных ценностей. Количество сырья и материалов, которые являются составными неоднородной массы и смесей в незавершенном производстве, определяется с помощью расчетов специалистов - членов инвентаризационной комиссии согласно отраслевым инструкциям. Расчеты с подписью лица, их выполняющего, добавляются в инвентаризационную опись. Результаты инвентаризации оформляются бухгалтерией предприятия. За ними выводятся имеющиеся излишки или недостаток. В соответствии с законодательством все факты расхождений заносятся к сведениям инвентаризационных разниц. Если есть расхождения данных учета фактического наличия материальных ценностей с бухгалтерскими данными, то излишки приходуется с отнесением результатов на увеличение дохода предприятий, а нехватка ценностей в пределах утвержденных норм потерь списывается на издержки производства. Нормы естественной убыли применяются только в случае выявления фактических недостач и после зачета недостач ценностей над остатками в пересортицы. Недостачи ценностей сверх нормы, а также потери от порчи ценностей относятся на виновных лиц по таким ценам, по которым рассчитывается объем ущерба, причиненного хищением, недостачей, уничтожением и порчей материальных ценностей. Сумма к возмещению рассчитывается в соответствии с Порядком определения размера убытков от хищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей, утвержденного постановлением КМУ от 22.01.96 г.. № 116. Согласно этому Порядку расчет должен осуществляться по следующей формуле:

$$P_y = [(B_c - A) \cdot I_{инф} + НДС + Асб] \cdot 2,$$

где  $P_y$  - размер убытков и недостач;

$B_c$  - балансовая стоимость на момент установления факта хищения, недостачи, уничтожения (порчи) материальных ценностей;

$A$  - амортизационные отчисления;

$I_{инф}$  - общий индекс инфляции, который рассчитывается на основании ежемесячно определенных Минстатом индексов инфляции;

$НДС$  - размер налога на добавленную стоимость;

$Асб$  - размер акцизного сбора.

Сверхнормативные потери и недостачи материальных ценностей, в том числе и готовой продукции, в том случае, если виновники не установлены или если во взыскании с виновных лиц отказано судом, зачисляются на убытки предприятия. Следует помнить, что взаимозачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть осуществлен только по материальным ценностям одинакового наименования или похожих внешне, или упакованных тождественной количеством в одной таре при условии, что излишки и недостачи возникли в течение одного и того же проверяемого периода, а также в течение того времени, когда материальную ответственность несли одна материально ответственное лицо. При отсутствии норм потерь недостаток рассматривается как сверхурочная. Следует отметить, что в соответствии с действующим законодательством, при ревизии производственных запасов необходимо проводить инвентаризацию подотчетных сумм. Для этого по учетным регистрам аналитического учета необходимо определить дебиторскую задолженность подотчетных лиц и провести инвентаризацию наличия наличных или бухгалтерских документов по приобретению материальных ценностей и сдачи их на склад. Проверяя результаты инвентаризации, необходимо убедиться, оприходованы по бухгалтерскому учету обнаруженные остатки или списаны согласно решению руководителя хозяйства на соответствующие счета - за счет виновных лиц, за счет средств предприятия, остающихся в распоряжении предприятия, или за счет естественной убыли. Если решение руководителя по покрытию недостатков неправомерное, например, в соответствии с нормативными документами убытки следовало бы отнести за счет виновных лиц, а отнесены за счет средств предприятия, то проверяющий делает соответствующие записи в акте. В случае установления фактов недостачи больших объемов ценностей материалы ревизии передаются следственным органам.

### **8.3. Ревизия поступления, оценки и оприходования товарно-материальных ценностей**

Во время ревизии операций по поступлению материальных ценностей проверяют поступления за их источниками (поступления от поставщиков, своих вспомогательных цехов и

других источников). Учитывая эти источники поступления, необходимо сначала выяснить, осуществляются на предприятии соответствующие расчеты по тем или иным видам материальных ценностей (материалов, комплектующих изделий, топлива, тарных материалов и т. Д.). Затем проверяют достоверность этих расчетов с учетом нормативов затрат материальных ценностей на производство. Проверка обеспеченности материальных ресурсов связывается с наличием коммерческих сделок с поставщиками и других источников поступления материальных ценностей. Для этого ревизоры используют данные оперативного учета заключенных договоров и переписки с поставщиками, информацию о выполнении условий договоров. Кроме того, изучают претензионные письма, факты непредъявления претензий, отказа в удовлетворении исков и их обоснованность. Изучают также, заявленные поставщиками претензии предприятию и оплачены штрафные санкции за нарушение заключенных договоров. Все эти процедуры проверки поставки материальных ценностей сочетают с проверкой операций, связанных с приемом материалов, полнотой и своевременностью их оприходования на складах по документам и отражения этих операций по данным бухгалтерского учета (в журнале 5 или 5-А, карточках складского учета, оборотной ведомости, машинограммах и ведомости учета материальных ценностей на складах). Во всех случаях обращается внимание на возможности поступления материальных ценностей с нарушением установленных требований и отклонений от данных оформленных сопроводительных документов (недостач, порчи, краж, несоответствие качества). При проверке поступления и оприходования материальных ценностей применяют метод сопоставления данных журнала операционного учета поступления грузов данным журнала 5 или 5-А, а также с данными товарно-транспортных и налоговых накладных, счетов-фактур, спецификаций. По данным журнала учета поступления грузов можно по каждой партии материалов установить дату регистрации каждого документа, название поставщика номер и дату транспортного документа, вид материалов и их стоимость, дату и номер приходного ордера или акта приемки материалов, отметку об оплате счета или отказе от оплаты. При ревизии особенно тщательно проверяют правильность оформления операций, связанных с недостатками, утраты, порчи ценностей при их транспортировке. Для этого устанавливают законность составленных актов результате недопоставок, снижение сортности, пересортиц материалов и других нарушений и отклонений по вине поставщика. Также проверяют нет ли случаев завышения в актах размеров недостач и потерь от порчи материальных ценностей с целью создания на складах неучтенных излишков для их хищения. Проверка правильности оприходования материалов осуществляются также путем сопоставления количества и сортности материальных ценностей, поступивших от поставщиков согласно сопроводительным к ним документами данным приходных ордеров. Выявленные различия могут показывать или неполное поступление и оприходование на складе материальных ценностей, или их бездокументального поступления, или приписывание фактически перевозимых грузов. Неполное оприходование материалов на складе может быть не только по вине поставщика, а также и вследствие нехватки

грузов, принятых экспедитором при их доставки со станции назначения на склад предприятия. Ревизор должен установить обстоятельства и причины возникновения недостатка, осуществить их нормативно-правовое обоснование. Если в ревизора возникли сомнения по отдельным товарно-транспортным накладным на отгрузку материальных ценностей, осуществляется их повиряння данным оплаты согласно выпискам банка, а при необходимости проводится встречная проверка непосредственно у поставщика. В процессе таких встречных проверок приобретение материальных ценностей у поставщиков могут быть выявлены злоупотребления, когда отдельные работники предприятия получили материалы по незарегистрированным поручениями по безналичной их оплатой через банк. В результате этих злоупотреблений в практике встречались случаи, когда материалы не оприходовались и не отображались в учете предприятия. В то же время расчеты с поставщиками скрывались на других счетах. Особенно тщательно проверяют правильность оприходования материальных ценностей, поступивших с отклонениями от сопроводительных документов. Для этого ревизор не только исследует правильность составления актов на прием материалов или коммерческих актов, но и сравнивает данные товарно-транспортных накладных данным оплаты счетов поставщиков. В практике моменты поступления материальных ценностей не всегда совпадают с их оприходованием. В связи с этим важное значение имеет проверка материалов в пути. Ревизор осуществляет детальную проверку каждой суммы материалов в пути и подтверждает ее реальность и обоснованность данным расчетных документов об их плату поставщикам. Действующая система бухгалтерского учета требует, чтобы в журналах 5 или 5-А на конец каждого месяца отражалась сумма материальных ценностей в пути. Поэтому необходимо проверить их движение по статье "Материальные ценности в дороге" в течение ревизионного периода. Эта проверка требует особого внимания тому, что иногда нереальные к возмещению суммы ценностей необоснованно списывают за счет транспортно-заготовительных расходов, просроченной кредиторской задолженности. Под видом материалов в пути могут отображаться в журналах 5 или 5-А недостатка, потери ценностей, неотфактурованные поставки по каждой партии, которые нужно считать претенциозными суммами и подлежащих отнесению их на счет 374 "Расчеты по претензиям". В условиях поступления материальных ценностей на склады предприятия автотранспортом необходимо их количество, что указано в товарно-транспортной накладной, сопоставить с количеством оприходования материальных ценностей на складе. Одновременно проверяют соответствие количества оприходованных материальных ценностей емкость тары, в которой данные ценности поступили на склад. Это дает возможность выявить факты неполного оприходования ценностей. При расширении заготовок материалов с оплатой за наличные с подотчетных сумм необходимо сравнить данные накладных (налоговые включительно) на оприходование материалов данным оплаты по ним за наличные (т.е. данным квитанций к приходным кассовым ордерам или чеков, подтверждающих поступление средств в тех предприятий, в которых осуществлялась эта закупка материалов за наличные). Для проверки

полноты поступления и оприходования на склад ценностей можно использовать журнал учета выданных доверенностей на получение ценностей, данные которого сравниваются с данными товарно-транспортных накладных и данными карточек складского учета. Ревизуя операции по поступлению материальных ценностей, ревизор должен руководствоваться П (С) БУ 9 "Запасы", Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету запасов, и прежде всего обязан изучить порядок их учета и контроля на предприятии. Если материальные ценности поступили на предприятие путем выдачи доверенностей лицам, имеющим право на их получение, то ревизор согласно инструкции "О порядке выдачи доверенностей" обязан проверить: наличие журнала учета выданных доверенностей; наличие приказа на тех лиц, которые имеют право подписи доверенностей; своевременность представления отчета по использованию полученных доверенностей. По данным журнала регистрации доверенностей и первичных документов ревизор проверяет своевременность оприходования материальных ценностей. Важной задачей ревизии является проверка полноты оприходования материальных ценностей. При поступлении материальных ценностей сопоставляют название и количество оприходованных ценностей с данными сопроводительных документов. В случае обнаружения недостачи составляют акт приема, который подписывается представителем поставщика и незаинтересованной лицом. Ревизор обязан обратить внимание на випадки составления приемных актов и проверить их обоснованность. Акты считают обоснованными, если они принимаются поставщиком или удовлетворяются хозяйственным судом. Во всех остальных случаях данные акты считаются безосновательными. Особенно тщательной проверке подлежат операции, связанные с приобретением материальных ценностей подотчетными лицами. Практика работы показывает, что на этом участке имеются значительные злоупотребления. Ревизор проверяет правильность определения первоначальной стоимости запасов, поступающих на предприятие. При ревизии товарно-материальных предприятия ревизору необходимо помнить, что в соответствии с П (С) БУ 9 первоначальной стоимостью запасов, приобретенных за плату, является себестоимость, которая состоит из следующих фактических расходов: сумм, уплачиваемых в соответствии с договором поставщику (продавцу) за вычетом косвенных налогов; сумм ввозной пошлины; сумм косвенных налогов, связанных с приобретением запасов и не возмещаются предприятию; транспортно-заготовительных расходов (затраты на заготовку запасов, оплата тарифов (фрахта) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку запасов всеми видами транспорта к месту их использования, включая расходы по страхованию рисков транспортировки запасов); других расходов, непосредственно связанных с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях. К таким расходам, в частности, относятся прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, другие прямые расходы предприятия на доработку и повышение качественно-технических характеристик запасов. Вместе с этим, ревизору необходимо также помнить, что транспортно-заготовительные

расходы включаются в себестоимость приобретенных запасов или общей суммой отражаются на отдельном субсчете счетов учета запасов. Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая обобщается на отдельном субсчете счетов учета запасов, ежемесячно распределяется между суммой остатка запасов на конец отчетного месяца и суммой запасов (использованных, реализованных, безвозмездно переданных т.д.) за отчетный месяц. Сумма транспортно-заготовительных расходов, относящаяся к выбывшим запасам, определяется как произведение среднего процента транспортно-заготовительных расходов и стоимости выбывших запасов с отражением ее на тех же счетах учета, в корреспонденции с которыми отражено выбытие этих за-пасив. Средний процент транспортно-заготовительных расходов определяется делением суммы остатков транспортно-заготовительных расходов на начало отчетного месяца и транспортно-заготовительных расходов за отчетный месяц на сумму остатка запасов на начало месяца и запасов, поступивших за отчетный месяц. Согласно действующему законодательству не включаются в первоначальную стоимость запасов, а относятся к расходам того периода, в котором они были осуществлены (установлены): сверхнормативные потери и недостачи запасов; проценты за пользование займами; расходы на сбыт; общехозяйственные и другие подобные расходы, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях. В связи с тем, что запасы считаются активом, если существует вероятность того, что предприятие будет иметь в будущем экономическую выгоду и их стоимость может быть достоверно определена, ревизор должен сосредоточить внимание на выяснении возможных случаев заготовок лишних, не нужных материалов, вследствие их неликвидности долго хранятся на складах, теряют качество, а затем списываются или реализуются отдельным покупателям по минимальным ценам и в большинстве с ущербом для предприятия. Во время ревизии особое внимание нужно уделить проверке достоверности транспортно-заготовительных расходов, которые в значительной степени влияют на первоначальную стоимость материалов. Транспортно-заготовительные расходы проверяют во взаимной связи с проверкой товарно-транспортных накладных, путевых листов, эффективностью использования грузоподъемности и простоем транспорта. В отдельных случаях нарушения при определении первоначальной стоимости отдельных групп и видов материалов можно проверить по данным их остатков. Это объясняется тем, что бывают случаи отражения в учете количественных остатков материалов без их стоимости и наоборот.

#### 8.4. Ревизия операций, связанных с выбытием материальных ценностей

Ревизия правильности и обоснованности отпуска материальных ценностей со складов осуществляется по источникам выбытия, а именно: отпуск цехам основного производства,

вспомогательным и подсобным цехам и непроизводственным производствам, различным предприятиям и частным лицам (включая и реализацию материалов работникам предприятия).

При ревизии проверяют законность и обоснованность отпуска материалов, правильность определения их количества и качества, полноты и своевременности оформления отпущенных материалов соответствующими документами и действительность их поступления в цехи и на рабочие места. Проверка отпуска материальных ценностей со складов в цеха сочетают с проверкой их использования в процессе производства.

При проверке отпуска материалов на производство особое внимание обращают на обоснованность действующей системы лимитирования и соблюдения установленных лимитов. Обоснованность лимитов можно проверить путем умножения расхода материалов на единицу продукции на расчетный (плановый или прогнозный) выпуск этого вида продукции.

Правильность установки лимитов ревизор может проверить согласно лимитными или лимитно-заборным картам, что на складах и в цехах. При проверке отпуска материалов на производство особое внимание обращают на их сверхплановый (сверхнормативный) отпуск их или замену одних видов материалов другими. Если при проверке будет установлено, что сверхплановый отпуск материалов связан с нарушением технологии производства, необходимо определить сумму материального ущерба и виновных лиц. При ревизии также нужно принимать во внимание возможные случаи двойного отпуска материалов на одни и те же производственные нужды по лимитными карточками, актами-требованиями на сверхплановый (сверхнормативный) отпуск или карточках на замену материалов.

Особенно проверяют документы на отпуск материальных ценностей вспомогательным цехам, подсобным и не промышленным производствам (ремонтным, инструментальным, энергетическим, ремонтно-строительным, транспортным). На отдельных предприятиях выполнения работ этими цехами и производствами осуществляется без технически обоснованных норм расхода материалов. Материалы, выданные цехам основного, вспомогательного и непроизводственных производств, списываются непосредственно на счета расходов. Это требует от ревизора одновременной проверки правильности отпуска их со складов и использования в производстве. Потребность в материалах рассчитывается с учетом их переходных остатков сопоставляются с фактическим отпуском и расходами, после чего выводятся результаты их расходов. Неправильная система прямого списания дефицитных и дорогостоящих материалов на издержки производства при выдаче их со складов приводит к образованию неиспользованных и неучтенных излишков на местах выполнения работ, вызывает бесхозяйственность и хищения материальных ценностей. Для выявления неправильного использования материалов не по назначению, остатков неиспользованных материальных ценностей и других нарушений необходимо использовать методы фактического контроля (изучение на месте, проверка фактического выполнения работ, контрольный запуск сырья и материалов в производство).

Фактический отпуск материальных ценностей по документам состава (количество их по видам, маркам, сортам, размерам) сопоставляется при ревизии данным производственных отчетов и прибыльными документами основных и вспомогательных цехов, непромышленных производств и хозяйств. Каждый случай отклонений при отпуске материалов со складов и поступлений в цеха и хозяйства предприятия должен быть проверен, установлены причины и виновные лица. Различие между данными цехов и складов об отпуске и поступления материалов могут быть результатом повышенного и неправильного списания материальных ценностей со складов, потерь документов или сознательного отображения документов в другом отчетном месяце.

Отпуск материалов на сторону проверяется зависимости от назначения ценностей, отпускаемых в двух основных направлениях: отпуск сырья и материалов для переработки на стороне; отпуск материальных ценностей в порядке реализации разным учреждениям и лицам.

При проверке отпуска материальных ценностей на сторону обращается внимание на его законность, правильность оформления и соответствие документов (договоров, приказов, накладных на отпуск материалов со склада, счетов-фактур, спецификаций, пропусков на вывоз, транспортных документов, доверенностей на получение материалов); соответствие фактического количества и ассортимента отгруженных материальных ценностей, указанных в сопроводительных документах; полноту и правильность расчетов за отпущенные материальные ценности. Кроме того, ревизору нужно выяснить правильность установления норм выхода продукции, полноту поступления на предприятие продукции, полученной от переработки на стороне; изучить причины снижения выхода продукции по сравнению с нормативным, правильность исчисления и уровень фактической себестоимости полученной продукции. Полноту поступления продукции, полученной от переработки на стороне, целесообразно проверить путем сопоставления отдельных партий отпущенных для переработки материальных ценностей с фактическим количеством оприходованной продукции и использованных отходов.

При проверке реализации материальных ценностей особенно важно выяснить правильность применения цен, соответствие фактического количества и качества отпущенных материалов, указанных в документах, полноту их оплаты, полученный результат от реализации материалов. Особое внимание обращают на убытки, полученные от реализации материальных ценностей. На отдельных предприятиях часто под видом отходов или неполноценных материалов реализуются доброкачественные материальные ценности, особенно если отпускаются они непосредственно из производственных цехов. Такие факты устанавливаются с помощью контрольных проверок грузов, вывозимых и сопоставление их с сопроводительными документами, сверка отходов и неполноценных материалов, отпускаемых с их наличием на момент отпуска, сопоставление фактического количества использованных на предприятии и реализуемых отходов с нормативным выходом отходов согласно расчетам и фактическим количеством полученных отходов, а также встречных проверок у покупателей. Количество отгруженных материальных ценностей по

документам предприятия сопоставляется при проверке с документами транспортных организаций на прием грузов и оплату перевозки, с грузоподъемностью и вместимостью транспортных средств (контейнеров, автомобилей, вагонов); количество отгруженных материалов по документам на складе - с пропуском охраны на вывоз их с территории предприятия. Фактическая отгрузка материалов отдельным покупателям можно сопоставить с списанной тарой и упаковочными материалами, с количеством поступления возвращенной тары и при наличии различий выявить причины, которые помогут выявить факты нарушения или злоупотребления.

В процессе ревизии отпуска материальных ценностей частным лицам обращают внимание на правильность применения определения их стоимости. На отдельных предприятиях отпуск материальных ценностей частным лицам незаконно осуществляется по розничным ценам. При наличии нарушений в отпуск материальных ценностей в порядке реализации необходимо сделать систематизированную выборку такой реализации по видам материальных ценностей, по отдельным покупателям (организаций, лиц). Особое внимание обращают на наличие товарообменных операций с отдельными покупателями.

Следующим этапом работы является проверка правильности отпуска материалов. Согласно П (С) БУ 9 "Запасы" на предприятии можно использовать один из пяти методов оценки запасов или несколько одновременно. Но при этом следует уточнить, что "для всех единиц бухгалтерского учета запасов, имеющих одинаковые условия использования, применяется только один из приведенных методов". Разноименные и разнотипные запасы не запрещено учесть различными методами, но при этом следует аргументировано подтвердить отличие в условиях их использования. Следует иметь в виду, что при изменении специфики хозяйственной деятельности возможно изменение учетной политики, которая может проявляться в изменении методов оценки запасов при их списании.

В рыночных условиях и в соответствии с действующим законодательством, предприятия могут оценку запасов проводить по следующим методам: по себестоимости первых по времени поступления запасов (FIFO); по средневзвешенной себестоимости; по ценам продажи; по нормативным затратам; по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов.

В тех случаях, если осуществляется отпуск материальных ценностей по требованию, то в каждом отдельном случае необходимо определить систематичность такого отпуска, конкретных исполнителей. Проверая отпуск материальных ценностей сторонним лицам, ревизор проверяет основание отпуска материальных ценностей и условия их реализации. При этом необходимо проверить данные первичных документов, связанных с отпуском материалов данным пропуском на вывоз продукции, своевременность зачисления выручки и тому подобное.

При ревизии материальных ценностей следует обязательно учесть остатки незавершенного производства. До сих остатков не имеют быть включены: материалы, комплектующие и детали,

полученные цехами, но не начата их обработка; забракованные детали и полуфабрикаты. Также необходимо обратить внимание на правильность проведения переоценки товарно-материальных ценностей.

Согласно П (С) БУ 9, запасы отражаются в учете по наименьшей из двух стоимостей: первоначальной или чистой стоимости реализации. Уценять запасы необходимо тогда, когда они морально или физически устарели, потеряли свою первоначальную стоимость. Согласно этого же Положения, запасы списываются на расходы уже тогда, когда предприятие знает, что не сможет их продать или как-то использовать. Уценять запасы нужно к чистой стоимости реализации. Чистая стоимость реализации определяется по каждой единице запасов путем вычитания из ожидаемой цены продажи ожидаемых расходов на завершение производства и сбыт.

В соответствии с законодательством сумма, на которую первоначальная стоимость запасов превышает чистую стоимость их реализации и стоимость полностью утраченных (испорченных или таких, что не хватает) запасов, списывается на расходы отчетного периода с отражением указанной стоимости в забалансовом учете на счете 072 "Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей ". В случае повышения цены на ранее уцененные запасы, их балансовая стоимость увеличивается на соответствующую сумму, но не выше предыдущего уровня цены. При этом списывается сумма уценки с 072 счета.

Дооценка балансовой стоимости запасов выше их балансовой стоимости не допускается.

## **8.5. Проверка использования сырья и материалов на производстве**

Важной процедурой контроля и ревизии является проверка использования материалов на производстве. Экономное использование сырья и материалов на производстве зависит от обоснованной разработки и внедрения прогрессивных технологических норм их расхода. Для этого проверяется действующая система нормирования расхода материалов на производство, выясняется, какие службы осуществляют нормирования, какие нормы используются на предприятии, в каком состоянии находится нормативная технологическая документация, соответствие применяемых норм достигнутому уровню организации и технологии производства, удельный вес полезного использования сырья и материалов. Особое внимание уделяется обоснованности разработки индивидуальных норм расхода материалов для определенных видов изделий из учетом конкретных особенностей работы данного предприятия или цеха. Путем сравнения действующих индивидуальных норм на предприятии со среднеотраслевыми нормами или действующим нормам на аналогичных предприятиях выявляются отклонения, характеризующие прогрессивность и эффективность этих норм. Проверке подлежат нормы, предусматривающие значительные расходы сырья и материалов на деталь, узел, изделие по сравнению с сопоставлений. Ревизор проверяет групповые нормы расхода сырья и материалов,

которые разработаны для группы предприятий, выпускающих однородную продукцию в одинаковых условиях. При этом обращается внимание на своевременность внедрения на предприятии разработанных норм, а также на их прогрессивность по сравнению с ранее действующими нормами на предприятии и достигнутым уровнем организации и технологии производства. Практика контрольно-ревизионной работы показывает, что на отдельных машиностроительных заводах имеют место различия между подетально, специфическими нормами и утвержденными сводными нормами расхода материалов. Особенно внимательно нужно проверить возможность применения завышенных норм расхода сырья и материалов, приводят к необоснованному списанию сырья и материалов, созданию неучтенных резервов для воровства или покрытие потерь и бесхозяйственности за счет производства. Завышенные нормы расхода сырья и материалов, как правило, является результатом применения опытно-статистических норм вместо расчетно-технических, использование устаревших норм, установление норм на базе фактических расходов прошлых лет с включением в них непроизводительных расходов, брака, порчи, недостач и потерь материалов. В условиях рыночной экономики должен проводиться периодический пересмотр норм расходов. Поэтому экономию материальных затрат от внедрения достижений науки и техники, новой технологии, рационализаторских предложений необходимо сопоставлять с просмотром действующих норм. Эффективным методом выявления завышенных норм является сопоставление действующих норм на предприятии, ревизуемого нормам расходов за прошлые годы, с фактическим расходованием сырья и материалов за ряд предыдущих лет, с действующими нормами и фактическими затратами материалов на родственных предприятиях. Положительные результаты при проверке норм расходов дает контрольный запуск сырья и материалов в производство или контрольный раскрой материалов. При осуществлении этого контроля необходимо знать, что на отдельных предприятиях разрешается завышения припусков на обработку, завышение возможных потерь, а в итоге - неправильное определение норм расхода. В процессе ревизии необходимо выяснить правильность расчета и обоснования норм расхода сырья, основных и вспомогательных материалов в соответствии с существующими методами, формулами, отраслевыми инструкциями, нормативами. Для проверки нормирования расходов и использования материальных ценностей в производстве целесообразно привлекать данные отделов нормирования сырья и материалов, бюро материальных нормативов технического отдела и отдела главного технолога. Проверку фактического использования сырья и материалов в производстве целесообразно проводить в двух основных направлениях: использование и хранение сырья и материалов в заготовительных и пидготовлювальних цехах (кузнечно-прессовых, штамповальных, закройного и т.п.); использования и сохранения деталей, заготовок и других полуфабрикатов в основных технологических цехах (механичнообробних, механичнозбирних, швейных, консервных, перерабатывающих и т.п.). Такую проверку использования материалов в производстве нужно начинать с изучения общих фактических показателей по сравнению с нормативными в целом по

предприятию, отдельным цехам и производственным участкам (производственные отчеты цехов о расходах сырья и материалов на производство), отдельных видах изделий (калькуляция себестоимости важных видов изделий, реестры аналитического учета затрат на производство по этим видам продукции), отдельных видах сырья и материалов (балансы сырья, производственные отчеты цехов о расходах сырья и материалов, реестры аналитического учета, лимитно-заборные карты, акты и карты раскроя материалов и т.п.). Все эти показатели проверяются во взаимной связи по данным первичных документов, учетных регистров и форм отчетности. В процессе ревизии отдельно оказываются количественные отклонения фактического расходования сырья и материалов от установленных норм. Проверкой использования сырья и материалов в производстве исследуются количественные отклонения (экономия или перерасход) расхода материалов на единицу отдельных видов продукции и общий выпуск. Многие виды искусственных материалов, деталей и полуфабрикатов не имеют отходов в производстве, а фактические расходы должны соответствовать нормативу. Любое отклонение от норм должно быть изучено с выявлением причин и виновных лиц. Ревизор сравнивает нормативные и фактические коэффициенты использования отдельных видов сырья и материалов или коэффициенты выхода каждого вида продукции, устанавливает факты значительного перерасхода или экономии материальных ценностей и выясняет их причины. Перерасхода сырья и материалов иногда является результатом списания недостач, потерь, порчи и брака на расходы по изготовлению продукции; возможных случаев неполного оприходования продукции, выпускаемой краж продукции, сырья и материалов. Значительная экономия при расходовании материальных ценностей на производство продукции может указывать на наличие завышенных норм расхода, несвоевременный пересмотр норм, создание неучтенных излишков сырья и материалов в цехах и на складах.

В процессе изучения производственных отчетов цехов, проверки расхода сырья и материалов, документов периодических инвентаризаций незавершенного производства и первичных расходных документов выявляются факты списания материальных ценностей на производство по завышенным нормам, превышающих фактическое расходование. Систематическое отсутствие отклонений в производственных отчетах заготовительных цехов между нормативными и фактическими затратами сырья и материалов на изготовление продукции может свидетельствовать о применении завышенных норм и списание материальных ценностей не по фактическим расходам, а по нормам. Исследование сущности причин экономии или перерасхода сырья и материалов, сопоставление фактического расходования их за период, ревизуемого с фактическими затратами на родственных предприятиях позволяют установить случаи нарушений и бесхозяйственности. Необходимо сопоставить действующие утверждены нормы расхода сырья и материалов на изготовление продукции, которые есть в производственно-техническом отделе, нормам, указанным в картах раскроя материалов и других первичных документах, в калькуляции себестоимости отдельных изделий, в производственных отчетах цехов

и т. При обнаружении расхождений необходимо установить причины, виновные и требовать от них объяснений. Необходимо иметь в виду, что в производственных отчетах, картах раскроя и других документах могут проставляться завышенные нормы по сравнению с действующими для искусственного снижения размера перерасхода материальных ценностей на предприятии. Проверке подлежит правильность применения норм в зависимости от типа и размеров выпускаемых изделий. Одновременно сопоставляется количество полученных комплектов заготовок определенных видов изделий по типам, размерам, ростом и т.д. с соответствующими параметрами изготовленной и оприходованной продукции, обращая внимание остатки незавершенного производства. Фактическое списание сырья и материалов на изготовление отдельных видов продукции сопоставляется с теми видами, марками, артикулами и сортами материальных ценностей, предусмотренных стандартами и техническими условиями. Важным условием снижения себестоимости продукции, увеличение прибыли и отчислений в бюджет является рациональное и экономное использование сырья и материалов, надлежащая организация учета материальных затрат. Для этого во время ревизии сначала необходимо проанализировать использование сырья и материалов по производственным единицами, цехами, видами продукции. Это даст возможность проверить использование сырья и материалов в целом по производственному предприятию. Для проверки эффективности использования сырья и материалов на производстве ревизор может сделать расчеты для определения соответствующего коэффициента использования этих материальных ценностей. Это даст возможность определить степень использования сырья и материалов и вычислить отношение полезного их расходования в норму расходования этих материальных ценностей, установленной на предприятии. Например, коэффициент затрат можно определить отношением нормы расхода сырья и материалов на единицу продукции к полезному их расходования. Кроме того, применяя соответствующие коэффициенты проверяют степень использования сырья и материалов в производстве. Для этого используют расчетно-аналитические приемы контроля, дают возможность определить отношение полезного расхода сырья и материалов до нормы их расходования, установленной на производство единицы продукции. На предприятиях легкой промышленности важно применять коэффициент раскроя. Этот коэффициент определяется как отношение массы всех видов заготовок (например, ткани), полученные при раскрое из исходного материала, к сырью, которая использована на производство продукции. Важное значение имеет также определение коэффициента расходования сырья, достигается с помощью отношения нормы расхода сырья и материалов, установленной на производство единицы продукции, к полезному их расходования. Для проверки обоснованности определения исходной потребности материалов на объем выпуска продукции необходимо рассчитать выход продукции с помощью расчета отношение количества произведенной продукции количеству фактически израсходованного сырья и материалов (например, выход хлеба из муки с учетом его влажности, ткани из пряжи, сахара из сахарной свеклы) . Это осуществляется вычетом

количества удержанной полезного вещества с исходной массы сырья и отношение ее к общему количеству, содержащегося в затраченной сырье. Для проверки этих показателей эффективности использования сырья и материалов в производстве используются документальная, учетная, оперативная и статистическая информация. В частности, используется информация аналитического учета издержек производства (по дебету счета 23 "Производство" статья "Сырье и материалы", лимитно-заборные карты, требования накладные, калькуляции себестоимости производства той или иной продукции, отчеты об использовании сырья и материалов, объяснения должностных лиц о причины перерасхода этих ценностей. Для этих расчетов коэффициентов используют отчетность о себестоимости продукции. Если при ревизии обнаружены перерасхода сырья и материалов, ревизор должен выяснить причины этих перерасходов и определить факторы, которые привели к указанным перерасхода сырья и материалов. Для выявления необоснованно и неправильно списанных материальных ценностей на производство практикуют инвентаризацию остатков незавершенного производства с участием членов ревизионной бригады и специалистов. Изучение документов и периодических инвентаризаций остатков незавершенного производства, сырья, материалов на складах позволяет раскрывать необоснованное и незаконное списание установленных недостатков сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции за счет основного производства, в то время как они фактически образовались в результате неучтенного брака, краж и порчи, неполного поступления на предприятие сырья и невыявленных недостатков из поставщиков, выработки неучтенной продукции. Достоверность и обоснованность списания по документам фактических затрат сырья и материалов на производство могут быть установлены с помощью производственных экспериментов. Для проведения производственного эксперимента необходимо выбирать виды продукции, которые производятся, потраченные сырье и материалы, по которым имеются значительные отклонения фактических затрат от нормативных, признаки списания расходов не по фактическому расходованию, а по завышенным нормам, занимают большой удельный вес при общем выпуске продукции и расходе сырья и материалов на производство. Методы ревизии использования материалов на производстве применяют с учетом принятых на предприятии методов оперативного контроля: партионного, инвентарного, сигнального документирования. При партионном методе учета и оперативном контроле использования сырья и материалов на производство продукции можно проверить перерасхода или экономии их по каждой розкройной картой, актом раскроя и другими документами в разрезе видов изделий конкретно у каждого рабочего-закройщика, штамповщика т. Кроме того, исследуется достоверность этих расходных документов, своевременность и полнота оформления документами всех отпущенных в производство материалов, правильность заполнения всех реквизитов. Неожиданной проверкой в начале смены можно оперативно обнаружить на рабочих местах оформленные партии материалов, причины такого положения и виновных лиц. Одновременно проводится сопоставление рабочих лекал, пресс-форм моделей штампов с эталонами. Если они

применяются на рабочих местах в уменьшенных размерах по сравнению с эталонами и образцами, значит имеют место небольшие расходы материалов в производстве деталей и заготовок и завышенное его списания по документам. На складах цехов необходимо обратить внимание на систему контроля сохранности и учета материалов и их отпуск на рабочие места, а также оформления заготовок, поступающих. Практика показывает, что допускаются случаи отпуска материалов низкого качества на рабочие места с оформлением документов на более качественные материалы, бездокументального отпуска материалов на рабочие места, неправильного оформления заданий на выполнение работ, размеров и фасонов изготавливаемых деталей, а соответственно, и количества израсходованных материалов ; указания расхода материалов в расходных документах не по фактам расходования, а на уровне завышенных норм и тому подобное. Это приводит к излишнему списанию материалов, изготовлению неучтенных деталей и полуфабрикатов, а впоследствии - и готовой продукции. При выявлении таких случаев нужно проводить технологическую экспертизу, контрольный раскрой материалов, инвентаризацию материалов и заготовок; практиковать сопоставление списываемой и имеющихся на складах материалов, оформленных документами, с фактическим наличием материалов на рабочих местах; типов и размеров заготовок и деталей, указанных в документах, с фактически выполненными, находящимися на рабочих местах, на складах, и использованных для изготовления готовой продукции. Результаты проверок оформляются промежуточными актами с добавлением письменных объяснений виновных лиц.

При условии применения инвентарного метода контроля на предприятии особенно необходимо исследовать документы, если:

- Отпущены со складов материалы в цеха механически списывались на затраты производства;
- Не выявлялись реальные отклонения от норм;
- Не анализировались их причины и виновные лица;
- Не проводили в установленные сроки инвентаризацию остатков незавершенного производства с отображением результатов их в учете;
- Не велся точный количественный учет материалов в цехах и движение полуфабрикатов в производстве.

Результаты расходования (перерасхода, экономия) изучаются за каждый месяц. По важнейшим видам израсходованных сырья и материалов на основе данных ежемесячных производственных отчетов цехов целесообразно составлять накопительную ведомость. Перерасхода сырья и материалов на изготовление продукции необходимо проверять по отдельным сигнальными документами: актами, картами замены материалов, требованиями и т.

Для наиболее системного изложения результатов в акте ревизии перерасхода определенных видов материалов можно обобщить и сгруппировать по причинам их возникновения (отклонение

от установленной технологии производства, неисправности и неточности наладки оборудования, замены материалов из-за отсутствия необходимого профиля на складах, неучтенного брака, кражи), отдельными видами продукции, местам возникновения перерасхода и виновных лиц.

Ревизией использования сырья и материалов выясняют внедрение на предприятии передовых методов организации и технологии производства и труда, способствующих рациональному и бережному их расходованию и снижению норм расходов. Проверка использования материальных ценностей в заготовительных цехах проводится во взаимосвязи с проверкой последующего использования деталей и полуфабрикатов в основных производственных цехах. Одновременно сопоставляется количество изготовленных в заготовительных цехах деталей и полуфабрикатов (по видам, моделям, фасонам, сортам, маркам, типоразмерам, ростом и т.д.) с переданными деталями и полуфабрикатами в основные цеха и с количеством выпущенной продукции. По маршрутным листам или сведениям можно проверить прохождение деталей и полуфабрикатов через отдельные стадии технологического процесса, выяснить порчи и недостаток заготовок, выявить различия в ассортименте деталей и заготовок с фактическим выпуском продукции сдается на склад по соответствующим документам (приказами, накладными, сдаточными сведениям). Нужно иметь в виду возможность неучтенной замены забракованных изделий в цехах основного производства за счет заготовительных цехов без оформления документами. Кроме количественного перерасхода сырья и материалов при их использовании в производстве могут иметь место и стоимостные отклонения от норм. Стоимостные перерасходы сырья, материалов и полуфабрикатов образуются в результате повышения цен, замены предусмотренных технологий производства материалов более дорогими, необоснованным списанием сумм недостач и непроизводственных потерь на себестоимость материальных ценностей, используемых в производстве путем составления разного рода актов, необоснованных бухгалтерских справок и проведение незаконных внесистемных записей. Иногда такие списания материальных ценностей и остатков незавершенного производства относят к накладным расходам, приводящие к сокрытию перерасхода. Ревизор проверяет также отходы, которые получают при обработке сырья и материалов, правильность их учета, использования и реализации.

## **8.6. Контроль и ревизия МБП**

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) выделены в отдельную группу запасов, учет которых ведется на счете 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы". К ним относятся предметы, используемые в течение периода, не превышающего один год, или в течение нормального операционного цикла (если он больше года). Износ этих малоценных и быстроизнашивающихся предметов не начисляется, а их стоимость при передаче в эксплуатацию списывается с баланса с дальнейшей организацией оперативного количественного учета таких

предметов. Но кроме оборотных МБП, необратимые малоценные предметы в бухгалтерском учете учитываются на счете 112 "Малоценные необоротные материальные активы", по которым начисляется износ. Итак, те активы, учитываемые в составе малоценных и быстроизнашивающихся предметов разделены на две группы: оборотные и необоротные, которые в балансе отражаются в различных разделах.

Во время ревизии нужно осуществлять проверку сохранности, поступления и использования малоценных и быстроизнашивающихся предметов по отдельным их группами и видами.

Одной из важных задач ревизии является проверка сохранности малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Сохранение этих ценностей зависит от организации материальной ответственности и условий хранения ценностей, соблюдения положений их оценки, учета получения и списания ценностей, организации ежедневного контроля за наличием ценностей. При проведении ревизии предприятий хранения МБП, правильность их использования по каждому объекту проверяют исследованием фактического наличия ценностей в местах хранения и эксплуатации. Кроме того, в процессе ревизии проверяют обоснованность норм выдачи МБП, соблюдения правил эксплуатации спецодежды и спецобуви, производственного инвентаря и мебели.

Хранение малоценных и быстроизнашивающихся предметов проверяют также и при проведении их инвентаризации. Проверка МБП осуществляется по местам хранения и материально ответственными лицами. МБП, находящихся в эксплуатации на предприятиях, инвентаризируются отдельно от ценностей и предметов, находящихся в запасе. Правильность вывода результатов инвентаризации МБП по материально ответственным лицам проверяют при ревизии по данным сравнительных сведений, по наименованиям каждого вида ценностей. Хранение МБП, производственного инвентаря проверяется ревизором в местах их хранения (складах предприятий) и в местах их эксплуатации. При этом устанавливают своевременность и полноту оприходования на складе этих ценностей, их маркировку, проставление штампа предприятия, краской, незмываемая на спецодежде и спецобуви в момент принятия этих ценностей завскладом. При проверке сохранности и использования производственного инвентаря устанавливают, каждому инвентарному объекту присвоен соответствующий номер.

При проверке операций выбытия из комнаты МБП производственного инвентаря и данных накладных на отпуск этих ценностей соответствующим рабочим, сопоставляют с данными аналитического учета по счету 22 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы". А необратимые малоценные предметы числящихся на счете 112 "Малоценные необоротные материальные активы".

При ревизии обнаруживают или утверждена руководителем комиссия для осуществления оперативного контроля за хранением малоценных ценностей на предприятии.

Правильность списания МБП проверяется по данным актов. Акты проверяют с точки зрения правильности их оформления, рассмотрения руководителем предприятия с целью выявления работников, по вине которых было допущено бой, порчу или потерю приборов.

Одной из условий документальной проверки операций данных ценностей в процессе ревизии является контроль движения ценностей и правильности их списания в соответствии с той оценки, которая принята при их оприходовании. В связи с тем, что МБП подобных наименований учитывается по средним ценам, необходимо проверить правильность определения их цен при оприходовании и выбытии (списании) указанных ценностей. Они должны быть едины для всех типов и категорий цехов. Кроме того, проверяют правильность отражения в учете на счете "МБП" (на складе) и отдельно в аналитическом учете сумм отклонений средних цен закупочных. Также нужно проверить правильность ведения учета в местах хранения ценностей на карточках кладовщика и сопоставить эти данные с аналитическим учетом в бухгалтерии. Затем проверяют полноту и своевременность оприходования ценностей, обоснование списания их, правильность начисления износа МБП.

## **ЛЕКЦИЯ 9. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ПРОИЗВОДСТВОМ, СЕБЕСТОИМОСТЬЮ И РЕАЛИЗАЦИЕЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

### **9.1. Задачи, объекты, источники информации и методические приемы ревизии**

Контроль за формированием себестоимости продукции, отнесением затрат на производство - одна из важнейших участков ревизионной работы. Себестоимость продукции является весомым показателем оценки качества работы предприятия, от обоснованности ее определения зависят правильность, объективность оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности. Поэтому основные задачи ревизии - это:

1) установить имеющиеся нарушения в достоверности определения затрат на производство и себестоимости продукции, работ и услуг, методики их учетного процесса;

2) разработать меры воздействия для их ликвидации, внесение соответствующих корректив, привлечения к ответственности виновных должностных лиц. Объекты ревизии, источники ее информации и методические приемы ревизии с производства, себестоимости и реализации продукции приведены на рисунке 9.1.



**Рис. 9.1. Організаційна модель контролю і ревізії виробництва, реалізації та собівартості промислової продукції**

Источники информации для контроля себестоимости продукции, выполненных услуг и работ:

а) первичные документы: лимитные карты, сведения, накладные, акты, материальные требования на отпуск материальных ценностей для производственной деятельности структурным подразделениям предприятия; расчетно-платежные ведомости по оплате труда работников, ведомости распределения трудозатрат и расходов на оплату труда работников предприятия; авансовые отчеты подотчетных лиц, счета-фактуры, акты о полученных услугах от других предприятий и т. п. ;

б) учетные регистры из аналитического и текущего синтетического бухгалтерского учета (карточки аналитического учета в разрезе объектов расходов, групповальные сведения по видам затрат, журнал 5, 5А, Главная книга по счетам 80, 81, 82, 83, 84, 85, 23, 26, 25, 24, 90, 91);

в) нормативные, плановые калькуляции, расчеты к ним, смета на общепроизводственные и общехозяйственные расходы, статистическая отчетность по отдельным показателям годового отчета;

г) данные налогового учета о валовых затратах на производство.

Основные нормативные акты, которыми руководствуется ревизор при осуществлении контроля:

- Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», утвержденный постановлением КМУ от 16.07.99 № 996-XIV, с изменениями и дополнениями;

• П (С) БУ 16 "Расходы"; • Закон Украины «О налогообложении прибыли» от 22.05.97 № 283/97-ВР, с изменениями и дополнениями. В организации модели, отраженной на вышеприведенном рисунке 9.1., определены все стадии осуществления процедуры контроля.

В этой системе стадий важное значение имеет инвентаризация незавершенного производства, что позволяет выявить возможные приписки фактического выпуска продукции. Кроме того, это позволяет проверить реальный объем производимой продукции. Для этого применяют приемы сопоставления объема продукции с ее поступлением и оприходованием на склад. Для того, чтобы определить, соответствует ли объем продукции значится в учете, фактическому наличию, необходимо во время ревизии рядом с инвентаризацией материалов провести инвентаризацию готовой продукции. Процедуры ее проведения очень схожи с процедурами проведения инвентаризации материалов, что отражено в разделе "Контроль и ревизия операций с товарно-материальными ценностями". Наряду с инвентаризацией при ревизии осуществляется ревизионное обследование организации производства, обеспеченность цехов необходимыми инструментами, материалами. Это обследование позволяет выявить лишнее и неиспользованное оборудование, проверить, как ведется учет выработки полуфабрикатов и готовой продукции на рабочих местах с целью предупреждения выпуска неучетному продукции, возможных краж и злоупотреблений. Осуществляется также проверка технической документации: типовых технологических инструкций и основных технологических процессов производства, маршрутных технологических карт, рецептуры, номенклатуры сырья и материалов, норм их расходования. Такая проверка осуществляется для обеспеченности технологической документацией всего технологического процесса. На основании технологических карт проверяют соблюдение установленной технологии изготовления продукции, соответствие технологической документации изготавливаемой, установленным стандартам и технологическим условиям. Затем проверяют правильность расчета коэффициента использования производственной мощности, его динамику по сравнению с прошлым годом и аналогичными показателями на родственных предприятиях. Особое внимание во время ревизии уделяют проверке показателей фактического выпуска продукции и методам сравнения операции по кредиту счета 23 "Основное производство" и дебету счета 26 "Готовая продукция". Остатки в регистрах аналитического учета по этим счетам сравниваются с данными поступления готовой продукции на склад, сведениями выпуска продукции и первичными документами. Возможны случаи, когда оплачена продукция покупателями в текущем месяце еще не завершена производством и доработка ее будет осуществляться еще в будущем месяце. Для выявления таких фактов ревизор проверяет наряды на выполненные работы и проводит инвентаризацию как незавершенного производства, так и остатков готовой продукции на складе. Кроме этого, для подтверждения фактов приписок используют претензионные материалы и переписка с покупателями, дает возможность выявить включения в реализацию продукции, еще либо не изготовлена, или находится в стадии

незавершенного производства. Производство и полноту оприходования продукции проверяют во взаимосвязи с ревизией операций с ее отгрузки и реализации покупателям и расчетов с ними. Сопоставление данных о выпуске продукции данным ее отгрузки и реализации покупателям нужно осуществлять с учетом остатков незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе.

## 9.2. Контроль и ревизия расходов производства по элементам затрат и калькуляционным статьям

Согласно условиям рыночной экономики и действующего законодательства, предприятия самостоятельно определяют объемы и сроки выпуска видов продукции с целью выполнения обязательств и задач по поставкам продукции и товаров народного потребления в соответствии с заключенных договоров. Отсюда, основными задачами ревизии себестоимости готовой продукции являются: проверка издержек производства по элементам и калькуляционным статьям; проверка соблюдения норм расхода материалов и выпуска готовой продукции; правильность определения остатка незавершенного производства; выявление внутренних ресурсов увеличения объема выпуска продукции и повышение ее качества; соблюдение ритмичности выпуска продукции. В этих случаях источниками ревизии будут: первичные документы по движению готовой продукции (накладные, приемо-сдаточные акты, акты о браке, плановые и отчетные калькуляции), калькуляции себестоимости продукции, сметы расходов; договоры о поставках продукции; рекламации, государственные стандарты; технико-производственные отчеты, акты инвентаризации незавершенного производства; регистры бухгалтерского учета; статистическая, бухгалтерская и оперативная отчетность; данные налогового учета и отчетности. Проверку себестоимости готовой продукции целесообразно проводить в такой последовательности: сначала проверяют формирования издержек производства по элементам; правильность и обоснованность смет по отдельным видам расходов; правильность составления калькуляции себестоимости продукции по статьям затрат; исследуют пути ее снижения. Ревизор должен проследить за тем, чтобы исходная база - себестоимость планируемого объема товарной продукции, - была "очищена" от непродуктивных расходов и неоправданных перерасходов в базовом году. Расходы по экономическим элементам включают материальные затраты (за исключением обратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальное страхование и в Пенсионный фонд, амортизацию основных средств и других расходов. Целью проверки калькуляции себестоимости продукции является проверка правильности отнесения затрат на производство и реализацию продукции, так как себестоимость продукции - один из основных оценочных показателей, определяющих качество работы предприятия. Величина себестоимости (рост и снижение ее) влияет на формирование прибыли и рентабельности, и следовательно, на платежи в бюджет и выплату дивидендов собственникам. Основными источниками информации для ревизии служат

первичная документация и бухгалтерские записи на счетах 23 "Производство", 24 "Брак в производстве", 25 "Полуфабрикаты", 39 "Расходы будущих периодов", 90 "Себестоимость реализации", 91 "Общепроизводственные расходы" на счетах 8-го класса. Для обеспечения учета затрат основного производства они группируются по видам произведенной продукции на счете 23. Этот счет по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных процессов, относительно баланса - активный. Как показала практика, при проверке калькуляции себестоимости продукции ревизору необходимо учитывать принципиальную особенность включения затрат в себестоимость только того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты. Расходы, по которым невозможно точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, включаются в себестоимость продукции в сметно-нормализованном порядке. Учет затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в себестоимость, базируется на первичной документации, составленной в установленном порядке, которой оформляются все операции по выпуску продукции. Первичные документы должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа (формы); код формы; дату составления; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.

При проведении ревизии расходов производства ревизору необходимо руководствоваться П (С) БУ 16 "Расходы". Расходы признаются расходами определенного периода одновременно с признанием дохода, для получения которого они осуществлены. То есть расходы визнаются исходя из принципа соответствия доходов и расходов (например, материальные затраты, затраты на оплату труда и другие расходы, составляют себестоимость продукции, признаются в качестве расходов в момент видоображения дохода от реализации продукции). Расходы, которые невозможно прямо связать с доходом определенного периода, отражаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были осуществлены. Одним обязательным условием признания расходов, как и других активов или обязательств, является их достоверная оценка. Следует отметить, что не признаются расходами и не включаются в отчет о финансовых результатах: погашение полученных займов; предварительная (авансовая) оплата запасов, работ и услуг; платежи по договорам комиссии, агентским соглашениям и другим аналогичным договорам в пользу комитента или принципала; расходы, которые отражаются уменьшением собственного капитала в соответствии с Положениями (стандартами) бухгалтерского учета; другие уменьшения активов или увеличения обязательств, которые не соответствуют признакам, приведенным в пункте б П (С) БУ 16. По действующему законодательству, для учета расходов в Плане счетов предусмотрены счета класса 8 "Расходы по элементам" и счета класса 9 "Расходы деятельности". Элементы затрат - это совокупность экономически однородных операций. Согласно Инструкции по применению Плана счетов на счетах класса 8 предусмотрено отражать расходы по элементам

так Расходы операционной деятельности: Счет 80 "Материальные расходы"; Счет 81 "Расходы на оплату труда"; Счет 82 "Отчисления на социальные мероприятия"; Счет 83 "Амортизация"; Счет 84 "Прочие операционные расходы". Расходы, связанные с инвестиционной и финансовой деятельностью, а также расходы от чрезвычайных событий: Счет 85 "Прочие расходы". Такая группировка затрат по элементам позволяет осуществить контроль за формированием структурой и динамикой этих затрат по видам. Ревизор должен знать, что в себестоимость продукции предприятия включаются затраты, связанные с использованием в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и других затрат на ее производство и реализацию. В частности: расходы на подготовку и освоение производства; расходы, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией, изготовлением и испытанием моделей и образцов, организацией выставок, конкурсов, выплатой авторских вознаграждений и др. ; расходы, связанные с обслуживанием производственного процесса; расходы на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с управлением производством; выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за отработанное время и очередных и дополнительных отпусков, оплата рабочего времени за выполнение государственных обязанностей и др. ; отчисления на государственное социальное страхование и в пенсионный фонд от расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции; платежи по обязательному страхованию имущества предприятия, учитывается в составе основных средств; затраты на воспроизводство основных средств, включаемых в себестоимость продукции в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов; амортизация нематериальных активов. Вместе с тем, в себестоимость продукции включаются: потери от брака, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли и сверх норм, если виновник не установлен. В себестоимость продукции не включаются расходы и потери, которые относятся за счет прибылей и убытков: расходы по аннулированным производственным заказам, судебные расходы и арбитражные сборы, штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, убытки от списания безнадежных долгов и др. Определенная часть расходов, связанных с производственной деятельностью, погашается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия: расходы на финансирование научно-исследовательских, опытно-конструкторских, проектных и технологических работ, расходы, связанные с выпуском и реализацией акций, облигаций и других ценных бумаг. Основными задачами ревизора по проверке учета затрат на производство являются: своевременность, полнота и достоверность отражения фактических затрат на производство и сбыт продукции, правильность калькулирования

фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции, четкий контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Соответствии с этими задачами контроль учета затрат на производство осуществляется по следующим аспектам:- По себестоимости (прямые и накладные (косвенные));- По видам продукции, работ и услуг;- По месту возникновения затрат (производствами, цехами, участками и т.п.);- По видам расходов (элементам и статьям расходов). Прямые - те, что на основе первичных документов можно отнести на затраты определенного вида продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата рабочих и др.) Это расходы, обусловленные технологическим процессом производства. Во время ревизии ведения учета и распределения прямых расходов анализируются данные, содержащиеся в таких документах: ведомости распределения расходов материалов по направлению производственных затрат; ведомости распределения начисления зарплаты по счетам и шифрам затрат; расчет износа основных средств, нематериальных активов. Накладные, или косвенные расходы одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции (освещение, отопление, работа машин и устатку-ванна и др.) Их включают в расходы при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения. Это общепроизводственные расходы, то есть расходы на организацию управления производством, списываются на себестоимость пропорционально какой-либо базе распределения. Расходы от объема производства подразделяются на переменные и условно-постоянные. Переменные затраты зависят от объема производства (материалы, оплата труда и т.д.). Условно-постоянные, как правило, не меняются и в основном не зависят от объема производства (амортизация). При ревизии правильности формирования себестоимости ревизор должен прежде всего исследовать данные в форме № 2 "Отчет о финансовых результатах", Главной книги и первичных документах, являющихся основанием для записей на счетах бухгалтерского учета и занесения в учетные регистры. Уже отмечалось, что формирование себестоимости готовой продукции в учете отражается по дебету счета 23 "Производство". Поэтому, проводя проверку, ревизор должен обратить внимание на записи на счетах, корреспондируют по кредиту со счетами затрат, прежде всего счетом 20 "Производственные запас". Материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты имеют в издержках производства большой удельный вес. Поэтому экономия или перерасход их по сравнению с установленными нормами повлияет на себестоимость продукции. В связи с этим важно действенный контроль за правильным использованием материалов в производстве. Необходима такая организация учета, при которой фактические затраты можно было бы сопоставлять с установленными нормами непрерывно, оперативно выявлять отклонения от установленных норм в процессе изготовления продукции.

Немаловажное значение при организации учета материалов имеет порядок списания материалов в производство. П (С) БУ 9 "Запасы" предполагает возможность выбора предприятием порядка списания материалов. Оценка запасов может проводиться по следующим методам: по

себестоимости первых по времени поступления запасов (FIFO); по средневзвешенной себестоимости; по ценам продажи; нормативных расходов; по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов. В соответствии с законодательством предприятие может выбирать одну из двух систем учета: постоянную, периодическую. Выбор системы должен быть обусловлен в приказе об учетной политике. При применении периодической системы учета поступления и выбытия запасов их остатки при составлении отчетности группируются на определенную дату (месяц, квартал, год). Постоянная система учета поступления и выбытия запасов характеризуется тем, что учет за движением и остатками запасов отражается по состоянию на конец рабочего дня. Эта система является более точной, поскольку предоставляет оперативную информацию. Однако ее недостатком является большая трудоемкость. Используя один метод оценки запасов при применении двух систем учета, получают разные суммы отпущенных в производство запасов и их остатки. Этот факт объясняется разницей во времени отображения оценки запасов. Средняя себестоимость материалов определяется путем деления стоимости материалов имеющихся на складе на начало месяца и поступивших за месяц, на количество единиц этих материалов или через расчет сумм и процентов транспортно-заготовительных расходов и отклонений фактической себестоимости от плановых цен. Метод FIFO предполагает списание материалов на затраты по фактической себестоимости приобретения в хронологическом поступлении партий материалов. В этом случае учет материалов должен вестись в разрезе партий, поступающих. Метод основан на том, что себестоимость материалов, приобретенных в первую очередь, должна быть отнесена к материалам, списанным в первую очередь. Поскольку в фактическую себестоимость материалов наряду с их стоимостью по ценам приобретения (без НДС) входят транспортно-заготовительные расходы, необходимо обратить внимание, отнесены в стоимость материалов пошлины, комиссионные вознаграждения, выплаченные снабженческой и внешнеэкономической организациям; услуги товарным биржам, включая брокерские услуги; сторонним организациям по доставке и хранению материальных ценностей. В практике чаще всего встречаются факты, когда в себестоимость продукции включаются материалы, переданные в производственные подразделения (цеха, участка, бригады), но фактически не израсходованных в производстве; или на расходы основной деятельности относятся материалы, использованные при проведении строительных и ремонтных работ на объектах социально-культурной сферы, которые должны быть списаны за счет прибыли, остающейся в распоряжении фирмы, или на других объектах, которые должны быть профинансированы за счет соответствующих источников. Наряду с материальными затратами, о которых речь шла выше, значительный удельный вес в себестоимости занимают расходы на оплату труда, достигающие в некоторых отраслях материального производства 1/3 всех затрат на производство. Поэтому правильности отнесения на себестоимость этого вида расходов ревизор также должен уделить внимание. Причем необходимо учитывать, что расходы на оплату труда отражаются в себестоимости продукции так же, как и

материальные затраты, то есть по местам их возникновения. Как правило, затраты на оплату труда состоят из выплат за отработанное время или объем выпускаемой продукции и стимулирующих выплат. Как показывает практика, довольно часто в расходы основного производства включают расходы по оплате труда работников, занятых другими видами деятельности (строительство, социально-культурное обслуживание и т.п.). Это проверяется сверкой данных по кредиту счета 66 "Расчеты по оплате труда" в части, списанной на производственные счета и данных по итогу всеобщего сведения на оплату труда в части ее начисления. Данные по итогу всеобщего сведения во всех случаях должны быть больше, чем данные по дебету счетов учета производственных затрат. В тех случаях, когда при проверке в некоторых организациях транспорта (морского, речного, автомобильного, авиационного) и связи работникам предоставляют различные доплаты, связанные с условиями труда и разъездным характером работы, за выполнение в рейсах дополнительных работ, должны входить в фонд оплаты труда с соответствующими начислениями. Для этого ревизор сверяет данные по кредиту счета 66 "Расчеты по оплате труда" и дебету счета 23 "Производство". Если выяснится, что такие выплаты отнесены на себестоимость продукции, ревизор определяет сумму завышения себестоимости продукции, а следовательно, и занижение размера налогооблагаемой прибыли. Вспомогательные производства - важное и необходимое звено в деятельности предприятия, так как развитая ремонтная служба, инструментальный цех, налажено транспортное хозяйство, выработка энергии, пара, сжатого воздуха - залог ритмичной и качественной работы всего коллектива предприятия. Документальное оформление расходов здесь практически не отличается от оформления расходов в основном производстве. При этом аналитический учет затрат вспомогательных производств ведут отдельно по каждому виду производства. Ревизор контролирует правильность отнесения расходов по ведомости, открываемой для каждого вспомогательного производства. Определенное количество предприятий учет затрат ведут на счетах класса 9 "Расходы деятельности". Использование счетов этого класса позволяет осуществлять подробный учет затрат. В соответствии с законодательством предприятия также могут использовать счета класса 8 для отображения информации о расходах по элементам. Такой вариант считается оптимальным и на его основе без проблем будет состоять "Отчет о финансовых результатах". В силу тех причин, что вся деятельность предприятия разделяется на чрезвычайную и обычную (которая в свою очередь включает операционную, финансовую и инвестиционную), то Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета расходов по этим видам деятельности. Так, для учета расходов от операционной деятельности используют счета 90 "Себестоимость реализации", 92 "Административные расходы", 93 "Расходы на сбыт" и 94 "Прочие расходы операционной деятельности", для учета расходов инвестиционной деятельности - счет 96 "Потери от участия в капитале", для учета чрезвычайных расходов - одноименный счет 99 т. Для учета основных затрат на производство в Плане счетов назначены такие счета: 23 "Производство" и 91 "Общепроизводственные расходы". Счет 23 предназначен для

обобщения информации о расходах на производство продукции. Для правильного определения производственной себестоимости изготовленной продукции необходим учет незавершенного производства, так как все расходы, отнесенные на дебет счета 23 "Производство", должны быть разделены на: расходы готовой продукции; расходы на продукцию частичной готовности, которая не прошла всех операций изготовления. В современных условиях принято считать, что продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незаконченные работы, не принятые заказчиками, называются незавершенным производством, а затраты, относящиеся к ним, - затратами незавершенного производства. Проверку незавершенного производства ревизору рекомендуется начинать с анализа результатов инвентаризации его остатков. Если соответствующих материалов нет, то ревизору следует организовать такую инвентаризацию силами самих работников фирмы, проверяется. Главными целями инвентаризации, кроме определения фактического наличия полуфабрикатов обработку которых не завершено, и готовой продукции является проверка правильности распределения суммы расходов по видам продукции, данных учета движения полуфабрикатов и деталей, и выявление фактического комплектности незавершенного производства (заделов). Из практики работы известны случаи, когда в незавершенное производство включались материалы, обработку которых не начато, покупные полуфабрикаты, а также окончательно забракованные и неучтенные изделия. Незавершенное производство можно оценивать по фактической себестоимости по оценке готовой продукции, по плановой (нормативной) себестоимости, в размере прямых затрат.

Формальный стиль  
Неформальный стиль  
Предложить исправление  
Отменить изменения  
Помогите нам повысить качество перевода  
Спасибо!  
Предложенный вами текст будет использоваться для улучшения качества машинного перевода. Кроме того, он может быть анонимно показан другим пользователям.  
Предложить перевод  
Закрыть

Nemalovazhnoye znacheniye pri organizatsii ucheta materialov imeyet poryadok spisaniya materialov v proizvodstvo. P (S) BU 9 "Zapasy" predpolagayet mozh-livist' vybora predpriyatiyem poryadka spisaniya materialov. Otsenka zapasov mozhnet provodit'sya po sleduyushchim metodam: po sebestoimosti pervykh po vremeni postupleniya zapasov (FIFO); po srednevzveshennoy sebestoimosti; po tsenam prodazhi; normativnykh raskhodov; po identifikirovannoy sebestoimosti sootvetstvuyushchey yedinitsey zapasov. V sootvetstvii s zakonodatel'stvom predpriyatye mozhnet vybirat' odnu iz dvukh sistem ucheta: postoyannuyu, periodicheskuyu. Vybory sistema dolzhen byt' obusloven v prikaze ob uchetnoy politike. Pri primeneni periodicheskoy sistema ucheta postupleniya i vybytiya zapasov ikh ostatki pri sostavlenii otchetnosti gruppiruyutsya na opredelennuyu datu (mesyats, kvartal, god). Postoyannaya sistema ucheta postupleniya i vybytiya zapasov kharakterizuyetsya tem, chto uchety za dvizheniyem i ostatkami zapasov otrazhayetsya po sostoyaniyu na konets rabochego dnya. Eta sistema yavlyayetsya boleye tochnoy, poskol'ku predostavlyayet operativnuyu informatsiyu. Odnako yeye nedostatkom yavlyayetsya bol'shaya trudoyemkost'. Ispol'zuya odin metod otsenki zapasov pri primeneni dvukh sistem ucheta, poluchayut raznyye summy otklonyeniya v proizvodstvo zapasov i ikh ostatki.

Etot fakt ob"yasnyayetsya raznitsey vo vremeni otobrazheniya otsenki zapasov. Srednyaya sebestoimost' materialov opredelyayetsya putem deleniya stoimosti materialov imeyushchikhsya na sklade na nachalo mesyatsa i postupivshikh za mesyats, na kolichestvo yedinit's etikh materialov ili cherez raschet summ i protsentov transportno-zagotovitel'nykh raskhodov i otkloneniy fakticheskoy sebestoimosti ot planovykh tsen. Metod FIFO predpolagayet spisaniye materialov na zatraty po fakticheskoy sebestoimosti priobreteniya v khronologicheskom postuplenii partiy materialov. V etom sluchaye uchet materialov dolzhen vestis' v razreze partiy, postupayushchikh. Metod osnovan na tom, chto sebestoimost' materialov, priobretennykh v pervuyu ochered', dolzhna byt' otnesena k materialam, spisannym v pervuyu ochered'. Poskol'ku v fakticheskuyu sebestoimost' materialov naryadu s ikh stoimost'yu po tsenam priobreteniya (bez NDS) vkhodyat transportno-zagotovitel'nyye raskhody, neobkhodimo obratit' vnimaniye, otneseny v stoimost' materialov poshliny, komissionnyye voznagrashdeniya, vyplachennyye snabzhencheskoy i vneshneekonomicheskoy organizatsiyam; uslugi tovarnym birzham, vkluchaya brokerskiye uslugi; storonnim organizatsiyam po dostavke i khraneniyu material'nykh tsennostey. V praktike chashche vsego vstrechayutsya fakty, kogda v sebestoimost' produktsii vkluchayutsya materialy, peredannyye v proizvodstvennyye podrazdeleniya (tsekha, uchastka, brigady), no fakticheski ne izraskhodovannykh v proizvodstve; ili na raskhody osnovnoy deyatelnosti otnosyatsya materialy, ispol'zovannyye pri provedenii stroitel'nykh i remontnykh rabot na ob"yektakh sotsial'no-kul'turnoy sfery, kotoryye dolzhny byt' spisany za schet pribyli, ostayushcheysya v rasporyazhenii firmy, ili na drugikh ob"yektakh, kotoryye dolzhny byt' profinansirovany za schet sootvetstvuyushchikh istochnikov. Naryadu s material'nymi zatratami, o kotorykh rech' shla vyshe, znachitel'nyy udel'nyy ves v sebestoimosti zanimayut raskhody na oplatu truda, dosyaga-yut' v nekotorykh otraslyakh material'nogo proizvodstva 1/3 vseh zatrat na proizvodstvo. Poetomu pravil'nosti otneseniya na sebestoimost' etogo vida raskhodov revizor takzhe dolzhen udelit' vnimaniye. Pricem neobkhodimo uchityvat', chto raskhody na oplatu truda otrazhayutsya v sebestoimosti produktsii tak zhe, kak i material'nyye zatraty, to yest' po mestam ikh vozniknoveniya. Kak pravilo, zatraty na oplatu truda sostoyat iz vyplat za otrabotannoye vremya ili ob"yem vypuskayemoy produktsii i stimuliruyushchikh vyplat. Kak pokazyvayet praktika, dovol'no chasto v raskhody osnovnogo proizvodstva vkluchayut raskhody po oplate truda rabotnikov, zanyatykh drugimi vidami deyatelnosti (stroitel'stvo, sotsial'no-kul'turnoye obsluzhivaniye i t.p.). Eto proveryayetsya sverkoj dannykh po kreditu scheta 66 "Raschety po oplate truda" v chasti, spisannoy na proizvodstvennyye scheta i dannykh po itogu vseobshchego svedeniya na oplatu truda v chasti yeye nachisleniya. Dannyye po itogu vseobshchego svedeniya vo vseh sluchayakh dolzhny byt' bol'she, chem dannyye po debetu schetov ucheta proizvodstvennykh zatrat. V tekh sluchayakh, kogda pri proverke v nekotorykh organizatsiyakh transporta (morskogo, rechnogo, avtomobil'nogo, aviatsionnogo) i svyazi rabotnikam predostavlyayut razlichnyye doplaty, svyazannyye s usloviyami truda i raz"yездnym kharakterom raboty, za vypolneniye v reysakh dopolnitel'nykh rabot, dolzhny vkhodit' v fond oplaty truda s sootvetstvuyushchimi nachisleniyami. Dlya etogo revizor sveryayet dannyye po kreditu scheta 66

"Raschety po oplate truda" i debetu scheta 23 "Proizvodstvo". Yesli vyyasnitsya, chto takiye vyplaty otneseny na sebestoimost' produktsii, revizor opredelyayet summu zavysleniya sebestoimosti – duktsii, a sledovatel'no, i zanizheniye razmera nalogooblagayemoy pribyli. Vspomogatel'nyye proizvodstva - vazhnoye i neobkhodimoye zveno v deyatel'nosti predpriyatiya, tak kak razvitaya remontnaya sluzhba, instrumental'nyy tsekh, nalazheno transportnoye khozyaystvo, vyrabotka energii, para, szhatogo vozdukha - zalog ritmichnoy i kachestvennoy raboty vsego kollektiva predpriyatiya. Dokumental'noye oformleniye raskhodov zdes' prakticheski ne otlichayetsya ot oformleniya raskhodov v osnovnom proizvodstve. Pri etom analiticheskiy uchet zatrat vspomogatel'nykh proizvodstv vedut otdel'no po kazhdomu vidu proizvodstva. Revizor kontroliruyet pravil'nost' otneseniya raskhodov po vedomosti, otkryvayushchemsya dlya kazhdogo vspomogatel'nogo proizvodstva. Opredelennoye kolichestvo predpriyatiy uchet zatrat vedut na schetakh klassa 9 "Raskhody deyatel'nosti". Ispol'zovaniye schetov etogo klassa pozvolyayet osushchestvlyat' podrobnyy uchet zatrat. V sootvetstvii s zakonodatel'stvom predpriyatiya takzhe mogut ispol'zovat' scheta klassa 8 dlya otobrazheniya informatsii o raskhodakh po elementam. Takoy variant schitayetsya optimal'nym i na yego osnove bez problem budet sostoyat' "Otchet o finansovykh rezul'tatakh". V silu tekh prichin, chto vsya deyatel'nost' predpriyatiya razdelyayetsya na chrezvychaynuyu i obychnuyu (kotoraya v svoyu ochered' vklyuchayet operatsionnuyu, finansovuyu i investitsionnuyu), to Planom schetov predusmotreny otdel'nyye scheta dlya ucheta raskhodov po etim vidam deyatel'nosti. Tak, dlya ucheta raskhodov ot operatsionnoy deyatel'nosti ispol'zuyut scheta 90 "Sebestoimost' realizatsii", 92 "Administrativnyye raskhody", 93 "Raskhody na sbyt" i 94 "Prochiye raskhody operatsionnoy deyatel'nosti", dlya ucheta raskhodov investitsionnoy deyatel'nosti - schet 96 "Poteri ot uchastiya v kapitale", dlya ucheta chrezvychaynykh raskhodov - odnoimennyy schet 99 t. Dlya ucheta osnovnykh zatrat na proizvodstvo v Plane schetov naznacheny takiye scheta: 23 "Proizvodstvo" i 91 "Obshcheproizvodstvennyye raskhody". Schet 23 prednaznachen dlya obobshcheniya informatsii o raskhodakh na proizvodstvo produktsii. Dlya pravil'nogo opredeleniya proizvodstvennoy sebestoimosti izgotovlennoy produktsii neobkhodim uchet nezavershennogo proizvodstva, tak kak vse raskhody, otnesennyye na debet scheta 23 "Proizvodstvo", dolzhny byt' razdeleny na: raskhody gotovoy produktsii; raskhody na produktsiyu chastichnoy gotovnosti, kotoraya ne proshla vsekh operatsiy izgotovleniya. V sovremennykh usloviyakh prinyato schitat', chto produktsiya, ne proshedshaya vsekh stadiy obrabotki i ne prinyataya otdelom tekhnicheskogo kontrolya, a takzhe nezakonchennyye raboty, ne prinyatyye zakazchikami, nazyvayutsya nezavershennym proizvodstvom, a zatraty, odnosyashchiyesya k nim, - zatratami nezavershennogo proizvodstva. Proverku nezavershennogo proizvodstva revizoru rekomenduyetsya nachinat' s analiza rezul'tatov inventarizatsii yego ostatkov. Yesli sootvetstvuyushchikh materialov net, to revizoru sleduyet organizovat' takuyu inventarizatsiyu silami samikh rabotnikov firmy, proveryayetsya. Glavnymi tselyami inventarizatsii, krome opredeleniya fakticheskogo nalichiya polufabrikatov obrabotku kotorykh ne zaversheno, i gotovoy produktsii yavlyayetsya proverka pravil'nosti raspredeleniya summy raskhodov po vidam produktsii, dannykh ucheta dvizheniya polufabrikatov i

detaley, i vyyavleniye fakticheskogo komplektnosti nezavershennogo proizvodstva (zadelov). Iz praktiki raboty izvestny sluchai, kogda v nezavershennoye proizvodstvo vklyuchalis' materialy, obrabotku kotorykh ne nachato, pokupnyye polufabrikaty, a takzhe okonchatel'no zabrakovannyye i neuchtennyye izdeliya. Nezavershennoye proizvodstvo mozhno otsenivat' po fakticheskoy sebestoimosti po otsenke gotovoy produktsii, po planovoy (normativnoy) sebestoimosti, v razmere pryamykh zatrat. Помогите улучшить Google ПереводчикПрисоединяйтесь к сообществу Google ПереводчикаДосить важливе значення при організації обліку матеріалів має порядок списання матеріалів у виробництво. П(С)БО 9 “Запаси” припускає можливість вибору підприємством порядку списання матеріалів. Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Відповідно до законодавства підприємство може вибрати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість. Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів. Середня собівартість матеріалів визначається шляхом розподілу вартості матеріалів наявних на складі на початок місяця і які надійшли за місяць, на кількість одиниць цих чи матеріалів через розрахунок сум і відсотків транспортно-заготівельних витрат і відхилень фактичної собівартості від планових цін. Метод FIFO припускає списання матеріалів на витрати з фактичної собівартості придбання в хронологічному надходженні партій матеріалів. У цьому випадку облік матеріалів повинний вестися в розрізі партій, що надходять. Метод ґрунтується на тім, що собівартість матеріалів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до матеріалів, списаних у першу чергу.

Оскільки у фактичну собівартість матеріалів поряд з їхньою вартістю за цінами придбання (без ПДВ) входять транспортно-заготівельні витрати, необхідно звернути увагу, чи віднесені у вартість матеріалів мита, комісійні винагороди, виплачені постачальницькій і зовнішньоекономічній організаціям; послуги товарним біржам, включаючи брокерські послуги; стороннім організаціям з доставки і збереження матеріальних цінностей. У практиці найчастіше зустрічаються факти, коли в собівартість продукції включаються матеріали, передані у виробничі підрозділи (цехи, ділянки, бригади), але фактично не витрачені у виробництві; чи на витрати основної діяльності відносяться матеріали, використані при проведенні будівельних і ремонтних

робіт на об'єктах соціально-культурної сфери, що повинні бути списані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні фірми, чи на інших об'єктах, що повинні бути профінансовані за рахунок відповідних джерел.

Поряд з матеріальними витратами, про які мова йшла вище, значну питому вагу в собівартості займають витрати на оплату праці, що досягають у деяких галузях матеріального виробництва 1/3 усіх витрат на виробництво. Тому правильності віднесення на собівартість цього виду витрат ревізор також повинен приділити увагу. Причому необхідно враховувати, що витрати на оплату праці відображають у собівартості продукції так само, як і матеріальні витрати, тобто по місцях їхнього виникнення. Як правило, витрати на оплату праці складаються з виплат за відпрацьований час чи обсяг випущеної продукції і стимулюючих виплат. Як свідчить практика, досить часто у витрати основного виробництва включають витрати з оплати праці працівників, зайнятих іншими видами діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування і т.п.). Це перевіряється звіренням даних по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" у частині, списаної на виробничі рахунки, і даних по підсумку загальної відомості на оплату праці в частині її нарахування. Дані по підсумку загальної відомості у всіх випадках повинні бути більші, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

В тих випадках, коли при перевірці в деяких організаціях транспорту (морського, річкового, автомобільного, авіаційного) і зв'язку працівникам надають різні доплати, пов'язані з умовами праці і різним характером роботи, за виконання в рейсах додаткових робіт, що повинні входити у фонд оплати праці з відповідними нарахуваннями. Для цього ревізор звіряє дані по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" і дебету рахунка 23 "Виробництво". Якщо з'ясується, що такі виплати віднесені на собівартість продукції, ревізор визначає суму завищення собівартості продукції, а отже, і заниження розміру оподаткованого прибутку. Допоміжні виробництва - важлива і необхідна ланка в діяльності підприємства, тому що розвинута ремонтна служба, інструментальний цех, налагоджене транспортне господарство, регулярна подача енергії, пари, стиснутого повітря - запорука ритмічної і якісної роботи всього колективу підприємства. Документальне оформлення витрат тут практично не відрізняється від оформлення витрат в основному виробництві. При цьому аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть окремо по кожному виду виробництва. Ревізор контролює правильність віднесення витрат по відомості, що відкривається для кожного допоміжного виробництва.

Певна кількість підприємств облік витрат ведуть на рахунках класу 9 "Витрати діяльності". Використання рахунків цього класу дозволяє здійснювати докладний облік витрат. Відповідно до законодавства підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий варіант вважається оптимальним і на його основі без проблем складатиметься "Звіт про фінансові результати".

В силу тих причин, що вся діяльність підприємства поділяється на надзвичайну і звичайну (яка в свою чергу включає операційну, фінансову та інвестиційну), то Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку витрат з цих видів діяльності. Так, для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, для обліку надзвичайних витрат – однойменний рахунок 99 тощо.

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено такі рахунки: 23 “Виробництво” і 91 “Загальновиробничі витрати”. Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва, тому що усі витрати, віднесені на дебет рахунка 23 “Виробництво”, повинні бути розподілені на: витрати готової продукції; витрати на продукцію часткової готовності, яка не пройшла всіх операцій виготовлення.

В сучасних умовах прийнято вважати, що продукція, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю, а також незакінчені роботи, не прийняті замовниками, називаються незавершеним виробництвом, а витрати, що відносяться до них, – витратами незавершеного виробництва. Перевірку незавершеного виробництва ревізору рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревізору варто організувати таку інвентаризацію силами самих працівників фірми, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (заділів). З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби. Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат. Dosty' vazhlyve znachennya pry orhanizatsiyi obliku materialiv maye poriyadok spysannya materialiv u vyrobnytstvo. P(S)BO 9 “Zapasy” grupuskaye mozh-lyvist' vyboru pidpryyemstvom poriyadku spysannya materialiv. Otsinka zapasiv mozhe provodytysya za takymy metodamy: za sobivartistyu pershykh za chasom nadkhodzhennya zapasiv (FIFO); za seredn'ozvazhenoyu sobivartistyuu; za tsinamy prodazhu; normatyvnykh vytrat; za identyfikovanoyu sobivartistyuu vidpovidnoyi odynytsi zapasiv.

Vidpovidno do zakonodavstva pidpryyemstvo mozhe vybraty odnu iz dvokh system obliku: postyynu, periodychnu. Vybir systemy maye buty obumovlenyy v nakazi pro oblikovu polityku. Pry zastosuvanni periodychnoyi systemy obliku nadkhodzhennya ta vybuttya zapasiv yikh zalyshky pid chas

skladannya zvitnosti hrupuyut'sya na pevnu datu (misyats', kvartal, rik). Postiyna systema obliku nadkhodzhennya ta vybuttya zapasiv kharakteryzuyet'sya tym, shcho oblik za rukhom ta zalyshkamy zapasiv vidobrazhayet'sya stanom na kinets' robochoho dnya. Tsya systema obliku ye bil'sh tochnoyu, oskil'ky nadaye operatyvnu informatsiyu. Prote yiyi nedolikom ye velyka trudomistkist'. Vykorystovuyuchy odyn metod otsinky zapasiv pry zastosuvanni dvokh system obliku, otrymuyut' rizni sumy vidpushchenykh u vyrobnytstvo zapasiv ta yikh zalyshky. Tsey fakt poyasnyuyet'sya riznytseyu v chasi vidobrazhennya otsinky zapasiv. Serednya sobivartist' materialiv vyznachayet'sya shlyakhom rozpodilu vartosti materialiv nayavnykh na skladi na pochatok misyatsya i yaki nadiyshly za misyats', na kil'kist' odynts' tsykh chy materialiv cherez rozrakhunok sum i vidsotkiv transportno-zahotivel'nykh vytrat i vidkhylen' faktychnoyi sobivartosti vid planovykh tsin. Metod FIFO prypuskaye spysannya materialiv na vytraty z faktychnoyi sobivartosti prydbannya v khronolohichnomu nadkhodzhenni partiy materia-liv. U ts'omu vypadku oblik materialiv povynnyy vestysya v rozrizi partiy, shcho nadkhodyat'. Metod gruntuyet'sya na tim, shcho sobivartist' materialiv, prydbanykh u pershu cherhu, povynna buty vidnesena do materialiv, spysanykh u pershu cherhu.

Oskil'ky u faktychnu sobivartist' materialiv poryad z yikhno'oyu vartistyu za tsinamy prydbannya (bez PDV) vkhodyat' transportno-zahotivel'ni vytraty, neobkhidno zvernuty uvahu, chy vidneseni u vartist' materialiv myta, komisiyni vynahorody, vyplacheni postachal'nyts'kiy i zovnishn'oekonomichniy orhanizatsiyam; posluhy tovarnym birzham, vklyuchayuchy brokers'ki posluhy; storonnim orhanizatsiyam z dostavky i zberezhennya material'nykh tsinnostey. U praktytsi naychastishe zustrichayut'sya fakty, koly v sobivartist' produktsiyi vklyuchayut'sya materialy, predani u vyrobnychi pidrozdily (tsekhy, dilyanky, bryhady), ale faktychno ne vytracheni u vyrobnytstvi; chy na vytraty osnovnoyi diyal'nosti vidnosyat'sya materialy, vykorystani pry prove-denni budivel'nykh i remontnykh robit na ob'yektakh sotsial'no-kul'turnoyi sfery, shcho povynni buty spysani za rakhunok prybutku, shcho zalyshayet'sya v rozporyadzhenni firmy, chy na inshykh ob'yektakh, shcho povynni buty profinansovani za rakhunok vidpovidnykh dzherel.

Poryad z material'nymy vytratamy, pro yaki mova yshla vshche, znachnu pytomu vahu v sobivartosti zaymayut' vytraty na oplatu pratsi, shcho dosyaha-yut' u deyakykh haluzyakh material'noho vyrobnytstva 1/3 usikh vytrat na vyrobnytstvo. Tomu pravyl'nosti vidnesennya na sobivartist' ts'oho vydu vytrat revizor takozh povynen prydylyty uvahu. Prychomu neobkhidno vrakhovuvaty, shcho vytraty na oplatu pratsi vidobrazhayut' u sobivartosti pro-duktsiyi tak samo, yak i material'ni vytraty, tobtu po mistyakh yikhno'oho vynyknennya. Yak pravylo, vytraty na oplatu pratsi skladayut'sya z vyplat za vidprats'ovanyy chas chy obsyah vypushchenoyi produktsiyi i stymulyuyuchykh vyplat. Yak svidchyt' praktyka, dosyt' chasto u vytraty osnovnoho vyrobnytstva vklyuchayut' vytraty z oplaty pratsi pratsivnykiv, zaynyatykh inshymy vydamy diyal'nosti (budivnytstvo, sotsial'no-kul'turne obsluhovuvannya i t.p.). Tse pereviryayet'sya zvirenniam danykh po kredytu rakhunka 66 "Rozrakhunky z oplati pratsi" u chastyni, spysanoyi na vyrobnychi rakhunky, i danykh po pidsumku zahal'noyi

vidomosti na oplatu pratsi v chastyni yiyi narakhuvannya. Dani po pidsumku zahal'noyi vidomosti u vsikh vypadkakh povynni buty bil'shi, nizh dani po debetu rakhunkiv obliku vyrobnychykh vytrat.

V tykh vypadkakh, koly pry perevirtsi v deyakykh orhanizatsiyakh transportu (mors'koho, richkovoho, avtomobil'noho, aviatsiynoho) i zv'yazku pratsivnykam nadayut' rizni dopлаты, pov'yazani z umovamy pratsi i roz'yiznym kharakterom roboty, za vykonannya v reysakh dodatkovykh robit, shcho povynni vkhodyty u fond oplaty pratsi z vidpovidnymy narakhuvannyamy. Dlya ts'oho revizor zviryaye dani po kredytu rakhunka 66 "Rozrakhunky z oplaty pratsi" i debetu rakhunka 23 "Vyrobnytstvo". Yakshcho z'yasuyet'sya, shcho taki vyplaty vidneseni na sobivartist' produktsiyi, revizor vyznachaye sumu zavyshchennya sobivartosti pro-duktsiyi, a oتزhe, i zanyzhennya rozmiru opodatkovuvanoho prybutku. Dopomizhni vyrobnytstva - vazhlyva i neobkhidna lanka v diyal'nosti pidpryyemstva, tomu shcho rozvynuta remontna sluzhba, instrumental'nyy tsekh, nalahodzhene transportne hospodarstvo, rehulyarna podacha enerhiyi, pary, stysnutoho povitrya – zaporuka rytmichnoyi i yakisnoyi roboty vs'oho kolektyvu pidpryyemstva. Dokumental'ne oformlennya vytrat tut praktychno ne vidriznyayet'sya vid oformlennya vytrat v osnovnomu vyrobnytstvi. Pry ts'omu analitychnyy oblik vytrat dopomizhnykh vyrobnytstv vedut' okremo po kozhnomu vydu vyrobnytstva. Revizor kontrolyuye pravyl'nist' vidnesennya vytrat po vidomosti, shcho vidkryvayet'sya dlya kozhnoho dopomizhnoho vyrobnytstva.

Pevna kil'kist' pidpryyemstv oblik vytrat vedut' na rakhunkakh klasu 9 "Vytraty diyal'nosti". Vykorystannya rakhunkiv ts'oho klasu dozvol'yaye zdiysnyuvaty dokladnyy oblik vytrat. Vidpovidno do zakonodavstva pidpryyemstva takozh mozhut' vykorystovувaty rakhunky klasu 8 dlya vidobrazhennya informatsiyi pro vytraty za elementamy. Takyy variant vvazhayet'sya optymal'nym i na yoho osnovi bez problem skladatymet'sya "Zvit pro finansovi rezul'taty".

V syly tykh prychn, shcho vsya diyal'nist' pidpryyemstva podilyayet'sya na nadzvychaynu i zvychaynu (yaka v svoyu cherhu vklyuchaye operatsiynu, finansovu ta investy-tsiynu), to Planom rakhunkiv peredbacheno okremi rakhunky dlya obliku vytrat z tsykh vydiv diyal'nosti. Tak, dlya obliku vytrat vid operatsiynoyi diyal'nosti vykorystovuyut' rakhunky 90 "Sobivartist' realizatsiyi", 92 "Administratyvni vytraty", 93 "Vytraty na zbut" i 94 "Inshi vytraty operatsiynoyi diyal'nosti", dlya obliku vytrat investytsiynoyi diyal'nosti – rakhunok 96 "Vtraty vid uchasti v kapitali", dlya obliku nadzvychaynykh vytrat – odnoymennyy rakhunok 99 toshcho.

Dlya obliku osnovnykh vytrat na vyrobnytstvo v Plani rakhunkiv pryznacheno taki rakhunky: 23 "Vyrobnytstvo" i 91 "Zahal'novyrobnychi vytraty". Rakhunok 23 pryznachenyy dlya uzahal'neniya informatsiyi pro vytraty na vyrobnytstvo produktsiyi. Dlya pravyl'noho vyznachennya vyrobnychoyi sobivartosti vyhotovlenoyi produktsiyi neobkhidnyy oblik nezavershenoho vyrobnytstva, tomu shcho usi vytraty, vidneseni na debet rakhunka 23 "Vyrobnytstvo", povynni buty rozpodileni na: vytraty hotovoyi produktsiyi; vytraty na produktsiyu chastkovoyi hotovnosti, yaka ne proyshla vsikh operatsiy vyhotovlennya.

V suchasnykh umovakh pryynyato vvazhaty, shcho produktsiya, shcho ne proyshla vsikh stadiy obrobky i ne pryynyata viddilom tekhnichnoho kontrolyu, a takozh nezakincheni roboty, ne pryynyati zamovnykamy, nazyvayut'sya nezavershenym vyrobnytstvom, a vytraty, shcho vidnosyat'sya do nykh, – vytratamy nezavershenoho vyrobnytstva. Perevirku nezavershenoho vyrobnytstva revizoru rekomenduyet'sya pochynaty z analizu rezul'tativ inventaryzatsiyi yoho zalyshkiv. Yakshcho vidpovidnykh materialiv nemaye, to revizoru varto orhanizuvaty taku inventaryzatsiyu sylamy samykh pratsivnykiv firmy, shcho pereviryayet'sya. Holovnymy tsilyamy inventaryzatsiyi, krim vyznachennya faktychnoyi nayavnosti napivfabrykativ obrobku yakykh ne zaversheno, i hotovoyi produktsiyi ye perevirka pravyl'nosti rozpodilu sumy vytrat po vydakh produktsiyi, danykh obliku rukhu napivfabrykativ i detaley, i vyyavlennya faktychnoyi komplektnosti nezavershenoho vyrobnytstva (zadiliv). Z praktyky roboty vidomi vypadky, koly v nezavershene vyrobnytstvo vklyuchalysya materialy, obrobku yakykh ne pochato, pokupni napivfabrykaty, a takozh ostatochno zbrakovani i nevrakhovani vyroby. Nezavershene vyrobnytstvo mozhna otsinyuvaty za faktychnoyu sobivartistyu stosovno otsinky hotovoyi produktsiyi, za planovoyu (normatyvnoyu) sobivartistyu, u rozmiri pryamykh vytrat. Досить важливе значення при організації обліку матеріалів має порядок списання матеріалів у виробництво. П(С)БО 9 “Запаси” припускає можливість вибору підприємством порядку списання матеріалів. Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Відповідно до законодавства підприємство може вибирати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість. Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів. Середня собівартість матеріалів визначається шляхом розподілу вартості матеріалів наявних на складі на початок місяця і які надійшли за місяць, на кількість одиниць цих чи матеріалів через розрахунок сум і відсотків транспортно-заготівельних витрат і відхилень фактичної собівартості від планових цін. Метод FIFO припускає списання матеріалів на витрати з фактичної собівартості придбання в хронологічному надходженні партій матеріалів. У цьому випадку облік матеріалів повинний вестися в розрізі партій, що надходять. Метод ґрунтується на тім, що собівартість матеріалів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до матеріалів, списаних у першу чергу.

Оскільки у фактичну собівартість матеріалів поряд з їхньою вартістю за цінами придбання (без ПДВ) входять транспортно-заготівельні витрати, необхідно звернути увагу, чи віднесені у вартість матеріалів мита, комісійні винагороди, виплачені постачальницькій і зовнішньоекономічній організаціям; послуги товарним біржам, включаючи брокерські послуги; стороннім організаціям з доставки і збереження матеріальних цінностей. У практиці найчастіше зустрічаються факти, коли в собівартість продукції включаються матеріали, передані у виробничі підрозділи (цехи, ділянки, бригади), але фактично не витрачені у виробництві; чи на витрати основної діяльності відносяться матеріали, використані при проведенні будівельних і ремонтних робіт на об'єктах соціально-культурної сфери, що повинні бути списані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні фірми, чи на інших об'єктах, що повинні бути профінансовані за рахунок відповідних джерел.

Поряд з матеріальними витратами, про які мова йшла вище, значну питому вагу в собівартості займають витрати на оплату праці, що досягають у деяких галузях матеріального виробництва 1/3 усіх витрат на виробництво. Тому правильності віднесення на собівартість цього виду витрат ревізор також повинен приділити увагу. Причому необхідно враховувати, що витрати на оплату праці відображають у собівартості продукції так само, як і матеріальні витрати, тобто по місцях їхнього виникнення. Як правило, витрати на оплату праці складаються з виплат за відпрацьований час чи обсяг випущеної продукції і стимулюючих виплат. Як свідчить практика, досить часто у витрати основного виробництва включають витрати з оплати праці працівників, зайнятих іншими видами діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування і т.п.). Це перевіряється звіренням даних по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" у частині, списаної на виробничі рахунки, і даних по підсумку загальної відомості на оплату праці в частині її нарахування. Дані по підсумку загальної відомості у всіх випадках повинні бути більші, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

В тих випадках, коли при перевірці в деяких організаціях транспорту (морського, річкового, автомобільного, авіаційного) і зв'язку працівникам надають різні доплати, пов'язані з умовами праці і роз'їзним характером роботи, за виконання в рейсах додаткових робіт, що повинні входити у фонд оплати праці з відповідними нарахуваннями. Для цього ревізор звіряє дані по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" і дебету рахунка 23 "Виробництво". Якщо з'ясується, що такі виплати віднесені на собівартість продукції, ревізор визначає суму завищення собівартості продукції, а отже, і заниження розміру оподаткованого прибутку. Допоміжні виробництва - важлива і необхідна ланка в діяльності підприємства, тому що розвинута ремонтна служба, інструментальний цех, налагоджене транспортне господарство, регулярна подача енергії, пари, стиснутого повітря - запорука ритмічної і якісної роботи всього колективу підприємства. Документальне оформлення витрат тут практично не відрізняється від оформлення витрат в основному виробництві. При цьому аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть

окремо по кожному виду виробництва. Ревізор контролює правильність віднесення витрат по відомості, що відкривається для кожного допоміжного виробництва.

Певна кількість підприємств облік витрат ведуть на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”. Використання рахунків цього класу дозволяє здійснювати докладний облік витрат. Відповідно до законодавства підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий варіант вважається оптимальним і на його основі без проблем складатиметься “Звіт про фінансові результати”.

В силу тих причин, що вся діяльність підприємства поділяється на надзвичайну і звичайну (яка в свою чергу включає операційну, фінансову та інвестиційну), то Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку витрат з цих видів діяльності. Так, для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, для обліку надзвичайних витрат – однойменний рахунок 99 тощо.

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено такі рахунки: 23 “Виробництво” і 91 “Загальновиробничі витрати”. Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва, тому що усі витрати, віднесені на дебет рахунка 23 “Виробництво”, повинні бути розподілені на: витрати готової продукції; витрати на продукцію часткової готовності, яка не пройшла всіх операцій виготовлення.

В сучасних умовах прийнято вважати, що продукція, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю, а також незакінчені роботи, не прийняті замовниками, називаються незавершеним виробництвом, а витрати, що відносяться до них, – витратами незавершеного виробництва. Перевірку незавершеного виробництва ревізору рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревізору варто організувати таку інвентаризацію силами самих працівників фірми, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (заділів). З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби. Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат. – определения Досить важливе значення при організації обліку матеріалів має порядок списання матеріалів у виробництво.

П(С)БО 9 “Запаси” припускає можливість вибору підприємством порядку списання матеріалів. Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Відповідно до законодавства підприємство може вибрати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість. Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів. Середня собівартість матеріалів визначається шляхом розподілу вартості матеріалів наявних на складі на початок місяця і які надійшли за місяць, на кількість одиниць цих чи матеріалів через розрахунок сум і відсотків транспортно-заготівельних витрат і відхилень фактичної собівартості від планових цін. Метод FIFO припускає списання матеріалів на витрати з фактичної собівартості придбання в хронологічному надходженні партій матеріалів. У цьому випадку облік матеріалів повинний вестися в розрізі партій, що надходять. Метод ґрунтується на тім, що собівартість матеріалів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до матеріалів, списаних у першу чергу.

Оскільки у фактичну собівартість матеріалів поряд з їхньою вартістю за цінами придбання (без ПДВ) входять транспортно-заготівельні витрати, необхідно звернути увагу, чи віднесені у вартість матеріалів мита, комісійні винагороди, виплачені постачальницькій і зовнішньоекономічній організаціям; послуги товарним біржам, включаючи брокерські послуги; стороннім організаціям з доставки і збереження матеріальних цінностей. У практиці найчастіше зустрічаються факти, коли в собівартість продукції включаються матеріали, передані у виробничі підрозділи (цехи, ділянки, бригади), але фактично не витрачені у виробництві; чи на витрати основної діяльності відносяться матеріали, використані при проведенні будівельних і ремонтних робіт на об'єктах соціально-культурної сфери, що повинні бути списані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні фірми, чи на інших об'єктах, що повинні бути профінансовані за рахунок відповідних джерел.

Поряд з матеріальними витратами, про які мова йшла вище, значну питому вагу в собівартості займають витрати на оплату праці, що досягають у деяких галузях матеріального виробництва 1/3 усіх витрат на виробництво. Тому правильності віднесення на собівартість цього виду витрат ревізор також повинен приділити увагу. Причому необхідно враховувати, що витрати

на оплату праці відображають у собівартості продукції так само, як і матеріальні витрати, тобто по місцях їхнього виникнення. Як правило, витрати на оплату праці складаються з виплат за відпрацьований час чи обсяг випущеної продукції і стимулюючих виплат. Як свідчить практика, досить часто у витрати основного виробництва включають витрати з оплати праці працівників, зайнятих іншими видами діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування і т.п.). Це перевіряється звіренням даних по кредиту рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” у частині, списаної на виробничі рахунки, і даних по підсумку загальної відомості на оплату праці в частині її нарахування. Дані по підсумку загальної відомості у всіх випадках повинні бути більші, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

В тих випадках, коли при перевірці в деяких організаціях транспорту (морського, річкового, автомобільного, авіаційного) і зв'язку працівникам надають різні доплати, пов'язані з умовами праці і роз'їзним характером роботи, за виконання в рейсах додаткових робіт, що повинні входити у фонд оплати праці з відповідними нарахуваннями. Для цього ревизор звіряє дані по кредиту рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” і дебету рахунка 23 “Виробництво”. Якщо з'ясується, що такі виплати віднесені на собівартість продукції, ревизор визначає суму завищення собівартості продукції, а отже, і заниження розміру оподаткованого прибутку. Допоміжні виробництва - важлива і необхідна ланка в діяльності підприємства, тому що розвинута ремонтна служба, інструментальний цех, налагоджене транспортне господарство, регулярна подача енергії, пари, стиснутого повітря – запорука ритмічної і якісної роботи всього колективу підприємства. Документальне оформлення витрат тут практично не відрізняється від оформлення витрат в основному виробництві. При цьому аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть окремо по кожному виду виробництва. Ревизор контролює правильність віднесення витрат по відомості, що відкривається для кожного допоміжного виробництва.

Певна кількість підприємств облік витрат ведуть на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”. Використання рахунків цього класу дозволяє здійснювати докладний облік витрат. Відповідно до законодавства підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий варіант вважається оптимальним і на його основі без проблем складатиметься “Звіт про фінансові результати”.

В силу тих причин, що вся діяльність підприємства поділяється на надзвичайну і звичайну (яка в свою чергу включає операційну, фінансову та інвестиційну), то Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку витрат з цих видів діяльності. Так, для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, для обліку надзвичайних витрат – однойменний рахунок 99 тощо.

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено такі рахунки: 23 “Виробництво” і 91 “Загальновиробничі витрати”. Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва, тому що усі витрати, віднесені на дебет рахунка 23 “Виробництво”, повинні бути розподілені на: витрати готової продукції; витрати на продукцію часткової готовності, яка не пройшла всіх операцій виготовлення.

В сучасних умовах прийнято вважати, що продукція, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю, а також незакінчені роботи, не прийняті замовниками, називаються незавершеним виробництвом, а витрати, що відносяться до них, – витратами незавершеного виробництва. Перевірку незавершеного виробництва ревізору рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревізору варто організувати таку інвентаризацію силами самих працівників фірми, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (заділів). З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби. Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат. – синонимы Досить важливе значення при організації обліку матеріалів має порядок списання матеріалів у виробництво. П(С)БО 9 “Запаси” припускає можливість вибору підприємством порядку списання матеріалів. Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Відповідно до законодавства підприємство може вибирати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість. Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів. Середня собівартість матеріалів визначається шляхом розподілу вартості матеріалів

наявних на складі на початок місяця і які надійшли за місяць, на кількість одиниць цих чи матеріалів через розрахунок сум і відсотків транспортно-заготівельних витрат і відхилень фактичної собівартості від планових цін. Метод FIFO припускає списання матеріалів на витрати з фактичної собівартості придбання в хронологічному надходженні партій матеріалів. У цьому випадку облік матеріалів повинний вестися в розрізі партій, що надходять. Метод ґрунтується на тім, що собівартість матеріалів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до матеріалів, списаних у першу чергу.

Оскільки у фактичну собівартість матеріалів поряд з їхньою вартістю за цінами придбання (без ПДВ) входять транспортно-заготівельні витрати, необхідно звернути увагу, чи віднесені у вартість матеріалів мита, комісійні винагороди, виплачені постачальницькій і зовнішньоекономічній організаціям; послуги товарним біржам, включаючи брокерські послуги; стороннім організаціям з доставки і збереження матеріальних цінностей. У практиці найчастіше зустрічаються факти, коли в собівартість продукції включаються матеріали, передані у виробничі підрозділи (цехи, ділянки, бригади), але фактично не витрачені у виробництві; чи на витрати основної діяльності відносяться матеріали, використані при проведенні будівельних і ремонтних робіт на об'єктах соціально-культурної сфери, що повинні бути списані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні фірми, чи на інших об'єктах, що повинні бути профінансовані за рахунок відповідних джерел.

Поряд з матеріальними витратами, про які мова йшла вище, значну питому вагу в собівартості займають витрати на оплату праці, що досягають у деяких галузях матеріального виробництва 1/3 усіх витрат на виробництво. Тому правильності віднесення на собівартість цього виду витрат ревізор також повинен приділити увагу. Причому необхідно враховувати, що витрати на оплату праці відображають у собівартості продукції так само, як і матеріальні витрати, тобто по місцях їхнього виникнення. Як правило, витрати на оплату праці складаються з виплат за відпрацьований час чи обсяг випущеної продукції і стимулюючих виплат. Як свідчить практика, досить часто у витрати основного виробництва включають витрати з оплати праці працівників, зайнятих іншими видами діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування і т.п.). Це перевіряється звіренням даних по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" у частині, списаної на виробничі рахунки, і даних по підсумку загальної відомості на оплату праці в частині її нарахування. Дані по підсумку загальної відомості у всіх випадках повинні бути більші, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

В тих випадках, коли при перевірці в деяких організаціях транспорту (морського, річкового, автомобільного, авіаційного) і зв'язку працівникам надають різні доплати, пов'язані з умовами праці і роз'їзним характером роботи, за виконання в рейсах додаткових робіт, що повинні входити у фонд оплати праці з відповідними нарахуваннями. Для цього ревізор звіряє дані по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" і дебету рахунка 23 "Виробництво". Якщо з'ясується, що

такі виплати віднесені на собівартість продукції, ревізор визначає суму завищення собівартості продукції, а отже, і заниження розміру оподаткованого прибутку. Допоміжні виробництва - важлива і необхідна ланка в діяльності підприємства, тому що розвинута ремонтна служба, інструментальний цех, налагоджене транспортне господарство, регулярна подача енергії, паростиснутого повітря – запорука ритмічної і якісної роботи всього колективу підприємства. Документальне оформлення витрат тут практично не відрізняється від оформлення витрат в основному виробництві. При цьому аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть окремо по кожному виду виробництва. Ревізор контролює правильність віднесення витрат по відомості, що відкривається для кожного допоміжного виробництва.

Певна кількість підприємств облік витрат ведуть на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”. Використання рахунків цього класу дозволяє здійснювати докладний облік витрат. Відповідно до законодавства підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий варіант вважається оптимальним і на його основі без проблем складатиметься “Звіт про фінансові результати”.

В силу тих причин, що вся діяльність підприємства поділяється на надзвичайну і звичайну (яка в свою чергу включає операційну, фінансову та інвестиційну), то Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку витрат з цих видів діяльності. Так, для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, для обліку надзвичайних витрат – однойменний рахунок 99 тощо.

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено такі рахунки: 23 “Виробництво” і 91 “Загальновиробничі витрати”. Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва, тому що усі витрати, віднесені на дебет рахунка 23 “Виробництво”, повинні бути розподілені на: витрати готової продукції; витрати на продукцію часткової готовності, яка не пройшла всіх операцій виготовлення.

В сучасних умовах прийнято вважати, що продукція, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю, а також незакінчені роботи, не прийняті замовниками, називаються незавершеним виробництвом, а витрати, що відносяться до них, – витратами незавершеного виробництва. Перевірку незавершеного виробництва ревізору рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревізору варто організувати таку інвентаризацію силами самих працівників фірми, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності

розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (зділів). З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби. Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат. – *примеры* Похожие слова Досить важливе значення при організації обліку матеріалів має порядок списання матеріалів у виробництво. П(С)БО 9 “Запаси” припускає можливість вибору підприємством порядку списання матеріалів. Оцінка запасів може проводитися за такими методами: за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO); за середньозваженою собівартістю; за цінами продажу; нормативних витрат; за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів.

Відповідно до законодавства підприємство може вибрати одну із двох систем обліку: постійну, періодичну. Вибір системи має бути обумовлений в наказі про облікову політику. При застосуванні періодичної системи обліку надходження та вибуття запасів їх залишки під час складання звітності групуються на певну дату (місяць, квартал, рік). Постійна система обліку надходження та вибуття запасів характеризується тим, що облік за рухом та залишками запасів відображається станом на кінець робочого дня. Ця система обліку є більш точною, оскільки надає оперативну інформацію. Проте її недоліком є велика трудомісткість. Використовуючи один метод оцінки запасів при застосуванні двох систем обліку, отримують різні суми відпущених у виробництво запасів та їх залишки. Цей факт пояснюється різницею в часі відображення оцінки запасів. Середня собівартість матеріалів визначається шляхом розподілу вартості матеріалів наявних на складі на початок місяця і які надійшли за місяць, на кількість одиниць цих чи матеріалів через розрахунок сум і відсотків транспортно-заготівельних витрат і відхилень фактичної собівартості від планових цін. Метод FIFO припускає списання матеріалів на витрати з фактичної собівартості придбання в хронологічному надходженні партій матеріалів. У цьому випадку облік матеріалів повинний вестися в розрізі партій, що надходять. Метод ґрунтується на тім, що собівартість матеріалів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до матеріалів, списаних у першу чергу.

Оскільки у фактичну собівартість матеріалів поряд з їхньою вартістю за цінами придбання (без ПДВ) входять транспортно-заготівельні витрати, необхідно звернути увагу, чи віднесені у вартість матеріалів мита, комісійні винагороди, виплачені постачальницькій і зовнішньоекономічній організаціям; послуги товарним біржам, включаючи брокерські послуги; стороннім організаціям з доставки і збереження матеріальних цінностей. У практиці найчастіше зустрічаються факти, коли в собівартість продукції включаються матеріали, передані у виробничі підрозділи (цехи, ділянки, бригади), але фактично не витрачені у виробництві; чи на витрати основної діяльності відносяться матеріали, використані при проведенні будівельних і ремонтних

робіт на об'єктах соціально-культурної сфери, що повинні бути списані за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні фірми, чи на інших об'єктах, що повинні бути профінансовані за рахунок відповідних джерел.

Поряд з матеріальними витратами, про які мова йшла вище, значну питому вагу в собівартості займають витрати на оплату праці, що досягають у деяких галузях матеріального виробництва 1/3 усіх витрат на виробництво. Тому правильності віднесення на собівартість цього виду витрат ревізор також повинен приділити увагу. Причому необхідно враховувати, що витрати на оплату праці відображають у собівартості продукції так само, як і матеріальні витрати, тобто по місцях їхнього виникнення. Як правило, витрати на оплату праці складаються з виплат за відпрацьований час чи обсяг випущеної продукції і стимулюючих виплат. Як свідчить практика, досить часто у витрати основного виробництва включають витрати з оплати праці працівників, зайнятих іншими видами діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування і т.п.). Це перевіряється звіренням даних по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" у частині, списаної на виробничі рахунки, і даних по підсумку загальної відомості на оплату праці в частині її нарахування. Дані по підсумку загальної відомості у всіх випадках повинні бути більші, ніж дані по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

В тих випадках, коли при перевірці в деяких організаціях транспорту (морського, річкового, автомобільного, авіаційного) і зв'язку працівникам надають різні доплати, пов'язані з умовами праці і різним характером роботи, за виконання в рейсах додаткових робіт, що повинні входити у фонд оплати праці з відповідними нарахуваннями. Для цього ревізор звіряє дані по кредиту рахунка 66 "Розрахунки з оплати праці" і дебету рахунка 23 "Виробництво". Якщо з'ясується, що такі виплати віднесені на собівартість продукції, ревізор визначає суму завищення собівартості продукції, а отже, і заниження розміру оподаткованого прибутку. Допоміжні виробництва - важлива і необхідна ланка в діяльності підприємства, тому що розвинута ремонтна служба, інструментальний цех, налагоджене транспортне господарство, регулярна подача енергії, пари, стиснутого повітря - запорука ритмічної і якісної роботи всього колективу підприємства. Документальне оформлення витрат тут практично не відрізняється від оформлення витрат в основному виробництві. При цьому аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть окремо по кожному виду виробництва. Ревізор контролює правильність віднесення витрат по відомості, що відкривається для кожного допоміжного виробництва.

Певна кількість підприємств облік витрат ведуть на рахунках класу 9 "Витрати діяльності". Використання рахунків цього класу дозволяє здійснювати докладний облік витрат. Відповідно до законодавства підприємства також можуть використовувати рахунки класу 8 для відображення інформації про витрати за елементами. Такий варіант вважається оптимальним і на його основі без проблем складатиметься "Звіт про фінансові результати".

В силу тих причин, що вся діяльність підприємства поділяється на надзвичайну і звичайну (яка в свою чергу включає операційну, фінансову та інвестиційну), то Планом рахунків передбачено окремі рахунки для обліку витрат з цих видів діяльності. Так, для обліку витрат від операційної діяльності використовують рахунки 90 “Собівартість реалізації”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, для обліку витрат інвестиційної діяльності – рахунок 96 “Втрати від участі в капіталі”, для обліку надзвичайних витрат – однойменний рахунок 99 тощо.

Для обліку основних витрат на виробництво в Плані рахунків призначено такі рахунки: 23 “Виробництво” і 91 “Загальновиробничі витрати”. Рахунок 23 призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Для правильного визначення виробничої собівартості виготовленої продукції необхідний облік незавершеного виробництва, тому що усі витрати, віднесені на дебет рахунка 23 “Виробництво”, повинні бути розподілені на: витрати готової продукції; витрати на продукцію часткової готовності, яка не пройшла всіх операцій виготовлення.

В сучасних умовах прийнято вважати, що продукція, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю, а також незакінчені роботи, не прийняті замовниками, називаються незавершеним виробництвом, а витрати, що відносяться до них, – витратами незавершеного виробництва. Перевірку незавершеного виробництва ревізору рекомендується починати з аналізу результатів інвентаризації його залишків. Якщо відповідних матеріалів немає, то ревізору варто організувати таку інвентаризацію силами самих працівників фірми, що перевіряється. Головними цілями інвентаризації, крім визначення фактичної наявності напівфабрикатів обробку яких не завершено, і готової продукції є перевірка правильності розподілу суми витрат по видах продукції, даних обліку руху напівфабрикатів і деталей, і виявлення фактичної комплектності незавершеного виробництва (заділів). З практики роботи відомі випадки, коли в незавершене виробництво включалися матеріали, обробку яких не почато, покупні напівфабрикати, а також остаточно забраковані і невраховані вироби. Незавершене виробництво можна оцінювати за фактичною собівартістю стосовно оцінки готової продукції, за плановою (нормативною) собівартістю, у розмірі прямих витрат.

В массовом и серийном производствах остатки незавершенного производства оценивают не по фактической, а по нормативной или плановой производственной себестоимости (практически по действующим нормам расходов). В них допускается оценивать остатки по себестоимости даже по прямым статьям расходов, с отнесением всех косвенных расходов, оставшиеся на себестоимость готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг. В прямые затраты здесь можно включить только стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов. В производствах с коротким технологическим циклом оценку незавершенного производства ведут по стоимости материалов, находящихся в переработке, сырья и полуфабрикатов. Хотя решение о применении

того или иного метода оценки остатков принимает сама фирма, ревизор должен исследовать, насколько тщательно были учтены: размеры этих остатков и их удельный вес в издержках производства, стабильность остатков по отчетным периодам, структура затрат на производство, возможности достоверного определения остатков незавершенного производства и другое. В соответствии с законодательством в себестоимость незавершенного производства не включают потери от брака, стоимость износа инструментов специального назначения. Указанные расходы относятся только на выпуск готовой продукции. Если потери от брака относятся к определенному заказу, не закончено до конца месяца, они включаются в себестоимость незавершенного производства.

### 9.3. Проверка правильности ведения учета общепроизводственных расходов

Производя готовую продукцию, особенно одновременно нескольких видов, предприятие несет расходы, которые по экономическому содержанию составляют отдельную самостоятельную группу общепроизводственных. Их отражают по дебету счета 91 "Общепроизводственные расходы". Данный счет предназначен для учета и распределения косвенных производственных затрат, в частности: расходы на управление производством (оплата труда аппарата управления цехами, участками и т.п.; отчисления на социальные мероприятия и медицинское страхование аппарата управления цехами, участками, расходы на оплату служебных командировок персонала цехов, участков и т.п. ) амортизацию основных средств и нематериальных активов общепроизводственного назначения; расходов на содержание, эксплуатацию и ремонт, страхование, операционную аренду основных средств, других необоротных активов общепроизводственного назначения; расходов на совершенствование технологии и организации производства; расходов на отопление, освещение, водоснабжение, водоотведение и другое содержание производственных помещений; расходов на обслуживание производственного процесса; расходов на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей природной среды; прочих расходов (потери от брака, оплата простоев и т.д.). Перечисленные расходы не могут быть отнесены к конкретному виду продукции, поэтому они подлежат распределению. Основная часть этих расходов распределяется между видами продукции (списывается на дебет счета 23 "Производство"), а нераспределенная часть увеличивает себестоимость продукции, то есть прямо списывается на счет 90 "Себестоимость реализации". Для определения суммы распределенных и нераспределенных общепроизводственных расходов следует использовать Приложение 1 к П (С) БУ 16, в котором приводится расчет общепроизводственных расходов.

Значительный удельный вес в структуре общепроизводственных расходов занимают расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. К ним, помимо прочего, относятся амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств

производственного назначения; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений и некоторые другие. Основная цель ревизорской проверки - определить, правильно распределены эти расходы на себестоимость каждого конкретного вида продукции. При этом ревизору следует учитывать, что в организации могут применяться различные способы распределения общепроизводственных расходов, в частности: пропорционально основной заработной плате производственных рабочих или количества выпускаемой продукции, расходам по переделу; пропорционально сметным или нормативным ставкам. Применение того или иного способа распределения общепроизводственных расходов зависит от отрасли промышленности, условиям технологии и производства, даже в одной отрасли могут быть разные. Однако ревизор при проверке должен проанализировать следующее: насколько выбранный способ соответствует конкретным условиям работы организации и способствует систематическому и постоянному контролю за общепроизводственных расходов; насколько четко налажена разработка нормативов затрат на эксплуатацию и ремонт различных групп оборудования, лимитов потребления электроэнергии, топлива, инструментов, смазочных материалов, а также лимитов численности обслуживающего персонала. При ревизии необходимости отнесения расходов особое внимание следует обратить на проверку расходов на управление производством. Для целей налогообложения расходы, представительские расходы, расходы на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей принимаются в пределах норм, установленных законодательством. При проверке должного внимания заслуживают обоснованность производственных затрат и наличие оправдательных документов (счета, чеки магазинов, ресторанов и т.д.).

#### 9.4. Ревизия себестоимости продукции

Важным экономическим показателем эффективности производства продукции является ее себестоимость. По экономическому содержанию себестоимость - денежное выражение общей суммы затрат предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг). В себестоимости отражены все стороны деятельности предприятия. Снижение себестоимости продукции - определяющий фактор в формировании прибыли. Поэтому во время ревизии следует установить причины отклонения фактической себестоимости от прогнозируемой, выявить резервы снижения себестоимости продукции, разработать рекомендации по мобилизации внутренних резервов ее снижения и устранения причин, которые привели к удорожанию продукции. При ревизии себестоимости продукции прежде всего следует проверить правильность отнесения затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Величина себестоимости влияет на формирование рентабельности, размер резервного капитала и фондов специального назначения. Учет расходов на производство и реализацию продукции, включаемых в себестоимость,

базируется на первичной документации, которой оформляются все операции по выпуску продукции. Особое внимание обращают на состав затрат по видам калькуляционных статей: используют сметы, чтобы выявить допущенные потери или перерасхода. Детальный тщательной проверке подлежат статьи, связанные с материальными затратами, расходами на оплату труда, на обслуживание производственного процесса. На уровень себестоимости существенно влияют непроизводительные потери (потери от брака, простоев, недостач и т.д.). Вместе с тем ревизор исследует издержки производства, их структуру за несколько лет, что дает возможность прогнозировать основные направления поиска резервов снижения себестоимости продукции. Практика показала, что в условиях рыночной экономики финансовая устойчивость предприятия зависит от конкурентоспособности спроса на нее на внутреннем и внешнем рынках. Проверка достоверности данных о выпуске готовой продукции осуществляется путем взаимного контроля документов на оприходование готовой продукции с документами на отпуск материалов в производство и по учету труда и его оплаты (сменные рапорты, маршрутные листы, наряды и т.п.). Проверка затрат на производство может установить наличие смет расходов, плановых калькуляций и норм расходования сырья и материалов. Для этого следует проверить правильность составления отчетов о себестоимости продукции, записи в бухгалтерских документах для установления фактической себестоимости выпускаемых изделий. Одним из путей снижения себестоимости продукции является сокращение потерь от брака. Поэтому во время ревизии следует обратить внимание на правильность отражения в учете и отчетности затрат на гарантийный ремонт некоторых видов продукции. На себестоимость продукции негативно влияют непроизводительные затраты, величину которых определяют по данным бухгалтерских регистров аналитического учета по счетам 91 "Общепроизводственные расходы" и 92 "Административные расходы" (журналы и ведомости). Общепроизводственные непроизводительные расходы включают: потери от простоев по вине цехов; недостачи и потери от порчи материальных ценностей и незавершенного производства и др.

## Лекция 10. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

10.1. Задачи, объекты, источники информации и методические приемы контроля расчетов  
Основным задачам ревизии расчетов относятся:• оценка состояния расчетно-платежной дисциплины по всем видам расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия;• установление наличия фактов нарушений действующих нормативно-правовых актов относительно правомерности, целесообразности и обоснованности управленческих решений ответственных работников при осуществлении расчетных операций с поставщиками, покупателями, бюджетом, работниками предприятия, прочими дебиторами и кредиторами;• разработка мероприятий по реализации результатов контроля по предотвращению злоупотреблений и нарушений, возмещению

убытков и начисления штрафных санкций в бюджет, привлечение к ответственности виновных должностных лиц. Направления ревизии - это проверка: 1) расчетов с подотчетными лицами; 2) расчетов с поставщиками за товарно-материальные ценности и услуги; 3) расчетов с покупателями и заказчиками; 4) расчетов по претензиям, возмещению материального ущерба; 5) расчетов с прочими дебиторами и кредиторами; 6) расчетов по оплате труда; 7) состояния расчетов с бюджетом, специальными государственными фондами (Пенсионный, Фонд социального страхования, Фонд занятости населения). Основными источниками ревизии являются первичные документы по расчетным операциям, учетные регистры текущего синтетического и аналитического учета по счетам 36, 37, 63, 64, 65, 66, 68 (журналы 3, 5, 5А, сведения в них, Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость, баланс). Объекты, источники информации и методические приемы контроля расчетов приведены на рисунке 10.1.



**Рис.10.1. Організаційна модель контролю і ревізії розрахункових операцій**

Источниками нормативно-законодательной информации является та, что законодательно обосновывает расчеты, то есть информация, подтверждающая законность (или незаконность) тех или иных расчетных операций. Учетная информация, используемая при контроле и ревизии расчетов, дает возможность ревизору обосновать действительность свершения или недостоверность расчетных операций. Во время контроля и ревизии расчетов с поставщиками рядом нормативно-законодательной информацией используют первичные расчетно-платежные документы, выписки банка и записи в бухгалтерских реестрах. Согласно новому Плану счетов бухгалтерского учета при ревизии расчетов с поставщиками используется информация, отраженная в соответствующем учетном реестре по счету 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", где ведется учет по каждому поставщику и подрядчику в разрезе каждого

документа (счета) и оплаты. Эта информация используется для проверки расчетов с поставщиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Информацией для контроля расчетов с покупателями по указанным Планом счетов есть записи соответствующего учетного реестра по счету 36 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На основании операций, отраженных по дебету этого счета, проверяется правильность определения продажной стоимости реализованной продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг (в частности, за выполнение бартерных операций), которая должна включать налог на добавленную стоимость, акцизы и другие налоги, сборы (обязательные платежи), подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды. На основании остатков по кредиту указанного счета проверяют сумму платежей, поступивших на счета предприятия в банковских учреждениях или в кассу и проверяют другие виды расчетов. Во время ревизии расчетов с разными дебиторами и кредиторами используются также расчетно-платежные документы, выписки банка, акты взаимосверки и учетные регистры по счету 37 «Расчеты с разными дебиторами». Проверка возникновения и погашения дебиторской задолженности осуществляется по соответствующим субсчетам в разрезе аналитического учета. В отличие от дебиторской задолженности источниками информации контроля кредиторской задолженности есть записи в учетных регистрах субсчетов и аналитического учета по счету 68-5 «Расчеты с прочими кредиторами».

## 10.2. Контроль и ревизия расчетов с подотчетными лицами

При осуществлении такой проверки ревизор руководствуется Инструкцией о служебных командировках в пределах Украины и за границу, утвержденной приказом МФУ № 59 от 13.03.98, с изменениями и дополнениями от 05.07.2007 № 791. Проверка расчетов с подотчетными лицами имеет целью установить целевое использование подотчетных сумм и выявить незаконные хозяйственные нецелесообразные расходы. Основанием для проверки расчетов с подотчетными лицами являются приказы и распоряжения, авансовые отчеты с приложенными документами, записи по счету 372 «Расчеты с подотчетными лицами». Ревизию расчетов с подотчетными лицами начинают с проверки содержания кассовых операций и операций по счетам в банке. Сопоставляя данные аналитического учета по счету 372 «Расчеты с подотчетными лицами» с данными по кассе, определяют, как соблюдался порядок выдачи сумм на операционные и хозяйственные расходы. При ревизии расчетов одновременно проверяют: наличие случаев выдачи аванса лицам, которые своевременно не розрачхувалися предыдущего аванс; случаи нарушения сроков закрытия расчетов по каждому авансу частности; случаи выдачи аванса до погашения задолженности по предыдущей; передачу сумм аванса одной подотчетным лицом другой; своевременность представления авансовых отчетов. Ревизуя авансовые отчеты по использованию подотчетных сумм на операционные и хозяйственные расходы, нужно определить законность и целесообразность

таких расходов: подробно изучить документы, приложенные к отчетов по оплате наличными погрузочно-разгрузочных работ, услуг, приобретение ТМЦ. Особого внимания требует проверка достоверности таких предъявленных подотчетным лицом документов, как кассовые чеки торговых предприятий за приобретенные у них товары, счета мелкооптовых баз и копии приходных документов на сдачу приобретенных материальных ценностей. Источниками ревизии расчетов с подотчетными лицами по командировкам приказы, распоряжения руководителя предприятия, командировочное удостоверение, данные по выданным денежным авансам, письменные объяснения результатов командировки, авансовые отчеты с приложениями, записи по счетам 30 "Касса", 31 "Счета в банках", 372 "Расчеты с подотчетными лицами». На основании приказов и отметок в удостоверении определяют заданные и фактические сроки командировки: в пределах Украины - до 30 календарных дней, за границу - 60 календарных дней. На основании отметок в удостоверении при командировке определяют правильность оплаты суточных. Составной и неотъемлемой частью ревизии подотчетных сумм является проверка расходов коштов на служебные командировки. При этом следует руководствоваться Постановлением Кабинета Министров Украины «О нормах возмещения командировочных расходов в пределах Украины и за границу» утвержденного Министерством финансов Украины от 23.04. 1999 №663, с изменениями и дополнениями от 23.09.2009р. № 1015. Проверая оплату проезда, а также проживание в отеле, ревизор руководствуется Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.1997 г. № 283/97 ВР, где указано, что оплата производится в размере фактических расходов только при представлении подтверждающих документов. При наличии подтверждающих документов возмещаются расходы: на бытовые услуги, предоставляемые в гостиницах (стирка, чистка), но не более 10% от норм суточных расходов для страны, куда направляется работник; бронирование места в гостиницах в размерах не более 50% стоимости места в сутки за пользование постельными принадлежностями в поезде; комиссионные в случае обмена валюты. Работнику выдаются средства как в национальной валюте страны, куда направляется работник, так и в свободно конвертируемой валюте в виде аванса на текущие потребности согласно нормам в размерах, определяемых их реальными потребностями в стране пребывания.

### 10.3. Контроль и ревизия расчетов с поставщиками и покупателями

В процессе своей деятельности предприятия покупают материальные ценности, оплачивают выполненные работы и оказанные услуги. На этой стадии возникают расчетные отношения с поставщиками и подрядчиками. От правильной организации расчетов с поставщиками и покупателями в значительной степени зависит организация материального обеспечения и снабжения в соответствии с договорными обязательствами и коммерческих сделок. Система расчетов влияет на договорные отношения между поставщиками и покупателями продукции и

Комплектовщики изделий в промышленности. Задачей контроля и ревизии является проверка достоверности данных учета о состоянии расчетов с поставщиками и покупателями, соблюдение расчетной дисциплины и влияния ее на платежеспособность предприятия, обеспечивает его нормальную финансово-хозяйственную деятельность.

Во время ревизии расчетов с поставщиками и покупателями рядом с их инвентаризацией проверяют выполнение договорной дисциплины на поставку материалов для производства и реализации готовой продукции. Для этого проверка расчетов с поставщиками и покупателями осуществляется во взаимной связи с договорной и коммерческой документацией. При этом прежде всего проверяют соблюдение условий поставки поставщиками материалов и реализации продукции обусловленного ассортимента, ритмичности объема поставок, правильность оформления товарно-транспортных документов и обоснованности формы расчетов.

Во время ревизии необходимо также проанализировать состояние расчетов с поставщиками и покупателями на начало и конец отчетного периода (или начало и конец ревизионного периода), обосновать изменения в расчетах, которые возникли за ревизионный период. Это позволяет ревизору осуществить обоснованные выводы о состоянии расчетов.

Важно также во время ревизии проверить реальность и достоверность каждой суммы возникновения расчетов и подтвердить их документальную обоснованность. Для этого необходимо проверить, в каком состоянии находится аналитический учет этих расчетов и соответствие его данным проверенных документов. Это объясняется тем, что организация расчетов с поставщиками и покупателями во многом зависит от состояния их учета и документального обеспечения. Несвоевременное выявление ошибок в расчетных документах в отдельных случаях приводит к возникновению спорной задолженности, нарушение сроков предъявления по ней претензий.

Состояние расчетов с поставщиками проверяется по реестрам аналитического и синтетического учета по счету 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". При этом по расчетным документам устанавливается при возникновении задолженности, содержание операций поставок, обоснованность применения цен, тарифов, торговой наценки (скидки). Одновременно с помощью встречной проверки контролируется своевременность и полнота оприходования товарно-материальных ценностей. Если обнаружены суммы претензионного характера, то ревизия устанавливает, как они отражены на счете 374 "Расчеты по претензиям" и принятых решения для удовлетворения претензий.

При проверке реальности сумм, которые записаны на счета 374 "Расчеты по претензиям", могут быть выявлены факты бесхозяйственности и злоупотребления, которые работники предприятия пытаются скрыть способом представления необоснованных претензий поставщикам. Одновременно изучаются претензии поставщиков и заказчиков. Эти документы могут помочь выявить существенные недостатки в деятельности предприятия, ревизуется.

Проверка состояния расчетов с иногородними поставщиками и покупателями проводится передачей им копий карточек аналитического учета расчетов (контрольной выписки). Эту выписку после проверки и внесения необходимых исправлений, подписи и заверения печатью предприятие-дебитор возвращает предприятию-кредитору. Изучая взаимную выверку расчетов, ревизоры могут выявить факты не оприходования ценностей отдельными материально ответственными лицами, недостачи ценностей и другие злоупотребления.

В тех случаях, когда по отдельным поставщикам и покупателям ревизия выявила устойчивую задолженность, то ее обоснованность определяется по данным первичных документов, отражающих ее возникновения, актами взаимной выверки расчетов (инвентаризации расчетов), устанавливаются причины, которые препятствуют своевременному проведению расчетов предприятия, ревизуется с поставщиками и покупателями. Проверяется соблюдение сроков исковой давности задолженности. В случаях пропуска сроков взыскания задолженности или нереальности отдельных сумм, ревизор составляет специальную ведомость как приложение к акту ревизии (таблица 10.1).

Применяя документальные методические приемы, ревизор по акту инвентаризации расчетов с покупателями и поставщиками, которая проводится инвентаризационной комиссией предприятия в течение ревизионного периода, исследует задолженность, числится на балансе в целом и по отдельным должникам, в частности подтвержденную ними, а также проявленную инвентаризационной комиссией как просроченную. За справкой к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками, составленной бухгалтерией, ревизия устанавливает, за что и когда образовалась задолженность, а также, является ли она реальной. Выявленные недостатки в соблюдении расчетной дисциплины конкретизируются в регистрах бухгалтерского учета и первичными документами, к ним прилагаются. Одновременно проверяется соблюдение сроков проведения инвентаризации расчетов с поставщиками и покупателями - на первое число месяца, следующего за отчетным годом.

**Таблица 10.1.**

**ВІДОМІСТЬ**

простроченої заборгованості за рахунками з поставальниками і покупцями за період, що ревізується, з 1 січня до 31 грудня 2009 р.

№ п/п	Постачальник (покупець) та його адреса	Дата виникнення заборгованості	Зміст операції	Сума заборгованості	Строк позовної давності	Дата закінчення строку позовної давності	Дата, на яку рахується заборгованість	Причин и пропуск у строку позовної давності	Особи, відповідальні за пропуск позовної давності
1.	Яготинський цукровий комбінат, 251001, Яготин Київської	10.02. 2007 рік	Виявлено невідповідність стандартної ваги згідно з	2000	3 роки	10.02.2009 р.	15.10.2009 р.	Несвоєчасно складений акт про нестачу цукру	Комерційний директор Павленко В.І.

	області, вул. Полтавська, 18		маркуван ням						
2.	Київський моторе-монтний завод, 255001, Київ, вул. Полтавська, 25	20.01.2009 рік	Виявлен ий заводськ ий брак у пос- тавлених мотоцик лах	1500	6 місяці в	20.07.2009р.	01.10.2009р.	Відсутній комерцій-ний акт, складений за участю постачальника	Завідуюч ий товарним відділом Яворський В.І.

Текущую задолженность покупателей и заказчиков, ревизия проверяет непосредственно в учреждениях банка, применяя документальные методические приемы. Отдельно проверяется расчетно-платежные документы, срок оплаты которых не наступил, возложенных банком в картотеку просроченных платежей или совсем изъятых по оплате за отказа плательщиков от оплаты. Исследование этих документов позволяет ревизии выявить недогрузка товарно-материальных ценностей или продукции, не соответствующей установленным стандартам качества, а также завышение цен, неправильное применение соответствующих надбавок. Расчеты с поставщиками напрямую связаны с поступлением товарно-материальных ценностей, поэтому одновременно проверяют записи по дебету счета 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в разрезе поставщиков, сравнивают их с выписками банка и записями по кредиту счета 311 "Текущие счета в национальной валюте ". Записи в журнале 3 по кредиту счета 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" в разрезе поставщиков сравнивают с суммой оприходования материальных ценностей по документам. Во всех случаях во время ревизии расчетов с поставщиками и покупателями обязательно проверяется соблюдение типичной корреспонденции счетов бухгалтерского учета, позволяет выявить не только ошибки в отображении расчетных операций в учете, но и выявить факты умышленного искажения учетных данных с целью сокрытия злоупотреблений.

#### 10.4. Контроль и ревизия расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Одновременно с организацией инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности ревизор проверяет реальность, достоверность и законность расчетных операций и правильность их отражения на соответствующих счетах и субсчетах бухгалтерского учета. В начале проверки нужно изучить динамику изменения и величины остатков задолженности по отдельным месяцам на основании баланса, учетных регистров аналитического учета (ведомостей, журналов). Значительные суммы остатков задолженностей, рост или их длительный срок является сигналом для сплошной основательной проверки по сути и содержанию. Уменьшение задолженности может возникать вследствие необоснованного ее списания, как безнадежной, вместо того, чтобы принять

меры по своевременному взысканию долгов. Ревизия выясняет причины и периоды возникновения задолженности, определяет соответствующих лиц, устанавливает реальность задолженности и меры, предпринимаемые предприятием для ее взыскания. Реальность задолженности проверяется сопоставлением даты возникновения и срока исковой давности, а также наличием документов, подтверждающих данные ее инвентаризации. Проверку задолженности осуществляется на основании записей на счетах аналитического учета расчетов. Во время ревизии необходимо обратить внимание на наличие просроченной дебиторской задолженности. Если во время ревизии будут выявлены такие суммы дебиторской задолженности, целесообразно их обобщить в ведомости (табл. 10.2).

**Таблица 10.2. - Відомість встановлених ревізією фактів простроченої дебіторської заборгованості Яготинського цукрового комбінату за період з 1 січня до 31 грудня 2009 року**

Назва синтетичного рахунка та субрахунка	Назва дебіторів і кредиторів	Дата виникнення заборгованості	Причини заборгованості	Сума	Причини і заходи щодо урегулювання заборгованості	Висновки ревизора про реальність заборгованості щодо відшкодування
377 "Розрахунки з іншими дебіторами"	Меблевий комбінат м. Київ	01.02.08	Прострочення строку позовної давності	550	Віднесено за рахунок кредиторської заборгованості	Заборгованість нереальна і підлягає віднесенню її за рахунок винних осіб
374 "Розрахунки за претензіями"	Автотранспортна контора м. Яготин	10.01.09	Несвоєчасне оформлення матеріальних претензій	350	Віднесено за рахунок резервного капіталу	Заборгованість нереальна і підлягає віднесенню її за рахунок винних осіб

Ревізор контрольно-ревізійного управління у Київській області (підпис)

Директор Яготинського цукрового комбінату (підпис)

Головний бухгалтер комбінату (підпис)

По каждому факту выявления просроченной дебиторской или кредиторской задолженности устанавливают причины несвоевременного возврата (возмещения) сумм задолженности. Одной из причин возникновения незаконной и нереальной задолженности может стать отставание и запущення аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами. Поэтому во время ревизии необходимо проверить своевременность и правильность отражения в синтетическом и аналитическом учете операций по расчетам с дебиторами и кредиторами. Выясняют также, не скрывается дебиторская задолженность на других счетах, в том числе и нереальная задолженность, по которой истекли сроки исковой давности. Для проверки дебиторской и кредиторской

задолженности используют записи в оборотных ведомостях, счетах аналитического учета с дебиторами или кредиторами, карточках или книгах по их лицевым счетам. Во всех случаях записи в этих учетных реестрах сопоставляют с первичными документами. Если при проверке будут выявлены факты уменьшения сумм дебиторской задолженности ревизоры выясняют, не было ли случаев необоснованного списания долгов отдельных дебиторов за счет издержек производства, увеличения себестоимости реализованной готовой продукции или просроченной кредиторской задолженности. С помощью таких списаний часто покрывались недостачи товарно-материальных ценностей, незаконные расходы должностных лиц и другие злоупотребления. Проверку расчетов с разными дебиторами и кредиторами целесообразно провести по отдельным балансовым счетам. При этом выясняют соответствие сумм задолженности на момент проверки по данным статей баланса данным главной книги по счетам расчетов, оборотных ведомостей, аналитических счетов дебиторов и кредиторов, а также карточек лицевых счетов и других регистров аналитического учета расчетов. Выявленные различия будут указывать на отражение в балансе задолженности с помощью свернутое сальдо, наличие сумм нереальной задолженности в регистрах аналитического учета. Свернутое сальдо в балансе некоторые бухгалтеры иногда неправильно скрывают с целью искусственного уменьшения сумм задолженности с тем, чтобы украсить действительное положение расчетов на предприятии. Поэтому фактические остатки дебиторской задолженности на момент ревизии сопоставляют с установленным лимитом. Здесь же рассматривают каждую сумму задолженности по данным аналитического учета (оборотные ведомости по аналитическим счетам, карты и другие регистры аналитического учета по лицевым счетам расчетов). При этом выявляются суммы спорной и безнадежной задолженности, задолженности, не оплаченной в срок и с истекшими сроками исковой давности, документально не обоснованной задолженности, а также долгов, по которым не принимались меры к взысканию. Особенно проверяют карточки аналитического учета или записи в оборотных ведомостях под такими общими названиями, как "Дебиторы до выяснения", "Кредиторы до выяснения", "Прочие дебиторы", "Спорные суммы". Они свидетельствуют о запущенности учета расчетов, непринятие своевременных мер к взысканию или погашения задолженности и необходимости тщательной ревизии расчетных операций. Каждую сумму в учете на счетах расчетов рассматривают, по сути долга, возникшего причинах и характера задолженности, образовавшейся сроках ее возникновения и виновных лиц в непринятии мер к взысканию и погашения. Суммы задолженности, вызывают сомнение в ревизора или связанные с нарушением нормальных условий и порядка расчетов, исследуют с привлечением первичных документов, применением методов взаимного контроля документов и встречной проверки операций. Нужно широко практиковать проверку первоисточников на момент возникновения долга, встречную проверку взаимосвязанных документов на предприятии, ревизуется и на других предприятиях и организациях, которые по документам участвовали в осуществлении расчетных операций. Ревизор выясняет, какие принимались меры по взысканию и

уточнения просроченной, безнадежной, необоснованной и другой сомнительной дебиторской задолженности (направленность писем, сверка расчетов согласно актам, предъявление письменных претензий и исковых заявлений в суд). Все суммы ненормальной дебиторской задолженности на момент ревизии нужно отразить в накопительную ведомость. В ней будут отражены суммы безнадежной, необоснованной, просроченной и спорной дебиторской задолженности, которые находятся на всех балансовых счетах по учету расчетов. Сюда же нужно включать суммы дебиторской задолженности различных организаций и лиц по всем счетам расчетов, не уплачиваются должниками и меры по взысканию которых не принимаются.

В акте ревизии можно сгруппировать всю дебиторскую задолженность в разрезе следующих основных групп: нормальная текущая задолженность; задолженность, которая длительное время не выплачивается и меры к взысканию которой не принимаются; просроченная задолженность; документально не подтверждена задолженность; спорная задолженность, по которой дела переданы в хозяйственный суд; безнадежная задолженность, по которой есть решение суда об отказе в иске, решение предприятия о ее списании. Наряду с этим в акте ревизии следует отметить списанные суммы безнадежных долгов по ревизионный период на финансовые результаты. Наиболее характерные случаи нарушений расчетной дисциплины и большие суммы дебиторской задолженности отражают непосредственно в акте ревизии. Рассматривая задолженность, которая долгое время не возмещается и меры по взысканию которой не принимаются, ревизор должен обратить внимание на сумму непогашенной дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности и на задолженность различных организаций и лиц, прекративших платежи до полного погашения. По задолженности по текущим сроком исковой давности нужно проверить, направлены письма - напоминания о необходимости погашения долга, переданы материалы юридической службе для предъявления иска, или предъявлен иск в случае отказа от добровольного погашения долга. При проверке задолженности, по которой прекращено поступление платежей до полного погашения, выясняют, чем вызвано непоступления денег от дебиторов или прекращение удержания сумм долга по заработной плате рабочих и служащих. Надо учитывать возможность неправильного отражения в учете удержанных сумм, поступивших а следовательно, необходимость осуществления встречной проверки взаимосвязанных банковских операций и фактических удержаний из заработной платы за расчетно-платежным ведомостям. Каждую сумму просроченной задолженности рассматривают с точки зрения принятых мер по взысканию (письма, исковые заявления) и лиц, виновных в допущении просрочки долга. В составе просроченной задолженности и задолженности, которая долгое время не возмещается, на отдельных предприятиях считаются суммы долгов, недостаточно обоснованных документами. Здесь же может учитываться задолженность отдельных лиц, из которых руководящие работники предприятия по тем или иным причинам не хотят взыскивать сумму долга в принудительном порядке. Документально не подтверждена и не обоснована задолженность подлежит особенно

тщательной проверке. В процессе проверки спорной задолженности ревизор уточняет, сколько времени находятся дела в суде и почему не рассматриваются, какие меры принимало руководство предприятия по ускорению разбора исковых заявлений. Задержки и неоднократные отсрочки в рассмотрении дел часто происходят по вине администрации предприятия в связи с тем, что неправильно оформлены или не полностью представлены претензионные и доказательные документы. Поэтому нужно обращаться непосредственно в прокуратуру, суд, чтобы уточнить истинные причины длительной задержки направленных дел и ускорить принятие решений. Исследуя безнадежную задолженность, ревизор выписывает случаи и суммы отказа суда в удовлетворении исков на принудительное взыскание долгов с дебиторов за весь период ревизуется. На основе мотивации и выводов по решениям судебных органов подобные факты целесообразно сгруппировать по причинам отказа (не обеспечение сохранности ценностей на объектах со стороны руководства предприятия, пропуск сроков исковой давности, отсутствие необходимых оправдательных документов, неплатежеспособность должников и т.п.) или по вине должностных лиц. Остатки дебиторской задолженности на момент ревизии проверяют по каждой сумме. Проверяющий выясняет, какие принимались меры со стороны бухгалтерии, юридического отдела и других служб предприятия по взысканию долгов с начала их возникновения. Выявленные суммы кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности ревизор отражает также в отдельной накопительной ведомости. При этом он уточняет характер и причины возникновения задолженности по каждому кредитору, почему она своевременно не была перечислена в Госбюджет или уплаченная соответствующим организациям и лицам. По всем сомнительными суммами кредиторская задолженность надо провести встречную проверку или направить официальные письменные подтверждения кредиторов. В процессе проверки используют не только первичные документы, приложенные к бухгалтерских проводок и накопительных регистров по учету расчетов, но и систематизированы первичные расчетные документы при выписках банка с расчетного и других счетов предприятия (журнал 3, накопительные ведомости поступления и расходования денежных средств в разрезе отдельных счетов предприятия в учреждении банка и т.п.). Для проверки расчетных операций за период, ревизуется, нужно выбирать тех дебиторов и кредиторов, в отношении которых запутанный и запущен аналитический учет расчетных взаимоотношений, допускается нарушение установленного порядка проведения расчетов и необоснованное списание задолженности. Кроме того, надо принимать во внимание выявленные нарушения, злоупотребления и незаконные действия должностных лиц при ревизии других участков работы предприятия, связанные с расчетными операциями, и эти расчетные взаимоотношения подвергать всестороннему исследованию.

Каждую списанную сумму задолженности ревизор проверяет с привлечением первичных документов, подтверждающих ее возникновения. Это помогает раскрывать истинные причины образования, суть и характер задолженности. Именно на основе первичных документов в ряде

случаев оказывалось незаконное списание недостач, хищений и потерь товарно-материальных ценностей, которые списывались под видом пересортицы, разницы в стоимости и других, не вызывающих, на первый взгляд, особых опасений причинам. Списание сумм дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода, ревизуется, подвергаются общей проверке. В частности, списанные суммы дебиторской задолженности на убытки предприятия проверяют с использованием данных аналитического учета по счету 79 "Финансовые результаты". Скрытое списания дебиторской и кредиторской задолженности можно выявить путем исследования оборотов по аналитическим счетам расчетов за отдельные месяцы (особенно по сомнительной задолженности, что находится без движения), изучение причин резкого уменьшения остатков переходной задолженности на конец каждого месяца, сопоставление описанных сумм задолженности с приложенными оправдательными документами на ее списания. Иногда как документы на незаконное списание сумм задолженности прикладывают бухгалтерские справки и накопительные ведомости. Такие незаконные списания чаще практикуют перед составлением годового отчета, при проведении инвентаризаций, "расчистке" расчетов. В ряде случаев необоснованно перекрывается дебиторская задолженность одних организаций и лиц за счет нереальной кредиторской задолженности других, в то время как эти суммы должны быть взысканы и перечислены в бюджет. Подобное списание задолженности и незаконные действия бухгалтеров причинят материальный ущерб предприятию, скрывают факты хищения и злоупотреблений отдельных должностных лиц. При проверке расчетных операций выясняют правильность корреспонденции счетов и отнесения сумм на отдельные балансовые счета по учету расчетов. На некоторых предприятиях встречались случаи отнесения сумм на расчеты с разными дебиторами и кредиторами вместо записи их на счета 374 "Расчеты по претензиям", 375 "Расчеты по возмещению причиненных убытков", 372 "Расчеты с подотчетными лицами», где необходимо принимать более оперативные и настойчивые меры взыскания долгов. Кроме того, следует учитывать возможность незаконного списания сумм на счета расходов вместо отнесения их на балансовые счета по учету расчетов. При ревизии расчетов по претензиям и возмещению причиненного ущерба исследуют движение каждой суммы не только на балансовых счетах 374 "Расчеты по претензиям" и 375 "Расчеты по возмещению причиненных убытков", но и на счету 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей", но и таких, которые считаются в составе материалов в пути, товаров на ответственном хранении у покупателей в связи с отказом от акцепта, товаров, отгруженных и не оплаченных в срок покупателями и другие. Каждую сумму, записанную по дебету и кредиту этих счетов, нужно рассмотреть по картам и другими регистрами аналитического учета с привлечением первичных документов. Изучая приложены первичные документы, обращают внимание на своевременность и полноту отражения задолженности, правильность взыскания задолженности и недопущения необоснованного списания ее на другие счета. Расчеты по претензиям проверяют во взаимосвязи с ревизией выполнения хозяйственных договоров. Путем

сопоставления сумм на счета 374 "Расчеты по претензиям" и в журнале регистрации претензий за невыполнение договоров поставщиками результатам проверки выполнения договорных обязательств при поставке сырья, материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий можно выявить случаи непредъявления претензий поставщикам. Одновременно проверяют полноту предъявленных претензий транспортным организациям за несвоевременную доставку, нехватку или потерю грузов в пути. Многие предприятия еще не предъявляют претензий к транспортным организациям за нарушение сроков доставки грузов. Данное обязательство требует проверки своевременности поступления грузов на предприятие и фактов задержки их в пути на основании железнодорожных накладных и других транспортных документов, где отмечают дату отправки груза, а также данных приходных документов состава. Для целенаправленной, выборочной проверки документов нужно заранее выяснить задержку отдельных грузов в пути по журналу оперативного учета грузов, поступивших что ведется в отделе снабжения. По данным этого журнала сопоставляют дату счетов-фактур поставщиков с датой поступления грузов на предприятие, обнаруживают партии грузов, поступивших с нарушением сроков доставки. При этом ревизор должен установить сумму не возмещенного материального убытка, не взысканных штрафных санкций и виновных в этом лиц. Аналогично предъявлены претензии покупателями предприятия, которые отражены на счете 374 "Расчеты по претензиям" и в журнале регистрации претензий, поступивших необходимо связать и использовать при ревизии выполнения договоров о поставке продукции покупателям. Такая проверка обычно способствует повышению ответственности предприятия за выполнение хозяйственных договоров. Предприятия обязаны предъявлять претензии сразу же после их возникновения. Поэтому ревизор должен одновременно проверить состояние претензионной работы на предприятии. Прежде всего выясняют правильность и полноту учета предъявленных претензий, поступивших осуществляют контроль за ходом рассмотрения претензионных дел. По данным журнала предъявленных претензий другим предприятиям, организациям и лицам определяют количество незадовольненных претензий из общего количества предъявленных. Все недовольны претензии надо сгруппировать по сути их возникновения, причинами отказа и виновными лицами. Кроме того, нужно выделить спорные дела и вопросы, за которыми не предъявлялись претензии в связи с их безнадежностью. Здесь же ревизор устанавливает количество нерассмотренных претензий на момент ревизии, особенно с длительным временем задержки в арбитраже и народном суде. При необходимости осуществляют запрос или проводят встречную проверку в судебных органах. По журналу регистрации претензий, поступивших устанавливают количество довольных претензий в пользу истца и количество претензий нерассмотренных на момент ревизии. Их группируют по причинам возникновения и виновными лицами с указанием суммы причиненного материального ущерба. Одновременно ревизор проверяет, которые принимались меры к виновным лицам по недовольных предъявлений и претензий, поступивших решенных в пользу истца.

Расчеты по недостачам, растратам, хищениям и возмещению материального ущерба проверяют во взаимосвязи со смежными участками хозяйственной деятельности, местам возникновения недостач, потерь и хищений, размерами причиненного ущерба. Например, проверку расчетов по возмещению материального ущерба материально ответственными лицами нужно связать с проверкой сумм, числящихся на счете 947 "Недостачи и потери от порчи ценностей", а также результатам инвентаризаций товарно-материальных ценностей на складах и в незавершенном производстве. Так можно выявить факты неполного взыскания причиненного материального ущерба с виновных лиц, необоснованного списания его за счет издержек производства, укрытия результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей от учета или частичного отражения их в учетных регистрах. Взыскание сумм недостач, растрат и хищений товарно-материальных ценностей с виновных лиц должны проводить по продажным ценам. Каждый случай отказа в возмещении недостач, растрат и хищений за счет виновных надо исследовать и занести в накопительную ведомость, сгруппировав их по причинам отказа и виновными лицами. Здесь можно установить факты необеспечение сохранности ценностей, умышленное нарушение установленного порядка и требований в корыстных целях и другие. При ревизии расчетов по претензиям и возмещением материального ущерба надо иметь в виду, что суммы недостач, потерь и хищений товарно-материальных ценностей могут быть скрыты на счетах материалов в пути и товарах, отгруженных покупателям. Изучение причин образования этих сумм по каждому счету-фактуре и перепиской с поставщиками и покупателями позволит выявить подобные факты, а также принять решительные меры по возмещению материального ущерба за счет виновных. С особым вниманием проверяют погашения задолженности по расходованию, недостач и хищений. При этом выясняют наличие исполнительных листов или обязательств о погашении долга каждому дебитору, причины прекращения платежей или временного прекращения их за отдельные месяцы. Если задолженность была списана по решению суда о неплатежеспособности должника, надо проверить зачисление этих сумм на забалансовый счет 072 "Невозмещенные недостачи и потери от порчи ценностей", на котором они учитываются в течение определенного времени. Ревизор выясняет, какие принимались меры по взысканию ранее списанной на забалансовый счет задолженности и какие изменения произошли в положении должников. Каждую сумму, списанную на убытки в периоде ревизуется, проверяют при наличии документов, подтверждающих невозможность взыскания долга, разрешения соответствующих органов на их списание, неиспользованных возможностей взыскания задолженности с отдельных дебиторов.

#### 10.5. Ревизия и контроль кредитных операций

Целью ревизии кредитных операций является проверка полноты и правильности получения банковских кредитов, эффективности их использования и своевременности их погашения. При проведении ревизии кредитных операций используют: заявки на выделение соответствующих лимитов кредитования, срочные обязательства, где указаны суммы и сроки погашения выданных кредитов, выписки банка, кредитные договоры, расчеты экономической эффективности и окупаемости затрат, произведенных за счет долгосрочных кредитов, сметно-финансовые расчеты по мероприятиям, осуществленным за счет счета 50 "Долгосрочные займы". К началу ревизии кредитных операций необходимо выяснить в учреждении банка, не было нарушений правил кредитования со стороны предприятия и одновременно ознакомиться с актами проверок предприятия, проведенными банком. Значительное место в ревизии кредитных операций занимает проверка кредитных данных по обеспечению выданных займов, так как на этой стадии ревизии кредитных операций является наиболее нарушений. Практика контрольно-ревизионной работы показывает, что в состав обеспечений включают не прокредитованы ТМЦ, бестоварные счета при кредитовании под расчетные документы в пути. В таких случаях необходимо выяснить, по чьему указанию были включены в состав обеспечения не прокредитованы ТМЦ, бестоварные счета и кто выполнил данное поручение, в какой сумме была получена ссуда банка, на какой срок. Краткосрочные и долгосрочные кредиты банк предоставляет на определенные цели, потому ревизору необходимо проверить целевое использование полученных кредитов. Завершают ревизию кредитных операций проверкой своевременности погашения полученных кредитов. Для этого используют данные срочных обязательств по суммам и срокам погашения задолженности банка, данные выписок по соответствующим счетам, данные бухгалтерского учета по просроченным платежам. При наличии просроченных кредитов выдача новых не допускается. Процентные ставки за пользование кредитом, оговоренные в кредитном договоре, начисляются банком и списываются заемщиком не реже одного раза в квартал по платежному поручению. В случае отказа от уплаты долгов по займам банк их взимает в претензионно-исковом порядке. Как правило, контроль за выполнением условий заключенного позичальником кредитного договора осуществляет банк.

## Лекция 11. Контроль и ревизия использования РАБОЧЕЙ СИЛЫ, ФОНДА ОПЛАТЫ ТРУДА И РАСЧЕТОВ с рабочими и служащими

11.1. Задачи, источники информации, методические приемы и последовательность процедуры контроля

В условиях рыночных отношений возникает необходимость в радикальных изменениях организации и стимулировании труда. Наиболее адекватной для рыночных условий является

организация и оплата труда на основе передовой технологии, что позволяет повышать производительность труда. Объективной основой развития современных форм оплаты труда является тенденция обеспечения полной самостоятельности предприятий в вопросах найма и оплаты труда, разграничение сферы государственного и договорного регулирования этих отношений на предприятиях независимо от форм собственности. На сегодня форму и систему оплаты труда выбирает руководитель предприятия. Он же устанавливает работникам конкретные размеры тарифных ставок.

После отмены ограничения фонда потребления государство осуществляет регулирование оплаты труда путем установления минимальной заработной платы, устанавливается Кабинетом Министров Украины. На предприятиях может также применяться оплата труда по трудовым соглашениям и контрактам. Трудовое соглашение заключается между предприятием и работником, привлекается со стороны для выполнения конкретной работы, которую невозможно выполнить силами предприятия или на договорных условиях с другими предприятиями и организациями. В современных условиях достаточно широко применяется оплата труда по контракту, что позволяет обеспечивать нормальные взаимоотношения двух контрагентов контракта. Эта форма основывается на договоренности сторон и связывается с выполнением условий контракта. При приеме на работу по контракту владелец предприятия или уполномоченный им орган с согласия работника может устанавливать такие условия труда, которые определены в коллективном договоре.

Главными составляющими элементами контракта являются:

- Срок его действия;
- Права, обязанности и ответственность сторон;
- Условия оплаты и организации труда;
- Основания прекращения и расторжения контракта;
- Социально-бытовые и другие условия, которые необходимы для выполнения сторонами своих обязанностей.

При оплате труда по контракту целесообразно предусматривать постоянные и дополнительные реквизиты. Постоянная часть заработной платы зависит от характера выполненной работы и определяется сторонами в индивидуальном порядке. Переменная часть зависит от конечных результатов деятельности предприятия, повышает заинтересованность работника в результатах своего труда. Контрактная форма найма и оплаты труда является общепринятой в международной практике, ее внедрение в работу обеспечивает проведение эффективной кадровой политики, а также введение новой системы материального стимулирования работников. Внедрение новой технологии процесса оплаты труда повышает производительность труда только тогда, когда применяются прогрессивные нормы и нормативы, формы и системы оплаты труда. Во время контроля изучают и исследуют форму и систему организации оплаты

труда, так как в условиях рыночной экономики система оплаты труда зависит не только от результатов работы сотрудников предприятия, но и от эффективности деятельности его производственных подразделений. В новых условиях рыночной экономики значительно изменились процедуры контроля и ревизии. На сегодня фонд оплаты труда и трудовые ресурсы не являются плановыми, каждое предприятие самостоятельно определяет количественный состав и сумму расходов на оплату труда. Но при этом обязательно учитывают возможности предприятия в выделении определенной суммы средств на оплату труда. В учете эти расходы отражаются на счете 81 «Расходы на оплату труда». В современных условиях наряду с ревизией значительную роль играет внутренний контроль со стороны руководителей предприятий и бухгалтерской службы. Эти работники должны осуществлять оперативный контроль за использованием трудовых ресурсов и фондов оплаты труда с целью эффективного использования этих расходов. В системе контроля важной его формой является ревизия операций по оплате труда. Задачей ревизии является активизация хозяйственного механизма, которая нацелена на рациональное использование трудовых ресурсов и правильное определение распределительных функций по размерам трудовых затрат. Ревизию операций по оплате труда целесообразно осуществлять в следующем порядке: проверка обоснованности нормативов по оплате труда, расценок, ставок заработной платы, правильность ее начисления и расчетов с персоналом, проверка документального обоснования и учета по заработной плате и расходов, связанных с оплатой труда. Модель контроля и ревизии операций по оплате труда приведены на рисунке 12.1. В этом стандарте определены объекты, источники информации и методические приемы контроля и ревизии операций по оплате труда.

Об'єкти контролю і ревізії										
Трудові ресурси, їх регулювання і використання	Системи оплати праці і прямих витрат та їх застосування	Стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства	Розрахунки щодо оплати праці	Первинна документація щодо обліку праці та заробітної плати	Бухгалтерський облік праці та її оплати					
Джерела інформації										
Трудове законодавство	Законодавчі акти про підприємництво і підприємства	Нормативно-законодавча інформація щодо праці та заробітної плати	Нормативно-довідкова інформація щодо обліку праці та заробітної плати	Первинна документація щодо обліку та правил її складання	Регістри бухгалтерського обліку і звітність					
Методичні прийоми контролю										
Розрахунково-аналітичні			Документальні							
Економічний аналіз	Аналітичні і статистичні розрахунки	Економіко-математичні методи	Інформаційне моделювання	Нормативно-правове регулювання	Експертизи різних видів	Камеральні перевірки норм і розцінок	Дослідження документів			
							За формою і змістом	Зустрічна перевірка	Взаємний контроль операцій і документів	Аналітична і логічна перевірка
Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю, б/ж										
Групування проміжних результатів ревізії			Аналітичне групування виявлених недоліків	Узагальнення результатів ревізії і складання її акта	Розробка пропозицій щодо усунення недоліків	Реалізація пропозицій за актом ревізії				
Хронологічне	Систематизоване	Хронологічно-систематизоване								

**Рис. 11.1. Модель контролю і ревізії щодо оплати праці**

Во время ревизии особое значение имеет использование фактографической информации, приведенной в таблице 11.1.

**Таблиця 11.1. Фактографічна інформація, що використовується під час контролю трудових ресурсів і ревізії операцій щодо оплати праці**

№п/п	Назва документа	Зміст інформації	Використання інформації в контрольно-ревізійному процесі
1.	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Порядок зарахування на роботу постійних, тимчасових, сезонних працівників	Контроль приймання працівників на роботу, дотримання трудового законодавства
2.	Особова картка	Професійна і соціальна характеристика працівника	Перевірка якісних показників працівників
3.	Наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу	Порядок переміщення робітників у межах підприємства	Перевірка дотримання трудового законодавства
4.	Наказ про надання відпустки	Облік використання відпусток працівниками	Те ж саме
5.	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору	Порядок припинення трудових відносин із працівниками	Перевірка дотримання трудового законодавства
6.	Табель обліку використання робочого часу і розрахунків заробітної плати	Щоденний облік використання робочого часу	Контроль використання робочого часу
7.	Розрахунково-платіжна відомість	Порядок нарахування і видачі заробітної плати працівникам	Контроль оплати праці
8.	Особові рахунки працівників	Облік заробітної плати працівника за весь період роботи на даному підприємстві	Контроль обліку праці й її оплати

9.	Наряди на виконання робіт і їх оплату	Облік виконання робіт і їх оплата	Контроль виконання робіт і їх оплата
10.	Маршрутні картки (листи), що затверджені відповідними органами	Те ж саме	Те ж саме
11.	Відомості (машинограми) аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 66 "Розрахунки з оплати праці"	Облік заробітної плати (оплати праці) і розрахунків з робітниками і службовцями	Контроль використання заробітної плати (оплати праці) і розрахунків із робітниками і службовцями

В таблиці конкретизується учетная, внеучетные інформація, подлежащая проверке во время ревизии, раскрывается ее содержание и определяется использования в контрольно-ревизионном процессе. Во время ревизии важно обосновать операции по оплате труда соответствующими законодательными актами и действующими нормативами, приведенными в таблице 11.2

**Таблиця 11.2.**

**Законодавча і нормативна інформація, що використовується під час контролю і ревізії трудових ресурсів і заробітної плати**

№ п/п	Джерела інформації	Зміст інформації	Використання інформації при проведенні контролю і ревізії на підприємстві
1.	Введення нових тарифних ставок і посадових окладів працівників відповідно до постанови Кабінету Міністрів України	Порядок введення нових тарифних ставок і посадових окладів	Перевірка правильності застосування діючих форм і системи оплати праці
2.	Інформація про порядок витрачання коштів на оплату праці працівників нештатного складу відповідно до вказівок Мінфіну України	Оплата робіт, які виконані працівниками нештатного складу	Дотримання нормативних актів при оплаті робіт, виконаних працівниками нештатного складу
3.	Основні положення щодо обліку заробітної плати	Методика обліку заробітної плати	Вивчення під час контролю стану обліку заробітної плати
4.	Порядок отримання і використання коштів на оплату праці	Виплати коштів працівникам	Правильність нарахування і витрачання коштів на оплату праці
5.	Типові правила внутрішнього трудового розпорядку для працівників і службовців	Тривалість роботи дня (зміни), використання робочого часу	Виконання правил внутрішнього розпорядку
6.	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". Затверджений від 16 липня 1999р. № 996-XIV. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і	Обґрунтовує правові засади ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.  Встановлює план рахунків бухгалтерського обліку	Для контролю обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку щодо оплати праці.  Для перевірки правильності відображення операцій щодо оплати праці на рахунках

	господарських операцій підприємств і організацій		бухгалтерського обліку
7.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку	Контроль дотримання порядку ведення обліку розрахунків щодо оплати праці

В приведенних таблицях обосновывается фактографическая (учетная) и нормативно-законодательная информация, используемая при ревизии. Фактографическая (учетная) информация является источником для контроля операций по оплате труда, а нормативно-законодательную информацию ревизор использует для того, чтобы обосновать законность операций, связанных с начислением, документальным обеспечением и учетом этих операций. Используя фактографическую (учетной) информацию по оплате труда для выполнения процедур ее контроля, ревизор должен придерживаться определенной последовательности проверки этой информации, приведенной на рисунке 11.2.



**Рис. 11.2. Послідовність контролю операцій з оплати праці**

11.2. Контроль и ревизия правильности начисления оплаты труда

Обеспеченность предприятий рабочей силой и расчеты с работающими является важным в деятельности предприятий. От этого в значительной степени зависит эффективность производства готовой продукции, а следовательно и кругооборот капитала в целом. Поэтому, проверка операций по начислению зарплаты и ее выплаты является одной из важнейших частей комплексной ревизии финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Во время ревизии необходимо проверить следующие основные вопросы: организацию кадровой политики предприятия; соблюдение штатной дисциплины; использования рабочего времени; выполнение норм выработки; правильность и своевременность расчетов с рабочими и служащими; полноту и своевременность расчетов с бюджетом и с фондами социального страхования. Для этого проверяются следующие документы: штатное расписание; приказы и распоряжения администрации относительно движения личного состава; коллективный договор, трудовые договоры, соглашения, контракты; личные карточки работников; таблицы учета отработанного времени; наряды за выполненную работу; письма учета простоев; акты о брак; исполнительные листы; письма нетрудоспособности; расчетно-платежные ведомости; реестры депонированной зарплаты; журнал по счету 66 "Расчеты по оплате труда"; формы бухгалтерской и статистической отчетности. При анализе кадровой политики предприятия ревизор исследует удельный вес рабочих в общей численности работников. Проводится также анализ качественного уровня работников с использованием при этом показателей профессионального и квалификационного состава, уровня образования. Следует помнить, что довольно часто квалификационный уровень работников зависит от срока работы на предприятии, то есть от стажа. Поэтому проводить анализ движения рабочей силы, рассчитывая коэффициенты выбытия, прием и текучести рабочей силы, сравнивая их с предыдущими периодами. Следующим этапом проверки является соблюдение штатной дисциплины. Прежде всего рекомендуется осуществить сопоставление фактического штата работников и служащих со штатным расписанием. В результате может быть обнаружено работников, содержащихся более штат. В ходе проверки изучают распределение обязанностей работников и служащих, их фактическая загрузка работой. Следует обратить внимание на эффективность использования рабочего времени. Сначала сопоставляют фактически отработанное время с плановым. При этом внимательно проверяют таблицу учета отработанного времени. Эти таблицы должны вестись по категориям работников. Наиболее частыми нарушениями табельного учета является проставление рабочих дней за период временной не-проездности или за период неявок на работу без уважительных причин. Проводя ревизию, ревизор должен осуществлять собственные наблюдения относительно своевременности прихода сотрудников на работу и окончания рабочего дня. Анализу подлежат скрытые неоднократные и часовые потери рабочего времени. При ревизии результатов труда рабочих-сдельщиков проверяется точность учета выработки. Учет выработки на предприятии ведется в рапортах о выработке, маршрутных листах, ведомостях учета выработки, нарядах и т.д. В этих документах должны быть указаны выработка рабочего или бригады и цены за

единицу продукции. Проверять правильность начисления почасовой заработной платы (служащим), во внимание принимают данные о фактически отработанном времени и систему установленных ставок. При этом можно обнаружить такие типичные нарушения, как неправильное отображение даты приема на работу или увольнение с работы, завышение оклада, а также включение в рабочие дни периода, за который следовало бы начислять пособие по временной нетрудоспособности. Ревизуя правильность удержаний из сумм заработной платы, ревизор должен содержать следующие сведения: подоходный налог по установленной шкале с учетом льгот; сбор на обязательное пенсионное страхование в соответствии с установленными процентами от начисленной заработной платы; сбор в фонд социального страхования в связи с временной потерей трудоспособности и расходами, обусловленными рождением и погребением в соответствии с установленными процентами от начисленной заработной платы; сбор в фонд социального страхования на случай безработицы в соответствии с установленными процентами от начисленной заработной платы; алименты (по исполнительному листу) сумму полученного аванса; избыточные выплаченные суммы за предыдущий период; своевременно невозвращенные подотчетные суммы; штрафы (согласно протоколам или актами). Во время ревизии особое внимание уделяется правильности оформления расчетно-платежных ведомостей, в которых встречаются следующие нарушения: включение к сведениям подставных лиц (устанавливают с помощью встречной проверки) завышение суммы "Итого к выплате" (устанавливают арифметической проверкой). С целью обеспечения качества ревизии расчетов по оплате труда ревизору следует подробно ознакомиться с Кодексом законов о труде, Законом Украины "Об оплате труда", другими нормативно-правовыми актами. Установлено, что размер заработной платы зависит от сложности и условий выполняемой работы, профессионально-деловых качеств работника, результатов его труда и финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Как правило, для проверки правильности начисления и выплаты заработной платы ревизору следует тщательно ознакомиться с установленными нормами для различных видов оплат. Например, минимальная заработная плата - это законодательно установленный размер заработной платы за простой, неквалифицированный труд, ниже которого не может проводиться оплата за выполненную работником месячную, почасовую норму труда (объем работ). К такой заработной платы не включаются доплаты, надбавки, поощрительные и компенсационные выплаты. Размер минимальной заработной платы устанавливается и пересматривается в соответствии с Законом Украины "Об оплате труда". Минимальная заработная плата является государственной социальной гарантией, обязательной на всей территории Украины для предприятий всех форм собственности и хозяйствования и физических лиц. Основой организации оплаты труда является тарифная система, которая включает тарифные ставки, схемы должностных окладов и тарифно-квалификационные характеристики (справочники). Тарифная система оплаты труда используется для распределения работ в зависимости от их сложности, а работников - в зависимости от их квалификации и по разрядам

тарифной сетки и является основой формирования и дифференциации размеров заработной платы. В соответствии с законодательством формирования тарифной сетки осуществляется на основе тарифной ставки рабочего первого разряда. Отнесение выполняемых работ к определенным тарифным разрядам и присвоение квалификационных разрядов рабочим осуществляется владельцем или уполномоченным им органом в соответствии с тарифно-квалификационным справочником по согласованию с трудовым коллективом. По результатам аттестации собственник или уполномоченный им орган может изменять должностные оклады от минимальных до максимальных размеров. Как правило, оплата труда работников осуществляется по почасовой, сдельной или другими системами оплаты труда. Оплата труда осуществляется по результатам индивидуальных и коллективных работ. Причем формы и системы оплаты труда, нормы труда, расценки, тарифные сетки, ставки, схемы должностных окладов, размеры надбавок, доплат, премий, вознаграждений и других поощрительных, компенсационных и гарантийных выплат устанавливаются предприятиями самостоятельно в коллективном договоре с соблюдением норм и гарантий, предусмотренных законодательством по сделкам. Работаящие по совместительству, получают заработную плату за фактически выполненную работу. При этом условия работы по совместительству работников государственных предприятий определяются Кабинетом Министров Украины. Размеры доплат за совмещение профессий (должностей) или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника устанавливаются на условиях, предусмотренных коллективным договором. При повременной оплате труда работа в сверхурочное время оплачивается в двойном размере часовой ставки. То есть по сдельной системе оплаты труда за работу в сверхурочное время выплачивается доплата в размере 100% тарифной ставки работника соответствующей квалификации, оплата труда которого осуществляется по почасовой системе - за все отработанные сверхурочные часы. Компенсация сверхурочных работ путем предоставления отгула не допускается. Ревизору следует руководствоваться вышеуказанными положениями нормативных актов по оплате труда. Согласно новому Плану счетов, утвержденному приказом Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999 № 291, на счете 66 "Расчеты по оплате труда" ведется обобщение информации о расчетах с персоналом по всем видам заработной платы, премий, пособий и т. Счет 66 "Расчеты по оплате труда" имеет три субсчета: 661 "Расчеты по заработной плате"; 662 "Расчеты с депонентами", 663 "Расчеты по другим выплатам». По кредиту счета 66 отображаются начисленная основная и дополнительная заработная плата, пособие по временной нетрудоспособности, другие начисления. По дебету - выплата заработной платы, премий, пособий, а также суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам, стоимость полученных товаров, продукции в счет заработной платы. Кредитовое сальдо этого счета показывает обязательства предприятия перед работающими на первое число каждого следующего за отчетным месяца. Управленческий аналитический учет расчетов с персоналом ведется по каждому работнику, видам выплат и удержаний. Учет депонированной заработной платы

осуществляется в книге (карточках) учета депонированных сумм или непосредственно в реестрах не выданной заработной платы, состоящие кассиром. Ревизия осуществляется в соответствии с изложенным порядком ведения синтетического и аналитического учета по счету 66 "Расчеты по оплате труда".

### 11.3. Контроль и ревизия расчетов по оплате труда

Ревизию расчетов по оплате труда следует начинать с установления соответствия данных аналитического учета показателям синтетического учета в Главной книге и балансу на одну дату, в частности на 1-е число соответствующего месяца (сальдо по счету 66 "Розрахунки по оплате труда" в Главной книге и балансе сверяют с итоговыми суммами к выдаче расчетно-платежных ведомостей). Если выявлены расхождения между данными синтетического и аналитического учета, следует установить их причины. Основными причинами различий могут быть: подделки в расчетно-платежных и платежных ведомостях для сокрытия хищения денег из кассы путем заговора бухгалтера и кассира. Сам способ хищения состоит в завышении общей суммы денег в последней колонке расчетно-платежной ведомости "К выдаче на руки". Такую подделку можно обнаружить подсчетом итогов в расчетно-платежных ведомостях как по строкам (горизонтально), так и по столбцам (вертикали). Конечные итоги сверяют с суммой, показанной в расходном кассовом ордере и в первичных документах по начислению заработной платы (расчетах). В этом случае арифметической проверке подлежат: расчетно-платежная (платежная) ведомость; расходный кассовый ордер; журнал учета приходных и расходных кассовых ордеров; кассовая книга (отчет кассира) таблицы учета рабочего времени, справки и расчеты для начисления заработной платы, наряды на оплату труда и тому подобное. Могут быть случаи хищения денег путем присвоения депонированных сумм. Для этого кассир вместе с бухгалтером подделывают подпись депонента в расчетно-платежной ведомости или в расходном кассовом ордере или депонентские сведения. В этом случае следует сверить депонированные суммы по таким документам: реестр депонированных сумм; депонентская ведомость; расходный кассовый ордер; личный счет и карточка депонента; журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; кассовая книга и отчет кассира; документ о принятии на работу или увольнении с работы (приказ, распоряжение) расчетно-платежные ведомости за предыдущий период с подписями депонентов. Ревизоры могут также вызвать отдельных депонентов для подтверждения получения ими соответствующих сумм. Правильность начисления заработной платы ревизор проверяет таким образом: выясняет правильность применения расценок способом сопоставления документа, где они предусмотрены, а также уточняет, отвечают стаж работника, его разряд, тип предприятия, сезон, ассортимент продукции и т.п. расценкам; устанавливает, правильно подсчитан объем выполненной работы и количество отработанного времени путем их сопоставления с учетными

листьями, нарядами, картами, дорожными листами, табелем выхода на работу, актами сдачи-приемки выполненных работ и другими документами, приложенными к журналу 7 для начисления заработной платы; арифметическое проверяет правильность начисленной суммы путем умножения расценки на количество дней работы, на сумму товарооборота, на количество произведенной продукции и тому подобное. Как правило целесообразно также проверить, зафиксированные в расчетных ведомостях на оплату труда за вторую половину месяца все ранее выплаченные в течение этого месяца суммы (аванс, отпускные, помощь при временной потере трудоспособности), записанные в журнал 1 со счета 30 «Касса». Причинами отклонений между данными аналитического и синтетического учета со счета 66 "Расчеты по оплате труда" могут также быть искажения данных вследствие злоупотреблений (Завуалирование расхода денег путем изъятия из фонда потребления разных выплат и удержаний) неполное удержание авансов; повторное списание денежных документов с отнесением выплат по ним в дебет счета 66 "Расчеты по оплате труда"; уменьшение дебиторской задолженности или увеличение кредиторской задолженности при переносе сальдо с одной расчетной ведомости к другой. Правонарушения по оплате труда возникают в связи с: неправильным определением объемов выполненных работ (выявляют сопоставлением объемов работ, указанных в первичных документах по учету труда, с аналогичными показателями технологических карт, документов относительно оприходования готовой продукции или контрольный обмер фактически выполненных работ); неправильным применением норм выработки, тарифных ставок, должностных окладов и расценок (определяют сопоставлением со сборниками выработки и тарификационную справочниками) неправильным таксировке отдельных документов по учету труда (выявляют контрольным таксировке) включением в документы по учету труда фамилий лиц, которые не принимали участия в выполнении конкретных работ (выявляют сопоставлением фамилий работников со списочным составом предприятия, бригады, цеха, а также опросом отдельных лиц, сверкой подписей) внесением в документы по учету труда должностных лиц, не предусмотренных штатным расписанием (устанавливают сопоставлением этих документов штатному расписанию) Как показала практика, действенный контроль за использованием средств на оплату труда в значительной степени способствует росту производительности труда и укреплению трудовой дисциплины. Проверка расходования средств на оплату труда может быть успешно осуществлена при условии изучения правильности расчетных показателей по труду (численности работников по группам и категориям, состояния нормирования труда, производительности труда, использования рабочего времени и средств на оплату труда). Сначала целесообразно изучить утвержденные штатные расписания, установить возможные штатные излишества численности работников, несоответствие отдельных должностей фактически выполняемой работе, завышенные размеры должностных окладов и др. С целью установления возможных отклонений - перерасходов или экономии фонда оплаты труда, следует сравнить сметные данные с отчетными показателями.

Показатели по труду, представленные в квартальных и годовых отчетах, следует сопоставить с данными бухгалтерского учета. При этом ревизор пользуется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 16 "Расходы", утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 31.12.99 № 318. По этому положению в состав прямых расходов на оплату труда включены заработную плату и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, которые могут непосредственно быть отнесены к конкретному объекту расходов. В связи с этим важным вопросом ревизии является проверка правильности применения норм, должностных окладов и тарифных ставок, установленных расценок, а также положений об оплате труда и выплате премиальных вознаграждений.

Соблюдение тарифных сеток и ставок, должностных окладов возможно установить путем их сравнения со штатным расписанием и проверкой данных расчетно-платежных ведомостей, таблиц учета использования рабочего времени и расчета заработной платы. Ревизор анализирует показатели производительности труда и выявляет факторы, которые влияют на снижение расходов на оплату труда (систематическое выполнение задач по выпуску и реализации продукции (работ, услуг), внедрение прогрессивных технологий, соблюдение штатно-сметной дисциплины, повышение производительности труда и тому подобное. При ревизии фонда оплаты труда ревизор руководствуется изменениями в учете затрат производства и дохода (выручки). Размер средств, направляемых на оплату труда и включаются в издержки производства, определяют сами субъекты предпринимательской деятельности. При повременной оплате труда проверяется правильность тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной - выполнение количественных и качественных показателей работы, правильность норм и расценок. Во время проверки таблиц учета использования рабочего времени и других первичных документов по начислению заработной платы следует выяснить, не было ли случаев внесения в них вымышленных (подставных) лиц. Вместе с тем, целесообразно также проверить правильность отчисления на социальное страхование, а также удержаний из заработной платы: налога на доходы физических лиц, по исполнительным документам, поручениями-обязательствами за приобретенные товары в кредит; по письменным поручениям о переводе страховых взносов по договорам личного страхования, авансов, выданных в счет заработной платы, на возмещение убытков, причиненных предприятию, перечисления в Сбербанк на счета личных вкладов по заявлению работника предприятия и тому подобное. Ревизия правильности начисления основной заработной платы начинается с просмотра сведений, на основе которой делались начисления. Проверке подлежат все документы, приложенные к журналу 5, по которым делают бухгалтерскую запись в кредит счета 66 "Расчеты по оплате труда". Следует выяснить, правильно ли записаны в журнале номера балансовых счетов и субсчетов. Далее осуществляется перерасчет указанных итогов, а также итогов всех удержаний из рабочих и служащих и итогов сумм для выдачи на руки. Поэтому проверяются итоги «Всего», по ведомости сопоставляются с Главной книгой как по кредиту, так и

с дебету счета 66 "Расчеты по оплате труда" и других счетов, указанных в журнале. Кроме того, на основе сведения выборочно проверяется правильность записи сумм, подлежащих выдаче отдельным работникам. При установлении расхождений правильность сумм, подлежащих выдаче, проверяется во всех работников. Такая проверка обусловлена тем, что ревизоры выявили случаи, когда по договоренности с отдельными получателями денег нечестные учетные работники с целью кражи денег механически увеличивали им суммы, которые подлежали выдаче, с соответствующим уменьшением сумм в других работников. Увеличение и уменьшение в целом осуществлялось на одинаковую сумму и, таким образом, не влияло на общий итог документа. В большинстве случаев, проверку расчетов по заработной плате осуществляют выборочно, но в случае обнаружения ошибок или злоупотреблений проверке подлежат все без исключения расчеты, связанные с начислением и выплатой заработной платы. Следует также обратить внимание на правильность расчетов по очередных отпусков. Прежде всего проверяют соблюдение закона о предоставлении очередных отпусков относительно их своевременности, особенно в отношении материально ответственных лиц. Затем проверяют, нет ли случаев фиктивной передачи ценностей, предоставления отпусков за два года и более; есть резерв работников для замены лиц, уходящих в отпуск, правильно ли установлен сумму отпускных (проверяют правильность оплаты за предыдущие 12 месяцев). Согласно п. 7 Порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением КМУ от 08.02.95 № 100 с изменениями и дополнениями, расчет суммы отпускных производится следующим образом: суммарный заработок работника за последние 12 месяцев (или за меньший фактически отработанный период) необходимо разделить на соответствующее количество календарных дней года (или меньшего отработанного периода), за исключением предусмотренных законодательством выходных и нерабочих дней. Затем полученный результат умножают на количество календарных дней отпуска. Перечень праздничных и нерабочих дней наведено в ст. 73 Кодекса законов о труде. Во всех случаях сохранения средней заработной платы и обеспечения пособием по временной нетрудоспособности или по беременности и родам среднемесячная плата исчисляется исходя из выплат за последние 2 календарных месяца работы, предшествующих событию, с которым связана соответствующая выплата. Работникам, проработавшим на предприятии менее 2 календарных месяцев, средняя заработная плата исчисляется исходя из выплат за фактически отработанное время. Если в течение последних 2 календарных месяцев работник не работал, средняя заработная плата исчисляется исходя из выплат за предыдущие два месяца работы. Для работников со сдельной оплатой труда в случае отсутствия данных для расчета заработка за последний месяц расчетного периода он может заменяться другим месяцем, предшествующего расчетному периоду. В соответствии с законодательством при исчислении средней заработной платы учитываются: основная заработная плата; доплата и надбавки (за сверхурочную работу и работу в ночное время, совмещение профессий и должностей, высокие производственные достижения, условия труда, выслугу лет и

т.д.); производственные премии, вознаграждения без включения сумм отчисления на налоги, взыскание алиментов. При исчислении средней заработной платы не учитываются: выплаты за выполнение отдельных поручений разового характера; единовременные выплаты (компенсация за неиспользованный отпуск, материальная помощь, выходное пособие, помощь в связи с выходом на пенсию) компенсационные выплаты на командировку, перевод; премии за изобретения и рационализаторские предложения, денежные и вещевые помощи, пенсии, государственная помощь, литературный гонорар, стоимость спецодежды, заработная плата по совместительству, дивиденды.

Закон "Об отпусках" принято в соответствии с Постановлением Верховной Рады Украины "О порядке введения в действие Закона Украины" Об отпусках ". Он вступил в силу с 1 января 1997 Ревизор контролирует соблюдение положений настоящего Закона. Ежегодный основной отпуск предоставляется работникам за фактически отработанный год , который отсчитывается со дня заключения трудового договора. Продолжительность отпусков с 1 января 1997г. рассчитывается в календарных днях. Перевод продолжительности ежегодного основного и до-датковой отпусков с рабочих в календарные дни занятым на работах с вредными и тяжелыми условиями труда, ненормированным рабочим днем проводится по формуле:

$$N_{кд} = N_{рд} \cdot 7 \div 6,$$

где НКД - продолжительность отпуска в календарных днях;

Нрд - продолжительность отпуска в рабочих днях;

7 - продолжительность недели в календарных днях;

6 - продолжительность недели в рабочих днях, по которым исчислялась продолжительность отпуска до принятия Закона Украины "Об отпусках".

В соответствии с законодательством свои особенности имеет проверка правильности отчисления на социальное страхование. Страховые взносы на государственное социальное страхование начисляются на фонд оплаты труда и другие выплаты. Взносы не начисляются на следующие виды выплат работающим: компенсация за неиспользованный отпуск; выходное пособие при увольнении; компенсационные выплаты (суточные по командировкам) стоимость бесплатно переданных квартир и коммунальных услуг; стоимость выданной спецодежды; заработная плата за дни работы без вознаграждения за труд; суммы возмещения вреда относительно состояния здоровья; стипендии, пособия молодым специалистам, дивиденды по акциям; начисленная сумма материальной помощи; помощь семьям с детьми, выплачиваемой из бюджета, и тому подобное. Страховые взносы уплачиваются в дни получения заработной платы. Как предусмотрено законом, не внесенные страхователем в установленные сроки платежи считаются недоимкой и взыскиваются в бесспорном порядке. Пеня начисляется начиная со следующего дня после получения платы и по день уплаты платежа. Бесспорное взыскание сумм

обязательных платежей, штрафов и других финансовых санкций осуществляется в соответствии с действующим законодательством (Закон Украины "О системе налогообложения"). При документальной ревизии ревизор проверяет правильность корреспонденции счетов, на которых отражаются расчеты по видам страхования на социальное страхование. По кредиту счета 65 "Расчеты по страхованию" отражаются суммы начисленных страховых взносов с дебету счетов 66 "Расчеты по оплате труда", 375 "Расчеты по возмещению причиненных убытков", 30 "Касса", 31 "Счета в банках" и другие; по дебету счета 65 "Расчеты по страхованию" - с кредита счетов 31 "Счета в банках", 66 "Расчеты по оплате труда" и др. Наряду с этим ревизор осуществляет контроль за своевременным и полным поступлением страховых взносов и других платежей, а также правильностью расходования средств. Такой контроль осуществляется путем проверки: бухгалтерских документов о начисленной заработной плате и другие выплаты, на которые начисляются страховые взносы; платежных поручений на перечисление сумм страховых взносов и других платежей на соответствующий счет; кассовых документов на оплату стоимости путевок на лечение и отдых, выданных за счет средств социального страхования; актов о несчастных случаях, связанных с производством, соответствия финансовых отчетов по средствам социального страхования по балансовому счету 65 "Расчеты по страхованию", субсчету 652 "По социальному страхованию". Как правило, в акте ревизии указывается, какие выявлены нарушения по начислению страховых взносов, вычисления и выплаты помощи, записывается сумма дополнительно начисленных взносов, пени и указываются суммы расходов, которые не могут быть приняты к зачету в счет страховых взносов. Ревизор также проверяет соблюдение установленного срока перечисления страховых взносов. В случае подачи предприятием розрачункової свідчення с опозданием больше чем на 10 дней, органы страхования не принимают к зачету в счет страховых взносов среднемесячную сумму расходов, включенных в этой расчетной ведомости. При ревизии выплаты премий следует установить: выполнены условия, согласно которым премия может быть выплачена; правильно определен круг работников, подлежащих премированию; правильно применены нормативы и определена сумма премий как в целом по организации, так и по отдельным работникам. В соответствии с законодательством, в акте ревизии следует сгруппировать факты незаконной выдачи премий по признакам нарушений и указать виновных лиц для привлечения последних к ответственности и возмещения убытков.

#### 11.4. Контроль и ревизия начисления сумм отпускных

Основными документами, на которые должен опираться ревизор при проверке порядка предоставления отпусков и правильности начисления отпускных, является Кодекс законов о труде и Закон Украины "Об отпусках" № 504/96-ВР от 15 ноября 1996 года. В соответствии с Законом Украины "Об отпусках" отпуск поделится на: ежегодные (основная, дополнительная

за роботу с вредными и тяжелыми условиями труда, дополнительный отпуск за особый характер труда, другие дополнительные отпуска) дополнительные отпуска (в связи с обучением, творческие отпуска, социальные отпуска (по беременности и родам; по уходу за детьми до достижения им трехлетнего возраста; дополнительный отпуск працівникам, имеющим детей); отпуска без сохранения заработной платы. Согласно закону основной отпуск гарантировано работнику независимо от того, где он работает и какую работу выполняет. Дополнительный отпуск предоставляется в случае особых условий и характера работы, то есть определяющими становятся особые обстоятельства, предусмотренные законодательством или коллективным договором. По общему правилу в первый год работы ежегодный отпуск предоставляется по истечении шести месяцев непрерывной работы, при этом его продолжительность определяется пропорционально отработанному времени. Отпуск за последующие годы может быть предоставлена работнику в любое время согласно графику отпусков на предприятии. В соответствии со статьей 23 Закона Украины "Об отпусках" источниками начисления сумм отпускных являются: для оплаты отпусков, предусмотренных законодательством, - расходы на оплату труда предприятий или физического лица, у которого работают по трудовым договором работники; для оплаты других видов отпусков, предусмотренных коллективным договором и трудовым договором, законодательством - прибыль, заносятся на предприятии после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет или за счет средств физического лица, у которого работают по трудовому договору работники; для оплаты пособия по беременности и родам, а также по уходу за ребенком до достижения им трехлетнего возраста - средства государственного социального страхования. Ревизор должен знать, что согласно Разъяснением ГНА № 10-114 / 10-3970 от 12.06.96 критерием при определении источника расходов на оплату отпусков в каждом конкретном случае следует исходить из того продолжительности отпусков, предусмотренной законодательством.

Таблиця 11.3. Тривалість відпусток

Категорія працівників (причини надання)	Тривалість відпустки
1	2
<b>1. Основна відпустка</b>	
1. Звичайна	24 календарні дні
2. Промислово-виробничому персоналу вугільної, сланцевої, металургійної, електроенергетичної промисловості	24 календарні дні + 2 календарні дні за 2 відпрацьовані роки, але не більше 28 календарних днів
Працівники на підземних гірничих роботах та в розрізах, кар'єрах та рудниках: - до 150 м - глибше 150м	24 календарні дні + 2 календарні дні за 2 відпрацьовані роки 28 календарних днів
4. Працівникам лісової промисловості та лісового	28 календарних днів

господарства	
5. Працівникам освіти	до 56 календарних днів
6. Інвалідам I-II груп	30 календарних днів
7. Інвалідам III групи	26 календарних днів
8. Особам віком до вісімнадцяти років	31 календарний день
9. Сезонні працівники	Пропорційно відпрацьованому часу
<b>2. Додаткова відпустка за особливий характер праці</b>	
1. Окремим категоріям працівників, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних географічних і геологічних умовах	до 35 календарних днів
працівникам з ненормованим робочим днем	до 7 календарних днів
<b>3. Додаткова відпустка у зв'язку з навчанням</b>	
<i>В основних та в середніх загальноосвітніх школах на період складання:</i>	
1. Випускних іспитів в основній школі	10 календарних днів
2. Випускних іспитів у старшій школі	23 календарних днів
3. Перевідних іспитів в основній та старшій школах	від 4 до 6 календарних днів без урахування вихідних
4. Іспитів екстерном за основну або старшу школу	21 та 28 календарних днів
<i>У професійно-технічних навчальних закладах</i>	
Для підготовки та складання іспитів	35 календарних днів
<i>У вищих навчальних закладах, навчальних закладах післядипломної освіти та аспірантурі</i>	
1. На період настановних занять, виконання лабораторних робіт, складання заліків та іспитів для тих, хто навчається на першому та другому курсах у вищих навчальних закладах:	
- I та II рівнів акредитації з вечірньою формою навчання	10 календарних днів
- III-IV рівнів акредитації з вечірньою формою навчання	20 календарних днів
- з заочною формою навчання незалежно від рівня акредитації	30 календарних днів
2. На період настановних занять, виконання лабораторних робіт, складання заліків та іспитів для тих, хто навчається на третьому і наступних курсах у вищих навчальних закладах з вечірньою формою навчання:	
- I та II рівнів акредитації	20 календарних днів
- III-IV рівнів акредитації	30 календарних днів
- незалежно від рівня акредитації з заочною формою навчання	40 календарних днів
3. На період складання державних іспитів у вищих навчальних закладах незалежно від рівня акредитації	30 календарних днів
4. На період підготовки та захисту дипломного проекту (роботи) студентам, які навчаються у ВНЗ з вечірньою та заочною формами навчання:	
- I та II рівнів акредитації	2 місяці
- III та IV рівнів акредитації	4 місяці
5. Працівникам, допущеним до складання вступних іспитів в аспірантуру, для підготовки та складання іспитів	1 раз на рік додаткова оплачувана відпустка з розрахунку 10 календарних днів на кожний іспит

6. Працівникам, які навчаються без відриву від виробництва в аспірантурі та успішно виконують індивідуальний план підготовки.	Додаткова оплачувана відпустка 30 календарних днів та за їх бажанням протягом чотирьох років навчання - 1 вільний від роботи день на тиждень з оплатою його в розмірі 50 відсотків середньої заробітної плати працівника
<b>4. Творчі відпустки</b>	
1. На здобуття наукового ступеня кандидата наук	до 3 місяців
2. На здобуття наукового ступеня доктора наук	до 6 місяців
<b>5. Відпустки без збереження заробітної плати</b>	
<i>а) в обов'язковому порядку:</i>	
1). Матері, що має двох і більше дітей віком до 15 років або дитину-інваліда	до 14 календарних днів
2). Чоловікові, дружина якого перебуває у	до 14 календарних днів
3. Матері, у разі якщо дитина потребує домашнього догляду	тривалість, визначена у медичному висновку, але не більше як до досягнення дитиною
4. Особам, на яких поширюється чинність Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх	до 14 календарних днів
5. Особам, які мають особливі трудові заслуги перед	до 21 календарного дня;
6. Пенсіонерам за віком та інвалідам III групи	до 30 календарних днів
7. Інвалідам I та II груп	до 60 календарних днів щорічно;
8. Особам, які одружуються	до 10 календарних днів;
9. Працівникам у разі смерті: - рідних по крові або по шлюбу	до 7 календарних днів без урахування часу, необхідного для проїзду до місця поховання та назад
- інших рідних	до 3 календарних днів без урахування часу, необхідного для проїзду до місця поховання та назад;
10. Працівникам для догляду за хворим рідним по крові або по шлюбу, який за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду	тривалість, визначена у медичному висновку, але не більше 30 календарних днів
11. Працівникам для завершення санаторно-курортного лікування	тривалістю, визначеною у медичному висновку
12. Працівникам, допущеним до вступних іспитів у вищі навчальні заклади	15 календарних днів без урахування часу, необхідного для проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад;
13. Працівникам, допущеним до складання вступних іспитів в аспірантуру, а також працівникам, які навчаються без відриву від виробництва в аспірантурі та успішно виконують індивідуальний план підготовки	тривалість, необхідна для проїзду до місцезнаходження вищого навчального закладу або закладу науки і назад;
14. Сумісникам	до закінчення відпустки за основним місцем роботи
15. Ветеранам праці	до 14 календарних днів щорічно;

16. Працівникам, які не використали за попереднім місцем роботи щорічну основну та додаткові відпустки повністю або частково і одержали за них грошову компенсації.	до 24 календарних днів
б) в <i>термін обумовлений угодою</i> між працівником та власником	не більше 15 календарних днів на рік

Для проверки правильности начисления сумм ревизор должен руководствоваться Порядком исчисления средней заработной платы, утвержденным постановою КМУ от 08.02.95 г.. № 100. Согласно этому Порядку суммы выплат, причитающихся работнику за время предоставления ему ежегодных, основного и дополнительного отпусков, продолжительность которых определяется в календарных днях, рассчитываются путем деления суммарного заработка за последние 12 месяцев перед предоставлением отпуска на соответствующее количество календарных дней года (за исключением праздничных и не-рабочих дней) и умножения полученного результата (среднедневного заробітку) на количество календарных дней предоставленной оплачиваемого отпуска . Этот расчет можно представить в виде формулы:

$$B = \left( \frac{M}{365 - C} \right) \cdot N$$

где B - сумма отпускных;

M - суммарный заработок работника за соответствующий период;

365 - количество дней в году;

C - число праздничных и нерабочих дней, предусмотренных законодательством;

N - продолжительность отпуска в календарных днях.

Исчисление средней заработной платы для оплаты времени ежегодного отпуска, или для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска производится исходя из выплат за последние 12 календарных месяцев работы предшествующих месяцу предоставления отпуска или выплаты компенсации за неиспользованные отпуска. Работнику, проработавшему на предприятии, в учреждении, организации менее года, средняя заработная плата исчисляется исходя из выплат за фактическое время работы, то есть с первого числа месяца после оформления на работу до первого числа месяца, в котором предоставляется отпуск или выплачивается компенсация за неиспользованный отпуск . Время, в течение которого работники согласно действующему законодательству или по другим уважительным причинам не работали и за ними не сохранялся заработок или сохранялся частично, исключается из расчетного периода. При исчислении средней заработной платы во всех случаях ее сохранения включаются: основная заработная плата; доплаты и надбавки (за сверхурочную работу и работу в ночное время, совмещение профессий и

должностей, расширение зон обслуживания или выполнение повышенных объемов работ рабочими-почасовиками; высокие достижения в труде (высокое профессиональное мастерство), условия труда; интенсивность труда; руководство бригадой, выслугу лет и другие); производственные премии и премии за экономию конкретных видов топлива, электроэнергии и тепловой энергии; вознаграждение по итогам годовой работы и выслугу лет и т.д., выплаты за время, протягом которого работнику сохраняется средний заработок (за время попере́днего ежегодного отпуска, выполнения государственных и общественных обязанностей, служебной командировки и т.д.), и помощь в связи с временной нетрудоспособностью. Премии включаются в заработок того месяца, на который они приходятся согласно расчетной ведомости на заработную плату. Премии, выплачиваемые за квартал и более длительный промежуток времени, при исчислении средней заработной платы за последние два календарных месяца, включаются в заработок в части, соответствующей количеству месяцев в расчетном периоде. Единовременное вознаграждение по итогам работы за год и за выслугу лет включается в средний заработок путем прибавления к заработку каждого месяца расчетного периода  $1/12$  вознаграждения "начисленной в текущем году за предыдущий календарный год. Все выплаты включаются в расчет средней заработной платы в том размере, в котором они начислены, без исключения сумм отчисления на налоги, взыскание алиментов и т.п., за исключением отчислений с заработной платы лиц, осужденных по приговору суда к исправительным работам без лишения свободы. В ревизионной практике встречаются случаи, когда в расчет средней заработной платы включают следующие выплаты: а) выплаты за выполнение отдельных поручений (разового характера), не входящих в обязанности работника (за исключением доплат за совмещение профессий и должностей, расширение зон обслуживания или выполнения дополнительных объемов работ и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников, а также разницы в должностных окладах, выплачиваемая работникам, выполняющим обязанности временно отсутствующего руководителя предприятия или его структурного подразделения и не являющихся штатными заместителями) б) единовременные выплаты (компенсация за неиспользованный отпуск, материальная помощь, помощь работникам, уходящим на пенсию, выходящая помощь и т.д.); в) компенсационные выплаты на командировку и перевод (суточные, оплата за проезд, расходы на наем жилья, подъемные, надбавки, выплачиваются вместо суточных) г) премии за изобретения и рационализаторские предложения выплачиваются в составе премий за результаты хозяйственной деятельности); д) денежные и вещевые вознаграждения за призовые места на соревнованиях, олимпиадах, конкурсах и т.п.; е) пенсии, государственная помощь, социальные и компенсационные выплаты; е) литературный гонорар штатным работникам газет и журналов, выплачиваемый по авторскому договору; ж) стоимость бесплатно выданной спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, мыла, моющих и обезвреживающих средств, молока и лечебно-профилактического питания; з) дотации на обеды, проезд, стоимость оплаченных предприятием путевок в санатории и дома отдыха; и) выплаты,

связанные с юбилейными датами, днем рождения, за долголетнюю и безупречную трудовую деятельность, активную общественную работу и тому подобное; и) стоимость бесплатно предоставленных некоторым категориям работников коммунальных услуг, жилья, топлива и сумма средств на их возмещение; и) заработная плата на работе по совместительству (за исключением работников, для которых включение ее в средний заработок предусмотрено действующим законодательством); и) суммы возмещения вреда, причиненного работнику увечьем или иным повреждением здоровья; к) доходы (дивиденды, проценты), начисленные по акциям трудового коллектива и вкладам членов трудового коллектива в имущество предприятия; л) компенсация работникам потери части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты. Включение этих выплат в расчет средней заработной платы является нарушением установленного порядка начисления отпускных.

Порядок обложения обязательными налогами и сборами сумм отпускных такой же, как и порядок налогообложения основной заработной платы. Однако, существуют особенности начисления и удержания подоходного налога с доходов физических лиц, выплачиваемых работнику, уходящему в отпуск, изложенных в Законе Украины "О налоге с доходов физических лиц", утвержденной ВРУ 22.05.2003. №889-IV /

Порядок начисления налога таков: отдельно удерживается налог с заработка за прошедший месяц, если ко времени, когда работник уходит в отпуск, этот налог не был удержан; отдельно удерживается из заработка за текущий месяц и заработка за дни отпуска в этом месяце, если работник будет находиться в отпуске до конца этого месяца; из заработка за дни отпуска, приходящиеся на неполный наступивший месяц, в случае предоставления отпуска налог не удерживается. Подоходный налог из этих сумм удерживается по возвращении из отпуска по совокупности с заработком за весь этот месяц на общих основаниях.

Особое внимание ревизору нужно также обратить на проверку денежных компенсаций за неиспользованные ежегодные отпуска. Компенсации выплачиваются при увольнении работника за все не использованные им дни ежегодного отпуска. В случае перевода работника на работу на другое предприятие грошовая компенсация за не использованные им дни ежегодных отпусков по его желанию должна быть перечислена на счет предприятия, на которое перешел работник.

При желании работника часть ежегодного отпуска заменяется денежной компенсацией. При этом продолжительность предоставленного работнику ежегодного и дополнительных отпусков не должна быть менее 24 календарных дней. Лицам в возрасте до восемнадцати лет замена всех видов отпусков денежной компенсацией не допускается.

В период экономического кризиса на предприятиях было отпущено без сохранения заработной платы было довольно распространенным явлением. Но после 18 ноября 2001, то есть с момента вступления в силу Закона Украины "О внесении изменений в Закон Украины" Об отпусках ", предоставление отпусков без сохранения заработной платы или с частичным ее

збереженням в случае простоя предприятия по независящим от работников причинам невозможно. Проверяющий должен знать, что в соответствии с Письмом Пенсионного фонда Украины № 04 / 1929-36 от 02.10.99 согласно Постановлению Кабинета Министров Украины от 03.11.98 г. № 1740, предоставление отпуска без сохранения заработной платы обязывает предприятия, учреждения и организации сплачувать сбор в размере 33,2 процентов минимальной заработной платы с розрахунку на одного наемного работника. Ревизор может обратить внимание на то или предоставление отпуска частями не привели к уменьшению годовой нормы рабочего времени по сравнению с використанням работником этого отпуска однократно.

Например: работник использует в 2003 году ежегодную відпустку продолжительностью 30 календарных дней частями: с 1 по 13 июля - 12 календарных дней; с 2 по 7 сентября - 5 календарных дней; с 1 по 12 октября - 11 календарных дней; с 5 до 7 ноября - 2 календарных дня. При таком разделении отпуска работник не работал бы 26 дней, тогда как при однократном ее использовании с 1 по 31 июля, на период отпуска придется 22 рабочих дня. То есть работник за год дополнительно не отработает 4 рабочих дня.

Таким образом, в случае разделения по просьбе работника ежегодного отпуска, предоставляемого в календарных днях, на части, общая продолжительность она не тільки не должна превышать нормы, предусмотренной законодательством для той или иной категории работников, но и должно обеспечиваться збереження летней нормы рабочего времени с учетом продолжительности отпуска за ее однократное предоставление. Для этого рекомендуется предоставлять следующую часть отпуска со дня недели, следующего за днем окончания предыдущей использованной ее части.

## Лекция 12. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

### 12.1. Контроль и ревизия финансовых результатов деятельности предприятий

Итоги финансово-хозяйственной деятельности предприятий визначаються на завершающей стадии производственной и коммерческой деятельности. Впровадження рыночных отношений, приватизация и коммерциализация предприятий отраслей производственной сферы и торговли, развитие внешнеэкономических отношений, переход к свободной оптовой торговли вместо лимитированного розподілу, право выбора торгового партнера и другие существенные меры способствуют повышению заинтересованности товаропроизводителей в борьбе за потребителя и увеличении конечных результатов производственно-коммерческой деятельности. Основным критерием деятельности предприятия является прибыль, его распределение на

общегосударственные нужды и потребности предприятия для самофинансирования и развития научно-технического прогресса в условиях рынка. В этих условиях задача ревизии заключается в определении достоверности бухгалтерского учета и отчетности о финансовых результатах деятельности, финансового состояния предприятия, правильности распределения прибыли. В соответствии с этим моделью ревизии результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия определяются объекты, источники информации и методические приемы проверки. Объектами ревизии бизнес-план (баланс доходов и расходов), общий финансовое состояние предприятия, его устойчивость и финансовая мобильность, ликвидность. Исследование указанных объектов приводит проверку достоверности данных учета и отчетности. Основными источниками информации для ревизии являются законодательные акты, регулирующие финансово-хозяйственную деятельность, ее планирование, учет и контроль, а также отчетные данные о работе предприятия за исследуемый период, которые позволяют ревизорам сделать выводы о достоверности учета и отчетности финансово хозяйственной деятельности предприятия, правильность распределения прибыли между владельцами и государством, акционерами, заказчиками и тому подобное. При осуществлении ревизии финансовых результатов предприятия используются наиболее распространенные дедуктивные методы исследования. По данным отчетности путем экономического анализа, статистических расчетов и экономико-математических методов ревизия выявляет факторы, которые влияют на финансовые результаты деятельности предприятия. Далее с использованием документальных методических приемов устанавливаются конкретные факты бесхозяйственности. Важным источником информации для проверки финансового состояния предприятия является бухгалтерский баланс предприятия (ф 1). Его значение в этом настолько велико, что анализ финансового состояния часто называют анализом баланса. Вместе с балансом источником данных для ревизии есть и другие формы отчетности: Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2), Отчет о движении денежных средств (ф 3), Отчет о собственном капитале (ф 4) и другие. Конечный финансовый результат деятельности предприятия - это балансовая прибыль или убыток, которые являются алгебраической суммой результатов от реализации продукции, работ и услуг, прочей реализации, доходов и расходов от внереализационных операций и тому подобное. Промежуточные финансовые результаты деятельности предприятия характеризуют также показатели выручки (валового дохода) от реализации продукции, товаров, оказания услуг. Выручка от реализации продукции характеризует завершение производственного цикла на предприятии, возвращение авансированных в производство средств предприятия и начало нового этапа в обращении средств. Путем вычитания из выручки от реализации продукции суммы косвенных налогов и затрат на производство реализованной продукции определяется чистый результат (прибыль или убыток) от реализации. Как правило, показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования предприятия. Вместе с абсолютной оценкой рассчитывают также

относительные показатели эффективности хозяйствования - показатели рентабельности. Отношение балансовой прибыли к средней стоимости основных средств и оборотных средств определяет общую рентабельность предприятия. Как подтвердила практика, в условиях рыночной экономики основу экономического развития предприятий составляет прибыль. Прибыль является основным показателем эффективности работы предприятия, источником его деятельности. Рост прибыли создает финансовую основу для самофинансирования деятельности предприятия, осуществления расширенного воспроизводства и удовлетворения растущих социальных и материальных потребностей трудовых коллективов. За счет прибыли выполняются также обязательства предприятия перед бюджетом, банками и другими контрагентами. Поэтому при ревизии прибыли изучают факторы как его формирования, так и распределения. Практика показала, что с целью качественного получения результатов ревизии, ее целесообразно проводить по этапам, каждый из которых имеет свое экономическое содержание.

1. Определение прибыли от реализации товарной продукции (работ, услуг). Прибыль от реализации продукции и прочей реализации определяется как разница между выручкой от реализации без налога на добавленную стоимость и затратами на производство, на управление предприятием и реализацию продукции. В себестоимость продукции при определении прибыли включают: материальные затраты; амортизацию основных средств; расходы на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, другие операционные расходы, связанные с производством продукции.
2. Определение суммы балансовой прибыли. Балансовая прибыль - это сумма прибыли от реализации продукции и прочей реализации и доходов от внереализационных операций, уменьшенная на сумму расходов по этим операциям. В состав доходов (расходов) от внереализационных операций включают: доходы, полученные от участия в совместных предприятиях; от сдачи имущества в аренду; дивиденды по акциям, облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащих предприятию; суммы, полученные в виде экономических санкций и возмещения убытков; другие расходы и доходы от операций, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций в соответствии с законодательством, относятся за счет прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия. К указанным санкциям принадлежит перерасчет в бюджет прибыли, полученной в результате нарушения государственной дисциплины цен, несоблюдения стандартов и технических условий, а также суммы финансовых санкций, удержанных налоговыми службами, суммы пени за несвоевременную уплату платежей в бюджет и другие виды санкций.
3. Определение величины налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет. При проверке правильности расчета суммы налога на прибыль ревизор руководствуется действующими нормативными документами по вопросам налогообложения, а также перечнем льгот, предоставляемых субъектам предпринимательской деятельности при исчислении налогов. Объектом налогообложения является прибыль, которая определяется уменьшением валового дохода отчетного периода на сумму валовых расходов и

сумму амортизации. Валовой доход - общая сумма доходов налогоплательщика от всех видов деятельности. Валовые расходы производства и обращения налогоплательщика - это компенсация стоимости товаров (работ, услуг), приобретенных или изготовленных для дальнейшего использования в собственной хозяйственной деятельности. Амортизация основных фондов и нематериальных активов - постепенное отнесение расходов на восстановление их стоимости, направленное на уменьшение прибыли в пределах норм амортизационных отчислений, установленных подзаконным законодательством.

4. Определение и распределение чистой прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия. Чистая прибыль предприятия определяется ревизором как разница между балансовой прибылью, которая облагается налогом, и величиной налогов с учетом льгот. Направления использования чистой прибыли визначаются предприятием самостоятельно. Государственное влияние на выбор направлений использования чистой прибыли осуществляется через налоги, налоговые льготы, а также экономические санкции. В случаях, предусмотренных законодательными актами или уставом предприятия, часть чистой прибыли передается в собственность членов трудового коллектива предприятия. Размер этой прибыли и порядок его распределения определяются советом (правлением) предприятия. Сумма прибыли, принадлежащая члену коллектива, образует его вклад в фонды предприятия.

## 12.2. Контроль и ревизия финансовой стабильности, платежеспособности и ликвидности предприятия

Задачами ревизии финансового состояния предприятий, работающих в условиях рыночной экономики, являются: оценка платежеспособности предприятий за отчетный период в динамике; определение суммы оборотных средств (оборотного капитала), уменьшения его (уменьшение) и соотношение с краткосрочными обязательствами; изучение структуры источников средств; расчет дебиторской задолженности и запасов; оценка прибыльности предприятий; вычисления рентабельности предприятий и факторов, на нее влияют; определение долгосрочной платежеспособности. Анализ финансово-хозяйственной деятельности и состояния активов и обязательств играет в рыночных условиях важную роль. Анализ финансового состояния необходим для улучшения организации финансов и повышения эффективности их использования в процессе хозяйственной деятельности. Содержание анализа заключается в изучении размещения и использования средств производства, платежеспособности предприятия и тому подобное. Основными источниками для проведения анализа являются отчетные формы и расшифровки отдельных счетов. Прежде всего необходимо обратить внимание на изменение валюты (итога) баланса. Рост валюты баланса является положительным показателем, но в случаях, когда этот рост происходит не за счет увеличения долговых обязательств, а вследствие увеличения собственного капитала. Уменьшение валюты баланса сообщает о сужении деятельности

предприятия. В дано́му случае необходимо детально рассмотреть каждую причину сужения деятельности предприятия. Негативным явлением в балансе является рост де́биторской и кредиторской задолженности отчетного периода. Для оценки финансового состояния фирмы необходимо знать, каким образом формируются ее активы: за счет собственных средств или за счет зовниш́них обязательств. Поэтому важной аналитической характеристикой фирмы является ее финансовая независимость от внешних заемных источников. Такая неза́лежность характеризуется коэффициентом финансовой независимости (авто́номности) Кф.н., который определяется отношением суммы собственных средств предприятия к итогу баланса:

$$\text{Кф.н} = \frac{p.380\text{ф.}\text{№}1 + p.430\text{ф.}\text{№}1 + p.630\text{ф.}\text{№}1}{p.640\text{ф.}\text{№}1}$$

Где p.380ф.№1 - "Всего по разделу И" - собственный капитал;

p.430ф.№1 - "Всего по разделу II" - обеспечение следующих расходов и платежей;

p. 630ф.№1 - "Доходы будущих периодов";

p. 640ф.№1 - "Баланс".

Поскольку коэффициент финансовой независимости характеризует независимость предприятия от внешних источников финансирования, то чем выше значение этого коэффициента, тем лучше финансовое состояние. Считается, что общая сумма обязательств не должна превышать суммы собственных средств. То есть значение коэффициента финансовой независимости не должно быть меньше 0,5. Важным показателем при анализе финансового состояния является платежеспособность предприятия, определяемая расчетом коэффициентов ликвидности. Ликвидность характеризует способность предприятия быстро мобилизовать активы для погашения своих обязательств.

Все активы предприятия имеют разную ликвидность - способность быстро превращаться в денежные средства. Наиболее ликвидными активами являются денежные средства и их эквиваленты, а также текущая дебиторская задолженность. К высоколиквидным активам относятся также ценные бумаги, принадлежащие к текущим финансовым инвестициям. Менее ликвидными активами являются товары, готовая продукция, запасы, незавершенное производство.

Учитывая уровень ликвидности активов, выделяют следующие виды платежеспособности:

1) денежную; 2) расчетную; 3) финансовую.

Коэффициент денежной платежеспособности Кгп (коэффициент абсолютной ликвидности) определяется отношением суммы остатков денежных средств, их эквивалентов и текущих финансовых инвестиций к текущим обязательствам:

$$\text{К г.п.} = \frac{p. 220 \text{ ф.}\text{№}1 + p. 230 \text{ ф.}\text{№}1 + p.240\text{ф.}\text{№}1}{p.620\text{ф.}\text{№}1 + p.630 * \text{ф.}\text{№}1}$$

\* По строке 630 пассива баланса «Доходы будущих периодов \* включается сумма, которая касается периодов, не превышающих 12 календарных месяцев с даты составления баланса. Значение этого коэффициента должно быть в пределах 0,2-0,35.

Коэффициент расчетной платежеспособности Крп (промежуточный коэффициент ликвидности) определяется отношением суммы остатков денежных инвестиций, дебиторской задолженности, товаров и готовой продукции в текущей кредиторской задолженности:

$$K_{p.п.} = \frac{p.260ф.№1 - p.100ф.№1 - p.110ф.№1 - p.120ф.№1}{p.620ф.№1}$$

Где p.220ф.№1 - "Текущие финансовые инвестиции»;

p.230ф.№1 - "Денежные средства и их эквиваленты в национальной валюте "

p.240ф.№1 - "Денежные средства и их эквиваленты в иноземной валюте"

p.620ф.№1 - "Всего по разделу IV" - Текущие обязательства.

К числителю и знаменателю могут быть включены соответственно затраты и доходы будущих периодов, не превышающих 12 календарных месяцев с даты баланса. Данный показатель должен быть выше предыдущего. Коэффициент ликвидности платежеспособности (КЛП) определяется отношением общей суммы оборотных активов и расходов будущих периодов к общей сумме обязательств и доходов будущих периодов.

$$K_{л.п.} = \frac{p.260ф.№1 + p.270ф.№1}{p.480ф.№1 + p.620ф.№1 + p.630ф.№1}$$

Где p.260ф.№1 - "Всего по разделу II" - оборотные активы

p.270ф.№1 - "Расходы будущих периодов"

p.480ф.№1 - "Всего по разделу III" - оборотные активы

p.620ф.№1 - "Всего по разделу IV« - Текущие обязательства

p.630ф.№1 - "Доходы будущих периодов"

Этот показатель характеризует способность предприятия погасить все свои обязательства и должен превышать 1. Достаточно распространенным является средний коэффициент ликвидности (Кликв (сер)) и коэффициент критической ликвидности (Кликв (иял)). Первый из них не учитывает уровней ликвидности активов и поэтому будет не всегда правдивым, поскольку запасы и продукция на стадии незавершенного производства не скоро превращаются в деньги. Поэтому более реальным является коэффициент критической ликвидности.

$$K \text{ ликв. (Сер.)} = \frac{p.260 \text{ ф. №1}}{p.620 \text{ ф. №1}};$$

Где  $p.260 \text{ ф. №1}$  - "Всего по разделу II" - оборотные активы  
 $p.620 \text{ ф. №1}$  - "Всего по разделу IV" - Текущие обязательства

$$K \text{ ликв. (Иял.)} = \frac{p.260 \text{ ф. №1} - (p.100 \text{ ф. №1} + p.110 \text{ ф. №1} + p.120 \text{ ф. №1})}{p.620 \text{ ф. №1}}.$$

Где  $p.260 \text{ ф. №1}$  - "Всего по разделу II" - оборотные активы  
 $p.100 \text{ ф. №1}$  - "Производственные запасы"  
 $p.110 \text{ ф. №1}$  - "Животные на выращивании и откорме"  
 $p.120 \text{ ф. №1}$  - "Незавершенное производство"  
 $p.620 \text{ ф. №1}$  - "Всего по разделу IV" - Текущие обязательства

Теоретически оправдано, когда Кликв (иял) равен 1, но в действительности такого достичь трудно. Поэтому вполне достаточно для Кликв (иял) значения 0,8-0,9.

Рекомендуется рассчитывать коэффициент ликвидности на начало и на конец отчетного периода и сравнивать их между собой. Уменьшение значения показателей по сравнению с предыдущей отчетной датой свидетельствует об ухудшении финансового состояния предприятия. Для более детального анализа финансового состояния необходимо рассчитать показатели оборачиваемости запасов, дебиторской задолженности, прибыльности и тому подобное. Это требует привлечения данных не только баланса, но и других форм отчетности. Коэффициент оборачиваемости запасов (Ко.з.) определяется отношением выручки от реализации без учета косвенных налогов к средней сумме неденежных оборотных активов:

$$K \text{ о.з.} = \frac{p.035 \text{ ф. №2}}{\text{средний излишек негрошових оборотних активів}}.$$

Где  $p.035 \text{ ф. №2}$  - "Чистый доход (выручка) от реализации продукции (Товаров, работ, услуг) "

Средний остаток неденежных оборотных активов определяется как средньюарифметическая величина остатков по строкам 100, 110, 120, 130, 140, 150 баланса предприятия (ф.№1) на начало и на конец отчетного периода. Данный показатель не имеет оптимального значения и поэтому его следует сравнивать со средним показателем по отрасли. Для внутреннего использования этот показатель рекомендуется определять другим путем: вместо величины выручки от реализации использовать себестоимость реализованной продукции.

$$K \text{ о.з.} = \frac{p.040 \text{ ф. №2}}{\text{средний излишек негрошових оборотних активів}}.$$

Где  $p.040ф.№2$  - "Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) "

Такое значение непригодно для сравнения со среднеотраслевым показателем, но может предоставить информацию о средней норме запасов в днях. Для этого необходимо количество месяцев в календарном году (отчетном периоде) разделить на коэффициент оборачиваемости запасов, определенный с использованием себестоимости реализованной продукции.

Оборачиваемость дебиторской задолженности определяется отношением доходов от продажи (без НДС и акцизов) к средней величине дебиторско задолженности, определенной как среднеарифметическая величина между сальдо на начало и на конец отчетного периода.

$$\text{Одз.} = \frac{p.035 ф. №2}{(p.160 ф. №1(поч.) + p.160 ф. №1(кин.)) \div 2} .$$

где  $p.035ф.№2$  - "Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)  
 $p.160ф.№1$  - "Чистая реализационная стоимость" - иальности задолженность за товары, работы, услуги.

Этот показатель показывает, сколько раз за отчетный период оборачиваются средства, вложенные в расчеты, и определяет эффективность кредитного контроля, поскольку, предоставляя товар другим с отсрочкой платежа, предприятие фактически их кредитует. Продолжительность оборотов дебиторской задолженности (срок кредита покупателям - Тк.п.) можно определить, воспользовавшись обратной формуле, а именно:

$$T_{к.п.} = \frac{(p.160 ф. №1(поч.) + p.160 ф. №1(кин.)) \div 2}{p.035 ф. №2} \times$$

В результате определяется средний срок (в днях), через который придет оплата за отгруженные товары. Показатели прибыльности (рентабельности) показывают, насколько эффективно использовались все ресурсы, которые обеспечили получение прибыли.

Рентабельность как показатель дает представление о достаточности (недостаточности) прибыли по сравнению с другими отдельными величинами, которые влияют на производство, реализацию и вообще на финансово-хозяйственную деятельность предприятия. При определении показателя рентабельности прибыль соотносится с факторами, которые оказывают наибольшее влияние на его получение. К таким факторам относятся инвестиции, активы, расходы.

Отношение прибыли к собственному капиталу характеризует прибыльность собственного капитала (рентабельность инвестиций):

$$\text{Коэфф.прибыльности СК} = \frac{p.220 \text{ ф.№2}}{\text{середній розмір власного капіталу}}.$$

Средний размер собственного капитала определяется как среднѐоарифметичне значение уставного капитала (р.300 ф.№1), паевого капитала (р.310 ф.№1), дополнительного вложенного капитала (р.320 ф.№1), другой до-даткового капитала (р.330 ф.№1), резервного капитала (р.340 ф.№1), не-розподиленого прибыли (р.350 ф.№1), начисленных участниками дивиден-див (р.590 ф.№1) на начало и конец отчетного периода.

Измерителем эффективности использования всех активов предприятия (рентабельность производства) представляет собой соотношение чистой прибыли и средней суммы активов:

$$\text{Коэфф.прибыльности активов} = \frac{p.220 \text{ ф.№2}}{(p.280 \text{ ф.№1}(\text{поч.}) + p.280 \text{ ф.№1}(\text{кін.})) + 2}.$$

Где p.220 ф.№2 - "Чистая прибыль"

p.280.ф.№1 - "Баланс"

Этот показатель показывает, сколько прибыли приносит каждая гривна, вложенная в актив. Рентабельность продукции определяется отношением величины при-бутку от реализации к себестоимости реализованной продукции

Рентабельность продукции

$$R = \frac{p.100 \text{ ф.№2}}{p.040 \text{ ф.№2}}.$$

Где p.100.ф.№2-"Прибыль"-финансовые результаты от операционной деятельности;

p.040 ф.№2 - "Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) "

Этот показатель позволяет определить относительную величину прибыли, полученной на каждый рубль, которая была вложена в производство конечного продукта. Рентабельность реализации определяется соотношением прибыли от реализации к выручке от реализации (без НДС и акцизов). Возможен также расчет показателей рентабельности отдельных видов продукции, производственных фондов и тому подобное.

### 12.3. Контроль и ревизия использования оборотных средств.

В процессе изучения финансового состояния предприятия прежде всего проверяется достоверность данных о наличии средств предприятия, отображенных в бухгалтерском балансе на отчетную дату (квартал, полугодие, девять месяцев, год), которые берутся для расчета оборота

средств. В балансе предприятия отражаются такие показатели наличия активов, используемых ревизором при исследовании использования оборотных средств:

основные средства, нематериальные активы, незавершенные капитальные инвестиции, долгосрочные финансовые инвестиции и тому подобное.

Основные средства отражаются в балансе по фактическим затратам на их приобретение, сооружение, что и составляет их первоначальную стоимость, но она корректируется на сумму износа основных средств, что показывают в активе баланса отдельной статьей.

Нематериальные активы - это приобретенные предприятием права на пользование землей, водой, другими природными ресурсами, промышленными образцами, товарными знаками, объектами промышленной и интеллектуальной собственности и другие аналогичные имущественные права. Нематериальные активы отражаются в балансе в сумме расходов на приобретение и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования по назначению. Стоимость нематериальных активов погашается списанием на издержки производства и обращения отчислений по нормам, определенным в соответствии со сроком их использования. Конечный результат деятельности предприятия в балансе показывается прибылью или убытком.

Для ревизии использования оборотных средств изучают такие источники информации: Баланс (ф И) Отчет о финансовых результатах (ф 2) Отчет о движении денежных средств предприятия (Ф. № 3).

По данным актива баланса ревизор определяет наличие оборотных средств предприятия. Далее необходимо проверить производственные запасы, незавершенное производство, расходы будущих периодов, готовую продукцию, товары, издержки обращения на остаток товаров, прочие запасы и затраты. По каждому из названных ресурсов в балансе подают фактическое их наличие, которое сопоставляют с расчетами нормативов, разработанных предприятиями при составлении плана экономического и социального развития на календарный год. Контроль использования оборотных средств в сфере производства и оборота готового продукта осуществляется с применением расчетно-аналитических методических приемов, прежде всего экономического анализа и ЭВМ по подразделениям и предприятию в целом. Во время ревизии применяются документальные методические приемы для установления конкретных виновников негативных явлений, определяются размеры убытков, причины бесхозяйственности.

#### 12.4. Контроль и ревизия финансового состояния предприятия.

В процессе своей деятельности предприятия вступают в различные расчетные взаимоотношения. Вследствие незавершения расчетов на конец отчетного периода они в виде дебиторской и кредиторской задолженностей отражаются в разделе II актива и III и IV пассива бухгалтерского баланса.

Задачей ревизора является определение величины, характера и динамики задолженности и причин ее образования. Кроме того, в процессе ревизии необходимо установить платежеспособность предприятия. Нарушение расчетных взаимоотношений на предприятии приводит к непредвиденному перераспределению оборотных средств, что отрицательно сказывается на финансовой и производственной деятельности предприятия.

При проверке состояния дебиторской и кредиторской задолженностей особое внимание ревизор должен сосредоточить на контроле исковой давности задолженности, числящейся на балансе как реальная, а на самом деле сроки ее погашения через арбитраж или суд администрацией предприятия пропущены, поэтому подлежат списанию на убытки. Ревизору необходимо выявить причины, место образования убытков и ответственных за них лиц. При этом применяются документальные методические приемы контроля. Аналогично проверяются расчеты по возмещению причиненных убытков, расчеты с прочими дебиторами.

Проверяя дебиторскую и кредиторскую задолженности по срокам ее возникновения, необходимо определить текущую и ожидаемую платежеспособность предприятия.

Текущая платежеспособность - это состояние расчетных отношений, при которых отсутствует просроченная кредиторская задолженность предприятия и, наоборот, при наличии на балансе неуплаченной задолженности кредиторам, по которой потеряны сроки платежа, предприятие считают неплатежеспособным.

Ожидаемая платежеспособность - это обеспеченность предприятия средствами для погашения задолженности, сроки уплаты которой наступили. Для определения платежеспособности предприятия используются данные бухгалтерского баланса. Применяя методические приемы экономического анализа для исследования расчетов предприятия, необходимо разработать меры по полному погашению задолженности по платежам в государственный бюджет, что тесно связано с экономическим анализом состояния средств, находящихся на счетах в банке, кассе и у подотчетных лиц, а также других активов и пассивов баланса.

При контроле средств на расчетном счете и других счетах проверяют обеспеченность средствами для выполнения производственного процесса, своевременность выплаты заработной платы работникам, расчеты с госбюджетом и органами социального страхования и других расчетов. При этом используется информация, отраженная на счетах "Счета в банках", "Другие средства".

При контроле кассовых операций определяется использование наличности для расчетов по заработной плате с рабочими и служащими, а также удовлетворение неотложных нужд в средствах предприятия при наличных расчетах. Проверка осуществляется по данным учетных регистров по счету "Касса". При контроле расчетов с подотчетными лицами устанавливается необходимость этого вида расчетов, их своевременность и целевое использование средств, выданных под отчет

работникам предприятия, по данным на счету "Расчеты с подотчетными лицами". Контроль расчетных взаимоотношений с государственным бюджетом охватывает операции, связанные с бюджетом по уплате налога на прибыль, налогу на добавленную стоимость, акцизный сбор, а также местных налогов и сборов, налогов с заработной платы рабочих и служащих и других платежей, отраженных по счету "Расчеты по налогам и платежам".

По данным учета необходимо установить правильность и своевременность начисления и уплаты в государственный бюджет надлежащих сумм. Причины задержания взносов платежей в бюджет проверяются по каждому случаю отдельно. По данным контроля в случае нарушений накладываются определенные штрафные санкции на виновников. Основной заключительной стадией контроля финансового состояния является систематизация и группировка результатов контроля, полученных в процессе ревизии финансово-хозяйственной деятельности предприятия. При этом составляется аналитическая таблица по разделам баланса доходов и расходов (финансового плана), в которой подаются плановые и отчетные показатели выполнения финансового плана предприятия. Однако в балансе доходов и расходов не отражаются такие важные показатели финансовой деятельности, как использование оборотных средств не по назначению, соблюдение нормативов материальных запасов, их завышения, кредиты банков, расчетные взаимоотношения и другие показатели. Поэтому целесообразно провести группировки и сопоставления внеплановых вложений в оборотные средства, с одной стороны, а внеплановых источников их покрытия - с другой.

Как показала практика, внеплановые вложения в оборотные средства негативно влияют на финансовое состояние предприятия, исключением является только средства, которые находятся на расчетном счете в банке. Источники покрытия внеплановых оборотных средств бывают экономически обоснованными и необоснованными.

Экономически обоснованные источники - это остаток собственных оборотных средств, незаполнение норматива производственных запасов, непросроченная кредиторская задолженность, неиспользованные остатки специальных фондов.

Экономически необоснованные источники - это все виды просроченной задолженности, а также недостачи, растраты, кражи, различные претенциозные суммы, незапланированные изъятия собственных оборотных средств в различные активы, не связанные с основной деятельностью предприятия (капитальные вложения).

Обобщая представленные в предыдущих параграфах расчеты, ревизор должен дать интегральную оценку финансовой стабильности и платежеспособности предприятия. В частности, он должен определить в своем заключении следующие показатели:

- кредитоспособность предприятия - возможность своевременно и полностью рассчитаться по своим обязательствам;

- ликвидность баланса - покрытие обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств;

- ликвидность активов - величина, обратная времени, необходимого для превращения их в денежные активы. Чем меньше времени, необходимого для того, чтобы данный вид активов превратился в деньги, тем выше его ликвидность.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков.

В зависимости от степени ликвидности активы предприятия делятся на следующие группы:

- наиболее ликвидные активы - средства предприятия и текущие (краткосрочные) финансовые инвестиции (ценные бумаги);

- быстрореализуемые активы: дебиторская задолженность и другие активы, которые определяются вычитанием из итога раздела II актива баланса величины наиболее ликвидных активов;

- медленнореализуемые активы: статьи раздела II актива баланса, за исключением "Расходы будущих периодов", а также статьи "Долгосрочные финансовые вложения" раздела I актива баланса (уменьшаются на величину вложений в уставные фонды других предприятий);

- труднореализуемые активы: статьи раздела I баланса "Основные средства", "Нематериальные активы" и другие.

Пассивы баланса группируются ревизором по степени их оплаты за календарными периодами. Сопоставление наиболее ликвидных средств и быстро реализуемых активов с наиболее срочными обязательствами и краткосрочными пассивами позволяет определить текущую ликвидность. Сравнение активов, которые медленно реализуются, с долго- и среднесрочными пассивами отражает перспективную ликвидность. Текущая ликвидность свидетельствует о платежеспособности предприятия на ближайший период. Перспективная ликвидность является прогнозом платежеспособности на основании сравнения будущих поступлений и платежей. Итак, ревизия финансового состояния предприятия завершается разработкой конкретных организационно-технических мероприятий по оздоровлению экономического климата предприятия в целом и отдельно по каждому подразделению, а также употреблением мер санкционированных мероприятий по выявленным нарушениям.

## Лекция 13. ОБОБЩЕНИЕ МАТЕРИАЛОВ РЕВИЗИИ И КОНТРОЛЯ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ, ФИНАНСОВОЙ И КОММЕРЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

13.1. Методика обобщения и оформления материалов ревизии. Основные требования к обобщению и оформлению материалов ревизии. Завершающим этапом ревизии является обобщение, рассмотрение и реализация результатов ревизии. Обобщение результатов ревизии предусматривает их систематизацию и группировку. Результаты ревизии оформляются актом ревизии, который должен соответствовать следующим требованиям. В акте ревизии записывают нарушения, недостатки или положительные стороны деятельности предприятия, подлежащего проверке. Акт ревизии является основанием для принятия решений по установленным нарушениям и недостаткам, а также разработка мероприятий по устранению последних. От квалифицированного освещения и обобщения в акте фактов установленных нарушений и недостатков зависит качество ревизии. Обобщить накопленный материал - значит сделать вывод, показать основные последствия. Обобщение материалов ревизии - основной и наиболее сложный этап работы ревизора. Он из большого количества фактов и случаев отобрать основные, реальные и документально обоснованы. В ходе проверки ревизор в рабочих тетрадях (журналах, дневниках или на отдельных листах бумаги) накапливает и систематизирует в определенном порядке материалы и факты, которые подлежат обобщению и включению в основной акт ревизии. На полях тетради или журнала отмечается, к какому разделу акта они должны быть отнесены. Материалы ревизии следует группировать в соответствии с разделами акта ревизии и по однородным признакам в сведениях нарушений (нарушение кассовых, расчетных, производственных и других операций). Факты нарушений правовой, расчетной, кассовой, кредитной, финансовой дисциплины записываются в акт ревизии только на основании проверенных данных, подтвержденных оригиналами документов предприятия, ревизуется. Высокое качество ревизии может быть обеспечена глубоким исследованием работы предприятия, исполнительной обработкой и систематизацией материалов.

По всем случаям нарушений следует указывать номера и дату соответствующих первичных документов и учетных регистров, характер нарушения, должности и фамилии виновных лиц. Выявленные факты излагаются в акте объективно, при этом все записи должны быть простыми и доступными для восприятия. Приложениями к основному акту ревизии могут быть определенные документы, объяснения, заключения комиссии, замечания и предложения и тому подобное. Частичный (промежуточный) акт может быть составлен по отдельным предприятиями, отделами, по результатам ревизии кассы, финансовых результатов, инвентаризации материальных ценностей и в тех случаях, когда по установленным фактам следует принять неотложные

меры. Разовые акты составляют при проверках состояния складского хозяйства, расчетов с покупателями и заказчиками, использование рабочего времени и трудовых ресурсов и другие.

Письменные объяснения дают ответственные лица в случае возражений или замечаний по фактам нарушений или злоупотреблений, изложенных в акте ревизии. Справки могут быть составлены как ревизуя, так и специалистами, которые участвуют в ревизии предприятия. По результатам ведомственных проверок, проводимых вышестоящими организациями, составляется докладная записка, подается руководителю, от имени которого проводилась ревизия, а копия - руководителю предприятия, где было совершено ревизию. Иричных в тельными сведениям оформляют факты однородных нарушений кассовых, расчетных, товарных и других госпо-дарських операций. Цифровой материал ревизии обобщается в ана- иричных таблицах, расчетах, схемах, рисунках, графиках и тому подобное. В акте ревизии прежде всего следует показать результаты проверки наличности в кассе предприятия. Затем регистрируются основные нарушения кассовой дисциплины с указанием характера нарушения, суммы убытков и виновных лиц. К наиболее характерным нарушениям кассовой дисциплины относят неправильное и небрежное оформление кассовых документов. Во время обобщения таких фактов необходимо указать количество случаев непогашенных документов, прилагаемых к кассовым ордерам, отсутствие подписи кассира на приходных и расходных кассовых ордерах, расходования денег не по целевому назначению, превышение остатка наличности в кассе сверх установленного банком лимита, несоблюдение порядка о ежеквартальной ревизии кассы тому подобное. Подобные обобщения делают и по другим фактам установленных нарушений кассовой дисциплины.

По результатам ревизии расчетов с подотчетными лицами необходимо отметить наиболее яркие факты нарушений относительно оформления авансовых отчетов и приложенных к ним документов и по сути проведенных операций по законности и хозяйственной целесообразности осуществленных расчетов с подотчетных сумм.

Проверяя кредитные операции, следует в общем виде показат-ты, какими видами займов пользовалась организация, полноту их использования (причем по целевому назначению) и своевременность погашения.

По результатам проверки финансовых результатов необходимо обобщить факты неправильного определения валовой прибыли (убытка), финансовых результатов от операционной деятельности (прибыли, убытка), финансовых результатов от обычной деятельности до налогообложения и чистой прибыли или убытка. По результатам проверки правильности начисления и выплаты заработной платы нужно обобщить случаи завышения расценок, окладов, неправильных выплат премий и тому подобное. Обобщению подлежат наиболее существенные нарушения и недостатки в организации и ведении бухгалтерского финансового учета и составлении финансовой отчетности, по которым в общем оциюється состояние учета с точки зрения правильности организации документации, документооборота, аналитического и

синтетического учета, полноты и достоверности отчетных показателей, согласованности отдельных форм финансовой отчетности. Подготовлен раздел ревизии еще раз изучается, факты обобщаются и группируются в специальные расчеты, сведения, аналитични таблицы и документально обосновываются, поскольку этажные, нечеткие, неконкретные примеры не имеют доказательной силы.

### 13.2. Методика составления основного акта ревизии

Результаты ревизии оформляются актом. Оформление результатов ревизии - важнейший этап ревизионной работы. От правильного оформления материалов ревизии зависит своевременное устранение недостатков и нарушений, выявленных в ходе ревизии. Акт - важный документ ревизии. По его содержанию можно сделать вывод не только о результатах ревизии, но и о качестве работы ревизора, его эрудицию и уровень квалификации. Правильно составленный акт ревизии должен содержать только те недостатки и нарушения финансово-хозяйственной деятельности предприятия, обоснованы конкретными фактами и документами. Акт ревизии - не только перечень допущенных нарушений и отдельных незаконных операций. Он является основанием для формирования выводов о работе предприятия как в целом, так и отдельных его частей. Он также материалом для оценки качества работы руководителя, главного бухгалтера и других управленцев. К акту не следует вносить обобщающие констатации, безосновательные утверждения. Все факта следует изложить конкретно, со ссылкой на документы, с указанием суммы убытков и виновных лиц. Акт не должен выражать личные взгляды ревизора, его субъективную оценку действий должностных лиц. В акте должны отражаться только факты, на основании которых можно сделать соответствующие выводы. В акте не подается юридической квалификации действий и поступков, предусмотренных Уголовным кодексом. К примеру, ревизор не должен давать таких оценок, как "злоупотребление служебным положением", "превышение власти", "преступная деятельность", "присвоение средств" и другие. Подобные оценки относятся к компетенции только судебно-следственных органов. Следует употреблять примерно следующие оценки: "нарушение законов" - с объяснением, какие законы нарушены, "недостаток" - с указанием ее размера и обстоятельств, при которых она установлена. Раскрывая отдельные факты недостач, следует отметить характерную особенность установленного факта, размер ущерба, конкретных виновных лиц, время и место совершения злоупотребления и др. В акте делают ссылки на документы, подтверждающие факты нарушений. Акт ревизии составляется в двух экземплярах, один из которых вручается руководителю контрольно-ревизионного подразделения (КРУ, КРО), второй - руководителю ревизованного предприятия для ознакомления и подписания. Акт подписывают ревизор (ревизоры), руководитель и главный бухгалтер предприятия, а в случае необходимости - бывший руководитель и головнй бухгалтер, в период работы которых имели место

нарушения. Если по материалам ревизии основания для привлечения виновных к ответственности в соответствии с действующим законодательством, то один экземпляр акта ревизии передают судебно-следственным органам. Акт должен быть подписан руководством предприятия не позднее трех дней со дня его вручения. В такой же срок должны быть представлены объяснения, а в случае несогласия - отрицание относительно акта ревизии. В случае несогласия с содержанием акта руководитель и главный бухгалтер предприятия должны подписать акт, но могут представить письменные возражения, которые прикладываются к акту ревизии, о чем ревизор делает запись в акте ревизии после его подписания. Акт должен быть бесспорным, грамотно написанным, кратко, ясно отражать реальную действительность. К акту записываются факты нарушений действующего законодательства, указов Президента, постановлений Верховной Рады, Кабинета Министров Украины, приказов, постановлений, положений и инструкций министерств и ведомств, регулирующих финансово-хозяйственную деятельность предприятий. В частности, в акте ревизии следует указать на факты несоблюдения Закона Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине" от 26 января 1993 с изменениями и дополнениями к нему; Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" от 16 июля 1999 № 996-XIV; Указа Президента Украины "О мерах по повышению эффективности контрольно-ревизионной работы" от 27 августа 2000 № 1031/2000; Постановления Кабинета Министров Украины от 6 сентября 2000 № 1398 "О внесении изменений в Постанововы КМУ от 23 апреля 1999 № 663 « О нормах возмещения командировочных расходов в пределах Украины и за границу "; постановление Правления Национального банка Украины от 04.06.1999 г.. № 265 "об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению" и другие.

Кроме руководителя и главного бухгалтера предприятия, письменные объяснения дают другие должностные лица, причастные к выявленным ревизией нарушениям или злоупотреблениям. Эти объяснения прилагаются к материалам ревизии. Причем, достоверность объяснений должностных лиц ревизор тщательно проверяет и в 15-дневный срок дает на основании их письменное заключение, которое подлежит утверждению руководителем контрольно-ревизионного подразделения, назначил ревизию. В акте ревизии следует указать, за какой период проводится ревизия (например, "с 01.02.200\_р. По 01.03.200\_р.") И каким образом (сущильный или выборочный) проверяют те или иные хозяйственные операции. В акте ревизии выявлены факты нарушений или злоупотреблений следует записывать так, чтобы по каждому из них можно было ответить на запитання: что нарушено (Закон приказ, постановление, положение, инструкция), с указанием сути нарушения и пункта и пункта нормативного акта; кто нарушил (фамилия, имя, отчество, должность) когда нарушено (дата нарушения) чем вызвано нарушение (причины или условия, которые вызвали нарушение) последствия нарушения (размер материального ущерба). Плановые и отчетные данные, которые имеют место в периодической и годовой отчетности, к акту ревизии вносить не следует, так как предприятие по этим данным отчитывается перед

вышестоящей организацией. Если по результатам ревизии нарушений не установлено, а наоборот, выявлено передовой опыт, то он должен стать достоянием других предприятий. В таком случае ревизор докладывает об этом руководителю, который назначил ревизию. Акт ревизии является индивидуальным документом каждого ревизора частности. В случае выявления во время ревизии уголовно наказуемых действий должностных лиц ревизуя обязаны немедленно сообщить об этих данных керівнику ревизуя организации и передать следственным органам соответствующие материалы для привлечения виновных к ответственности. Основанием для записей в акте ревизии могут быть только те данные, которые тщательно проверены ревизором и подтверждены первичными документами, записями в регистрах бухгалтерского учета, встречными проверками фактического осуществления операций, результатами инвентаризации денежных и материальных ценностей, материалами проведенных контрольных обмеров выполненных работ, лабораторных анализов сырья, материалов и готовой продукции, результатами проведенных экспертиз по проверке качества продукции и тому подобное.

Письменные объяснения должностных лиц в коем случае не могут быть основанием для записей в акте ревизии. Они не могут служить доказательством присвоения средств или материальных ценностей, а только способствуют выяснению причин и обстоятельств нарушений, подтвержденных документами и учетными записями. В акте ревизии записывают только итоговые данные по каждому виду нарушений со ссылкой на соответствующие приложения, подписанные ревизующим и главным бухгалтером предприятия, ревизуется. В акте ревизии следует записывать только вопросы, имеющие принципиальное значение для работы предприятия и только существенные недостатки и нарушения, которые нужны для обоснования выводов и предложений. Составление актов не следует откладывать на последние дни ревизии, а осуществлять последовательно, после изучения отдельных вопросов.

К акту ревизии прилагаются (кроме вышеуказанных документов):

- Один экземпляр описаний всех инвентаризаций, проведенных во время ревизии;
- Сравнительные ведомости результатов инвентаризации, проведенных во время ревизии;
- Акты избирательных проверок правильности проведенных инвентаризаций во время ревизии;
- Сведения денежных начислений;
- Предложения ревизоров по улучшению работы и устранению недостатков.

Ниже приведена примерная схема акта ревизии.

**АКТ**  
**ревизії фінансово-господарської діяльності**

\_\_\_\_\_

(назва підприємства)

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р

М. \_\_\_\_\_

*Розділ 1. Вступна частина*

На підставі наказу № \_\_\_\_\_ від “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р. бригада ревізуючих у складі бригадира – головного спеціаліста \_\_\_\_\_

Прізвище, ім'я, по батькові (ППП)  
членів бригади – ревізора I кат. \_\_\_\_\_

менеджера \_\_\_\_\_ (ППП)  
провела ревізію фінансово-господарської діяльності підприємства за період з “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р. по “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р.

Ревізія проводилась у присутності директора \_\_\_\_\_ (ППП), який працював у ревізованому періоді з “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р. по “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р.  
Ревізія почата “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р. і закінчена “ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 200\_р.

При цьому суцільним способом за весь період перевірено касові операції, грошові кошти в дорозі, операції з рахунків у банках, товарні втрати, розрахунки з підзвітними особами, резерв сумнівних боргів, власний капітал, розрахунки за податками і платежами, фінансові результати, витрати за елементами та витрати діяльності. Інші господарські операції перевірено вибіркоким способом.

Під час ревізії проведено повну інвентаризацію коштів, матеріальних цінностей і розрахунків з постачальниками, покупцями, дебіторами і кредиторями. Довідки про проведені інвентаризації та їх результати прикладаються до акта ревізії.

**Розділ 2.** Перевірка виконання рішень за результатами попередньої ревізії.

**Розділ 3.** Ревізія коштів, розрахунків та інших активів.

**Розділ 4.** Ревізія основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів.

**Розділ 5.** Ревізія товарно-матеріальних цінностей та Інших запасів.

**Розділ 6.** Ревізія власного капіталу та забезпечення зобов'язань.

**Розділ 7.** Ревізія довгострокових зобов'язань.

**Розділ 8.** Ревізія розрахунків з постачальниками, з бюджетом і з оплати праці.

**Розділ 9.** Ревізія доходів і фінансових результатів.

**Розділ 10.** Ревізія витрат за елементами і собівартостю реалізації.

**Розділ 11.** Перевірка стану обліку та звітності.

**Розділ 12.** Перевірка заходів щодо забезпечення збереження суспільної власності.

Головний спеціаліст \_\_\_\_\_

(підпис)

Ревізор I кат. \_\_\_\_\_

(підпис)

Менеджер \_\_\_\_\_

(підпис)

Директор \_\_\_\_\_ підприємства \_\_\_\_\_

(підпис)

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

(підпис)

Раздел 2. Проверка выполнения решений по результатам предыдущей ревизии

В этом разделе записывают невыполненные предложения с предыдущей ревизии с указанием конкретных причин и виновных лиц. Наличие невыполненных предложений

свидетельствует о неудовлетворительном контроле со стороны вышестоящей организации за выполнением рекомендаций органов контрольно-ревизионного аппарата.

### Раздел 3. Ревизия средств, расчетов и других активов

В этом разделе отражаются нарушения кассовой и расчетной дисциплины (счет 30 «Касса»). В частности, в акте показывают случаи завышения лимита наличных денег в кассе (с этой целью сравнивают наличие остатков по кассовой книге данным лимита), расходования наличности не по целевому назначению; несоблюдение Порядка ведения кассовых операций в отношении ежеквартальной внезапной ревизии кассы со стороны руководства предприятия; несвоевременного оприходования полученных по чеку в банке денег в кассу и тому подобное. Полноту оприходования денег проверяют сопоставлением приходного кассового ордера с суммами списанных средств со счета в банке. По счету 332 "Денежные средства в пути в национальной валюте" в акте ревизии могут быть отражены случаи несвоевременности и неполноты зачисления выручки на счет в банке по состоянию на первое число соответствующего месяца. Основанием для занесения сумм, числящихся в пути, есть копии сопроводительных документов на сдачу грошового выручки, авизо предприятия с указанием даты, номера поручения, суммы и реквизита банка, другие документы. По счету 311 "Текущие счета в национальной валюте" случаются факты нецелевого использования кредитов банка, перечисление авансов и платежей по бестоварным счетам, использование лимитированных и нелимитированных чековых книжек не по назначениям, уплаты пени за просрочку погашения займов; случаи несоответствия сумм, относимых на расходы, списанных со счета в банке, кассы, расчетов, согласно Закону Украины "О внесении изменений в Закон Украины" О налогообложении прибыли предприятий "от 22 мая 1997 № 283/97-ВР. Особое внимание следует уделить проверке перечисления со счета в банке сумм, списанных на счета затрат, доходов и расходов будущих периодов. Проверке подлежат вопросы правильности оформления и проведения в регистрах бухгалтерского учета расчетов чеками и аккредитивами. Для проверки расчетов аккредитивами ревизор выясняет, были ли случаи нецелевого использования аккредитивов, своевременно возвращались остатки аккредитива, полностью были оприходованы на склад товарно-материальные ценности, приобретенные за счет аккредитивов. Ревизор проверяет отчеты по использованию чековой книжки, наличие оправдательных документов, соответствуют ли суммы по отчетам корешкам в чековой книжке, а также банковским выпискам. Тщательной проверке подлежат операции, связанные с выдачей и расходованием подотчетных сумм. Ревизор анализирует расчеты претензионного характера. Проверке подлежат расчеты по претензиям к покупателям и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов, несоответствие цен и тарифов, предусмотренных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок. Проверая записи на счете 38 "Резерв сомнительных долгов" ревизору следует удостовериться в правильности начисления этой суммы за отчетный период в отчете о финансовых результатах в составе прочих операционных расходов.

При этом следует учесть, что исключение безнадежной дебиторской задолженности из активов осуществляется с одновременным уменьшением величины резерва сомнительных долгов. Однако текущая дебиторская задолженность, не связанная с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, признана безнадежной, списывается с баланса с отражением потерь в составе прочих операционных расходов.

Раздел 4. Ревизия основных средств, нематериальных активов и других необоротных активов Ревизор проверяет:- Правильность зачисления на счет 10 "Основные средства" тех объектов, которые считаются на балансе предприятия;- Своевременность и правильность отражения в учете и отчетности поступлений, перемещения и выбытия основных средств;- Правильность определения суммы амортизационных отчислений и суммы износа;- Реальность оценки основных средств при их реализации и правильность списания затрат на ремонт и тому подобное;- Правильность расчета амортизации нематериальных активов при применении соответствующих методов начисления согласно Положению (стандарту) бухгалтерского учета 7 "Основные средства".

Раздел 5. Ревизия товарно-материальных ценностей и других запасов Этот раздел содержит информацию о наличии и движении принадлежащих предприятию товаров, запасов сырья и материалов (в том числе товары, сырье и материалы, которые есть в дороге и в переработке), строительных материалов, запасных частей, материалов сельскохозяйственного назначения, топлива, тары и тарных материалов, отходов основного производства. Ревизор основное внимание уделяет наиболее важной (вместительной) статье производственных запасов "Сырье и материалы" (счет 201). Поэтому в этом разделе следует указать факты неправильного, вопреки действующему законодательству, расходования средств и материальных ценностей, нарушений сметной дисциплины. Выявленные нарушения ревизор обобщает и систематизирует за видами операций, дает им объективную оценку, указывает сумму материального ущерба, называет лиц, виновных в нарушении, и в частности лиц, утвердивших незаконные операции. При этом следует подтвердить эти неправомочные действия конкретными документами и бухгалтерскими регистрами, отметив их номера и дату. В случае выявления значительных нарушений и краж в особо крупных размерах ревизор обязан проинформировать об этом руководителя, который назначил ревизию, а также следственные органы, и принять безотлагательные меры по возмещению причиненного вреда. Вместе с тем, ревизор исследует следующие вопросы:- Проводились инвентаризации материальных ценностей и правильно определялись их результаты;- Не допускалось списание материальных ценностей без инвентаризации, без решения правомочной комиссии;- Правильность списания естественной убыли;- Своевременность и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета результатов переоценки товарно-материальных ценностей;- Полноту и своевременность начисления суммы налога на добавленную стоимость за приобретенные и проданные товарно-материальные ценности;- Есть ли у предприятия лицензия на экспорт и импорт

товарно-материальных ценностей;- Не менялись методы учета товарно-материальных ценностей в течение отчетного периода и тому подобное.

#### Раздел 6. Ревизия собственного капитала и обеспечения обязательств

В этом разделе отражаются результаты проверки пассивов - капитала учредителей и участников, соблюдение стабильности правоотношений собственности. Регистрируются случаи нарушения права собственности субъекта, допущенные убытки. Указываются причины банкротства, обобщаются результаты анализа сумм регистрируемого и незарегистрированные вечно-го капитала, правильности распределения имущества и полученной прибыли. Приводятся факты:- Покрытие убытков за счет дополнительных взносов или имущества учредителей (участников);- Неправильного формирования уставного (паевого) капитала.- Несоответствия суммы уставного (паевого) капитала по балансу сумме, зарегистрированной в государственном реестре;- Списание убытков обществ с ограниченной ответственностью (ООО) без решения учредителей;- Начисление дивидендов на неразмещенные акции;- Аннулирование изъятых акций без перерегистрации уставного капитала. Устанавливаются факторы, влияющие на уменьшение уставного капитала (изъятие собственного капитала, уменьшения номинальной стоимости акций, аннулирование акций) источники создания резервного капитала (дополнительный капитал, нераспределенная прибыль). Исследуется структура привлеченного капитала (кредиты банков, полученные авансы к выполнению контракта, средства, предназначенные для выплаты долговых обязательств перед контрагентами - поставщиками, кредиторами). Констатируются факты списания невозвращенных убытков, неправильного использования чистой прибыли и изъятие собственного капитала. Приводятся результаты анализа структуры уставного капитала для выявления владельца контрольного пакета акций. Регистрируются результаты проверки правильности и своевременности оценки и внесения средств в уставный капитал в соответствии с учредительными документами и действующим нормативным актам. Отражаются факты нарушения уставной деятельности и выявления сумм, полученных от видов деятельности, которые не зарегистрированы в уставе (лицензии) предприятия.

Раздел 7. Ревизия долгосрочных обязательств В этом разделе обобщается информация о задолженности предприятия банкам по полученным от них долгосрочным кредитам, не подлежащих погашению в течение операционного цикла предприятия или в течение двенадцати месяцев с даты баланса. Устанавливаются факты просрочки погашения долгосрочной задолженности по кредитам (займам). Отражаются случаи несвоевременного погашения задолженности, обеспеченной векселем и расчетам с владельцами облигаций и начисленным премиям по облигациям. Показывается состояние расчетов с арендодателями за необоротные активы, переданные на условиях долгосрочной аренды (финансовой аренды и обязательств по аренде целостных имущественных комплексов). Излагаются результаты проверки правильности и своевременности списания, перевод в краткосрочные обязательства, списание заборго-ваности

перед арендодателем за полученные объекты долгосрочной аренды. Освещаются пути уменьшения отсроченных налоговых обязательств за счет начисления текущих налоговых обязательств (П (С) БУ 17 «Налог на прибыль»). Раскрываются факты несвоевременного погашения других долгосрочных обязательств (счет 55), перевод в краткосрочные, списание и т. Описываются факты нецелевого использования долгосрочных кредитов (устанавливаются путем сравнения условий договора с оплатой со счета расчетных документов).

Раздел 8. Ревизия расчетов с поставщиками, с бюджетом и по оплате труда (текущие обязательства) В этом разделе в первую очередь отмечаются результаты проверки реального состояния расчетов за выполненные работы (счет 63): расчетов с поставщиками и подрядчиками (счет 631); расчетов по частичной оплате заказов (счет 632) и расчетов с заказчиками за выполненные работы и оказанные услуги (счет 633). Выясняется, за счет каких средств осуществлены платежи: за счет кредита или за счет средств плательщика. Устанавливается форма расчетов между контрагентами (платежными требованиями, аккредитивами, личными счетами, платежными поручениями, чеками, инкассо). Фиксируются факты несвоевременности расчетов с поставщиками материалов, товаров, услуг (сравнивают банковские выписки о перечислении денежных средств со счета в банке и данные договора). Показывается сумма задолженности, по которой истек срок исковой давности; устанавливаются наличие: оправдательных документов (выясняют их юридическую полноценность) документов, подтверждающих оприходование товарно-материальных ценностей на складе предприятия. Анализируются расчеты, которые имеют претензионный характер (за несоответствие качества техническим условиям, предусмотренным договором и т.п.). Указываются несвоевременность и неполнота расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. С этой целью проверке подлежат каждый отдельный налог и платеж. Устанавливаются факты уплаты штрафов, пени и неустойки за нарушение сроков уплаты и ставок налогов и платежей. Освещаются факты сокрытия и занижения сумм налогов, других платежей, случаи нарушений налогового законодательства. Выявляются причины и условия, способствующие совершению преступлений и других правонарушений в сфере налогообложения и предбачаются меры по их устранению (профилактики правонарушений). Изучаются качество постановки и ведения налогового и бухгалтерского учета объектов налогообложения, правильность составления деклараций, расчетов и других отчетных документов. Освещаются недостатки в достоверности отчетных данных о доход (прибыль) предприятия, правильности определения налогооблагаемой прибыли, правомерности налогового и бухгалтерского учета реализации готовой продукции (работ, услуг), в том числе бартерных операций. Излагаются факты неправильного применения льгот по налогообложению. Приводятся факты неправильного исчисления и несвоевременного перечисления в бюджет местных налогов и сборов и несвоевременного перечисления пени за несвоевременность уплаты налогов и сборов. Ревизия расчетов по оплате труда. Обобщается информация о расчетах с персоналом по оплате труда и по

выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам предприятия. Отражаются расчеты по невыплаченной в установленный срок заработной платы. Выясняют правомерность выплаты премий и материальной помощи работникам предприятия. Показываются факты неправильного удержания подоходного налога с начисленной заработной платы, несвоевременности удержаний и перерахування в бюджет. Выясняется, все суммы, ранее начисленные в виде административных штрафов, удержанные с виновных лиц. Устанавливается наличие нереальной задолженности по оплате труда, является скрытой выдачей наличных, необлагаемой подоходным налогом. Приводится информация о лицах, работающих по совместительству, по которым не представляются данные в налоговую администрацию по основному месту работы о сумме полученных доходов и удержанных налогов. Указываются факты неправильного начисления сумм на социальное страхование и в Пенсионный фонд и соответственно отнесения их на себестоимость продукции (работ, услуг). Описываются факты несоответствия начисленной заработной платы регистрам бухгалтерского учета и финансовой отчетности, неправильного начисления резерва на оплату отпусков.

#### Глава 9. Ревизия доходов и финансовых результатов

Основная цель написания этого раздела - определить чистую прибыль или убыток.

Для наглядности приведена схема определения чистой прибыли (убытка).

#### Схема визначення чистого прибутку (збитку)

<i>Дохід (виручка)</i> мінус ПДВ, акцизний збір мінус інші вирахування з доходу	
<i>Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції</i> мінус собівартість реалізованої продукції	
<i>Валовий прибуток (збиток)</i>  плюс інші операційні доходи мінус адміністративні витрати мінус витрати на збут мінус інші операційні витрати	
<i>Фінансові результати від операційної діяльності:</i>	прибуток, збиток
плюс дохід від участі в капіталі плюс інші фінансові доходи плюс інші доходи мінус фінансові витрати мінус втрати від участі в капіталі мінус інші витрати	
<i>Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:</i>	прибуток, збиток
мінус податок на прибуток від звичайної діяльності	
<i>Фінансові результати від звичайної діяльності:</i>	прибуток,

плюс надзвичайні доходи мінус надзвичайні витрати мінус податки з надзвичайного прибутку	збиток
<i>Чистий:</i>	прибуток, збиток

В этом разделе отражаются результаты проверки доходов и финансовых результатов в условиях применения национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета, нового Плана счетов и финансово-вой отчетности. Чистая прибыль (убыток) рассчитывается как алгебраическая сумма прибыли (убытка) от обычной деятельности и чрезвычайной при-бутку, чрезвычайного убытка и налогов с чрезвычайной прибыли. В разделе II отчета о финансовых результатах приводятся соответствующие элементы операционных расходов (на производство и сбыт, управление и другие операционные расходы), понесенных предприятием в процессе своей деятельности в течение отчетного периода. Раздел III отчета о финансовых результатах заполняют акционерные общества, простые акции или потенциальные простые акции которых открыто продаются на фондовых биржах. В статье "Дивиденды на одну простую акцию" отражено показатель, который рассчитывается путем деления суммы объявленных дивидендов на количество простых акций, по которым выплачиваются дивиденды. Выясняют причины убыточности предприятия и предусматривают мероприятия по ликвидации убыточности. В акте ревизии следует показать как абсолютную сумму прибыли, так и относительный показатель эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия - показатель рентабельности. Общая рентабельность предприятия - отношение балансовой прибыли к средней стоимости основных средств и оборотных средств. Рентабельность производства продукции - отношение прибыли от реализации продукции к выручке от реализации продукции. Рассчитываются и другие показатели рентабельности: отношение прибыли к затратам или ресурсов; отношение прибыли к товарообороту и тому подобное. В акте подают оценку образования и распределения прибыли, выявление факторов, влияющих на увеличение (уменьшение) суммы прибыли, а соответственно повышение или снижение уровня рентабельности. Устанавливается динамика валюты баланса и его структура: - Структура активов предприятия и источники их образования; - Структура кредиторской задолженности; - Показатели финансовой устойчивости, ликвидности, платежеспособности, показатели маневрирования собственных оборотных средств, для чего используются: баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о собственном капитале; бизнес-план, расшифровка дебиторов и кредиторов; расчет нормативных собственных оборотных средств; главная книга, статистическая и налоговая отчетность, данные регистров синтетического и аналитического учета; первичная документация и тому подобное. В этом разделе выявляются причины потерь от участия в капитале, других расходов; ущерб от результатов операционной деятельности, от обычной

деятельности до налогообложения, чрезвычайных расходов и налога с чрезвычайной прибыли. Показывается состояние собственных оборотных средств по сравнению с утвержденным нормативом, указываются случаи иммобилизации собственных оборотных средств и нарушений финансовой дисциплины.

### Глава 10. Ревизия расходов по элементам и себестоимости реализации

В этом разделе анализа подлежат расходы операционной деятельности по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, амортизация. Причем не признаются расходами и не вносятся в отчет о прибылях и убытках: авансовая оплата запасов; погашение одержанных займов; другие уменьшения активов или увеличения обязательств; расходы, которые отражаются уменьшением собственного капитала. На следующие виды расходов следует обращать особое внимание при заключении этого раздела акта. Кроме того, исследуются потери от участия в капитале, так как они являются убытками от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, которые учитываются методом участия в капитале. Также сопоставляются соответствие объема реализованной продукции (доход, выручка от реализации продукции), налог на добавленную стоимость, акцизный сбор по названному отчетностью; выясняются: реальность отнесения расходов будущих периодов на себестоимость продукции, формирование состава затрат на производство в соответствии с действующим законодательством; отнесения затрат на производство на збыльшенные расходы; правильность списания затрат на забракованной продукции; правильность отражения в учете суммы незавершенного производства. В акте отдельно выделяются сомнительные и безнадежные долги, потери от операционной курсовой разницы, потери от обесценивания запасов; недостачи и потери от порчи ценностей; признанные штрафы, пени, неустойки; потери от инвестиций в ассоциированные предприятия; потери от совместной деятельности и от инвестиций в дочерние предприятия и тому подобное. По этим счетам затрат деятельности устанавливаются причины их допущения, виновные лица.

### Глава 11. Проверка состояния учета и отчетности

В этом разделе отображаются основные недостатки в организации и методологии учета и отчетности. Здесь регистрируются факты нарушений Закона Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" от 16 июля 1999 № 996, утвержденных положений (стандартов) бухгалтерского учета и финансовой отчетности, нового Плана счетов и Инструкции по его применению; нарушение восстановленных правил и сроков оформления и хранения документов.

### Глава 12. Проверка мероприятий по обеспечению сохранности общественной собственности

Здесь указываются такие недостатки в деятельности предприятия по обеспечению сохранности собственности:

- Подбор кадров материально ответственных лиц;
- Предоставление ежегодных отпусков, особенно материально ответственным лицам;
- Своевременное и качественное проведение инвентаризаций;
- Состояние контроля за соблюдением нормативов запасов товарно-материальных ценностей, своевременностью и полнотой сдачи выручки, получения и оприходования ценностей согласно выданным доверенностям и тому

подобное. Отражаются мероприятия по предупреждению недостач, растрат и краж. По этому поводу составляется справка о результатах проверки обстоятельств возникновения недостач и краж на \_\_\_\_\_ фирме за 200\_ год, которая прилагается к акту

1. Кількість випадків і сума нестач за звітний рік і у порівнянні з попереднім роком.
2. Де виявлено нестачі й крадіжки.
3. Кількість і сума нестач, виявлених:
  - а) на підприємствах з бригадною матеріальною відповідальністю;
  - б) на підприємствах з індивідуальною матеріальною відповідальністю.
4. У кого виявлено нестачі:
  - а) в осіб, засуджених у минулому;
  - б) у скомпрометованих та осіб, що не заслуговують на довіру;
  - в) у непідготовлених працівників;
  - г) у недосвідчених молодих працівників (випускників шкіл, коледжів).
5. За який період роботи матеріально відповідальних осіб виявлено нестачі:
  - до шести місяців;
  - від 6 місяців до 1 року;
  - від 1 до 2 років;
  - від 2 до 3 років;
  - понад 3 роки.
6. Причини виникнення нестач (порушення термінів інвентаризацій, не був у відпустці більше року, наднормативні запаси товарно-матеріальних цінностей, змова з бухгалтером тощо).
7. Ким виявлено нестачу (інвентаризаційною комісією, ревизором).
8. Дані про відшкодування матеріальних збитків і притягнення до відповідальності винних осіб.

Ревізор I кат.

\_\_\_\_\_ (підпис)

Керівник фірми

\_\_\_\_\_ (підпис)

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_ (підпис)

### 13.3. Выводы и предложения по результатам ревизии

На основании результатов ревизии ревизор готовит выводы и предложения в виде проекта приказа, в которых обобщает материалы ревизии и дает оценку установленным фактам недостатков и нарушений. Выводы не должны быть подробным повторением акта. В них целесообразно привести важнейшие факты из акта ревизии со ссылкой на соответствующие страницы. Оценка фактам дается в выводах объективно. Предложения по результатам ревизии имеют особое значение для улучшения финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В них следует перечислить меры практического характера для устранения недостатков и нарушений,

установлених ревизором, а також по попередженню можливості їх повторення. Предложения повинні бути зжатыми, ясними і конкретними. В кожному пропозиції вказується, що повинно бути зроблено і як, строки виконання і відповідальні особи. В пропозиціях не повинно бути загальних фраз, наприклад, "добитися покращення", "прийняти безотлагательні заходи" і т.п., оскільки такі фрази зроблять неможливим перевірку виконання розроблених рекомендацій, які повинні випливати з висновків. Розроблені ревизором висновки і пропозиції по результатам перевірки представляються на розгляд керівнику організації, який призначив перевірку. Він ретельно перевіряє відповідність розроблених ревизором висновків матеріалам перевірки, встановлює реальність внесених пропозицій по усуненню недоліків і порушень і приймає відповідальне рішення про ліквідацію встановлених зловживань, відшкодування завданого збитку і залучення винуватих до відповідальності. Іноді ревизори знайомлять керівника і головного бухгалтера підприємства, де проводилася перевірка, з проектом рішення по результатам перевірки, а потім погоджують з ними пропозиції і строки їх виконання, що підвищує рівень значимості висновків і пропозицій. З метою здійснення контролю за відшкодуванням завданого збитку ревизор складає відомість нарахунків, яка є додатком до акту перевірки.

Рішення по результатам перевірки складається приблизно по наступній формі.

Проект

### Н а к а з

\_\_\_\_\_тресту  
Протокол засідання № \_\_\_\_ від " \_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_ р.  
"Про наслідки перевірки \_\_\_\_\_ фірми".  
Перевіркою фінансово-господарської діяльності \_\_\_\_\_  
фірми за період з " \_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_ р. по " \_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_ р встановлено, що:  
виробничу програму виконано на \_\_\_\_\_%,  
товарна продукція за 200\_ р. становить \_\_\_\_\_ тис.грн  
(або не виконана — вказати причину)  
У касі \_\_\_\_\_ фірми виявлено нестачу в сумі \_\_\_\_\_  
(*вказати прописом*)  
Касиром \_\_\_\_\_ допускалися випадки підроблення документів і \_\_\_\_\_  
(*ППП*)  
привласнення готівки в сумі \_\_\_\_\_  
(*вказати прописом*)  
Не виконано завдання з прибутків у сумі \_\_\_\_\_  
(*вказати прописом*)  
внаслідок невиконання виробничої програми й незабезпечення плану реалізації продукції.  
Втрати від участі в капіталі становлять \_\_\_\_\_ тис. грн  
\_\_\_\_\_  
(*вказати посади й прізвища відповідальних осіб*)

Не було оперативного контролю за роботою матеріально відповідальних осіб, зокрема, не дотримано Порядку ведення касових операцій, не вжито заходів щодо стягнення дебіторської заборгованості.

Завдання щодо її зниження не виконано на \_\_\_\_\_ тис.грн.

Встановлені факти приписки до виконання завдання з товарної продукції (*вказати суму*),

порушення Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні":

*(навести конкретні факти порушень)*

Для усунення зазначених у акті ревізії недоліків і порушень наказую:

1.

*(зазначити посади й прізвища відповідальних осіб)*

Вжити конкретних заходів щодо виконання виробничої програми, реалізації товарної продукції, для чого слід \_\_\_\_\_

*(запропонувати практичні заходи, які б забезпечили виконання планових завдань)*

(впровадити нові прогресивні технології, укласти перспективні договори на постачання сировини і матеріалів, на реалізацію готової продукції, вивчити кон'юнктуру ринку тощо).

2. Для забезпечення збереження грошових коштів та матеріальних цінностей \_\_\_\_\_

*(зазначити заходи щодо посилення контролю за збереженням коштів та інших цінностей)*

(дотримання Порядку ведення касових операцій, строків проведення ревізій каси, упровадження оперативного контролю за своєчасністю і повнотою здачі виторгу в банк тощо).

3. Стягнути суму збитків \_\_\_\_\_

*(зазначити прізвища посадових осіб, суму шкоди, терміни і порядок стягнення)*

Матеріали щодо нестачі грошей у касі оформити і передати (зазначити конкретний строк) у судово-слідчі органи для притягнення касира \_\_\_\_\_

*(ППП)*

до відповідальності згідно з законом.

4. Головному бухгалтеру \_\_\_\_\_ фірми \_\_\_\_\_

*(ППП)*

у строк до \_\_\_\_\_ усунути зазначені недоліки і порушення в організації й веденні обліку і контролю (зазначити, які недоліки усунути і заходи вжити щодо їх попередження в майбутньому).

Впровадження оперативного контролю за якістю і кількістю надходження сировини й матеріалів та відвантаження готової продукції, ефективне використання комп'ютерної техніки тощо).

Контроль за виконанням наказу покласти на заступника керуючого трестом з економічних питань \_\_\_\_\_

*(ППП)*

Керуючий трестом \_\_\_\_\_

*(підпис)*

13.4. Порядок приема, рассмотрения и утверждения материалов ревизии и контроля за выполнением принятых решений

Материалы ревизии в вышестоящей организации принимает руководитель контрольно-ревизионного органа (начальник контрольно-ревизионного управления (отдела). Материалы ревизии подлежат особенно тщательной проверке на предмет правильности и качества их

оформления. Они анализируются отдельные показатели финансово-хозяйственной деятельности уточняются по данным финансовой, статистической, налоговой и оперативной отчетности. Если есть недоработки, неточности, начальник КРУ, КРО вместе с ревизором выезжает в ревизованное хозяйство и на месте уточняет факты, изложенные в акте, по данным первичных документов и записей в регистрах бухгалтерского финансового учета. Следует также уточнить, нет ли расхождений между данными проекта и принятого приказа. Иногда в вышестоящей организации задерживают рассмотрение материалов ревизии, снижает эффективность ревизии. Результаты ревизии должны быть рассмотрены (с обязательным принятием соответствующих решений - приказа) в 15-дневный срок после подписания акта ревизии. С целью повышения эффективности ревизий и инвентаризаций не следует одним и тем же ревизорам и Инвентаризатор поручать проверку в тех же организациях и предприятиях. Указанный в акте ревизии факт нарушения должен быть документально обоснован. Поэтому по каждому факту нарушения следует назвать подтверждающий документ и добавить к акту ревизии. В организациях, где составляют план проведения ревизий, целесообразно вести книгу учета ревизий и контроля за выполнением принятых решений. Вышестоящие организации ведут книгу учета проведенных ревизий, в которой записывают каждую осуществленную ревизию. На основе данных такой книги заполняют сведения о контрольно-ревизионной работе. Важным вопросом в ревизионной работе является проверка выполнения принятых решений. Такая организация проверки мер со стороны вышестоящих организаций осуществляется с целью обобщения и распространения положительного опыта, устранению недостатков в работе предприятий различных форм собственности. Реализация материалов ревизий осуществляется на основе Закона Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине" и Инструкции о порядке изъятия и взыскания средств, применения финансовых санкций по результатам ревизий и проверок, затвержденной приказом Главного контрольно-ревизионного управления от 03.07.1998 г. № 130. По результатам ревизий работники контрольно-ревизионного аппарата имеют право оформить решение о применении финансовых санкций и наложения административных взысканий в соответствии с вышеуказанной инструкцией. Кроме того, работники контрольно-ревизионных служб имеют право применять штрафные санкции за нарушение законодательства по финансовым вопросам: штраф от восьми до пятнадцати необлагаемых минимумов доходов граждан за сокрытие в учете валютных и других доходов, непроизводительных потерь и убытков, внесение ложных данных в финансовую или статистическую отчетность.

13.5. Реализация результатов ревизий и проверок, проведенных органами государственной контрольно-ревизионной службы

Квалифицированно провести ревизию, объективно и принципиально обосновать каждый факт, изложенный в акте, - важная и ответственная часть ревизионной работы. Но на этом ревизия не заканчивается. Ревизия считается завершенной, когда выявленные нарушения устранены, а финансово-хозяйственной деятельности налажено таким образом, что обеспечивает выполнение задач, стоящих перед предприятиями, учреждениями и организациями, которые были проверены. Кроме того, необходимо принять меры, исключая возможность повторения аналогичных нарушений на других предприятиях, в учреждениях и организациях. При реализации материалов ревизий (проверок), принятии мер по их результатам необходимо руководствоваться основными нормативными актами, придерживаться такого порядка. Важное значение имеет устранение выявленных в ходе проведения ревизии (проверки) нарушений законодательства по финансовым вопросам. В ходе ревизии (проверки) необходимо добиваться максимального устранения выявленных нарушений, недостатков и возмещение убытков. При обнаружении значительных нарушений финансовой дисциплины, нехватки средств, материальных ценностей работники государственной контрольно-ревизионной службы в ходе ревизии, не дожидаясь ее завершения, составляют по таким фактам промежуточный акт, требуют от должностных лиц необходимые объяснения. Материалы ревизий, при необходимости, передаются в соответствии с описанием правоохранительным органам для проведения расследования, привлечения виновных лиц к ответственности, возмещения убытков, и одновременно перед руководством предприятия (учреждения, организации), проверяется, ставится вопрос об устранении выявленных нарушений. При проведении ревизий и проверок на предприятиях, в учреждениях и организациях необходимо тщательно проверять постановку работы по возмещению виновными лицами материального ущерба, независимо от того, каким образом выявлены эти убытки. Показатель возмещения убытков за счет виновных лиц является одним из показателей эффективности и качества работы контрольно-ревизионного аппарата. Контрольно-ревизионный аппарат должен добиваться максимального возмещения виновными лицами нанесенного государству ущерба в соответствии с действующим законодательством Украины. Изъятие ревизорами оригиналов необходимых документов осуществляется в случаях, если их сохранения на объекте ревизуется не гарантируется, а также в случаях выявления фиктивных документов, подделок и фальсификаций на срок до окончания ревизии или проверки. В делах организации, предприятия, учреждения остается акт изъятия и копии или реестр изъятых документов, заверенные подписями ревизующего и главного бухгалтера или другого ответственного лица организации, ревизуется. Факты, изложенные в промежуточных актах, в сокращенной форме включаются в общий акт ревизии. Если принятыми в период ревизии мерами обеспечено полное устранение выявленных нарушений, ревизуя готовят и за подписью руководителя (или его заместителя) соответствующего подразделения контрольно-ревизионной службы направляют руководству проверенного объекта, его высшей организации требования по устранению выявленных нарушений и принятия мер по

полному возмещению убытков и привлечения лиц, виновных в допущенных нарушениях, к дисциплинарной и материальной ответственности. Общие основания и условия материальной ответственности работников за ущерб, причиненный предприятию, учреждению, организации, регламентируются статьями 130-138 Кодекса законов о труде Украины, а дисциплинарной - статьями 139-152 КЗоТ. При направлении письма в вышестоящую организацию, в случае необходимости вносят предложения по разрыву контрактов с руководителями подведомственных им предприятий и организаций. Во всех случаях по результатам проведенных ревизий (проверок) в пределах предоставленных прав контрольно-ревизионные подразделения оформляют решение о применении финансовых санкций. Финансовые санкции по результатам документальных проверок и ревизий, осуществляемых органами государственной контрольно-ревизионной службы Украины, применяются в размерах, предусмотренных законодательными актами, действующими на день завершения таких ревизий и проверок. Согласно Закону Украины "О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине" от 26.01.93 № 2939-ХІІ контрольно-ревизионным подразделениям предоставлено право изымать в доход соответствующего бюджета в зависимости от подчиненности предприятий и организаций, выявлены ревизиями или проверками скрываемые и заниженные валютные и другие платежи; взыскивать в бюджет средства, полученные министерствами, государственными комитетами, государственными фондами, предприятиями, учреждениями и организациями по незаконным соглашениям, без установленных законом оснований и с нарушением действующего законодательства; применять к предприятиям, учреждениям и организациям и других субъектов предпринимательской деятельности финансовые санкции, предусмотренные пунктом 7 статьи 11 Закона Украины "О государственной налоговой службе в Украине". В соответствии с пунктом 3.5 Инструкции о порядке взыскания средств и применении финансовых санкций органами государственной контрольно-ревизионной службы, утвержденной приказом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 30.07.98 № 130, финансовые санкции, предусмотренные в подпунктах 3.3.1 и 3.3.2 настоящей Инструкции применяются по налогам, других платежей, по которым установлено обязательное представление органам государственной налоговой службы налоговых деклараций, расчетов. Решение о применении финансовых санкций принимается в срок не позднее десяти дней со дня составления акта ревизии (проверки).

Решение об изъятии и взыскания средств и применения финансовых санкций по результатам ревизий и проверок (далее - решение) принимаются Главным контрольно-ревизионным управлением Украины и контрольно-ревизионными управлениями в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе, а также контрольно-ревизионными подразделениями (отделами и группами) в районах, городах, районах в городах (далее контрольно-ревизионные органы), которым предоставлен статус юридического лица, по установленной форме в пяти экземплярах: первый - предоставляется предприятию, учреждению, организации и другим

субъектам предпринимательства, в которых изымаются средства; второй - органам государственной налоговой службы для контроля за поступлениями средств в бюджеты и государственные целевые фонды; третий - органа, которому непосредственно подчинено предприятие, учреждение, организация и другой субъект предпринимательской деятельности, для соответствующего реагирования; четвертый - по необходимости, органа статистики для контроля за внесением соответствующих изменений в статистической отчетности. Последний экземпляр остается в делах органа государственной контрольно-ревизионной службы, которым принято решение. Платежи за принятыми решениями перечисляются предприятиями, учреждениями и организациями на соответствующие разделы и параграфы классификации доходов бюджета самостоятельно в десятидневный срок со дня принятия решения, а при несвоевременной уплате указанные суммы взимаются налоговыми органами в порядке, предусмотренном действующим законодательством. Суммы отчислений на внебюджетные счета контрольно-ревизионных подразделений взимаются органами государственной контрольно-ревизионной службы в порядке, предусмотренном действующим законодательством. Изъятию подлежат определены на основании материалов ревизий и проверок все суммы, независимо от финансового состояния предприятия, учреждения, организации или иного субъекта предпринимательской деятельности. Итак, в связи со спецификой работы, у органов государственной контрольно-ревизионной службы может возникнуть необходимость обратиться в хозяйственный суд как с имущественным - с требованием возмещения сумм, так и неимущественным - с требованием признать договор или другой акт незаконным - исками. Не распространяются требования по отношению к хозяйственного урегулирования хозяйственных споров на споры о признании недействительными договоров и некоторые другие хозяйственные споры. Обратиться в хозяйственный суд с иском заявлением в интересах государства может только юридическое лицо. Контрольно-ревизионные отделы (группы), которые по своему статусу не являются юридическими лицами, должны подать ходатайство в вышестоящую организацию по обращению в арбитражный суд и представить необходимые для этого документы ревизий (проверок). Применение органами государственной контрольно-ревизионной службы мер административного воздействия должно производиться в пределах их компетенции в соответствии с законодательством. Никто не может быть подвергнут воздействию в связи с административным правонарушением, а только на основании и в порядке, установленном законодательством. При внедрении в делах об административных правонарушениях - нарушение законодательства по финансовым вопросам, их рассмотрении, вынесении постановлений по этим делам, осуществлении контроля за исполнением постановлений о наложении административных взысканий необходимо руководствоваться Кодексом Украины об административных правонарушениях и Рекомендациями по применению административных взысканий за нарушение законодательства по финансовым вопросам, согласованных письмом Генеральной прокуратуры Украины от 22.01.98 № 05 / 3-бвх-98 и направленных на места

письмом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 24.02.98 № 13-18 / 45. Виды нарушений законодательства по финансовым вопросам, а также размеры административных взысканий, определенные статьей 164-2 Кодекса Украины об административных правонарушениях (далее КоАП) такие: § сокрытие в учете валютных и других доходов, непродуктивных расходов и убытков; § отсутствие бухгалтерского учета или нарушения установленного порядка; § внесение ложных данных в бухгалтерской или статистической отчетности; § несвоевременное или некачественное проведение инвентаризации денежных средств и материальных ценностей; § нарушение правил ведения кассовых операций; § препятствование работникам государственной контрольно-ревизионной службы в проведении ревизий и проверок. Непринятие мер по возмещению с виновных лиц убытков от недостачи, растрат, хищений и бесхозяйственности влекут за собой наложение штрафа от восьми до пятнадцати необлагаемых минимумов доходов граждан. Те же действия, совершенные лицом, которое в течение года было подвергнуто административному взысканию за одно из правонарушений, указанных в части первой настоящей статьи, влекут за собой наложение штрафа от десяти до двадцати необлагаемых минимумов доходов граждан. От имени государственной контрольно-ревизионной службы в Украине рассматривать дела об административных правонарушениях, связанных с нарушением законодательства по финансовым вопросам (статья 164-2 КоАП), и налагать административные взыскания вправе начальник ГлавКРУ Украины и его заместители, начальники контрольно-ревизионных управлений в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе и их заместители (статья 234-1 КоАП). Административная ответственность за нарушение законодательства по финансовым вопросам, в статье 164-2 КоАП, наступает, если эти нарушения по своему характеру не влекут за собой в соответствии с действующим законодательством уголовной ответственности. О результатах ревизии или проверки в обязательном порядке направляется письмо руководству объекта ревизуався (проверялся), с обязательными требованиями по устранению выявленных нарушений, а также высшим органам управления (по подчиненности), информируются соответствующие органы государственной власти, а в необходимых случаях материалы ревизий или проверок безотлагательно направляются правоохранительным органам. При выявлении нарушения законов Украины, постановлений Верховной Рады Украины, нормативных актов Президента Украины и Кабинета Министров Украины, а также нормативных актов министерств и других центральных органов исполнительной власти, зарегистрированных в установленном порядке в Министерстве юстиции Украины, в случаях, предусмотренных действующим законодательством, подается информация : • Главным контрольно-ревизионным управлением Украины - Президенту Украины, Верховной Раде Украины, Кабинету Министров Украины, министерствам, другим центральным органам исполнительной власти; • контрольно-ревизионными управлениями в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе - Главному контрольно-ревизионного управления Украины,

министерствам, другим центральным органам исполнительной власти, областным, районным, Киевской и Севастопольской городским государственным администрациям;• контрольно-ревизионными отделами в районах, городах и районах в городах - контрольно-ревизионным управлением в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе, соответствующим местным государственным администрациям;• результаты ревизий исполнения бюджетов в Автономной Республике Крым, областях, городах Киеве и Севастополе и состояния работы финансовых органов и органов Государственного казначейства сообщаются руководителем ревизионной группы Совету министров Автономной Республики Крым, руководству областных, Киевской и Севастопольской городских государственных администраций и в случае необходимости рассматриваются на заседаниях Совета министров Автономной Республики Крым, коллегий областных, Киевской и Севастопольской городских государственных администраций;• результаты ревизий исполнения бюджетов районов, городов, районов в городах и состояния работы финансовых и казначейских органов этих регионов докладываются местным государственным администрациям и рассматриваются на заседаниях их коллегий, для участия в работе которых в районы (города) выезжают руководящие работники областного финансового управления или контрольно ревизионный управления в области (городе). Руководство областного финансового управления и контрольно-ревизионного в области (городе) решает также вопрос о необходимости рассмотрения последствий таких ревизий на заседании областного (городского) финансового управления;• результаты ревизий исполнения бюджетов сельских и поселковых советов и обеспечение сохранности в них средств выносятся на рассмотрение исполкомов этих советов, а в необходимых случаях - на рассмотрение соответствующих советов высшего уровня.Обеспечить гласность в ревизионной работе на всех ее этапах - главная задача каждого контролера-ревизора. Одной из форм гласности и участия общественности в проведении ревизий и проверок являются доклады ревизоров. Перед тем, как обнародовать результаты ревизии, целесообразно проинформировать о них руководителя предприятия, учреждения, организации и посоветоваться, на которых собрании или совещании доложить о результатах ревизии. Проверяющему необходимо тщательно подготовиться к выступлению на собрании или совещании.Выступление должно быть конкретным, основываться на фактах, с указанием выявленных нарушений, их причин и виновных лиц. С учетом высказанных соображений ревизуа после собрания или совещания совместно с администрацией уточняет план или перечень мероприятий, направленных на устранение недостатков и улучшения финансово-хозяйственной деятельности организации, которую проверяют. Эти меры оформляются приказом или распоряжением руководителя предприятия, организации, учреждения, проверялась.В случае необходимости материалы ревизий (проверок) обнародуются через средства массовой информации.Работники органов ГКРС готовят и вносят предложения, участвуют в подготовке проектов решений, приказов по устранению выявленных нарушений.Если действиями или

бездействием должностных лиц государству или юридическому лицу причиненные материальные убытки, но их действия в уголовном порядке не рассматриваются, предстоит поставить требования перед руководителем проверенной или высокой (по подчинению) организации для предъявления исков к виновным лицам. Контроль за состоянием устранения выявленных нарушений, выполнение решений по результатам проведенных ревизий (проверок). Важным методом повышения действенности ревизий и проверок четко организован последующий контроль за фактическим выполнением разработанных мероприятий, изданных приказов, принятых решений и других документов, который должен осуществляться регулярно. Контроль за выполнением принятых мер по устранению нарушений осуществляется путем получения информации от руководителей предприятий и организаций. Однако наиболее действенной формой контроля является проверка принятых решений и принятых мер, полноты возмещения убытков, поступления в бюджет необходимых средств непосредственно на предприятиях, в учреждениях и организациях, проверялись. Учитывая, что проверка выполнения решений является важной задачей, эту работу необходимо предусматривать в планах работы и по возможности поручать такие проверки тем контролерам-ревизорам, которые ранее проводили ревизии в этих организациях. Проведенную ревизию (проверку) следует считать завершенной только после того, как обеспечено фактическое устранение выявленных нарушений и недостатков. В случае выявления фактов непринятия мер по возмещению убытков, случаев повторения правонарушений, за которые уже был наложен административный взыскания, принимаются решения о повторном наложении административных взысканий. Все суммы, которые фактически возмещены, восстановлены, перечисленные в бюджет, факты привлечения виновных лиц к дисциплинарной и материальной ответственности должны иметь документальное подтверждение. Контрольно-ревизионные подразделения в обязательном порядке предусматривают в планах работы проведение повторных проверок состояния устранения выявленных нарушений законодательства по финансовым вопросам. Последствия таких проверок оформляются актом (справкой), рассматриваются руководством, после чего принимаются соответствующие решения. Таким образом, действенность каждой ревизии (проверки), то есть принятие мер, обеспечивающих укрепление финансовой дисциплины, экономное расходование и сохранность средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях, на предприятиях и организациях всех форм собственности является важнейшей задачей государственной контрольно-ревизионной службы.

13.6. Отчет о контрольно-ревизионной работе и представления срочных донесений по выявленным нарушениям финансовой дисциплины

Отчет о контрольно-ревизионной работе утвержден приказом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 18.12.97 № 165 (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 04.03.99 № 21).

1. Общие положения. Отчет о контрольно-ревизионной работе составляется и подается органами государственной контрольно-ревизионной службы по результатам ее контрольно-ревизионной работы нарастающим итогом с начала года (отсутствие того или иного показателя (строка, графа) прочеркивается). В отчет включаются данные после законченных и оформленных в отчетном периоде ревизий и проверок, в том числе по промежуточным актам, материалы которых переданы в правоохранительные органы, проведенных непосредственно работниками государственной контрольно-ревизионной службы. Данные о финансовых нарушениях, выявленных другими контролирующими органами, в отчет не включаются. В случае окончательного опротестования (отмена) материалов ревизии (проверки) по фактам нарушений финансовой дисциплины в арбитражном суде суммы выявленных нарушений из показателей отчетности исключаются. Суммы незаконных расходов, недостач и хищений денежных средств в иностранной валюте включаются в отчет путем пересчета иностранной валюты в рубли, действующего на территории Украины, по курсу Национального банка Украины на день выявления нарушений финансовой дисциплины (составление акта), а возмещены, возвращены (восстановлены) суммы - по курсу на день осуществления таких операций. Сводный отчет о контрольно-ревизионной работе контрольно-ревизионного управления включает в себя данные отчетов всех структурных подразделений, которые ему подчинены. Отчет о контрольно-ревизионной работе подписывает начальник контрольно-ревизионного управления или его заместитель, в регионах и городах - начальник контрольно-ревизионного отдела или его заместитель.

2. Раздел I. Проверено предприятий, учреждений и организаций (количество). В этом разделе отображается количество предприятий, учреждений и организаций, зарегистрированных органами статистики в Едином государственном реестре, на которых проведены ревизии и проверки, за исключением встречных. Ревизия и проверка считается проведенной, если по ее результатам составлены и подписаны в установленном порядке в соответствии акт или справка. В отдельных строках приводятся данные об общем количестве проверенных предприятий, учреждений и организаций, включая и тех, которые содержатся за счет бюджетных средств.

3. Раздел II. Ревизиями и проверками выявлено незаконных и не по целевому назначению проведенных расходов, недостачи, хищения денежных средств и материальных ценностей. В этом разделе показываются обнаружены ревизиями и проверками: незаконные и не по целевому назначению произведенных расходов средств и материальных ценностей, их недостатки и хищения. В показателях этого раздела отображается соответственно количество предприятий, учреждений и организаций, где установлены факты незаконных и не по целевому назначению проведенных расходов, недостачи и хищения денежных средств и материальных ценностей, их

сумма в целом; количество предприятий, учреждений и организаций, где установлены факты незаконных и не по целевому назначению проведенных расходов средств и материальных ценностей и их сумма, в том числе отдельно по бюджетным учреждениям и организациями. В показатель "незаконных и не по целевому назначению проведенных расходов средств и материальных ценностей" включаются выявленные ревизиями и проверками:- Бюджетные средства, предусмотренные для государственных нужд (программ), которые потрачены незаконно, с нарушением действующего законодательства, действующих нормативных актов (в том числе о бюджетной системе), не по целевому назначению и не для государственных нужд, в результате чего государственная, коммунальная собственность перешла в негосударственную (коллективную, частную)- Стоимость основных средств, других материальных ценностей, находящихся в государственной, коммунальной собственности и незаконно перешли в негосударственную собственность;- Суммы, потраченные бюджетными организациями сверх выделенных на заработную плату ассигнования (в связи с содержанием работников сверх утвержденной штатной численности, в результате незаконного повышения окладов, ставок, за неотработанное время и т.п.);- Незаконно выплаченные суммы премий, пенсий, компенсаций, пособий, стипендий;- Незаконные расходы вследствие безосновательного списания подотчетных сумм по командировкам;- Незаконные расходы государственных бюджетных средств, допущенные в результате превышения объемов фактически выполненных работ, услуг (других количественных показателей), установленных норм расходов;- Суммы, недополученные государственными предприятиями и организациями при реализации основных средств (других материальных ценностей) вследствие нарушения установленного порядка определения их стоимости (продажи по заниженным ценам);- Незаконное списание по учету перечисленных сумм (дебиторской задолженности) за неполученные услуги, материальные ценности;- Другие незаконные расходы государственных средств и материальных ценностей, повлекшие убытки объекта контроля;- Расходы средств государственного бюджета, местных бюджетов не по целевому назначению, например, средства, выделенные на мероприятия, связанные с ликвидацией последствий Чернобыльской катастрофы, потрачены не по назначению на финансирование социально-культурных заведений, учреждений по другим государственным программам;- Расходы бюджетных средств на содержание аппарата министерства более утвержденную смету в пределах общих бюджетных ассигнований по системе этого министерства (в т. Ч. За счет средств, выделенных на содержание подведомственных организаций) .Незаконными расходами считаются расходы, произведенные с нарушением действующего законодательства при условии списания по кассовым расходам бюджетного учреждения, а также фактические расходы, понесенные сверх утвержденных лимитов на соответствующий период; суммы потерь, отнесенные на себестоимость работ, услуг субъектами хозяйственной деятельности, которые привели к прямым убыткам предприятия (превышение норм расхода, тарифов, расценок и т.д.). Не включаются в незаконные

расходы:- Суммы дебиторской задолженности, считаются по учету и срок возврата и исковой давности которых истек;- Суммы расходов (финансирование которых предусматривается за счет прибыли, целевых средств и других источников), отнесенные на себестоимость работ, услуг субъектами хозяйственной деятельности;- Другие незаконные расходы, не принесли убытков.В показатель недостачи и хищения денежных средств и материальных ценностей включаются выявленные ревизиями и проверками недостачи и хищения денежных средств и материальных ценностей на предприятиях, в учреждениях и организациях и другие убытки, выявленные в негосударственной форме собственности.4. Раздел III. Выявлено других нарушений финансовой дисциплины. В этом разделе показываются обнаружены ревизиями и проверками:- Суммы завышенных ассигнований и излишне полученных бюджетных средств, в том числе в связи с завышением и неправильным вычислением штатов, контингента, других количественных показателей, а также применением норм расходов с нарушением действующего законодательства;- Излишки средств и материальных ценностей на основе оформленных в установленном порядке материалов инвентаризации;- Суммы занижения при учете стоимости основных средств и других товарно-материальных ценностей (суммы их дооценки, индексации в соответствии с существующим порядком, безосновательно не были отражены при бухгалтерском учете и отчетности). Кроме того, в этом разделе отражаются суммы стоимости материальных ценностей и денежных средств, которые безосновательно не были оприходованы при бухгалтерском учете, но есть в наличии;- Излишне зачисленные, но не уплаченные суммы: заработной платы, выполненные работы, услуги и т.д.;;- Средства, скрытые в банках Украины и за рубежом;- Заниженная стоимость приватизированного имущества и арендной платы;- Сумма иммобилизации оборотных средств предприятия;- Сумма взаимозачета, проведенного при отсутствии на указанную дату недоимки по платежам в бюджет, не принадлежит к незаконным и не по целевому назначению проведенных расходов.5. Раздел IV. Дончислено в бюджет платежей и других сумм, отчислений в государственные фонды. В этом разделе (строка 150) показываются суммы, дончисленные по результатам ревизий и проверок и подлежат внесению в бюджет, государственные внебюджетные фонды, в том числе вследствие:- Занижение плательщиками сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, других доходов, а также подлежащих уплате сумм пени, штрафных санкций за такие нарушения;- Средства, полученные министерствами, государственными комитетами, государственными фондами, предприятиями, учреждениями, организациями по незаконным соглашениям и с нарушением действующего законодательства;- Не внесение соответствующих отчислений в государственные фонды и сумм штрафных санкций за такие противоправные действия;- Пени и штрафы по отмененным взаимозачетам.6. Раздел V. Принятые меры по результатам ревизий и проверок. В этот раздел включаются данные о принятых мерах по устранению выявленных нарушений финансовой дисциплины как в ходе проведения ревизий и проверок на предприятиях, в учреждениях и организациях, так и на основании решений, других

мер, принятых по их результатам. Такие данные должны быть подтверждены. В связи с этим в соответствующих строках этого раздела отражаются:- Суммы, фактически внесены, перечисленные на возмещение незаконных расходов, которые привели к убыткам;- Суммы, фактически возвращены, восстановлены по бухгалтерскому учету на устранение установленных ревизиями и проверками незаконных расходов, которые не привели к убыткам;- Суммы возмещения по выявленным недостаткам, хищениями и другими убытками;- Сумма взаимозачета, которая отнесена к незаконным расходам и отменена на момент составления отчетности. В отдельной строке раздела отражаются суммы, фактически внесенные в бюджет, государственные целевые фонды (с учетом сумм финансовых, штрафных санкций) по результатам проведенных ревизий и проверок. Согласно отдельно отражают следующие данные:- Суммы сокращенных, зачисленных в текущее финансирование завышенных бюджетных ассигнований и излишне полученных бюджетных средств;- Суммы выявленных излишков средств и стоимости материальных ценностей, оприходованы и проведены по бухгалтерскому учету и отчетности;- Суммы занижения в учете стоимости основных средств и других товарно-материальных ценностей, восстановленные по бухгалтерскому учету;- Размер обновленной в учете излишне начисленных, но не уплаченных сумм: заработной платы, выполненные работы, услуги и т.д.:- Размер восстановленных в учете средств, скрытых в банках Украины и за рубежом;- Размер восстановленных в учете стоимости приватизированного имущества и арендной платы;- Сумма взаимозачета, отнесенной к другим нарушениям финансовой дисциплины и отменена на момент составления отчетности. Наряду с этим в отдельной строке показывается количество дел, которые переданы (направлены) органам прокуратуры, СБУ, МВД, и по строке 210 - суммы, определяющие размеры незаконных расходов, недостачи, хищений денежных средств и материальных ценностей, доначисленных платежей и доходов в бюджет и государственных фондов, других нарушений, которые отражены в материалах ревизий и проверок. Отдельно (в соответствующем показателе) показывается количество лиц, привлечено по результатам ревизий и проверок к дисциплинарной (включая увольнение), материальной ответственности, и отдельно отображается количество уволенных с занимаемых должностей.

7. Раздел VI. Среднесписочная численность ревизоров. В этом разделе (строка 240) показывается среднесписочная численность ревизоров, которая определяется путем деления суммы фактической численности ревизоров, работающих в органах государственной контрольно-ревизионной службы, на первое число каждого месяца на количество месяцев (за полгода или год).