

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Дікань Л. В.
Шульга Н. М.*

**КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ У ПРОМИСЛОВОМУ
ПІДПРИЄМНИЦТВІ**

Конспект лекцій

Укладачі: Дікань Л.В.,
Шульга Н.М.
Відповідальний за випуск
зав. кафедрою контролю і аудиту
Дікань Л.В.

Харків, ХНЕУ, 2006

Рецензент – к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу Харківського національного економічного університету Хмеленко Г. Г.

Затверджено на засіданні кафедри контролю та аудиту.
Протокол №3 від 16.09.2005 р.

Контроль і ревізія у промисловому підприємстві. Конспект лекцій для студентів спеціалізації “Контроль і ревізія” спеціальності 8.050106 денної форм навчання / Укл. Дікань Л. В., Шульга Н. М. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. – 76 с. (Укр. мов.)

Розглянуто особливості контролю і ревізії промислового підприємства у сучасних умовах. Висвітлено поняття промислового підприємства. Визначено задачі, джерела інформації, нормативні акти і методику контрольно-ревізійної роботи за кожним об'єктом контролю. Розкрито сутність організації і проведення ревізій, що призначаються правоохоронними органами.

Рекомендовано для студентів, аспірантів та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців у галузі контролю та ревізії.

ВСТУП

Контроль як специфічна функція державного управління відіграє важливу роль у забезпеченні збереження власності підприємств, раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і бюджетної дисципліни, а також попередження псування цінностей.

Система органів, які контролюють фінансово-господарську діяльність в Україні, досить різноманітна. В неї входять Верховна Рада, Президент України, Кабінет Міністрів України, правоохоронні органи, державні спеціалізовані комітети та відомства, інспекції та департаменти (Державне казначейство, Державна податкова адміністрація та ін.), органи фінансово-кредитної системи.

Найбільш повно перевіряють діяльність підконтрольних об'єктів органи Державної контрольно-ревізійної служби України (ДКРС). Їх головним завданням є здійснення державного контролю за використанням засобів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом та достовірністю бухгалтерського обліку і звітності. Але сфера контролю ДКРС законодавчо обмежується міністерствами, відомствами, державними комітетами і фондами, а також підприємствами і організаціями, які отримують кошти із бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів. Органи ДКРС мають право проводити ревізії і перевірки суб'єктів підприємницької діяльності лише за постановою правоохоронних органів.

Різнманітність державних контролюючих органів у цілому дозволяє перевіряти і слідкувати за усіма сферами господарської діяльності в Україні. Але відсутність конституційно закріпленого головного органа економічного контролю, який би координував діяльність усіх державних контролюючих органів, призводить до повільного розвитку підприємницької діяльності в Україні. Крім того, у державі немає контролюючого органа, котрий систематично комплексно перевіряв би усі сфери діяльності суб'єктів господарювання усіх форм власності.

Предметом навчальної дисципліни "Контроль і ревізія у промисловому підприємстві" є контрольно-ревізійна робота на промисловому підприємстві, її організація, форми, методи та спеціальні прийоми контролю.

Мета навчальної дисципліни – надання студентам знань з теорії та практики контрольно-ревізійної діяльності у промисловому підприємстві.

Завданням дисципліни є засвоєння студентами теоретичних основ контролю у промисловому підприємстві; оволодіння сучасними технологіями організації і методики перевірок.

До вивчення даної дисципліни студент приступає набувши певних знань, навичок та вмінь з інших галузей науки та виробничої практики. Перш за все це стосується дисциплін загальноекономічного циклу. Крім того, потрібні досконалі знання зі спеціальних дисциплін: бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, оподаткування, різних галузей права, валютного законодавства. Вивчення курсу „Контроль і ревізія у промисловому підприємстві” базується на знанні дисципліни „Контроль і ревізія” (загальна теорія).

1. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ ТА КОНТРОЛЮ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Основні питання:

1. *Значення та особливості контролю і ревізії промислового підприємництва у сучасних умовах.*
2. *Завдання, об'єкти, організація контролю і ревізії.*
3. *Методи контрольно-ревізійної роботи на підприємстві*
4. *Контроль юридично – правового статусу суб'єкта підприємницької діяльності.*

Значення та особливості контролю і ревізії промислового підприємництва у сучасних умовах

Пошук Україною шляхів вирішення проблем, пов'язаних з трансформацією економіки, посилює увагу до феномену підприємництва. Сучасні вітчизняні дослідження сутності і ролі підприємництва спираються переважно на західноєвропейські і американські економічні концепції. При цьому загальновізнана теорія підприємництва усе ще не створена. Різноманітність підходів (рис. 1.1) до трактування підприємництва обумовлена прагненням дослідників розглянути це складне і динамічне явище під різними кутами зору.

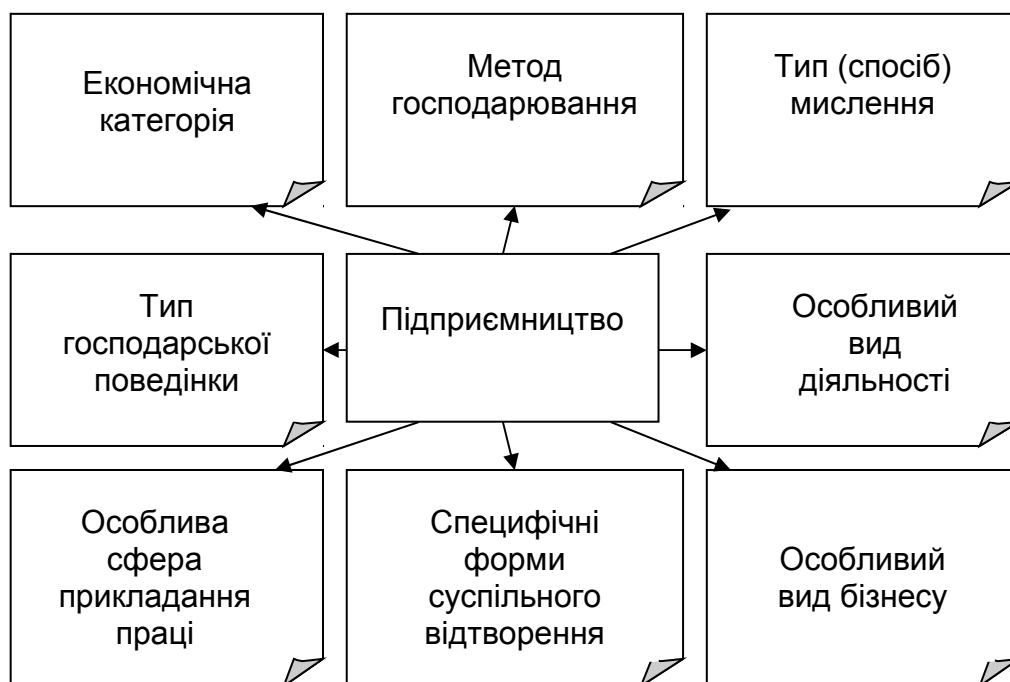


Рис. 1.1. – Сучасні підходи до трактування поняття „підприємництво” [28, с.11].

Стаття 42 „Підприємництво як вид господарської діяльності” Господарського кодексу України (ГКУ) визначає підприємництво як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб’єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [2].

Підприємницька діяльність здійснюється за певними принципами, зміст яких визначає стаття 44 „Принципи підприємницької діяльності” ГКУ:

- 1) вільний вибір підприємцем видів підприємницької діяльності;
- 2) самостійне формування підприємцем програми діяльності, вибір постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законом, встановлення цін на продукцію та послуги відповідно до закону;
- 3) вільне наймання підприємцем працівників;
- 4) комерційний розрахунок та власний комерційний ризик;
- 5) вільне розпорядження прибутком, що залишається у підприємця після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом;
- 6) самостійне здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності, використання підприємцем належної йому частки валютної виручки на свій розсуд.

Існують такі види підприємницької діяльності:

- 1) виробнича (діяльність у сфері виробництва товарів та послуг);
- 2) комерційна (діяльність у сфері реалізації товарів та послуг);
- 3) фінансова (діяльність у банківській та кредитній сферах);
- 4) посередницька (діяльність по наданню юридичних, економічних та інших видів послуг населенню та підприємствам);
- 5) страхова (діяльність по страхуванню життя людей, ТМЦ, підприємницького ризику та ін.) [15, с. 5].

Отже, промислове підприємництво можна визначити як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб’єктами господарювання (підприємцями) у сфері виробництва товарів та послуг з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

В умовах перехідного періоду до ринкової економіки на промислових підприємствах контроль залишається одним із найважливіших елементів сучасного менеджменту, оскільки він дає органам управління необхідну інформацію про дійсний стан справ керованого об'єкта і фактичне виконання прийнятих рішень. Особливості проведення ревізії промислового підприємства обумовлені формою фінансування об'єктів ревізії. Так під час проведення ревізії фінансово-господарської діяльності державних та казенних промислових підприємств у спланованому порядку чи за завданням правоохоронних органів держави в основу покладається всебічна перевірка їх виробничої та фінансово-господарської діяльності, виконання виробничої програми, дотримання правових актів, які регулюють діяльність цих підприємств. А ревізія суб'єктів підприємницької діяльності, що не входить до складу підконтрольних організацій ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводиться органами ДКРС за постановою правоохоронних органів.

Завдання, об'єкти, організація контролю і ревізії

Згідно з Законом «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» головним завданням державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) є: здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності на промислових підприємствах, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та їх запобігання у подальшому [3].

На промислових підприємствах державної і комунальної форм власності перевіряються:

- 1) дотримання чинних нормативних актів;
- 2) цільове використання кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України, фінансові можливості до їх поверненню, достовірність звітності та належний стан бухгалтерського обліку;
- 3) правильність розрахунків з бюджетом;
- 4) законність отримання доходів, пільг;
- 5) дотримання чинного законодавства при зміні форм власності шляхом приватизації;

6) законність проведення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності;

7) повнота відрахування коштів до галузевих державних фондів;

8) правильність формування собівартості готової продукції;

9) збереження власності підприємства.

Ревізія або перевірка за ініціативою ДКРС на державних та казенних промислових підприємствах може проводитися не частіше, ніж один раз на рік.

Ревізія суб'єктів підприємницької діяльності, що не входить до складу підконтрольних організацій ДКРС, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводиться органами ДКРС за постановою прокурора, слідчого або особи, яка проводить дізнання про проведення ревізії чи перевірки винесеної під час розслідування кримінальної справи, а також за зверненням Координаційного комітету по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю при Президентові України.

Ревізія суб'єктів підприємницької діяльності за зверненням правоохоронних органів проводиться в порядку, передбаченому „Інструкцією про організацію проведення ревізії і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів” від 26.11.99 р. № 107 [9], в будь-який час незалежно від кількості раніше проведених на цьому суб'єкті ревізій і перевірок, за винятком, коли зазначені у зверненні правоохоронного органу питання за вказаний період уже перевірені за зверненням того чи іншого правоохоронного органу. У виняткових випадках рішення про проведення ревізії з питань, що вже були перевірені, за зверненням правоохоронного органу приймає керівник вищого органу ДКРС.

Термін проведення ревізій і перевірок визначається з урахуванням обсягу роботи, особливості діяльності ревізійного об'єкта і діючого „Положення про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні” та „Інструкції про порядок проведення ревізії і перевірок органами ДКРС” від 03.10.97 р. № 14 [10].

Об'єктами проведення ревізій та перевірок в Україні є центральні та місцеві органи виконавчої влади (крім Адміністрації Президента України, Верховної Ради України і Кабінету Міністрів України), бюджетні установи й організації, казенні підприємства незалежно від джерел фінансування, а також державні і недержавні фонди,

підприємства, організації, господарські товариства, об'єднання підприємств, спілки тощо незалежно від форм власності, відомчої незалежності, підпорядкування та місця розташування, що одержують (одержували в ревізійному періоді) кошти з бюджетів усіх рівнів, кошти державних валютних фондів та (або) мали (мають) зобов'язання перед державою щодо цільового спрямування пільг як коштів, що отримані з бюджету.

Основним завданням проведення ревізії є контроль за економним і цільовим використанням бюджетних коштів і матеріальних цінностей, збереженням грошових коштів і державного майна та ін.

Ретельна підготовка до ревізії – одна із основних умов, виконання якої забезпечить високу якість і скорочення строків її проведення. Для цього вивчаються рішення Уряду, міністерств, накази керівних організацій, інші нормативні матеріали, що стосуються діяльності та фінансового стану ревізійної установи. Підготовка до проведення ревізії має завершуватись інструктажем, який проводиться посадовою особою, що призначила ревізію. Етапи процесу організації ревізії наведено на рис. 1.2.

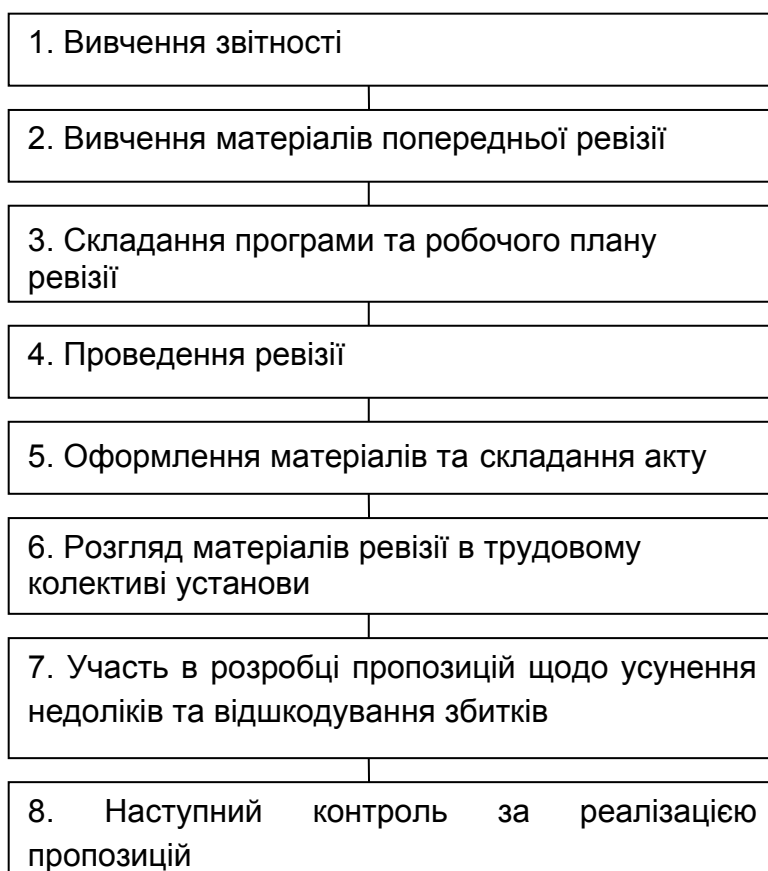


Рис. 1.2. – Етапи організації ревізії

Програма ревізії, яка розглядається та затверджується керівником відповідного структурного підрозділу контрольно-ревізійної служби, повинна охоплювати всі основні питання фінансово-господарської діяльності ревізійного об'єкта. На її основі складається робочий план проведення ревізії з визначенням конкретних завдань, виконавців, терміну виконання. Під час ревізії у разі потреби вносяться зміни та доповнення до програми та робочого плану.

Розпочинати ревізію слід з пред'явлення рішення компетентного органу на її проведення керівнику установи. Керівник ревізійної групи (ревізор) повинен ознайомитися із структурою і розподілом обов'язків між працівниками бухгалтерії підприємства, що ревізується, графіком документообігу, чинною системою обробки облікової інформації за допомогою засобів обчислювальної та організаційної техніки, матеріалами перевірок інших контролюючих органів, проведених в ревізійний період.

Результати ревізії оформляються актом. Його зміст має відповідати програмі ревізії. В акт ревізії повинні включатись лише перевірені дані та факти, які витікають із документів і матеріалів підприємства, що ревізується, із зустрічних перевірок і перевірок фактичного змісту операцій, контрольних обмірів виконаних робіт, інвентаризацій засобів підприємства та із висновків спеціальних експертиз і перевірок тощо. При складанні акта необхідно дотримуватись об'єктивності, ясності, точності опису змісту виявлених фактів і даних, лаконічності. Акт ревізії підписує керівник ревізійної групи (ревізор), керівник і головний бухгалтер підприємства, що перевіряється. При наявності заперечень чи зауважень до акта ревізії керівник і головний бухгалтер та інші особи, що підписують акт, роблять про це застереження і не пізніше п'яти днів з дня підписання акта подають письмові пояснення.

Пропозиції за актом ревізії повинні бути спрямовані на усунення виявлених порушень і недоліків, покращання роботи підприємства, забезпечення збереження цінностей. У пропозиціях необхідно викласти практичні заходи щодо усунення недоліків і порушень, попередження можливості їх повторення. За кожним пунктом потрібно вказати, що необхідно зробити для усунення недоліків, конкретні терміни і відповідальних осіб за виконання цих пропозицій. Щоб уникнути дублювання в оформленні ревізійних матеріалів, висновки і пропозиції

подають у формі проектів наказу за результатами ревізії. Керівник відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби повинен забезпечити належний контроль за виконанням прийнятих рішень. Керівники підприємств, діяльність яких перевірялася, зобов'язані у встановлений термін представити звіти про результати здійснених ними заходів щодо усунення виявлених ревізією порушень і недоліків, про що в журналі обліку проведених ревізій контрольно-ревізійного управління (відділу) робиться відмітка.

Методи контрольно-ревізійної роботи на підприємстві

Методи контрольно-ревізійної роботи значною мірою залежать від об'єкта контролю і умов його вивчення. Зміст об'єкта контролю та умови його дослідження визначають вибір і послідовність застосування спеціальних прийомів і методів документального і фактичного контролю під час проведення ревізії.

Документальна перевірка змісту операцій і процесів є основним заходом документального контролю. Вона проводиться на підставі даних первинних документів, облікових реєстрів, звітності та встановлених показників кошторису з метою підтвердження законності, доцільності і достовірності здійснених фінансово-господарських операцій.

Документи перевіряються суцільним або вибіркоким способом. При суцільному способі перевіряється зміст здійснених операцій за весь ревізійний період, оформлених відповідними документами та відображених у бухгалтерських реєстрах і звітності. Цей спосіб перевірки змісту операцій надто трудомісткий і застосовується на тих напрямках господарсько-фінансової діяльності, де розкриті зловживання і необхідно виявити повну суму нанесеного матеріального збитку, а також на окремих напрямках діяльності, пов'язаних з рухом грошових коштів у касі й на рахунках в банку та інших активів і коштів, вказаних у програмі ревізії.

Під час документального контролю здійснюються:

- 1) перевірка господарських операцій на основі даних первинних документів і записів у реєстрах бухгалтерського обліку;
- 2) зустрічна перевірка документальних даних та взаємний контроль змісту документів;
- 3) хронологічна перевірка руху товарно-матеріальних цін-

ностей і грошових коштів;

4) перевірка достовірності господарської операції на основі даних про виконання інших фінансово-господарських операцій, зумовлених здійсненням операції, що перевіряється;

5) перевірка об'єктивної можливості виконання оплачених робіт або інших фінансово-господарських операцій;

6) службове розслідування за фактами, виявленими ревізією, та отримання пояснень посадових осіб за фактами зловживань і порушень.

Під час фактичного контролю здійснюються:

1) обстеження на місці об'єкта перевірки або ділянки роботи;

2) інвентаризація майна, товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів;

3) перевірка в натурі фактичного виконання оплачених робіт;

4) контрольні закладення сировини і матеріалів у процесі виробництва промислової продукції;

5) перевірка якості сировини, матеріалів шляхом проведення лабораторного аналізу;

6) експертна оцінка;

7) службове розслідування та отримання пояснень посадових осіб з питань фактичного стану об'єктів контролю.

Важливим етапом ревізій фінансово-господарських операцій є перевірка їх відображення в регістрах бухгалтерського обліку за рахунок перекручень бухгалтерської кореспонденції. Під час проведення ревізій часто виявляються факти розкрадання грошових коштів у касі, а також товарно-матеріальних цінностей за законно оформленими, але неправильно відображеними у регістрах бухгалтерського обліку документами. Інколи фінансово-господарські операції оформлені за правильно оформленими документами і правильно відображені на рахунках бухгалтерського обліку, але при складанні звітності допущене викривлення інформації. У такому випадку працівникові контрольно-ревізійного органу необхідно перевірити правильність відображення фінансово-господарських операцій не тільки за документами і записами в регістрах бухгалтерського обліку, а й перевірити достовірність звітності.

Методика перевірки достовірності відображення фінансово-господарських операцій в облікових регістрах залежить від форми

бухгалтерського обліку (журнального ордера, із застосуванням комп'ютерних технологій обліку).

На промислових підприємствах, де бухгалтерський облік ведеться із застосуванням комп'ютерних технологій, працівникові контрольно-ревізійного органу перед початком ревізії необхідно ознайомитися з методикою організації документообігу, порядком обробки документів і специфікою застосування відповідних програм бухгалтерського обліку, яка використовується на ревізійному об'єкті із застосуванням персональних комп'ютерів.

Контроль юридично-правового статусу суб'єкта підприємницької діяльності

Підприємництво в Україні здійснюється в будь-яких організаційних формах, передбачених законом, на вибір підприємця. Порядок створення, державної реєстрації, діяльності, реорганізації та ліквідації суб'єктів підприємництва окремих організаційних форм визначається ГКУ та іншими законами.

Установчими документами суб'єкта господарювання є рішення про його утворення або засновницький договір, а у випадках, передбачених законом, статут (положення) суб'єкта господарювання.

В установчих документах повинні бути зазначені найменування та місцезнаходження суб'єкта господарювання, мета і предмет господарської діяльності, склад і компетенція його органів управління, порядок прийняття ними рішень, порядок формування майна, розподілу прибутків та збитків, умови його реорганізації та ліквідації, якщо інше не передбачено законом [2].

Етапи ревізії юридично-правового статусу суб'єкта підприємницької діяльності:

- 1) формальна перевірка наявності установчого договору, статуту підприємства, свідоцтва про державну реєстрацію, свідоцтва про взяття суб'єкта підприємницької діяльності на облік в органах державної податкової служби, пенсійному фонді, в органах соціального страхування, а також відомостей про поточні, валютні та інші рахунки в установах банку (необхідно перевірити, щоб сторінки статуту та установчого договору були пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою органу державної реєстрації, підписи засновників повинні бути нотаріально засвідчені; відомості цих документів повинні

співпадати з фактичною адресою та іншими реквізитами підприємства, в них не повинно бути будь-яких виправлень від руки);

2) перевірка наявності відповідних ліцензій на право займатися певними видами підприємницької діяльності, дотримання підприємством ліцензійних прав (види діяльності, що підлягають ліцензуванню та перелік органів, які видають ліцензії на впровадження певних видів підприємницької діяльності, визначені Положенням про порядок ліцензування підприємницької діяльності);

3) перевірка наявності торгових патентів, їх відповідності видам діяльності, які здійснює підприємство.

2. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ КАСОВИХ І БАНКІВСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Основні питання:

1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.

2. Контроль дотримання касової дисципліни.

3. Ревізія грошових коштів у касі.

4. Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку.

5. Ревізія операцій із цінними паперами.

Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю

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

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

1) перевірка фактичної наявності та забезпечення збереження готівки, цінних паперів, бланків суворої звітності та валютних коштів;

2) встановлення законності та економічної доцільності здійснення готівкових операцій, дотримання касової та фінансової дисципліни;

3) перевірка встановлення правил приймання, видачі та обліку

готівки.

Джерелами інформації при ревізії готівкових операцій є:

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

Напрями контролю касових і банківських операцій наведено на рис. 2.1.

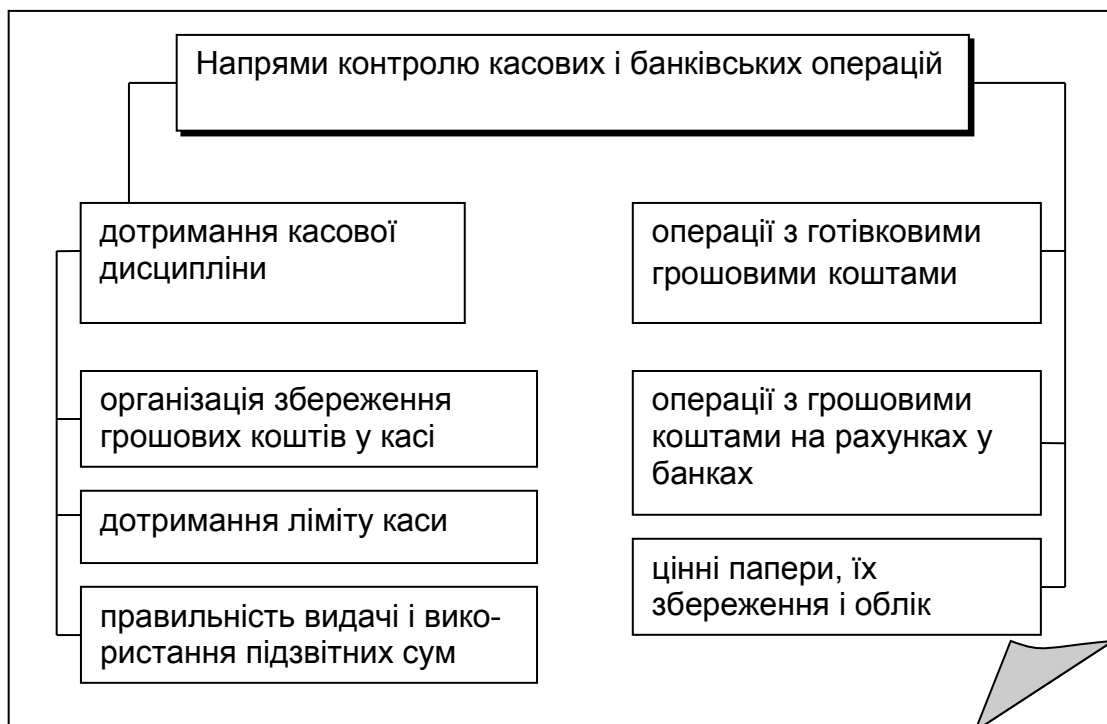


Рис. 2.1. – Напрями контролю касових і банківських операцій

Готівковий обіг промислових підприємств України регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим Постановою правління НБУ від 15.04.2004 р. №637 зі змінами та доповненнями та Інструкцією про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, яка затверджена Постановою правління Національного банку України від 19.02.2001 №69 зі змінами і доповненнями [8, 12].

Контроль дотримання касової дисципліни

Кожне підприємство для здійснення розрахунків готівкою повинне мати касу. Каса – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також прийому, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів [12].

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

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

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

У процесі контролю необхідно перевірити дотримання ліміту каси. Визначення ліміту каси здійснюється підприємствами самостійно виходячи з розрахунку ліміту залишку готівки у касі, який підписується головним бухгалтером і керівником підприємства. У разі, якщо на підприємстві ліміт залишку готівки в касі не встановлений, то вся наявна готівка в касі на кінець дня є понадлімітною. Підприємства мають право зберігати у касі готівку, яка отримана для виплат, які відносяться до фонду оплати праці, а також пенсій, стипендій, дивідендів, понад встановленого ліміту каси на протязі трьох робочих днів, враховуючи день отримання готівки у банку.

У ході ревізії понадлімітні залишки готівки в касі підприємства визначаються прямим підрахунком за кожний робочий день шляхом порівняння залишку готівки в касі на кінець дня зі встановленим лімітом, незалежно від того, здійснювалися у цей день касові обороти чи ні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Зразок розрахунку понадлімітних залишків готівки у касі

грн.

| Дата | Залишок готівки на початок дня | Находження готівки у касу | Видача готівки із каси | Залишок готівки на кінець дня | У тому числі за платіжними відомостями у дні виплат ЗП | Ліміт каси | Понадлімітні залишки за кожний день |
|----------|--------------------------------|---------------------------|------------------------|-------------------------------|--|------------|-------------------------------------|
| 04.09.05 | 10 | 250 | 80 | 180 | - | 100 | 80 |
| 05.09.05 | 180 | 100 | 100 | 180 | - | 100 | 80 |
| 06.09.05 | 180 | 200 | 340 | 40 | - | 100 | - |

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

При перевірці звітів про використання отриманих засобів особливу увагу слід приділяти дотриманню підзвітними особами

встановлених строків складання авансових звітів, своєчасності повернення у касу підприємства залишку невикористаної суми, наявності оригіналів підтверджувальних документів.

Строки подання авансового звіту і повернення залишку готівки у касу підприємства наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Строки подання авансового звіту

| Цільові витрати, на які видано готівку підзвітній особі | Строки подання звіту та повернення залишку готівки у касу |
|---|--|
| Відрядження | На протязі трьох робочих днів після повернення із відрядження |
| Закупівля сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки. Заготівля вторинної сировини, окрім металобрухту | Не пізніше десяти робочих днів, починаючи із дня їх отримання під звіт |
| На усі інші виробничі (господарські) потреби | Не пізніше наступного робочого дня після отримання готівки під звіт |
| Одночасно: відрядження і вирішення у ньому виробничих (господарських) питань, у т.ч. і для закупівлі вторинної сировини | На протязі трьох робочих днів після повернення із відрядження |

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

Ревізія грошових коштів у касі

Ревізію касових операцій розпочинають із перевірки фактичної наявності грошей у касі. Інвентаризація каси проводиться негайно після прибуття ревізора на підприємство у присутності касира і головного бухгалтера. За наявності кількох кас ревізор опечатує їх для попередження можливості покриття, недостачі в одних касах за рахунок готівки інших кас. Ревізор пропонує касиру скласти касовий

звіт на момент перевірки. Касир складає і передає ревізору опис купюр готівки у касі і дає розписку про те, що всі прибуткові і видаткові касові ордери включені до звіту і на момент інвентаризації не оприбуткованих і не списаних грошей у касі немає. Звіт касира візує головний бухгалтер підприємства, після чого розпочинається перерахунок готівки та інших цінностей у касі.

У період інвентаризації в касі можуть знаходитися частково оплачені платіжні відомості на виплату заробітної плати, допомоги та інші виплати, а також різні тимчасові неналежним чином оформлені розписки про отримання позичкове працівниками підприємства грошей з каси. Виплати за частково виплаченими платіжними відомостями аудитор приймає до заліку, про що робиться помітка в акті, а розписки до заліку в залишок готівки не приймаються. Після цього фактична наявність готівки в касі та інших цінностей порівнюється із залишками, зафіксованими у бухгалтерському обліку і касовому звіті. Після закінчення перевірки аудитор оформляє результати інвентаризації актом, який крім нього підписує касир і головний бухгалтер.

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

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

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

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

правомірності.

Ревізія операцій із грошовими коштами на рахунках у банку

На початку ревізії ревізор повинен особисто одержати у відділенні банку засвідчені довідки про залишки коштів на відповідних рахунках і встановити, чи є у справах бухгалтерії підприємства всі банківські виписки. Під час ревізії велике значення має перевірка правильності залишків та оборотів згідно з обліком на рахунку 311 „Поточний рахунок в національній валюті” і звірка його з виписками банку.

Дуже важливо перевіряти повноту оприбуткування в касі одержаних грошей, використовуючи при цьому корінці банківських чеків, банківські виписки і додані до них розрахунково-платіжні документи та дані шифрів і кодів банківських виписок. При цьому важливо з'ясувати, чи заповнюються і підписуються під час одержання грошей у банку поряд з чеками і їх корінці. Якщо у ревізора виникнуть сумніви щодо достовірності виписок, а також правильності виправлень, необхідно детально перевірити документи, додані до них. Для цього дуже важливо перевірити правильність перерахування грошей за розрахунково-платіжними дорученнями і встановити, чи немає випадків виплати коштів за фальшивими документами.

Під час перевірки розрахунково-платіжних банківських документів ревізор встановлює законність і обґрунтованість витрат та правильність віднесення їх на відповідні рахунки.

Повноту банківських виписок з'ясовують, використовуючи їх посторінкову їх нумерацію і перенесення підсумків. У разі виявлення фактів відсутності окремих аркушів виписок банку у справах бухгалтерії, необхідно отримати від банку засвідчені дублікати (копії). Вірогідність виписок визначають як за зовнішніми ознаками (реквізити, штампи), так і зустрічною перевіркою банку. Необхідно пам'ятати, що на кожному рядку виписок зазначаються шифри рахунків. Додані до виписок банку документи повинні їм відповідати.

У разі виявлення анульованих і зіпсованих чеків слід з'ясувати, чи є вказівка на це на корінцях чеків. Одночасно встановлюють, чи немає випадків розривів у датах одержання грошей із банку за чеками і оприбуткування їх у касі. У разі виявлення таких фактів ревізор повинен встановити причини і винних осіб [16].

Під час ревізії операцій за поточним рахунком у банку необхідно

перевірити правильність використання коштів з метою виявлення випадків необґрунтованого і недоцільного їх використання слід ретельно перевіряти перерахування кредиторської заборгованості і оплати різних послуг із метою визначення вірогідності та законності операцій і необхідність цих розрахунків.

Ревізія операцій із цінними паперами

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

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

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

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

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

З більшістю цінних паперів можна проводити операції з перепродажі, утворюючи так званий вторинний ринок цінних паперів. У процесі ревізії необхідно проконтролювати законність емісії цінних паперів, тобто акції, облігацій, депозитних сертифікатів та інших довго- і короткострокових боргових зобов'язань на підприємствах, які йдуть на мобілізацію капіталу.

Оскільки емісія цінних паперів та їх розміщення здійснюються

через банки та інші кредитно-фінансові установи, у процесі ревізії слід перевірити правильність і законність проведення цих операцій. Перевіряється також об'єктивність емісійного курсу цінних паперів та рівня відсоткових ставок. Під час ревізії необхідно враховувати, що контроль за обігом цінних паперів в Україні здійснюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

У процесі ревізії глибоко вивчається законність та економічна обґрунтованість проведених операцій за рахунком 52 „Довгострокові зобов'язання за облігаціями”, субрахунками 521 „Зобов'язання за облігаціями”, 522 „Премія за випущеними облігаціями”, 523 „Дисконт за випущеними облігаціями”. На цих рахунках перевіряється аналітичний облік операцій з довгострокових зобов'язань та відповідність їх нормативно-правовому регулюванню.

3. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ РОЗРАХУНКІВ

Основні питання:

- 1. Завдання, об'єкти, і методичні прийоми контролю розрахунків*
- 2. Перевірка розрахунків з підзвітними особами.*
- 3. Контроль розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги).*
- 4. Перевірка розрахунків з покупцями і замовниками.*
- 5. Перевірка розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків.*

Завдання, об'єкти, і методичні прийоми контролю розрахунків

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

В умовах ринкової економіки своєчасність проведення розрахунків та виконання договірних зобов'язань є запорукою стабільної діяльності промислового підприємства.

Основними завданнями ревізії розрахункових операцій у промислових підприємствах є перевірка:

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

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

Методичні прийоми контролю розрахунків:

- 1) інвентаризація;
- 2) вибіркове і суцільне спостереження;
- 3) службове розслідування;
- 4) економічний аналіз;
- 5) дослідження облікової інформації за суттю і змістом;
- 6) зустрічна перевірка;
- 7) логічна перевірка розрахункових журналів [16].

Ревізію розрахункових операцій на промислових підприємствах слід розпочинати з аналізу результатів інвентаризації дебіторсько-кредиторської заборгованості щодо відповідних звітних періодів на найближчу дату до початку ревізії. Дані інвентаризації необхідно звірити з даними, відображеними в регістрах аналітичного обліку, Головній книзі та балансі ревізійного підприємства. Підлягають звірці залишки дебіторсько-кредиторської заборгованості на початок звітного періоду, відображені в регістрах бухгалтерського обліку, із залишками в попередньому звітному періоді.

Після цього аналізується стан розрахунків та уточнюється реальність дебіторської і кредиторської заборгованості за розрахунковими рахунками: 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, 37 „Розрахунки з різними дебіторами”, 63 „Розрахунки з постачальниками і

підрядниками”, 67 „Розрахунки з учасниками”, 68 „Розрахунки за іншими операціями”.

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

Перевірка розрахунків з підзвітними особами

Ревізуючи операції розрахунків за субрахунком 372 „Розрахунки з підзвітними особами”, необхідно перевірити:

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

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

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

Перевіряючи авансові звіти використання підзвітних сум на

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

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

Працівник контрольно-ревізійного органу перевіряє правильність оформлення службового відрядження в частині проставлення дати вибуття та прибуття в пункт призначення, відповідність кількості днів, дозволених бути у службовому відрядженні, з кількістю фактичних днів. При перевірці використання підзвітних сум на службові відрядження слід користуватися „Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордон”, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59 зі змінами і доповненнями, внесеними відповідними наказами [6].

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

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

Безпосередньому вивченню підлягають:

- 1) своєчасність і повнота оплати з постачальниками за кожним рахунком - фактурі;
- 2) повнота оприбуткування матеріальних цінностей в розрізі балансових рахунків та їх субрахунків;
- 3) правильність і своєчасність акцепту платіжних вимог-

доручень;

4) своєчасність і правильність оприбуткування, оцінка і відображення в регістрах бухгалтерського обліку невідфактурованих поставок;

5) достовірність сум, відображених у регістрах аналітичного обліку нестач і претензій.

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

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

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

Позиційним способом стосовно кожного покупця чи замовника і відповідного запису зіставляються дані аналітичного обліку з наявними

документами, які підтверджують ці записи. У разі виявлення порушень, зловживань з'ясовують причини виникнення та винних осіб.

Перевірка розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків

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

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

Аналогічно пред'явлені претензії покупцями підприємства, які відображені на рахунку 374 „Розрахунки за претензіями“ і в журналі

реєстрації претензій, що надійшли, необхідно пов'язати і використати при ревізії виконання договорів про постачання продукції покупцям. Така перевірка звичайно сприяє підвищенню відповідальності підприємства за виконання господарських договорів.

Підприємства зобов'язані пред'являти претензії відразу ж після їх виникнення. Тому ревізор повинен одночасно перевірити стан претензійної роботи на підприємстві. За даними журналу пред'явлених претензій іншим підприємствам, організаціям і особам визначають кількість незадоволених претензій із загальної кількості пред'явлених. Усі незадоволені претензії треба згрупувати за суттю їх виникнення, причинами відмови і винними особами. Крім того, потрібно виділити спірні справи і питання, за якими не пред'являлися претензії в зв'язку з їх безнадійністю. Тут же ревізор встановлює кількість нерозглянутих претензій на момент ревізії, особливо з тривалим часом затримки в арбітражі і народному суді. При необхідності здійснюють запит або проводять зустрічну перевірку в судових органах. За журналом реєстрації претензій, що надійшли, встановлюють кількість задоволених претензій на користь позивача і кількість претензій, нерозглянутих на момент ревізії, їх групують за причинами виникнення і винними особами, вказуючи суми заподіяного матеріального збитку. Одночасно ревізор перевіряє, які приймалися заходи до винних осіб щодо незадоволених пред'явлень і претензій, що надійшли, вирішених на користь позивача.

З особливою увагою перевіряють погашення заборгованості щодо розтрат, недостач і розкрадань. При цьому з'ясовують наявність виконавчих листів або зобов'язань про погашення боргу кожним дебітором, причини припинення платежів або тимчасового припинення їх за окремі місяці. Якщо заборгованість була списана за рішенням суду про неплатоспроможність боржника, треба перевірити зарахування цих сум на забалансовий рахунок 072 „Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”, на якому вони враховуються протягом визначеного часу. Ревізор з'ясовує, які вживалися заходи щодо стягнення раніше списаної на забалансовий рахунок заборгованості та які зміни відбулися в становищі боржників.

У разі стягнення з винних осіб визначення сум збитків здійснюється відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. №116 „Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі і знищення (псування) матеріальних цінностей” [5].

4. РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ І НЕМАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

Основні питання:

- 1. Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів.*
- 2. Ревізія операцій з основними засобами.*
- 3. Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань.*
- 4. Перевірка операцій з нематеріальними активами.*

Завдання, методи та послідовність проведення ревізії основних засобів

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі або надання в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший, ніж рік) [19, с. 24].

Завданнями ревізії операцій з основними засобами є перевірка:

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

Ревізію основних засобів рекомендується проводити у послідовності, що представлена на рис. 4.1.

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

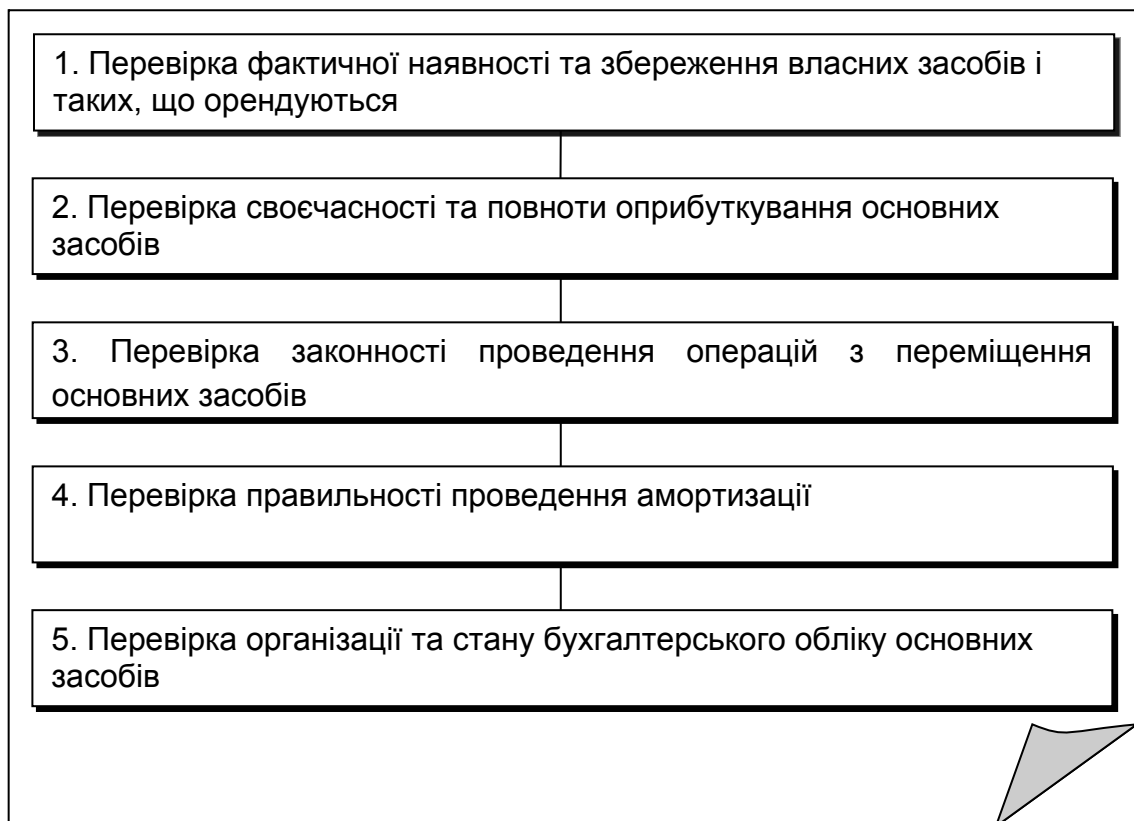


Рис. 4.1. – **Послідовність проведення ревізії основних засобів**

До специфічних методів контролю належать:

1) органолептичні:

- 1) інвентаризація, контрольні заміри робіт;
- 2) вибіркові та суцільні спостереження;
- 3) технологічний контроль;
- 4) хіміко-технологічний контроль;
- 5) експертизи та ін.;

2) розрахунково-аналітичні;

3) документальні:

- 1) інформаційне моделювання;
- 2) камеральні перевірки та ін.;
- 4) узагальнення і реалізація результатів контролю

При здійсненні ревізії операцій з основними засобами перевіряються:

- 1) акти прийому-передачі засобів (форма № ОС-1);
- 2) накладні на внутрішнє переміщення основних засобів (форма № ОС-2);
- 3) інвентарні картки обліку — для будинків та споруд за формою

№ ОС-6, для машин, обладнання, транспортних засобів, виробничого та господарського інвентарю за формою № ОС-7;

4) описи інвентарних карток з обліку основних засобів (форма № ОС-10);

5) акти про ліквідацію основних засобів (форма № ОС-4 та № ОС-4А – для автотранспорту);

6) інвентарні списки основних засобів за місцем їхнього розташування та експлуатації (форма № ОС-13);

7) картки переміщення основних засобів за їхніми видами та групами (форма № ОС-12);

8) акти інвентаризації та звіряльні відомості за результатами інвентаризації основних засобів;

9) кошториси та плани капітального ремонту основних засобів за період, що перевіряється;

10) дефектні акти на капітальні ремонти;

11) таблиці для здійснення розрахунків амортизації та зносу основних засобів.

Під час контролю операцій з основними засобами на відповідність дотримання вимог чинного законодавства необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби” та Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.97р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями [4, 19,].

Ревізія операцій з основними засобами

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

Під час обстеження перевіряють фактичну продуктивність обладнання, його комплектність, загальний технічний стан станків і технологічних ліній. Одночасно виявляють обладнання, яке підлягає списанню як непридатне для подальшої експлуатації. Обладнання, яке фактично протягом тривалого часу не використовується і простоє групується в окремий опис, що дає можливість з'ясувати причини його

неефективного використання. Особливо важливо з'ясувати простоювання і невикористання придбаного технічно удосконаленого обладнання, яке фактично у виробництві не використовується. При огляді не встановленого обладнання звертають увагу на додержання правил зберігання і консервації.

Під час ревізії збереження основних засобів перевіряють закріплення їх за матеріально відповідальними особами, за інвентарними номерами та місцями зберігання і використання. За даними інвентарного обліку і матеріалів інвентаризації основних засобів перевіряють, чи не має випадків заміни нових предметів (вузлів, деталей) старими.

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

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

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

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

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

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

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

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

Перевірка витрат на ремонт основних засобів

Згідно з діючим законодавством термін „ремонт” визначається як комплекс заходів, спрямованих на відновлення або підтримку

працездатності основних засобів, а також відновлення виробничих ресурсів та їхніх складових.

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

1. загальновиробничих витрат за основними засобами, які використовуються безпосередньо у процесі виробництва;
2. адміністративних витрат за основними засобами загальногосподарського значення;
3. витрат на збут за основними засобами, які пов'язані зі збутом продукції;
4. інших операційних витрат за основними засобами соціально-культурного призначення [19].

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

Витрати на капітальний ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо вартість придбання активу уже відображає зобов'язання підприємства здійснювати в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Прикладом може бути придбання будівлі, яка потребує ремонту.

Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань

У разі контролю операцій з основними засобами важливим є нарахування їх амортизації. Зазначена операція має відповідати вимогам Закону України „Про оприбуткування прибутку підприємств, який визначає амортизацію основних фондів як поступове перенесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку в межах норм амортизаційних відрахувань [4].

Амортизації підлягають витрати на:

- 1) придбання основних фондів для власного виробничого використання;
- 2) самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які зайняті на виготовленні таких основних фондів;

3) проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень основних фондів;

4) капітальне поліпшення якості земель, не пов'язане з будівництвом.

У разі контролю норм амортизації необхідно враховувати, що починаючи з 01.01.2004р. введено нові, підвищені норми амортизації основних фондів груп 1, 2 і 3 (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Квартальні норми амортизації

| Група основних фондів | Квартальна норма амортизації, % | |
|-----------------------|---------------------------------|--------------|
| | „старі” норми | „нові” норми |
| 1 | 1,25 | 2 |
| 2 | 6,25 | 10 |
| 3 | 3,75 | 6 |
| 4 | 15 | |

Нові норми амортизації діють лише по відношенню до витрат, які здійснено після 01.01.2004р. у зв'язку з придбанням (виготовленням) нових основних фондів, які використовуються у виробничій діяльності і які раніше не експлуатувалися, а також витрат на їх поліпшення. Тобто для наявних на 01.01.2004р. основних фондів і придбаних після цієї дати основних фондів, які були в експлуатації, необхідно застосовувати „старі” норми амортизації [25]. При перевірці нарахування амортизаційних відрахувань ревизору слід дослідити правильність організації аналітичного обліку для розмежування балансової вартості основних фондів, які амортизуються за різними нормами.

Перевірка операцій з нематеріальними активами

Під час ревізії операцій з нематеріальними активами необхідно керуватися вимогами П(с)БО №8 „Нематеріальні активи”, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. Насамперед під час ревізії слід здійснити визнання предметів, по-перше, як активів, а по-друге, як нематеріальних активів. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із

його використання, і його вартість може бути достовірно визначена П.

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

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

- 1) строки корисного використання подібних активів;
- 2) моральний знос, що передбачається;
- 3) правові або інші подібні обмеження щодо строків

використання такого об'єкта нематеріальних активів та інші чинники.

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

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

Не входять до об'єкта нарахування амортизації:

- 1) первісна вартість нематеріальних активів, щодо яких підприємство не несло витрат на придбання (тобто отримані як внесок засновників до статутного капіталу, безкоштовно отримані);
- 2) первісна вартість нематеріальних активів, самостійно виготовлених на підприємстві;
- 3) витрати підприємства, понесені в зв'язку з ремонтом та іншими видами поліпшення нематеріальних активів.

4) вартість гудволу.

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

5. РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

Основні питання:

- 1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.*
- 2. Інвентаризація товарно – матеріальних цінностей (ТМЦ).*
- 3. Ревізія збереження матеріальних цінностей.*
- 4. Перевірка операцій, пов'язаних з рухом ТМЦ.*
- 5. Перевірка використання сировини і матеріалів у виробництві.*
- 6. Особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів.*

Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю

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

Задачі ревізії полягають в тому, щоб забезпечити перевірку:

- 1) правильності і своєчасності оформлення операцій, пов'язаних з надходженням і використанням матеріальних цінностей;

- 2) збереження матеріальних цінностей за місцями зберігання;
- 3) використання і дотримання встановлених норм витрачання матеріалів у процесі виробництва;
- 4) стану аналітичного обліку матеріалів.

Джерелами інформації при ревізії матеріальних цінностей є:

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

Напрями контролю операцій із товарно-матеріальними цінностями наведено на рис. 5.1.

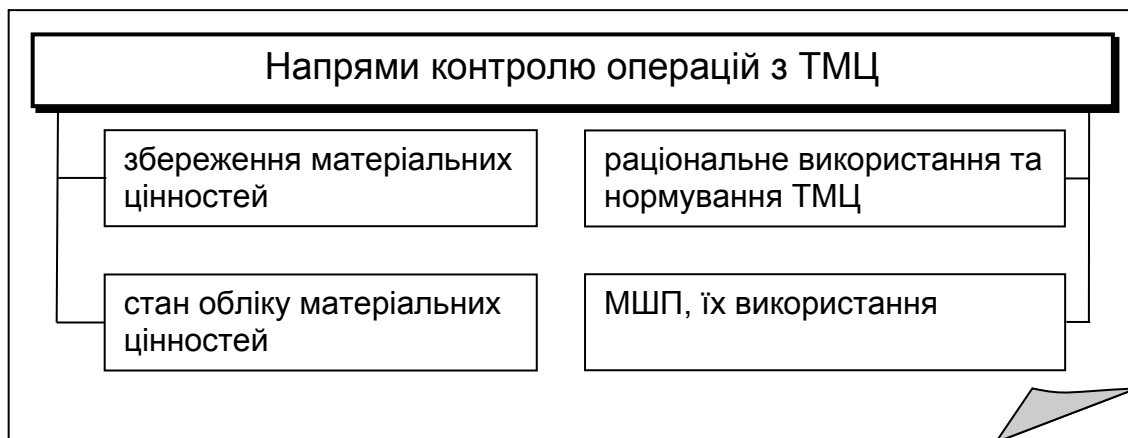


Рис. 5.1. – Напрями контролю операцій із товарно-матеріальними цінностями

Під час контролю операцій із ТМЦ на відповідність дотримання вимог чинного законодавства необхідно керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”, Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків,

затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 05.12.97 р. №268 [7, 19].

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей

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

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

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

Порядок регулювання інвентаризаційних різниць передбачає:

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

вартість цінностей, що виявились у нестачі, більша вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

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

Ревізія збереження матеріальних цінностей

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

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

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

При обстеженні складів ревізор вивчає акти проведених контрольних перевірок і вибіркової інвентаризації матеріальних цінностей інвентаризаційною комісією чи працівниками внутрішнього контролю підприємства. За результатами перевірки збереження

матеріальних цінностей і стану складського господарства ревизору слід визначитись в необхідності проведення вибіркової, а в окремих випадках, суцільної інвентаризації в цілому по складу чи в окремих матеріально-відповідальних осіб.

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

- 1) несвоєчасні записи в картках сортового обліку матеріалів;
- 2) відсутність записів в них по документах, прийнятих до обліку;
- 3) завищення кількості списаних у витрати матеріалів;
- 4) неправильний підрахунок залишків ТМЦ;
- 5) облік руху деяких матеріалів в картках сортового обліку, який не відповідає встановленим одиницям виміру;
- 6) наявність від'ємних залишків за окремими найменуваннями матеріальних цінностей;
- 7) розбіжності між даними карток сортового обліку і даними обліку в бухгалтерії та ін.

Перевірка операцій, пов'язаних з рухом ТМЦ

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

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

- 1) надходження цінностей у відповідності зі встановленими вимогами та повною наявністю супровідних документів;
- 2) надходження матеріальних цінностей з порушенням встановлених вимог і відхилень щодо оформлення супровідних документів (невідповідність кількості, якості і номенклатури поставки, некомплектність тощо).

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

прибутковими документами, а також із записами в картках складського і аналітичного обліку матеріалів.

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

У разі виявлення під час приймання матеріалів, розбіжностей щодо кількості і якості асортименту порівняно з даними супровідних документів постачальника складається комерційний акт. В ньому вказується виявлена нестача матеріальних цінностей, лишки, якісні недоліки та їх причини. Акт прикладається до претензійних матеріалів, а в разі потреби – до матеріалів арбітражного суду.

Слід також перевірити дотримання встановленого порядку видачі доручень на отримання матеріальних цінностей і відпуску матеріалів за ними.

У процесі ревізії необхідно перевірити правильність і повноту оприбуткування матеріальних цінностей щодо невідфактурованих поставок шляхом зіставлення показників, відображених в актах приймання ТМЦ, з аналогічними показниками рахунків постачальників, які надійшли на підприємство, виявити розбіжності та їх причини. Разом з тим можна використовувати зустрічні перевірки первинних документів.

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

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

У разі відпуску матеріалів на виробничі потреби ревізійного

підприємства необхідно перевірити:

- 1) правильність застосування технічно-обґрунтованих норм витрачання матеріалів;
- 2) чи затверджений список відповідальних осіб у структурних підрозділах на отримання матеріальних цінностей зі складів та інших виробничих підрозділів підприємства, наявність зразків їх підписів на складах;
- 3) чи правильно оформляються відповідні документи на відпуск матеріальних цінностей.

Вибірково за окремими видами матеріалів зіставляються дані складів про відпуск матеріалів із відповідними даними цехів і підрозділів про їх отримання, у разі розбіжностей з'ясовуються причини і приймаються заходи щодо ліквідації недоліків.

Крім того, перевіряються операції по відпуску матеріальних цінностей стороннім покупцям. При цьому необхідно встановити законність і обґрунтованість цих операцій, своєчасність і правильність їх оформлення та оцінку їх вартості.

Перевірка використання сировини і матеріалів у виробництві

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

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

Одночасно для перевірки нормування витрат і використання матеріальних цінностей у виробництві використовуються дані нормативів сировини і матеріалів на виробництво певного виду промислової продукції, які діють на ревізійному підприємстві. При встановленні завищених норм витрат доцільно провести контрольні запуски матеріалів і сировини у виробництво, оформлюючи це актами відповідної форми, зіставивши результати контрольного запуску з

нормами, які застосовуються, і фактичними витратами сировини і матеріалів у виробництві за перевірочний період, можна встановити правильність дотримання відповідних норм.

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

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

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

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

Особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів

У процесі ревізії операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами (МШП) на рахунку 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”, за яким ведеться їх облік за видами предметів, необхідно встановити:

- 1) правильність організованого ведення обліку надходження та витрачання МШП;
- 2) закріплення МШП за матеріально-відповідальними особами;
- 3) дотримання норм видачі інструментів, інвентарю і

спецодягу на виробництво;

4) правильність і своєчасність оформлення документів на передачу МШП в експлуатацію, на вибуття із експлуатації предметів, які прийшли в непридатність і через інші причини (поломки, достроковий знос, крадіжки тощо);

5) своєчасність проведення інвентаризації МШП в установленому порядку при зміні матеріально-відповідальної особи, а також в інші терміни, встановлені діючою інструкцією.

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

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

Необхідно перевірити правильність бухгалтерської кореспонденції, відображеної в аналітичному і синтетичному обліку за рахунком 22, та відповідність показників балансу підприємства на відповідну дату.

6. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ

Основні питання:

- 1. Задачі, джерела інформації ревізії праці та її оплати.*
- 2. Контроль обліку особового складу.*
- 3. Перевірка розрахунків по оплаті праці.*
- 4. Ревізія розрахунків за страхуванням.*

Задачі, джерела інформації ревізії праці та її оплати

Контроль розрахунків з оплати праці є однією з найважливіших і спадних ділянок ревізійної роботи, так як безпосередньо зачіпає

економічні інтереси усіх без винятку працівників підприємства, що перевіряється.

Головними задачами ревізії праці та її оплати є:

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

Джерелами інформації при перевірці є:

1. накази і розпорядження про прийом на роботу, звільнення і надання відпусток, договори, контракти, документи обліку персоналу, особисті картки працівників;
2. документи з обліку виробітку готової продукції та здачі її на склад, рапорти, наряди, табелі обліку робочого часу;
3. документи, що надають право на отримання додаткової оплати праці, нарахування премій, надання допомоги, субсидій та компенсацій; розрахункові та платіжні відомості;
4. реєстри аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати; звітність підприємства з трудових показників та розрахунків з державними цільовими фондами [21].

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

Контроль обліку особового складу

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

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

Під час контролю перевіряються особові картки, які ведуться на

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

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

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

Перевірка розрахунків по оплаті праці

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Крім оплати праці за виготовлену продукцію, виконані роботи,

надані послуги, відпрацьований час, перевіряють нарахування інших видів виплат за нормами, передбаченими діючим законодавством, а саме:

- 1) за роботу в святкові і вихідні дні;
- 2) за роботу в нічний час;
- 3) за години простоїв не з вини працівника.

На підприємстві перевіряють також правильність деяких видів виплат, розрахунок яких проводиться виходячи з середньої заробітної плати працівника. Види нарахувань, що включаються до середньої заробітної плати, порядок її обчислення регулюються Постановою КМУ "Порядок обчислення середньої заробітної плати" від 8.02.95 р. № 100 з доповненнями.

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

При ревізії перевіряють також правильність нарахування і оплати днів відпустки, що здійснюється з урахуванням середнього заробітку за 12 попередні календарних місяців. Цей середньомісячний заробіток ділиться на середньомісячну кількість робочих днів і дає в результаті середньоденний заробіток працівника. Одержаний середньоденний заробіток множиться на кількість днів відпустки і визначається сума оплати чергової відпустки. Ці розрахунки відпускних працівникам перевіряють на підставі застосування методів аналітичної перевірки.

Облік основної та додаткової заробітної плати ведеться за рахунком 66 „Розрахунки з оплати праці”. За даними кредитового сальдо рахунку перевіряють суму заборгованості підприємства працівникам із нарахованої, але не виданої заробітної плати. Контроль оборотів за дебетом зазначеного рахунка дає можливість перевірити суми видані готівкою або через перерахування, а також суми, утримані за виконавчими листами та інші утримання із заробітної плати.

Нараховані, суми основної та додаткової заробітної плати відносять на собівартість продукції, робіт, послуг. На промислових

підприємствах такі нарахування заробітної плати перевіряють за дебетом рахунків: 23 „Виробництво”, 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”, 81 „Витрати на оплату праці”, 91 „Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати і за кредитом рахунка 66.

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

Ревізія розрахунків за страхуванням

Ревізія розрахунків промислових підприємств з органами соціального страхування є важливим напрямом ревізійної роботи. Її метою є контроль за правильністю, повнотою та своєчасністю здійснених відрахувань на соціальне страхування за всіма видами оплати праці за відповідний звітний період та перевірка своєчасності перерахування внесків і законності використання коштів Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування.

Перед проведенням ревізії передусім необхідно перевірити, чи зареєстроване підприємство як платник страхових внесків за місцем свого знаходження уповноваженими особами Пенсійного фонду, відділення Фонду соціального страхування.

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

7. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОМИСЛОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Основні питання:

- 1. Задачі, джерела інформації та напрями контролю.*
- 2. Ревізія виробництва та повноти оприбуткування промислової продукції.*
- 3. Ревізія витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.*

4. Ревізія незавершеного виробництва у промисловості.

5. Ревізія операцій із реалізації готової продукції.

Задачі, джерела інформації та напрями контролю

Збільшення обсягів виробництва та насичення ринку товарами є однією з найважливіших задач усіх галузей господарства України. Основними задачами ревізії готової продукції та операцій з її продажу є:

- 1) перевірка правильності та своєчасності оформлення документів з руху готової продукції у матеріально-відповідальних осіб;
- 2) контроль за відвантаженням продукції та розрахунками з покупцями відповідно до укладених контрактів;
- 3) перевірка правильності оформлення операцій в обліку.

Джерела інформації контролю виробництва та реалізації промислової продукції:

- 1) нормативно-договірна документація щодо поставок і реалізації продукції;
- 2) виробнича програма, виробничо-фінансовий (бізнес) план;
- 3) звіти про виконання плану виробництва продукції;
- 4) журнали-ордери, відомості зведеного обліку витрат виробництва;
- 5) картки (графіки) обліку руху деталей та ін

Напрями контролю операцій щодо випуску і реалізації продукції наведені на рис. 7.1

Ревізія виробництва та повноти оприбуткування промислової продукції

Ревізію виробництва промислової продукції розпочинають із вивчення виробничої програми, її реальності та забезпечення її виробничими потужностями, сировиною, комплектуючими виробами, трудовими ресурсами.

У процесі перевірки виконання виробничої програми необхідно:

- 1) перевірити забезпеченість її виробничими потужностями підприємства, яка визначається з урахуванням виробничих потужностей цехів, ділянок і обладнання;

- 2) перевірити показники виробництва продукції за кожним її видом в натуральному вигляді.

3) вивчити показник ритмічності виробництва промислової продукції (з'ясувати випадки відхилень у виконанні виробничої програми, факти порушення затвердженого графіку випуску продукції по дільницях, цехах і підприємству в цілому за звітними періодами).

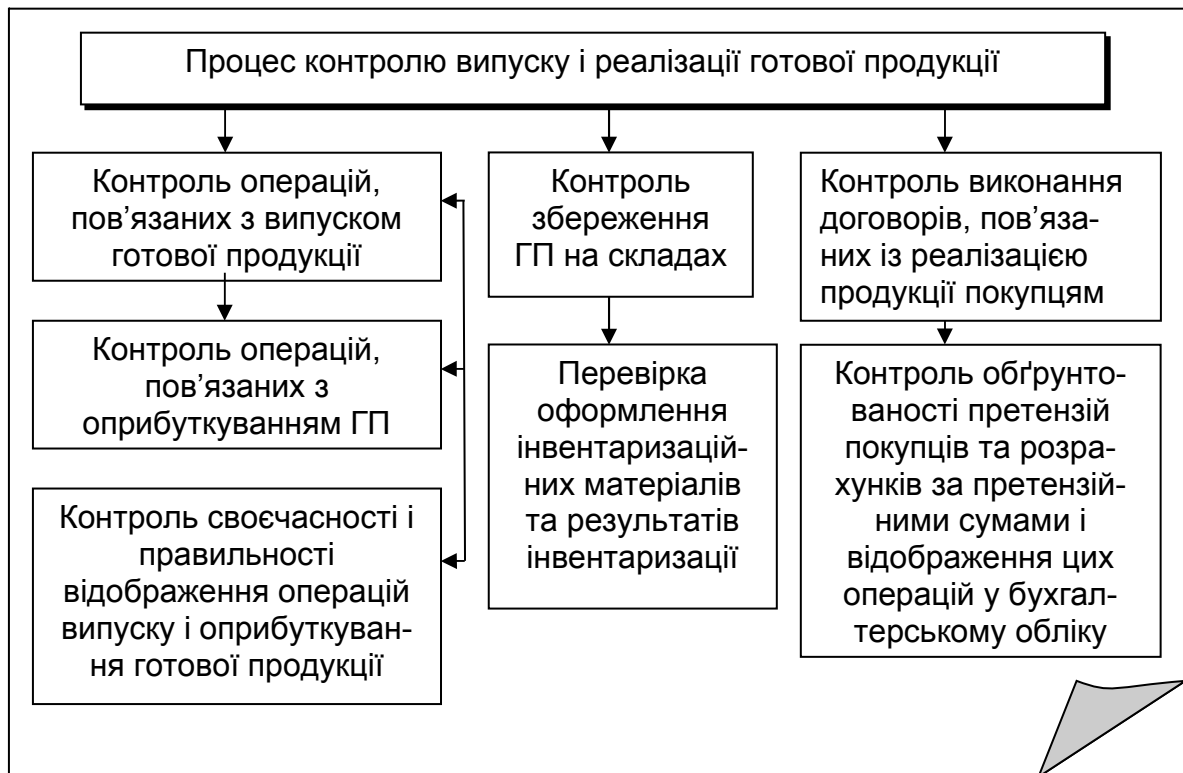


Рис. 7.1. – Напрями контролю операцій щодо випуску і реалізації продукції

Ревізуючи операції повноти оприбуткування виробленої промислової продукції, слід перевірити первинні документи і звіти по випуску і здачі продукції на склад та відображення даних в аналітичному обліку за кредитом рахунку 23 „Виробництво” і дебетом рахунку 26 „Готова продукція”. Також необхідно перевірити правильність оцінки готової продукції на складах. На практиці зустрічаються випадки, коли в обсяг продукції входить продукція, яка не виготовляється підприємством, тому перевірки підлягають первинні документи, на підставі яких відображені операції з її оприбуткування та їх законність. Рекомендується провести раптову контрольну інвентаризацію готової продукції на складах як відправний момент для ревізії операцій повноти її оприбуткування.

Ревізія витрат на виробництво і калькулювання

собівартості продукції

Ревізію слід розпочинати з аналізу складу витрат на виробництво. Для цього необхідно перевірити відповідність віднесених витрат на виробництво певного виду промислової продукції, вказаних у Законі „Про оподаткування прибутку підприємств” і „Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”.

У процесі вивчення стану витрат, віднесених на дебет рахунку 23 „Виробництво”, ревізору слід перевірити достовірність, законність і повноту відображення витрат на формування собівартості промислової продукції з кредиту відповідних рахунків.

Перевіряючи фактичні витрати на списання матеріальних цінностей, з'ясовують витрати на їх придбання і правильність списання на окремі одиниці калькулювання. Особливу увагу при перевірці слід приділити вивченню впливу ціни на матеріальні цінності за рахунок транспортно-заготівельних витрат.

Під час визначення суми відхилень на придбанні матеріальні цінності ревізору слід звернути увагу на законність списання суми відхилень від ціни на собівартість продукції. Для цього на підприємстві складається відповідний розрахунок. У разі включення у собівартість продукції значно більшої суми відхилень, ніж передбачено розрахунком, слід визначити суму прихованого неоподаткованого прибутку.

Під час перевірки підприємств, які враховують вартість матеріальних цінностей за фактичною собівартістю, ревізору за обіговими відомостями обліку матеріальних цінностей необхідно визначити, чи не мали місце факти збільшення фактичних витрат у залишках шляхом перекидання вартості одних видів матеріалів на інші з метою регулювання фактичної собівартості готової продукції. Крім того, слід перевірити факти списання на собівартість витрат, які не належать до матеріалів, що використовуються у виробництві, а також випадки списання на виробничі рахунки вартості ПДВ.

Особлива увага при аналізі формування собівартості готової продукції, відображеної на рахунку 26 „Готова продукція”, приділяється вивченню фактів включення в собівартість продукції вартості сировини і матеріалів, переданих у виробничі підрозділи, але фактично не використаних у виробництві. Також необхідно перевірити правильність списання відходів, які вираховуються із вартості сировини і матеріалів

та відображення цих операцій у даних обліку.

Особливо уважно слід перевіряти правильність списання сировини і матеріалів на виготовлення окремих видів продукції. З цією метою первинні документи по списанню матеріальних цінностей та звітні документи структурних підрозділів необхідно звірити з фактичними даними, відображеними в регістрах бухгалтерського обліку.

Ревізія незавершеного виробництва у промисловості

У процесі ревізії необхідно перевірити достовірність фактичних залишків по незавершеному виробництву, організацію контролю за рухом деталей і напівфабрикатів на виробництві, порядок проведення інвентаризації і оцінки незавершеного виробництва.

Ревізія розпочинається із з'ясування реальності встановлених залишків обліку незавершеного виробництва та відповідності суми на рахунках 23 „Незавершене виробництво”, 25 „Напівфабрикати” даним Головної книги. У свою чергу, залишок на рахунку 23 підтверджується даними відомостей зведеного обліку витрат на виробництво у розрізі цехів, дільниць по видах продукції або замовлень, а на рахунку 25 – даними обігових чи сальдових відомостей по обліку руху напівфабрикатів.

У процесі ревізії незавершеного виробництва перевіряють умови зберігання та стан обліку деталей і напівфабрикатів у виробництві. Для цього необхідно на підставі конструкторської і технологічної документації вивчити маршрут руху деталей у процесі їх обробки, порядок комплектування вузлів, збірних з'єднань і виробів в цілому, норму витрачання деталей і напівфабрикатів на одиницю вибору. Після цього ревізія безпосередньо в цехах і на міжцехових складах з'ясовує, шляхом огляду місць зберігання і опитування працівників, умови зберігання, встановлює порядок передачі деталей з одного робочого місця на інше, міжцехове переміщення напівфабрикатів.

У цехах перевіряється правильність заповнення здавальних накладних, карток подетального і подетально-операційного обліку деталей, маршрутних листів і комплектуючих відомостей. Вибірково перевіряється відповідність кількості переданих і прийнятих деталей з однієї операції на іншу, з одного цеху в інший.

Ретельній перевірці підлягають звіти цехів і місцевих складів про

рух деталей. Ревізор встановлює, ким вони складені, на підставі яких вихідних даних і для якої мети, чи є взаємозв'язок між ними і бухгалтерським обліком незавершеного виробництва. Контролюється своєчасність і правильність проведених інвентаризацій незавершеного виробництва. Для цього необхідно переглянути інвентаризаційні описи, звіряльні відомості, протоколи засідань інвентаризаційних комісій. Звертається увага на термін і порядок проведення інвентаризації, виведення її результатів і відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Разом з тим обов'язковій перевірці підлягають дорогоцінні деталі і напівфабрикати. Місцем проведення вибіркової інвентаризації насамперед мають стати склади, цехи, дільниці, в яких виявлені випадки нестач матеріальних цінностей. Перевірці також підлягає правильність оцінки незавершеного виробництва.

Ревізія операцій із реалізації готової продукції

Ревізію операцій із реалізації готової продукції розпочинають з перевірки правильності і повноти відображення в обліку її вартості. Для цього слід перевірити первинні документи та звіти по випуску і здачі продукції, а також аналітичний облік на складах. Також необхідно перевірити виконання договорів щодо реалізації продукції. Фактичний обсяг відвантаженої продукції перевіряється за даними відомостей 16, журналу-ордеру 11, де можна перевірити реалізацію продукції стосовно кожного покупця і підприємства загалом.

Особливу увагу ревізор приділяє перевірці правильності відображення в відомості 16 даних первинних документів щодо відвантаження готової продукції. Перевіряється повнота включення суми вартості продукції до цієї відомості. Перевіряючи законність цін на готову продукцію, користуються відповідними договорами і законодавством, яке регулює їх граничні норми. Ревізору необхідно перевірити правильність і своєчасність складання рахунку платіжної вимоги за відвантаженою продукцією. Особливу увагу приділяють вивченню питання правильності оформлення платіжних документів і повноти розрахунків за відвантаженою продукцією. Відповідно до відомості 16 перевіряється правильність відображення суми за статтями балансу.

Основним моментом перевірки достовірності облікових і звітних

даних з реалізованої продукції є ретельне вивчення прикладених до виписок банку платіжних документів, на підставі яких проведені записи у журналі-ордері 4. Це дає змогу перевірити повноту оплати реалізованої продукції. Стосовно кожного покупця необхідно ретельно з'ясувати суму попередньої оплати і перевірити правильність розрахунків з ними.

Під час перевірки торговельно-посередницьких операцій, які здійснені за готівку, особливу увагу приділяють вивченню правильності складання товарного звіту, де наявність касових чеків при них обов'язкова. Аналізуючи включені в обсяг реалізації суми і копії товарних чеків, ревізор порівнює по номенклатурі з оприбуткування цих товарів і визначає ступінь виключення всіх сум в обсяг реалізації і обґрунтованість цін на товари. Перевіряється відповідність аналітичного обліку товарів даним синтетичного обліку.

Особлива увага приділяється вивченню операцій з списання готової продукції та правильності відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку. Також слід перевірити економічну обґрунтованість списання поза виробничих витрат на собівартість реалізованої готової продукції та правильність визначення результатів від реалізації, об'єктивність відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку і звітності. У процесі ревізії операцій з реалізації готової продукції та її собівартості перевіряють інформацію, відображену на рахунку 90 „Собівартість реалізації”, на якому за дебетом відображається виробнича собівартість реалізованої продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 „Фінансові результати”. При ревізії необхідно враховувати, що адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не входять до виробничої собівартості готової та реалізованої продукції.

8. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Основні питання:

- 1. Складові інвестиційної діяльності промислових підприємств*
- 2. Ревізія капітальних вкладень і введення виробничих*

потужностей

Складові інвестиційної діяльності промислових підприємств

Інвестиційна діяльність промислових підприємств формується з:

- 1) державного інвестування, здійснюваного органами влади і управління за рахунок коштів бюджету, позабюджетних фондів і позичкових коштів та за рахунком власних і позичкових коштів;
- 2) інвестування, здійснюваного іноземними інвесторами;
- 3) спільного інвестування, здійснюваного громадянами України та іноземними громадянами, юридичними особами і державними.

Іноземні інвестори здійснюють інвестиції на території України у вигляді: іноземної валюти, інших валютних цінностей; рухомого і нерухомого майна; акцій, облігацій та інших цінних паперів; прав інтелектуальної власності, що мають вартість; права на розвідування, розробку, видобування або експлуатацію природних ресурсів; платних послуг та ін.

У процесі ревізії необхідно вивчити економічну доцільність і законність іноземних інвестицій у різних формах, а саме:

- 1) часткову участь у підприємствах, що організуються спільно з українськими юридичними і фізичними особами, або придбання частки у діючих підприємствах;
- 2) створення підприємств, що цілком належать іноземним інвесторам, філій та структурних одиниць іноземних юридичних осіб або придбання у повну власність діючих підприємств;
- 3) придбання нерухомого і рухомого майна, включаючи земельні ділянки, будинки, квартири, приміщення, обладнання, транспортні засоби та інші об'єкти власності, прямим одержанням майна та майнових комплексів або у формі акцій, облігацій та інших цінних паперів [16].

Також необхідно вивчити питання правильності оцінки іноземних інвестицій, що здійснюється за бажанням іноземного інвестора в іноземній вільно конвертованій валюті або у грошовій одиниці України на базі цін міжнародних ринків.

Ревізору необхідно враховувати, що республіканські, міждержавні та регіональні інвестиційні проекти і проекти, що реалізуються за рахунок бюджетних і позабюджетних коштів, підлягають обов'язковому

контролю через державну експертизу. Інвестиції за рахунок інших джерел підлягають державній експертизі з питань додержання екологічних і санітарно-гігієнічних вимог.

Усі суб'єкти інвестиційної діяльності незалежно від форм власності та господарювання мають рівні права щодо здійснення інвестиційної діяльності.

Ревізорю необхідно знати, що інвестор самостійно визначає цілі, напрями, види і обсяги інвестицій, залучає для їх реалізації на договірній основі будь-яких учасників інвестиційної діяльності, у тому числі організацією конкурсів і тендерів. За рішенням інвестора права володіння і розпорядження інвестиціями, а також результати здійснення їх можуть бути передані іншим юридичним особам і громадянам у порядку, встановленого законом. Умови договорів, складених між суб'єктами інвестиційної діяльності, чинні на весь строк дії договору. Інвестор повинен подати фінансовим органам декларацію про обсяги і джерела здійснюваних інвестицій, одержати дозвіл на капітальне будівництво відповідно до висновків експертизи інвестиційних проектів у межах додержання санітарно-гігієнічних і екологічних вимог.

Виявлені відхилення, порушення діючого законодавства, яке регулює інвестиційну діяльність ревізійного підприємства, відображають в акті ревізії.

Ревізія капітальних вкладень і введення виробничих потужностей

В інвестиційній діяльності промислових підприємств капітальні вкладення передбачають приріст виробничих потужностей на діючих підприємствах від технічного переоснащення і реконструкції, нового будівництва, введення в дію об'єктів, споруд і виробничих потужностей.

У процесі ревізії капітальних вкладень і введення виробничих потужностей методом інвентаризації необхідно перевірити своєчасність забезпечення будівництва проектно-кошторисною документацією на підприємстві та зустрічної перевірки її в підрядних організаціях.

На будовах, які виконуються господарським способом, методи перевірки забезпеченості їх проектно-кошторисною документацією простіші, при цьому необхідно перевірити лише відносини забудовника

з проектними організаціями. Слід перевірити повноту комплектування проектно-кошторисної документації. Некомплектність документації можна виявити при вивченні претензій підрядної організації, а також робочих креслень, що надійшли на будову замовнику. Перевіряються також претензії будівельної організації щодо якості робочих креслень, зіставляючи їх з проектними рішеннями, за обсягом робіт і кошторисною вартістю, що дає змогу виявити відхилення робочих креслень від затвердженого проекту.

Забезпеченість проектно-кошторисною документацією перевіряється ревизором при вивченні титульних списків, проектів, кошторисів, кошторисно-фінансових розрахунків, ким і коли вони затверджені та як пов'язані з планом фінансування капітальних вкладень і планом введення в дію завершених об'єктів.

Перевіряється виконання програми капітального будівництва відповідно з титульним списком та строками, введених в експлуатацію.

Контроль виконання плану капітальних вкладень і використання коштів проводиться за даними аналітичного і синтетичного обліку на рахунках 15 „Капітальні інвестиції” та відповідних субрахунках: 151 „Капітальне будівництво”, 152 „Придбання (виготовлення) основних засобів”, 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”, 154 „Придбання (створення) нематеріальних активів”.

Використання джерел фінансування інвестицій вивчають за даними аналітичного і синтетичного обліку на рахунках 14 „Довгострокові фінансові інвестиції”, 35 „Поточні фінансові інвестиції”, 48 „Цільове фінансування і цільові надходження”, 50 „Довгострокові позики”, 60 „Короткострокові позики” та ін. Крім того, використовуються показники бухгалтерської та статистичної звітності про введення в дію потужностей, основних фондів.

У процесі ревізії особливій перевірці підлягає: капітальне будівництво, виконане за договорами з підрядними організаціями; правильність розрахунків за виконані об'єкти будівельно-монтажних робіт. Перевіряючи акти приймання забудовником від підрядника виконаних етапів будівельно-монтажних робіт, об'єктів і споруд, ревизор встановлює, чи дотримувались правила приймання цих робіт, чи не було випадків завищення обсягів та їх вартості. Зустрічній перевірці підлягають документи на виконані роботи, відображені у

бухгалтерському обліку забудовника, і дані установи банку, яка його фінансує і кредитує. Капітальне будівництво, виконане господарським способом на промисловому підприємстві, ревізор перевіряє не тільки в межах обсягів виробництва будівельних і монтажних робіт, а й витрат на їх виконання, використання будівельних машин і механізмів, будівельних матеріалів і робочої сили.

На завершення перевірки ревізор перевіряє обґрунтованість відображення в обліку операцій по капітальних вкладеннях, достовірність звітності і визначення інвентарної вартості завершених і зданих в експлуатацію об'єктів капітальних вкладень і реальність вартості об'єктів незавершеного будівництва. Виявлені порушення відображаються в акті ревізії.

9. РЕВІЗІЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

1. Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю.

2. Ревізія правильності оцінки отриманих доходів і визначення прибутку (збитку) за видами діяльності.

3. Контроль фінансового стану підприємства.

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

Завдання, об'єкти, джерела інформації і методичні прийоми контролю

Основним завданням контролю і ревізії фінансових результатів і фінансового стану підприємства є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, які впливають на їх формування.

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

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

Перевірка фінансових результатів і фінансового стану

підприємства потребує застосування таких методичних прийомів контролю:

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

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

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

Основну частину прибутків підприємство отримує від реалізації продукції, тому у процесі ревізії необхідно перевірити правильність оцінки отриманих доходів. На розмір фінансових результатів від реалізації впливає обсяг реалізації та собівартість продукції, рівень витрат на збут. Вивчаючи це питання, ревізору слід перевірити також правильність і законність операцій, відображених на рахунку 93 „Витрати на збут”.

На підставі Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” і правил його застосування ревізор вивчає законність віднесення витрат на результати фінансової діяльності підприємства. При аналізі втрат і нестач ТМЦ, списаних понад установлені норм збитку, ревізор з'ясовує, через які причини невідшкодовані втрати і нестачі з винних осіб та перевіряє законність їх списання. Під час перевірки законності віднесення витрат від анульованих виробничих замовлень і за державними контрактами на збитки необхідно вивчити

документи, на підставі яких відкрито замовлення, проаналізувати проведені витрати та повноту їх відображення в обліку. За наявності законсервованих діляниць виробництва на підприємстві вивчають витрати на їх утримання стосовно відповідних статей та правильність відображення в обліку.

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

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

Під час здійснення контролю втрат, пов'язаних зі збитками минулих років, виявлених у звітному періоді, ревізор визначає законність і правильність їх списання.

У процесі перевірки порівнюються показники, відображені в регістрах бухгалтерського обліку на рахунку 79 „Фінансові результати” і відповідних формах фінансової звітності, вивчаються відхилення, які відображаються в акті ревізії.

Контроль фінансового стану підприємства

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

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

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

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

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

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

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

Ревізор вивчає раціональність формування джерел коштів за їх структурою. Оцінка структури джерел коштів, яку слід давати в

банківські установи, кредиторам, стосується зміни частки власних коштів у загальній сумі джерел коштів із поглядів фінансового ризику, при складанні угод, договорів. Ризик зростає тоді, коли зменшується частка власного капіталу.

Контроль фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства допомагає зростанню ділової активності ревізійного підприємства та підвищенню ефективності господарювання.

Контроль і ревізія капіталу, резервів та коштів цільового призначення

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

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

Інформація про статутний капітал зосереджена на рахунку 40 „Статутний капітал”. При ревізії встановлюють правильність записів за кредитом і дебетом цього рахунка та реальність виведеного в ньому сальдо. За даними кредиту рахунка 40 перевіряють законність джерел його поповнення за рахунок додаткового, пайового, резервного, неоплаченого капіталу, коштів нерозподіленого прибутку, вкладень засновників (учасників). За дебетом цього рахунка перевіряють вилучення статутного капіталу для поповнення відповідних видів капіталу.

Законність створення резервного капіталу підприємства перевіряють відповідно до чинного законодавства та установчих документів. Так, поповнення цього капіталу здійснюється за рахунок нерозподіленого прибутку і, як правило, використовується на додаткові заходи для поповнення статутного капіталу або для покриття нерозподілених збитків. Джерела утворення та використання резервного капіталу перевіряють за їх видами та напрямками використання, що відображаються в аналітичному обліку.

Для перевірки достовірності операцій, пов'язаних із нерозподіленими прибутками (непокритими збитками),

використовується облікова інформація, що відображається на відповідних субрахунках рахунка 44 „Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Перевірці підлягають суми нерозподілених прибутків та непокритих збитків поточного і минулого років, а також використання прибутку в поточному році. За даними субрахунку 442 „Непокриті збитки" перевіряють обґрунтованість утворення цих збитків та законність їх списання за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного, пайового чи додаткового капіталу.

Під час ревізії за даними кредиту рахунка 38 "Резерв сумнівних боргів" перевіряється інформація щодо законності і реальності створення цього резерву. Записи за кредитом даного рахунка порівнюють із даними рахунків обліку витрат. Списання сумнівної заборгованості перевіряється з погляду відповідності його П(с)БО №10 „Дебіторська заборгованість". При цьому перевіряють правильність відображення цих операцій за дебетом рахунка 38 „Резерв сумнівних боргів" і за кредитом рахунків, де обліковується дебіторська заборгованість. Невикористані суми цих резервів повинні відноситись на відповідні рахунки обліку доходів [18].

Для перевірки коштів цільового фінансування і цільових надходжень використовується інформація рахунка 48 „Цільове фінансування і цільові надходження". Зокрема, за кредитом цього рахунка перевіряють формування коштів цільового призначення, що отримані на здійснення певних заходів, а за дебетом – правильність і цільове використання коштів цільового призначення. Такі кошти можуть надходити в порядку субсидій, асигнувань із бюджету та позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних та юридичних осіб. При ревізії в першу чергу перевіряють законність операцій та повноту їх відображення в обліку.

10. ПЕРЕВІРКА СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

- 1. Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю.*
- 2. Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії.*
- 3. Перевірка достовірності бухгалтерського обліку.*

4. Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю.

Задачі, джерела інформації, нормативні акти і напрями контролю

Основними задачами перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю є:

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

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

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

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

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

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

Напрями перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю наведено на рис. 10.1.

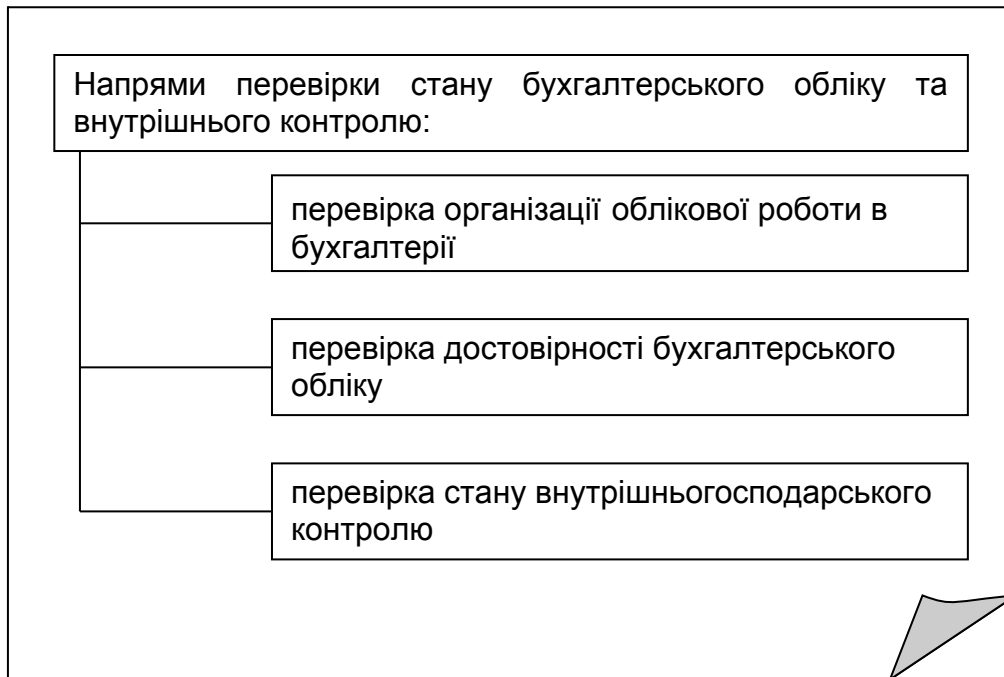


Рис. 10.1. – Напрями перевірки стану бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю

У процесі ревізії достовірності звітності слід встановити відповідність дотримання на підприємстві Закону „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, „Порядку надання фінансової звітності”, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 і вимог національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку та „Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. №291.

Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії

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

Необхідною умовою чіткої організації обліку в бухгалтерії є:

- 1) розподіл службових обов'язків між працівниками апарату бухгалтерії;
- 2) забезпечення бухгалтерії промислового підприємства

необхідними нормативними документами, обліковими регістрами, бланками первинних бухгалтерських документів і звітами;

3) наявність графіку здачі матеріально відповідальними особами, структурними підрозділами підприємства всіх необхідних бухгалтерських документів, звітів і зведень;

4) забезпечення у відповідності з встановленими правилами збереження архіву бухгалтерських документів, регістрів обліку і звітів поточного і попередніх років.

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

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

2) чи своєчасно доведені до складів, цехів, відділів і служб промислового підприємства списки осіб, які мають право підпису на оформлення документів на отримання товарно-матеріальних цінностей;

3) наявність цінників на матеріали, напівфабрикати, готові вироби.

Відповідне оформлення даних бухгалтерського обліку вимагає використання бланків встановленої форми та їх заповнення відповідно до „Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженого Наказом МФ України від 24.05.95р. №88, наявності регістрів бухгалтерського обліку, встановлених інструкціями і вказівками Міністерства фінансів України та відповідних міністерств, відомств, правильне і акуратне відображення записів, підведення підсумків по обігах і залишків на початок і кінець кожного звітного періоду.

Перевірка достовірності бухгалтерського обліку

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

1) правильність оформлення здійснених фінансово-господарських операцій та повноту і своєчасність їх відображення на відповідних рахунках бухгалтерського обліку і реєстрах аналітичного і синтетичного обліку;

2) достовірність та відповідність записів балансів даним Головної книги та реєстрів аналітичного обліку;

3) своєчасність здачі бухгалтерської звітності у відповідні державні органи.

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

Перевіряючи стан бухгалтерського обліку, ревізор вивчає питання:

1) забезпечення бухгалтерського обліку витрат виробництва відповідно до затвердженого положення та методології обліку;

2) організацію документообігу;

3) правильності ведення обліку основних засобів, нематеріальних активів, проведення їх інвентаризації відповідно до діючої інструкції;

4) дотримання вимог діючої інструкції по складанню бухгалтерської звітності, її якості, достовірності та повноти.

Бухгалтерський облік є суворо документальним, тому в процесі перевірки необхідно вивчити якість оформлення документації, а саме: наявність оригіналів документів, які підтверджують здійснення господарсько-фінансових операцій, правильне їх заповнення відповідно до встановлених форм, наявність необхідних реквізитів, підписів відповідальних осіб, у разі потреби погашення штампами встановленої форми. Наявність чисельних не оговорених і неправильно виправлених помилок у записах бухгалтерських реєстрів і банківських документах, де виправлення взагалі не допускається, свідчить про незадовільний стан бухгалтерського обліку на підприємстві.

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

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

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

Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю

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

Працівники бухгалтерії, приймаючи первинні документи, перевіряють збереження і організацію сортового обліку ТМЦ на складах готової продукції, матеріалів, інструментів, спецодягу, напівфабрикатів і незавершеного виробництва в цехах, а також стану

каси і порядок ведення касової книги, здійснюють контроль за законністю проведених господарсько-фінансових операцій і збереженням власності підприємства.

Головний бухгалтер разом з керівниками інших структурних підрозділів здійснює контроль:

- 1) встановленого порядку приймання і відпуску ТМЦ, готової продукції;
- 2) правильності і законності витрачання грошових коштів під час розрахунків з постачальниками, покупцями, підзвітними особами та робітниками по оплаті праці;
- 3) суворого дотримання касової і фінансової дисципліни;
- 4) законності списання нестач, втрат.

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

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

11. ОРГАНІЗАЦІЯ І ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ, ЩО ПРИЗНАЧАЮТЬСЯ ПРАВООХОРОННИМИ ОРГАНАМИ

Основні питання:

1. *Координація процедур контролюючих і правоохоронних органів.*
2. *Оформлення результатів ревізій, що проводяться за вимогами правоохоронних органів*
3. *Порядок подання матеріалів ревізій і термінових донесень правоохоронним органам.*

Координація процедур контролюючих і правоохоронних органів.

Органи ДКРС проводять ревізії і перевірки суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи, або за дорученням прокуратури, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, податкових адміністрацій у випадках. Дорученням правоохоронних органів є письмове звернення їх до ДКРС, прийняте нею до виконання, в якому є одне із таких положень:

1) вимога на проведення ревізії (перевірки) за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи;

2) вимога, прохання на проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

3) прохання про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

4) прохання про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на непідконтрольному підприємстві, в установі, організації.

Що стосується постанови прокурора, слідчого, то вона є мотивованим документом про рішення, прийняте слідчим чи прокурором під час здійснення попереднього слідства щодо проведення в ході розслідування кримінальної справи ревізії (перевірки). Зміст постанови визначається особливостями і специфікою тієї чи іншої справи, але, незважаючи на це, в ній необхідно вказати:

1) коротко суть справи без деталей і епізодів;

2) вид ревізії (тематична, комплексна) та її обсяг;

3) за який період потрібно обревизувати діяльність підприємства, організації або установи і кому з посадових і матеріально відповідальних осіб необхідно бути присутніми або брати в ній участь;

4) які спеціалісти (інженери, технологи, нормувальники та інші), крім ревізорів, повинні бути включеними до складу ревізійної групи;

5) конкретні питання, на які ревізор повинен дати відповідь;

6) де необхідно провести інвентаризації і зустрічні перевірки;

7) інші конкретні завдання ревізорам залежно від особливостей справи;

8) приблизний строк закінчення ревізії, з ким з оперативних

працівників або слідчих необхідно підтримувати зв'язок під час ревізії і вирішувати питання, що потребують втручання слідчих органів [18].

До початку ревізії керівник ревізійної групи повинен ознайомитись із матеріалами, на підставі яких правоохоронні органи поставили питання про необхідність її проведення; з'ясувати, в якому стані знаходиться бухгалтерський облік на підприємстві чи іншому об'єкті, на якому необхідно провести ревізію; визначитись із персональним складом ревізорів і залучених спеціалістів, які будуть брати участь у ревізії, виходячи із питань поставлених правоохоронними органами; скласти план проведення ревізії; обговорити його з членами ревізійної групи і працівниками правоохоронних органів; узгодити дії, які їм необхідно буде провести сумісно, та здійснити інші заходи, що сприятимуть якісному проведенню ревізії.

Ревізії, які проводяться за зверненням правоохоронних органів, повинні здійснюватись у ділових контактах з цими органами. Під час проведення таких ревізій необхідно керуватись чинними законодавствами та нормативними актами, бухгалтерськими та іншими документами. При цьому ревізори не повинні використовувати матеріали правоохоронних органів (протоколи допитів тощо) для обґрунтування порушень чи зловживань, допущених на об'єкті, що ревізується.

У практиці можуть бути випадки, коли ревізія, в процесі якої виробнича і фінансово-господарська діяльність підприємства або організації перевірена вперше, виявилась неякісною. У таких випадках призначається повторна ревізія. Можливі випадки, коли призначається додаткова ревізія. Вона, як правило, проводиться теж на вимогу слідчих органів для з'ясування питань фінансово-господарської діяльності, які не були перевірені при її проведенні вперше.

Оформлення результатів ревізій, що проводяться за вимогами правоохоронних органів

Результати ревізії оформляються спеціальним актом, що разом з іншими матеріалами є додатком до справи. В нього повинні бути включені виявлені недостачі, а також дії посадових осіб, що суперечать законодавству, інструкціям, положенням, наказам і нанесли матеріальну шкоду, порушили нормальну діяльність підприємства, або законні права та інтереси громадян.

Не рекомендується включати в акт ревізії незначні порушення, відносно яких під час ревізії прийняті необхідні заходи щодо їх усунення, а також статистичні дані про роботу підприємства, що є у відповідній звітності. У той же час ініціатора проведення ревізії потрібно інформувати і про нестачі в малих розмірах і порушеннях, які можна вважати незначними. Питання про включення чи невключення до акта цих відомостей необхідно вирішувати разом з ініціатором ревізії.

Не можна включати до акта ревізії також не перевірені до кінця факти порушень і зловживань, які ніби мали місце, але не підтверджуються відповідними документами або обґрунтовані лише на заявах та поясненнях посадових осіб. Не допускається також включення в акт даних з матеріалів слідства і посилання на зізнання матеріально відповідальних та посадових осіб. У виняткових випадках, при знищенні документів, створення обставин, що виключає можливість розмежування відповідальності за збереження матеріальних цінностей, наявність підробних документів, в акт ревізії можуть бути включені факти про нестачі товарно-матеріальних цінностей і зловживання без встановлення конкретних винуватців з одночасним висвітленням причин такої ситуації.

Складання акта ревізії, що проводиться за завданням слідства, як правило, відрізняється від схеми, передбаченої відомчими інструкціями щодо проведення ревізій і перевірок, за винятком загального розділу, в якому вказуються прізвища та ініціали ревізорів, номер, дата постанови та назва органу, що призначив ревізію; хто з посадових осіб та матеріально відповідальних осіб був присутній при ревізії і давав пояснення; вид ревізії і за який період фінансово-господарської діяльності вона проведена; коли розпочато і закінчено ревізію; метод охоплення перевіркою документів і реєстрів бухгалтерського обліку; ким і за який час була проведена попередня ревізія; вказуються особи, що відповідають за виробничу і фінансово-господарську діяльність.

Надалі в акті викладаються результати перевірки за питаннями, які зазначені в постанові слідчого органу про призначення документальної ревізії.

Якщо на вимогу слідства проводиться комплексна ревізія, то поряд із ревізорами вказується спеціалісти, що беруть участь у ревізії. Результати ревізії викладаються в акті за розділами: виробнича

діяльність підприємства; економічна робота; собівартість продукції; реалізація, виконання договірних зобов'язань; акціонування, здача в оренду, реалізація та передача безкоштовно основних засобів; стан приватизації основних засобів та інших цінностей; грошові кошти; банківські операції і підзвітні суми; фонди, заробітна плата і розрахунки з працівниками; розрахунки з дебіторами і кредиторами, фінорганам та за позичками банків; складське господарство й операції з товарно-матеріальними цінностями; капітальні вкладення і джерела їх фінансування; підсобні господарства; взаєморозрахунки з малими та спільними підприємствами, що діють у межах підприємства; закордонні відрядження та джерела їх фінансування; науково-дослідні та конструкторські організації, навчальні заклади, дитячі садки та ясла; стан бухгалтерського обліку і звітності; виконання вказівок за попередніми ревізіями.

Особливо ретельно обґрунтовуються внесені в акт факти щодо нестач. Для цього повинні бути наведені такі дані: період роботи матеріально відповідальної особи, дата укладення договору про матеріальну відповідальність; від кого і за якими документами були прийняті майнові цінності; як звітувалась матеріально відповідальна особа перед бухгалтерією підприємства і який нею особисто здійснювався облік цінностей, що знаходились у неї в підзвіті; наслідки проведених інвентаризацій та прийняті за ними рішення; якими документами підтверджується нестача, чи застосовані норми природних втрат.

При викладенні акта ревізії не можна допускати виразів образливого характеру та застосовувати вислови, що не допускаються в офіційному листуванні. Не можна перебільшувати виявлені ревізією порушення. Застосовані методи перевірки і виявлені зловживання повинні описуватись просто, дохідливо, без зайвого застосування спеціальної термінології.

При наявності заперечень або зауважень щодо акта керівник, головний бухгалтер та інші особи роблять застереження перед своїми підписами і не пізніше п'яти днів з дня підписання акта додають письмові пояснення. До акта додаються також пояснення інших посадових осіб підприємства, що ревізувалось, які безпосередньо винні у встановлених ревізією порушеннях. Вірогідність фактів, викладених у поясненнях ревізором, повинна бути перевірена, а за

ними зроблені письмові висновки. У випадках відмови посадових і матеріально відповідальних осіб від підписання акта ревізії ревізор повинен скласти відповідну довідку на ім'я посадової особи, що призначила ревізію.

Порядок подання матеріалів ревізій і термінових донесень правоохоронним органам

Слідчому органу, що призначив ревізію, направляються відповідні документи, що підтверджують викриті ревізією факти нестач та інші порушення діючого законодавства. Матеріали ревізії слідчим органам передаються не пізніше 20-денного терміну після її завершення разом із листом, у якому в узагальненому вигляді вказуються виявлені ревізорами зловживання, розмір нанесеної шкоди та особи, відповідальні за неї. Разом з листом та актом ревізії передаються: оригінали документів; проміжні акти ревізій і перевірок, матеріали інвентаризації, якщо при її проведенні виявлені нестачі або лишки; пояснення посадових і матеріально відповідальних осіб за актом ревізії або перевірки; висновки ревізорів щодо пояснень посадових та матеріально відповідальних осіб у разі спростування ними наведених в акті ревізії фактів.

Усі додатки до листа потрібно вказати в описі, із зазначенням найменування кожного документа, і пронумерувати. Копії документів, що додаються до акта, повинні бути належним чином завірені.

Крім того, до листа додаються надані ревізору посадовими та матеріально відповідальними особами всі виправдувальні документи, які ревізор і бухгалтерія підприємства не прийняли до зменшення встановленої нестачі, і висновки ревізора, чому ці документи не можуть бути враховані. При цьому в справах контрольно-ревізійного органу повинні бути залишені: акт ревізії, копії пояснень відповідних відповідальних осіб та копії всіх документів, що підтверджують наведені в акті ревізії порушення та зловживання.

Якщо внаслідок незаконних дій посадових та матеріально відповідальних осіб підприємству нанесено матеріальні збитки, то поряд із направленням матеріалів ревізії слідчим органам керівник обревізованого підприємства зобов'язаний подати відповідний позов про відшкодування заподіяних збитків.

ЛІТЕРАТУРА

Основна

1. Конституція України. - К.: Вища школа, 1996. – 35 с.
2. Господарський кодекс // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.
3. Закон України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.93р. №2939-XII // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.
4. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” // Уклад. О. Павленко. – Харків: Фактор, 2004. – 144 с.
5. Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. №116 „Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестач і знищення (псування) матеріальних цінностей”// Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. – №17 (65). – 2002. – С. 3 – 4.
6. Инструкция о служебных командировках в пределах Украины и за границу от 13.03.98г. №59 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2005. – №7(127). – С. 4 – 13.
7. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, документов и расчетов от 11.08.94г. №69 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2004. – №101(763). – С. 42 – 46.
8. Інструкція про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України, затверджена Постановою правління Національного банку України від 19.02.2001р. №69 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.
9. Інструкція про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненням правоохоронних органів від 26.11.99р. № 107 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.
10. Інструкція про порядок проведення ревізії і перевірок органами ДКРС від 23.08.02р. №172 // Ліга: еліт. Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2004.
11. Методические рекомендации по проверке командировочных расходов, утвержденные приказом Главного контрольно-ревизионного управления Украины от 21.03.2000г. №24 // Ліга: еліт. Закон Copyright:

ІАЦ „Ліга”. – 2004.

12. Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине от 15.12.2000г. № 637 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2005. – №9(776). – С. 8 – 25.

13. Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Є Контроль і ревізія: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. – К.: КНЕУ. – 2000. – 165 с.

14. Дікань Л. В. Контроль і ревізія (загальна теорія). – Київ: Вид. ЦУЛ. – 2004. – 248 с.

15. Карлін М. І. Правові основи підприємництва. Навч. посіб. – К.: Наукова думка, 2000. – 188 с.

16. Крисяк В. І., Каленський М. М., Бутко А. Д., Юрченко О. В. Ревізія і контроль у промисловому підприємстві. – К.: Вид-во Європ. Ун-ту, 2002. – 126 с.

17. Контроль і ревізія: Підруч. для студентів вузів спец. "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. - 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

18. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О. В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навч. посібник / За заг. ред. П. В. Мельника – К.:ЦУЛ, 2003. – 311 с.

19. Национальные стандарты бухучета // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск .– 2005. – №8(128). – 128 с.

20. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. – 2004. – №4 (100). – 48 с.

21. Понікаров В.Д. Ревізія підприємств. Навч. посібник. Ч.2. .- Харків: Вид. ХДЕУ, 2000. – 116с.

22. Понікаров В.Д. Інвентаризація: оформлення, проведення, облік. – Харків: Фактор, 1998. – 48 с.

23. Сапрыкин Г. Первичная документация: оформление и хранение // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск .– 2004. – №8(104). – 44 с.

Додаткова

24. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення // Фінанси України. – 1998. – №1.

25. Костюк Д. Амортизація-2004 // Налоги и бухгалтерский учет. – 2004. – №32 (694). – С. 39 – 43.

26. Романів Є.М., Хомяк Р.Л., Р.Л., Мороз А.С., Корягін М.В.

Контроль і ревізія. Нормативно практичні матеріали. Навчальний посібник. -2-е вид., перероб. і доп. - Львів: "Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інститут післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2002. – 320 с.

27. Руденко Е. Потери в производстве: бухгалтерский и налоговый учет // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. – №17 (65). – 2002. – С. 14 – 26.

28. Современные проблемы предпринимательской деятельности / Под общ. ред проф. Дикань Л. В. – Харьков: Гриф, 2000. – 380 с.

29. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроль и ревизия: Практикум Учебное пособие. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 202 с.

30. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.

31. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. - 3-є вид., перероб. і доп. - К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| Вступ | 3 |
| Тема 1. Організація і проведення ревізії та контролю промислового підприємництва | 5 |
| Тема 2. Контроль і ревізія касових і банківських операцій | 14 |
| Тема 3. Контроль і ревізія розрахунків | 22 |
| Тема 4. Ревізія операцій з основними засобами і нематеріальними активами | 29 |
| Тема 5. Контроль і ревізія операцій з товарно – матеріальними цінностями | 37 |
| Тема 6. Контроль і ревізія праці та її оплати | 45 |
| Тема 7. Контроль і ревізія виробництва та реалізації промислової продукції | 50 |
| Тема 8. Контроль і ревізія інвестиційної діяльності підприємств | 56 |
| Тема 9. Контроль і ревізія результатів діяльності та власного капіталу підприємства | 60 |
| Тема 10. Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності | 65 |
| Тема 11. Організація і проведення ревізій, що призначаються правоохоронними органами | 71 |
| Література | 77 |
| Зміст | 80 |

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ У ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМНИЦТВІ

Конспект лекцій

**для студентів спеціалізації “Контроль і ревізія”
спеціальності 8.050106
денної форми навчання**

Укладачі: **Дікань Лариса Василівна
Шульга Наталія Миколаївна**

Відповідальний за випуск **Дікань Л. В.**

Редактор

Коректор

План 2005 р. Поз. №

Підп. до друку Формат 60x90 1/16. Папір ТАТРА. Друк Riso.

Ум.-друк. арк. Обл.-вид. арк. Тираж прим. Зам. №

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
Дк №481 від 13.06.2001 р.*

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна,
9а