**КІЦМАНСЬКИЙ ТЕХНІКУМ ПОДІЛЬСЬКОГО ДАТУ**

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

**З ДИСЦИПЛІНИ "КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ"**

**ДЛЯ СТУДЕНТІВ СПЕЦІАЛЬНОСТІ "**

**ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ**

**ТЕМА 1. Господарський контроль в Україні : стан, сутність, перспективи.**

1.1. Суть, значення, завдання та функції фінансово-господарського контролю.

1.2.Контроль як найважливіша функція управління.

1.3. Основні принципи побудови фінансово-господарського контролю.

1.4. Класифікація організаційних форм і видів господарського контролю.

1.5. Суб’єкти контролю в Україні та функції, які вони виконують.

1.6. Предмет і об’єкти фінансово-господарського контролю.

**1.1. Суть, значення, завдання та функції фінансово-господарського контролю.**

   Контроль означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності. Фін контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів роботи.

*Контроль* – перевірка, спостереження з метою перевірки.

*Контроль* – процес, що повинен забезпечити відповідність функці онування керованого об’єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей.

*Фінансовий контроль* – форма управління фінансами, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави.

*Суть контролю* – форма здійснення цілеспрямованого впливу на об’єкти управління, яка передбачає систематичний нагляд за їх діяльністю для виявлення недоліків, відхилень від встановлених норм і запобігання зловживань.

*Основне завдання:* – виявити фактичний стан справ об’єкта контро лю, порівняти його з нормативним, зробити коригування.

***Значення контролю:***

1)    утвердження законності, демократії в суспільстві

2)    попередження правопорушень, зловживань

3)    виявлення порушень, відхилень від норм і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних осіб

4)    захист і збереження власності.

Контроль має сприяти зміцненню державної фінансової дисциплі ни, покращення фін. стану суб’єктів контролю, збереженню державно го майна, попередженню зловживань.

Методол.засади, які використовуються при здійсненні контролю — закон укр “Про держконрольно — ревізійну службу Укр” М(с)БО та інші.

**Основні завдання ФГК:**

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

— прийняття органами державної контрольно-ревізійної служби обов'язкових до виконання підприємствами рішень за фактами порушень фінансової дисципліни,

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

— періодичне проведення планових ревізій, однак не рідше одного разу на три роки;

— встановлення адміністративної відповідальності за недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами, за невиконання вимог контрольних органів щодо усунення порушень;

— здійснення фінконтролю контрольно-ревізійною службою у взаємодії з органами податкової служби, державного казначейства, суду й прокуратури з метою недопущення паралелізму й дублювання;

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

ФГК виконує такі основні **функції**: профілактичну, інформаційну і мобілізуючу.

1. Інф ( одержана інформація є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення корегуючих дій)

2. Профіл (ліквідування умов, які породжують безгосподарність)

3. Мобіл (передовий досвід одних підприємств може стати надбанням інших)

***Завдання контролю:***

     перевірка дотримання реалізації державної політики контролю за використанням підприємствами коштів бюджетів, стану б/о і фін. звітності;

     прийняття органами державної контрольно-ревізійної служби рішень за фактами пору шень фін. дисципліни, нецільового використання коштів, несплати податків і прихо вування отриманих дохо дів;

     періодичне проведення планових ревізій використання бюджетних коштів, збереження майна;

     систематичне інформування органів виконавчої влади про факти по рушення фінансової дисципліни і внесення пропозицій щодо їх усунення і прийняття винних до відповідальності.

Є 3 функції контролю:

1)  профілактична (попередження порушень);

2)  інформаційна (на основі інформації про перевірку роблять висновки);

3)  мобілізуюча (збір досвіду роботи кращих під-в для ін. підприємств)

Контроль власника є відомчий і внутрішньогосподарський.

Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за наказом керівника підприємства штатними контролерами-ревізорами, співробітниками відділів даного підприємства. В здійсненні внутрішньогосподарського контролю значну роль відіграють працівник бухгалтерії та зокрема головний бухгалтер. У відповідності з нормативними документами, головний бухгалтер разом з керівниками підрозділів має контролювати оформлення, прийом і відпуск ТМЦ, витрати на з/п, дотримання штатної, фінансової і платіжної дисциплін, законності списання з балансу нестач, проведення інвентаризацій, вимагання дебіторської і погашення кредиторської заборгованості.

***Завдання внутрішньогосподарського контролю:***

Недопущення перевитрат, зловживань і раціонального використання робочої сили, впровадження прогресивних методів і технологій, збереження засобів і ТМЦ, випуск продукції, що має попит на ринку.

Працівники згідно плану здійснюють систематичний контроль за діяльністю підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення про вилучення причин, що негативно впливають на роботу підприємства.

**1.2.Контроль як найважливіша функція управління.**

     Предмет контролю – фінансові та господарські операції, що розглядаються з погляду законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності збереження власно сті.

Метод контролю – сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірно сті, доцільності, операцій господарського суб’єкта шляхом документального дослід ження, визначення реального стану, порівняння і оцінки результатів перевірки.

Об’єкт – те, що перевіряється чи вивчається:

-           нематеріальні активи, запаси;

-           кошти, розрахунки та ін. активи;

-           власний капітал, довгострокові і поточні зобов’язання;

-           доходи і фінансові результати, витрати.

***Прийоми фактичного контролю:***

1.       **Інвентаризація** – порівняння фактичної наявності ТМЦ і коштів, розрахунків з даними б/о на одну і ту ж дату (проведення інвентаризацій регламентується "Інструкцією про інвентаризацію ОЗ, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків", затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. зі змінами від 05.03.2008 р.).

2.       **Контрольні замірки** – застосовуються при перевірці достовірності обсягів виконання робіт.

3.       **Спостереження** – контроль стану об’єкта, його якісних характеристик. (наприклад, контроль дотримання правил безпеки зберігання ТМЦ).

4.       **Експертно**-**лабораторний аналіз** – контроль якості сировини, матеріалів, готової продукції.

5.       **Контрольний запуск сировини** – застосовують при перевірці кількості виходу готової продукції в переробній промисловості. (Ревізор перевіряє увесь технологічний процес переробки).

***Прийоми документального контролю***

1.       **Нормативно-правова перевірка** – встановлює, чи не суперечать господарські операції, відображені в документі, чинним законодавчим нормам, правилам.

2.       **Формальна** – для контролю дотримання діючих форм документів правильності, повноти заповнення їх реквізитів, наявності підписів.

3.       **Арифметична** – контроль проведених розрахунків, підведених підсумків даних.

4.       **Експертна перевірка документів** – детальне поглиблене дослідження достовірності документа за наявності ознак недоброякісного документа.

5.       **Зустрічна перевірка документів** – співставлення даних підприємства, яке перевіряється з даними підприємства, з яким пов’язана діяльність.

6.       **Логічна перевірка** – суть полягає у визначенні об’єктивної можливості здійснення господарських операцій (наприклад, вироблена кількість продукції і виробничі потужності підприємства).

**1.3. Основні принципи побудови фінансово-господарського контролю.**

*Принципи контролю* – норми проведення, обов’язкове дотримання яких визначає ефективність господарського контролю.

1.       Всеосяжність – поширення контролю на всі сфери суспільної діяльності.

2.       Науковість – застосування досягнень науки і техніки, провідного досвіду в процесі здійснення контролю.

3.       Економічність – здійснення контролю з найменшими затратами.

4.       Дієвість – активний вплив суб’єктів контролю на об’єкти шляхом прийняття ефективних управлінських рішень з усунення виявлених недоліків, профілактики їх у подальшій діяльності.

5.       Доцільність – проявляється в тому, що інформація за результатами перевірки повинна мати певний економічний зміст, бути потрібною і корисною при прийнятті управлінських рішень.

6.       Раціональності – здійснення контролю без певних труднощів і значних витрат.

7.       Об’єктивності – контролер має дати об’єктивну оцінку діяльності підприємства з документальними обґрунтуваннями фактів, обов’язковим виявленням причин і зв’язків між ними.

8.       Повноти – виявлення і детальне вивчення всіх фактів, що мають значення для контролю.

9.       Раптовості

10.  Гласності.

Часткові принципи: попередження порушень, виявлення і мобіліза ція резервів, виявлення нестач, розтрат, виявлення причин, що привели до безгосподарності виявлення винних осіб, виявлення доказу збитку, нанесеного певним порушенням.

**1.4.Класифікація організаційних форм і видів господарського контролю.**

***Види контролю:***

За суб’єктами контроль поділяється на:

1.     **Державний контроль** здійснюють органи державної влади та управління: Рахункова палата ВРУ, Державна податкова адміністрація України, Державна контрольно-ревізійна служба, Державне казначейство України, Фонд державного майна України, Міністерство економіки України, Міністерство фінансів України, Міністерство праці і соціальної політики, Державний комітет статистики, Антимонопольний комітет України, Національний банк України.

Спеціалізовані органи контролю: державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації, Державний митний комітет України, Держспоживзахист, Державна інспекція України по контролю за цінами, Державна автомобільна інспекція, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція.

2.     **Муніципальний** – здійснюють органи місцевих рад та їх комісії (проводять ревізії та тематичні перевірки).

3.     **Незалежний** – здійснюють приватні аудиторські фірми.

4.     **Контроль власника**:

-    відомчий – здійснюють міністерства, відомства, концерни, асоціації;

-    внутрішньогосподарський – здійснюють власники підприємств, бухгалтерія і фінансова служба підприємства (перевірки і службові розслідування).

***Форми контролю:***

1.       За ***періодичністю*** здійснення:

-    **попередній** – здійснюється до виконання господарських операцій з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень.

Застосовується на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів.

-    **поточний (оперативний)** – здійснюється в процесі виконання господарських операцій. Його завдання – оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань.

-    **наступний (ретроспективний)** – здійснюється після завершення господарських операцій по закінченні визначеного звітного періоду. Мета – встановити правильність, законність і доцільність здійснених господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти крадіжок.

2. За ***джерелами*** інформації:

-       **документальний** – полягає у встановленні суті і достовірності господарських операцій за даними первинних документів, облікових регістрів і звітності, у яких вона відображена.

-       **фактичний** – полягає у встановленні реального стану об’єкта за допомогою зважування, вимірювання, лабораторних аналізів.

3. За ***способом*** здійснення:

-       **ревізія** – встановлення законності, достовірності, доцільності проведення господарських операцій і правомірності дій посадових осіб, що їх здійснили за певний період. Є відомчі і позавідомчі, планові і позапланові;

-       **аудит** – незалежна експертиза стану б/о та звітності. Перевірити, чи ведеться облік згідно законодавства;

-       **тематична перевірка** – контроль окремих питань фінансово-господарської діяльності;

-       **службове розслідування** – контроль дотримання посадовими особами службових обов’язків відповідно до законодавства;

-       **слідство** – процесуальні дії, в ході яких встановлюється провина службових посадових осіб у здійсненні певних порушень. Проводиться судово-слідчими правоохоронними органами, матеріали, як правило передаються в суд.

4. За ***повнотою вивчення*** процесів:

-         **суцільний** – всі документи і регістри б/о, де відображено факти господарювання за весь період, що контролюється;

-         **вибірковий** – вивчення частини документів;

-         **комбінований** – частина документів суцільним методом, частина – вибірковим.

**1.5. Суб’єкти контролю в Україні та функції, які вони виконують.**

***Права ревізорів:***

-         перевіряти грошові і бухгалтерські документи, звіти, кошториси, документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів і ТМЦ;

-         мати доступ до складів, сховищ;

-         залучати кваліфікованих фахівців для проведення робіт за їх профілем;

-         вимагати від керівників об’єктів, що ревізуються, проведення інвентаризацій основних фондів, ТМЦ, грошей, опечатувати каси, склади, архіви; вилучати необхідні документи.

-         одержувати від банків необхідні відомості, довідки про банківські операції і залишки коштів;

-         пред’являти керівникам вимоги щодо усунення виявлених порушень;

-         накладати адміністративні стягнення, застосовувати фінансові санкції.

***Обов’язки ревізорів***

 дотримуватись законодавства;

 при виявленні порушень, передавати правоохоронним органам матеріали ревізій, повідомляти державні органи;

 володіти прийомами контролю;

 об’єктивно викладати виявлені факти порушень і зловживань;

 брати участь у розробці заходів щодо усунення виявлених недоліків;

 доповідати керівництву підприємства про результати ревізії.

***Ревізор несе відповідальність за:***

        своєчасність, якість ревізії;

        об’єктивність викладання її результатів;

        приховування виявлених порушень і зловживань, їх заниження;

        правильність і обґрунтованість висновків за результатами ревізій;

        використання службового становища в корисних цілях;

        передчасне розголошення результатів ревізії.

**1.6. Предмет і об’єкти фінансово-господарського контролю.**

**Предметом** фінансово-господарського контролю є виробнича й фінансово-господа рська діяльність суб'єктів господарювання

**На стадії виробництва** предметом контролю є процеси праці як доцільної діяльності людини: власне праця, предмети й засоби праці, додержання порядку оприбуткування, збереження, використання засобів виробництва,

**На стадії, розподілу** контроль охоплює як відшкодування спожитих засобів вироб ництва, так і розподіл та перерозподіл заново створеного продукту.

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

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

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

**Об'єктами фінансово-господарського контролю** є юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності.

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

— необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість);

— запаси;

— кошти, розрахунки та інші активи;

— власний капітал та забезпечення зобов'язань;

— довгострокові й поточні зобов'язання;

— доходи й результати діяльності;

— витрати за елементами й витрати діяльності тощо.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Що є предметом фінансового контролю?
2. Назвіть основні функції фінансового контролю?
3. Які види фінансового контролю ви знаєте?
4. Які рівні фінансового контролю розглядалися в даній темі?
5. Що включає в себе поняття - система внутрішнього контролю?
6. З чого складається облікова система підприємства як суб'єкта контролю?
7. Які відомостей про господарську діяльність організації необхідно вивчити для розуміння та оцінки її облікової системи?
8. Назвіть форми фінансового контролю, яка форма передбачає відповідність встановленим нормам?
9. Що формує середовище контролю на підприємстві?

**ТЕМА 2. Організація і планування контрольно-ревізійної роботи.**

2.1. Поняття контрольно-ревізійної роботи та її завдання.

2.2. Удосконалення контрольно-ревізійної роботи, спрямування ревізій і перевірок на викриття недоліків і порушень, виявлення внутрішньо-господарських резервів, на боротьбу за економію і ощадливість.

2.3. Функції ревізійного апарату державної контрольно-ревізійної служби.

2.4. Права, обов’язки і відповідальність ревізорів.

2.5. Ревізія як основна форма економічного контролю.

2.6. Класифікація ревізій.

2.7. Планування контрольно-ревізійної роботи, складання планів проведення ревізій і перевірок.

2.8. Оформлення результатів ревізій і перевірок.

**2.1. Поняття контрольно-ревізійної роботи та її завдання.**

В умовах ринкової економіки роль контрольно-ревізійної роботи значно зростає, тому що боротьба з економічною злочинністю неможлива без участі професійно підготовлених працівників державної контрольно-ревізійної служби.

Зараз зростає відповідальність підприємницьких структур за результати діяльності, що націлює підприємця на посилення попереднього контролю за здійсненням господарських операцій. І вже сьогодні принципово змінюються функції контрольно-ревізійного апарату, посилюється контроль за дотриманням фінансової дисципліни, цільовим та ефективним використанням коштів усіма суб’єктами господарювання.

Перебудова господарського механізму зумовила необхідність відповідної перебудови контрольно-ревізійної роботи, що повинна спрямовуватись на відкриття недоліків та порушень, виявлення внутрішньогосподарських резервів, на боротьбу за економію і ощадливість.

Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок. За результатами ревізії складається акт, перевірки оформляються довідками, доповідними записками.

Державне контрольно-ревізійне управління у своїй діяльності керується Конституцією України, ЗУ “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993 р. зі змінами від 22.05.2008 р.

**Головним завданням КРУ** є: здійснення державного контролю за витрачанням грошових коштів, матеріальних цінностей, їх збереження, станом обліку і фінансової звітності в міністерствах, відомствах, державних організаціх, що отримують фінансування з бюджетів усіх рівнів.

**2.2. Удосконалення контрольно-ревізійної роботи, спрямування ревізій і перевірок на викриття недоліків і порушень, виявлення внутрішньо господарських резервів, на боротьбу за економію і ощадливість.**

**Послідовність ревізійного процесу, його планування та процедура здійснення**

Ревізійний процес складається із цілої низки послідовних етапів. Кожний з етапів має свій зміст, функціональне призначення й відокремлений за часом. У теорії і практиці контрольно-ревізійної діяльності є такі етапи: — планування ревізії; — підготовка до ревізії; — складання завдання (програми) проведення ревізії; — організація роботи на місці (об'єкті) ревізії; — документальна й фактична перевірка; — систематизація матеріалів ревізії і складання акта, висновків і пропозицій; — узгодження і обговорення наслідків ревізії на підприємстві; — затвердження матеріалів ревізії; — контроль за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами ревізії. У зв'язку з цим плануванню ревізій повинно передувати глибоке вивчення підвідомчих підприємств, що дасть змогу правильно встановити послідовність і порядок проведення ревізій. Після затвердження планів ревізій починається підготовка до проведення ревізії. Крім того, проведенню ревізії передує вивчення наявних в організації, яка призначила ревізію, фінансових, банківських та інших органах звітних та статистичних даних, матеріалів попередньої ревізії і тематичних перевірок та іншої поточної інформації, яка характеризує господарську діяльність і фінансовий стан підприємства, що підлягає ревізії. Використовуються також дані аналізу за матеріалами фінансової звітності, акти попередніх ревізій тощо. Перед виїздом на об'єкт керівник вищестоящої організації, від імені якої проводиться ревізія, видає ревізору (керівнику бригади) розпорядження на право проведення ревізії, у якому вказуються назва підприємства, що підлягає ревізії, дата початку і закінчення ревізії. Розпорядження реєструється в журналі обліку ревізій На підставі вивчення даних про минулу фінансово-господарську діяльність підприємства і з врахуванням поставлених у розпорядженні завдань, керівник ревізійної групи (ревізор) складає програму ревізії. Програма включає перелік конкретних питань, що підлягають перевірці, період, за який має бути проведена ревізія, а також опис процедури її здійснення. Керівник ревізійної бригади повинен ознайомити всіх членів бригади зі змістом програми і розподілити завдання між ними. Далі вони складають робочі плани проведення ревізії, які затверджуються керівником ревізійної групи (бригадиром). Після закінчення організаційної роботи на підприємстві ревізор розпочинає документальну і фактичну перевірки. Протягом ревізії на окремих аркушах паперу (або в робочому зошиті чи журналі) ревізор систематизує матеріали ревізії, реєструє факти порушень, зловживань, групуючи їх за однорідними ознаками і відповідно до структури основного акта ревізії, тобто за його розділами. Наслідки ревізії оформляються актом. Акти ревізії поділяються на основні й проміжні. Основний акт ревізії — це документ, де в узагальненому вигляді фіксуються виявлені порушення й недоліки в діяльності підприємства, що ревізується. Підставою для включення фактів виявлених порушень чи недоліків в основний акт ревізії є відомості порушень, довідки, проміжні акти тощо. Проміжні акти — це разові документи, які відображають результати перевірки окремих ділянок або об'єктів перевірки. За виявленими фактами порушень від посадових осіб необхідно взяти письмові пояснення. Результати ревізії обговорюються на загальних зборах колективу підприємства, на яких приймаються відповідні рішення. Основна форма реалізації результатів ревізії — це наказ за її результатами. Він видається як у тому підприємстві, де проводилася ревізія, так і в тій організації, яка призначила ревізію.

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

**2.3. Функції ревізійного апарату державної контрольно-ревізійної служби.**

Головне КРУ України та КРУ на місцях:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**2.4. Права, обов’язки і відповідальність ревізорів.**

**Права:**

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

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

— залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних та ремонтних робіт;

— вимагати від керівників об'єктів, що ревізуються, проведення інвентаризацій основних фондів, тмц, грошей і розрахунків, опечатувати каси, склади, архіви, а у разі виявлення підробок — вилучати необхідні документи, залишаючи в справах акт вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

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

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

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

— накладати на керівників та інших службових осіб адміністративні стягнення;

**Обов'язки:**

— суворо додержуватися Конституції України, законів України;

— у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій

— володіти комплексом способів і прийомів контрольно-ревізійної роботи;

— об'єктивно викладати виявлені факти порушень і зловживань;

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

— брати участь у розробці заходів щодо усунення виявлених недоліків;

— доповідати керівництву підконтрольного підприємства про результати ревізії;

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

Ревізор несе відповідальність за:

— своєчасність, належну якість ревізії; — об'єктивність викладання її результатів; — повне або часткове приховування виявлених порушень і зловживань або їх заниження; правильність і обґрунтованість висновків за результатами ревізії.

**2.5. Ревізія як основна форма економічного контролю.**

Ревізія має чіткий правовий статус, що закріплює межі її поширення, строки проведення, права і обов’язки посадових осіб, порядок оформлення і розгляду результатів.

**Основними причинами**, що викликають необхідність ревізій, є:

- неусвідомлення окремими працівниками необхідності ощадливості і збереження власності;

- не завжди ефективний попередній і поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів і фахівців відповідних служб;

*-* недоліки у підборі кадрів матеріально відповідальних осіб, низька якість інвентаризацій, недосконалість системи матеріальної відповідальності тощо.

Ревізію проводять лише після здійснення господарських операцій на окремому підприємстві спеціально призначені особи.

*Об’єктами ревізії* є господарські процеси, тобто вся господарська діяльність підприємства. *Суб’єкти* – ревізійна комісія, інші органи зовнішнього контролю.

2.**6. Класифікація ревізій.**

Ревізія має чіткий правовий статус, що закріплює межі її поширення, строки проведення, права і обов’язки посадових осіб, порядок оформлення і розгляду результатів.

**Основними причинами**, що викликають необхідність ревізій, є:

- неусвідомлення окремими працівниками необхідності ощадливості і збереження власності;

- не завжди ефективний попередній і поточний контроль з боку керівників, бухгалтерів і фахівців відповідних служб;

*-* недоліки у підборі кадрів матеріально відповідальних осіб, низька якість інвентаризацій, недосконалість системи матеріальної відповідальності тощо.

Ревізію проводять лише після здійснення господарських операцій на окремому підприємстві спеціально призначені особи.

*Об’єктами ревізії* є господарські процеси, тобто вся господарська діяльність підприємства. *Суб’єкти* – ревізійна комісія, інші органи зовнішнього контролю.

Ревізія — це різностороння перевірка діяльності підприємства для встановлення законності, доцільності й ефективності дій.

Ревізії розрізняються за такими ознаками.

**За ознакою ревізуючих органів** ревізії бувають позавідомчі й внутрішньовідомчі. Позавідомчі ревізії здійснюють органи інших міністерств або відомств: Міністерство економіки, Державний комітет статистики, Антимонопольний комітет тощо. Внутрішньовідомчі ревізії призначаються розпорядженням керівника вищестоящої організації чи установи.

**За ознакою повноти перевірки** розрізняють ревізії повні й часткові. Повна ревізія охоплює перевіркою всі види фінансово-господарської діяльності підприємства, часткова — лише окремі види діяльності або господарських операцій (касові, розрахункові, товарні, виробничі тощо).

**За організаційною ознакою** ревізії бувають плановими й позаплановими. Ревізії, які проводяться за визначений період часу (один, два чи три роки) і охоплюють перевіркою всі види фінансово-господарської діяльності (повні ревізії), вважаються плановими і передбачаються в планах проведення ревізій. До позапланових належать ревізії, які проводяться в окремих випадках і з різних причин (у разі виявлення нестач, за наявності сигналів про недоліки в роботі, порушення і зловживання, з метою контролю за якістю ревізії тощо).

**За колом питань, що підлягають перевірці,** ревізії бувають наскрізні й тематичні, комплексні й некомплексні.

Наскрізні ревізії проводять для перевірки взаємопов'язаних госпрозрахункових організацій і підприємств.

Тематичні — Вони охоплюють максимальну кількість підприємств (перевірка стану бухгалтерського обліку і фінансової звітності).

Комплексні ревізії включають усі види контролю й охоплюють виробничу та господарсько-фінансову діяльність підприємств, при цьому здійснюються документальна ревізія, економічний аналіз, перевірку оперативної роботи тощо.

Некомплексні ревізії проводяться в невеликих за обсягом роботи підприємствах, а також під час часткових ревізій за участю одного чи двох ревізорів. Наприклад, ревізія в дитячій установі, школі.

Перераховані види ревізій при вмілій, раціональній їх організації забезпечують збереження коштів, попередження фактів зловживань

1. За відомчою належністю ревізії можуть бути:

**Відомчі –** проводяться на підпорядкованих підприємствах за розпорядженням керівника вищестоящого органу штатними і поза штатними ревізорами та іншими посадовими особами.

**Позавідомчі** – призначаються і проводяться суб'єктами контролю інших міністерств та відомств, наприклад, органами Міністерства фінансів України, НБУ, слідчими та іншими органами.

**Змішані** – проводяться спільно органами відомчого та позавідомчого контролю.

2. Відносно плановості ревізії є:

**Планові** – затверджуються в річних і квартальних планах контролюючого органу і проводяться на підприємствах не рідше одного разу на три роки.

**Позапланові** – проводяться в особливих випадках на вимогу суду, прокуратури, інших органів контролю або управління з різних причин: надходження сигналів або повідомлень про порушення законодавства, зловживання посадових осіб.

3. За обсягом дослідження:

**Тематичні –** проводяться контролюючими органами з окремих спеціальних питань (тем) з охопленням більш або менш значної кількост підприємств.

**Повні -** охоплюють всі сторони фінансово-господарської діяль ності господарського суб'єкта, що ревізується, всіх ділянок його робо ти і видів здійснених операцій.

**Часткові –** перевіряються окремі види діяльності підприємства.

4. За способом проведення:

**Суцільні –** перевіряються всі документи і регістри бухгалтерсь кого обліку, в яких відображені факти господарювання за період, що ревізується.

**Вибіркові –** передбачають вивчення не всіх, а лише певної частини документів, що відбирається на підставі науково-обґрунтова ної схеми.

**Комбіновані –** ревізії, в ході яких одна частина інформації вив чається суцільним, а інша - вибірковим методом.

5. За глибиною перевірки:

**Наскрізні –** ревізії, що проводяться одночасно на декількох підприємствах, що входять до складу однієї організації, асоціації.

**Ненаскрізні –** обмежуються перевіркою одного підприємства будь-якої господарської системи (асоціації, об'єднання), без підвідом чих йому ланок.

**Централізовані –** проводяться контрольно-ревізійним управлін ням України з метою вивчення певного кола питань в галузі або декі лькох галузях економіки в окремому регіоні.

6. За порядком проведення:

**Первинні –** здійснюються за певний період на конкретному підприємстві даним складом ревізорів вперше.

**Повторні –** проводяться у зв'язку з низькою якістю первинної ревізії.

**Додаткові –** призначаються для доповнення або уточнення окремих питань, а також для виявлення нових обставин, не викритих попередніми ревізіями.

7. За кількістю учасників ревізії:

**Колективні –** проводяться на підприємстві бригадою осіб з різними спеціальностями.

**Індивідуальні –** проводяться на підприємстві лише одним ревізором – спеціалістом з бух.обліку**.**

8. По відношенню до підприємства:

**Внутрішні –** здійснюються органами внутрішнього контролю (головний бухгалтер, ревійна комісія)

**Зовнішні –** здійснюються суб’ктами контролю, що не працю ють на даному підприємстві.

**2.7. Планування контрольно-ревізійної роботи, складання планів проведення ревізій і перевірок.**

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

**План ревізії *-*** це документ, в якому вказується перелік контроль ної ревізійних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, спосіб ревізії, дата початку і закінчення конкретної роботи та виконавці. План складається в певній послідовності. В першу чергу ревізіями охоплюються ті підприємства, з яких надходять скарги та сигнали про запущеність обліку, крадіжки, безгосподарність, в другу - підприє мства, які не ревізувалися більше року, в третю - підприємства, які потребують практичної допомоги.

Органи державної ревізійної служби проводять ревізії та перевір ки за своєю ініціативою не частіше одного разу на рік. Як правило, між черговими ревізіями або перевірками має пройти не менше ніж три місяці.

Плани роботи повинні містити два розділи:

1.     Про контрольно-ревізійну діяльність (передбачаються ревізії, перевірки, обстеження, рейди, контроль за виконанням прий нятих рішень)

2.     Організаційні заходи (питання щодо керівництва підзвітними ланками, вивчення та узагальнення досвіду їх роботи та надан ня практичної допомоги, проведення нарад, організації навчання контролерів).

В ревізійному процесі велике значення має вирішення організа ційних питань, до яких, зокрема, відносять: визначення об'єкту ревізії та частоти проведення ревізій у календарному році з врахуванням кадрової забезпеченості.

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

**Перспективні**плани складаються, як правило, на п'ять років і включають заходи по введенню більш досконалих форм і методів господарського контролю, удосконаленню діючих і розробки нових нормативно-довідникових матеріалів.

**Поточні**плани контрольно-ревізійної роботи складаються на наступний календарний рік (вони повинні містити дані щодо назви і місцезнаходження підприємства, об'єкта ревізії, за який період проведена попередня ревізія, період поточної ревізії, вид, строк про ведення ревізії, тривалість ревізії в днях, виконавців).

**Річнийплан**складається на рік, його підписує керівник контро льно-ревізійної служби, затверджує керівник міністерства, відомства, управління. Цей документ є таємним, складається в одному примір нику, зберігається під ключем як документ, що не належить розголо шенню, у особи, що очолює контрольно-ревізійну роботу.

**Квартальний план**складається за 10-12 днів до початку нового кварталу, він конкретизує річний план і охоплює ширше коло показ ників.

План ревізії повинен бути обгрунтованим, тобто враховувати умови об'єкта, що ревізується, тенденції його розвитку, цілі ревізії та витрати часу на її проведення.

При визначенні планових витрат часу необхідно враховувати такі фактори, як обсяг документообігу, ступінь автоматизації обробки облікової інформації, порядок перевірки документів (суцільний або вибірковий), кількість місяців, що підлягають перевірці.

**2.8.Оформлення результатів ревізій і перевірок. Акт комплексної ревізії.**

**Основні вимоги до узагальнення і оформлення матеріалів ревізії**

Узагальнення матеріалів ревізії — основний і найбільш складний етап роботи ревізора. Він має з великої кількості фактів і випадків відібрати основні, реальні й докумен тально обґрунтовані.

Протягом перевірки ревізор у робочих зошитах нагромаджує й систематизує в певно му порядку матеріали й факти, які підлягають узагальненню і включенню в основ ний акт ревізії. На полях зошита чи журналу відмічається, до якого розділу акта вони мають бути віднесені. Матеріали ревізії слід групувати відповідно до розділів акта ревізії та за однорідними ознаками у відомостях порушень (порушення касових, розрахункових, виробничих та інших операцій).

Факти порушень правової, розрахункової, касової, кредитної, фінансової дисципліни записуються в акт ревізії тільки на підставі перевірених даних, підтверджених оригі налами документів підприємства, яке ревізується.

За всіма випадками порушень слід вказувати номери і дату відповідних первинних документів і облікових регістрів, характер порушення, посади і прізвища винних осіб. Додатками до основного акта ревізії можуть бути певні документи (частковий акт, разові акти, письмові пояснення, довідки, цифровий матеріал тощо).

В акті ревізії насамперед слід показати результати перевірки готівки в касі підпри ємства. Потім реєструються основні порушення касової дисципліни із зазначенням характеру порушення, суми збитків і винних осіб. До найбільш характерних поруше нь касової дисципліни відносять неправильне й недбале оформлення касових доку ментів. За результатами ревізії розрахунків з підзвітними особами необхідно зазначити найбільш яскраві факти порушень відносно оформлення авансових звітів і прикладених до них документів і по суті проведених операцій щодо законності и господарської доцільності здійснених розрахунків із підзвітних сум.

Перевіряючи кредитні операції, слід в узагальненому вигляді показати, якими вида ми позик користувалась організація, повноту їх використання (причому за цільовим призначенням) і своєчасність погашення.

За результатами перевірки фінансових результатів необхідно узагальнити факти неправильного визначення валового прибутку (збитку), фінансових результатів від операційної діяльності (прибутку, збитку), фінансових результатів від звичайної діяльності до оподаткування та чистого прибутку або збитку.

За результатами перевірки правильності нарахування й виплати заробітної плати потрібно узагальнити випадки завищення розцінок, окладів, неправильних виплат премій тощо.

Узагальненню підлягають найбільш суттєві порушення й недоліки в організації й веденні бухгалтерського фінансового обліку й складанні фінансової звітності, за якими в загальному оцінюється стан обліку з точки зору правильності організації документації, документообігу, аналітичного й синтетичного обліку, повноти й достовірності звітних показників, узгодженості окремих форм фінансової звітності.

Підготовлений розділ ревізії ще раз вивчається, факти узагальнюються та згруповуються у спеціальні розрахунки, відомості, аналітичні таблиці й документально обґрунтовуються, оскільки поверхові, нечіткі, неконкретні приклади не мають доказової сили.

**Порядок складання основного акта ревізії**

Акт ревізії — це перелік допущених порушень і окремих незаконних операцій. Він є підставою для формування висновків про роботу підприємства як у цілому, так і окремих його частин; матеріалом для оцінювання якості роботи керівника, головного бухгалтера та інших управлінців. В акті роблять посилання на документи, що підтверджують факти порушень. Акт ревізії складається у двох примірниках, один з яких вручають керівнику контрольно-ревізійного підрозділу (КРУ, КРВ), другий — керівнику ревізованого підприємства для ознайомлення и підписання.

Акт підписують ревізор (ревізори), керівник і головний бухгалтер підприємства, а у разі необхідності — колишній керівник та головний бухгалтер, у період роботи яких мали місце порушення.

Якщо за матеріалами ревізії є підстава для притягнення винних до відповідальності згідно з чинним законодавством, то один примірник акта ревізії передають судово-слідчим органам.

Акт має бути підписаний керівництвом підприємства не пізніше трьох днів з дня його вручення. У такий же строк мають бути подані пояснення, а у випадку незгоди — заперечення відносно акта ревізії.

До акта записуються факти порушень чинного законодавства.

В акті ревізії слід вказати, за який період проводиться ревізія (наприклад, "з 01.02.200\_р. по 01.02.200\_р.") і у який спосіб (суцільний чи вибірковий) перевіряють ті чи інші господарські операції.

В акті ревізії виявлені факти порушень чи зловживань слід записувати так, щоб за кожним з них можна було відповісти на запитання: що порушено (Закон, наказ, постанова, положення, інструкція), із зазначенням суті порушення та пункту й параграфа нормативного акта; хто порушив (прізвище, ім'я, по батькові, посада); коли порушено (дата порушення); чим викликано порушення (причини чи умови, які викликали порушення); наслідки порушення (розмір матеріальної шкоди).

Підставою для записів у акті ревізії можуть бути тільки ті дані, які ретельно перевірені ревізором і підтверджені первинними документами.

До акта ревізії додаються такі документи:

— один примірник описів усіх інвентаризацій, які проведені під час ревізії;

— порівнювальні відомості результатів інвентаризацій, проведених під час ревізії;

— акти вибіркових перевірок правильності проведених інвентаризацій під час ревізії;

— відомості грошових нарахувань;

— пропозиції ревізуючих щодо поліпшення роботи та усунення недоліків.

Акт ревізії фінансово-господарської діяльності складається с 12 розділів:

Розділ 1. Вступна частина.

Розділ 2. Перевірка виконання рішень за результатами попередньої ревізії.

Розділ 3. Ревізія коштів, розрахунків та інших активів.

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

Розділ 5. Ревізія товарно-матеріальних цінностей та інших запасів.

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

Розділ 7. Ревізія довгострокових зобов'язань.

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

Розділ 9. Ревізія доходів і фінансових результатів.

Розділ 10. Ревізія витрат за елементами і собівартості реалізації.

Розділ 11. Перевірка стану обліку та звітності.

Розділ 12. Перевірка заходів щодо забезпечення збереження суспільної власності.

**Порядок складання висновків і пропозицій по результатам ревізії**

На підставі результатів ревізії ревізор готує висновки і пропозиції у вигляді проекту наказу, в яких узагальнює матеріали ревізії і дає оцінку встановленим фактам недо ліків і порушень. Доцільно навести найважливіші факти з акта ревізії з посиланням на відповідні сторінки. Оцінка фактам надається у висновках об'єктивно.

В пропозиціях за наслідками ревізії слід перерахувати заходи практичного харак теру для усунення недоліків і порушень, встановлених ревізором, а також щодо попередження можливості їх повторення.

Пропозиції мають бути стислими, ясними та конкретними. У кожній пропозиції зазначається, що має бути зроблено і як, строки виконання і відповідальні особи.

Розроблені ревізором висновки і пропозиції за результатами ревізії подаються на роз гляд керівнику організації, який призначив ревізію. Він ретельно перевіряє відпо відність розроблених ревізором висновків матеріалам ревізії, встановлює реальність внесених пропозицій щодо ліквідації недоліків і порушень і приймає відповідне рішення щодо ліквідації встановлених зловживань, відшкодування заподіяної шкоди та притягнення винних до відповідальності.

З метою здійснення контролю за відшкодуванням заподіяної шкоди ревізор складає відомість нарахувань, яка є додатком до акта ревізії.

**Порядок приймання, розгляду і затвердження матеріалів ревізії і контроль за виконанням прийнятих рішень**

Матеріали ревізії у вищестоящій організації приймає керівник контрольно-ревізійного органу (начальник контрольно-ревізійного управління (відділу). '

Матеріали ревізії підлягають особливо ретельній перевірці щодо правильності та якості їх оформлення. Вони аналізуються, окремі показники фінансово-господарської діяльності уточнюються за даними фінансової, статистичної, податкової і оперативної звітності.

Якщо є недоробки, неточності, то начальник КРУ, КРВ разом із ревізором виїжджає в ревізоване господарство і на місці уточнює факти, викладені в акті, за даними первинних документів і записів у регістрах бухгалтерського фінансового обліку. Слід також уточнити, чи нема розбіжностей між даними проекту й прийнятого наказу. Іноді у вищестоящій організації затримують розгляд матеріалів ревізії, що знижує ефективність ревізії. Результати ревізії повинні бути розглянуті (з обов'яз ковим прийняттям відповідних рішень — наказу) у 15-денний строк після підписан ня акта ревізії. Зазначений в акті ревізії факт порушення повинен бути докумен тально обґрунтований. Тому за кожним фактом порушення слід назвати підтвер джувальний документ і додати до акта ревізії.

Вищестоящі організації ведуть книгу обліку проведених ревізій, у якій записують кожну здійснену ревізію. На основі даних такої книги заповнюють відомості про контрольно-ревізійну роботу.

Важливим питанням у ревізійній роботі є перевірка виконання прийнятих рішень.

Така організація перевірки заходів з боку вищестоящих організацій здійснюється з метою узагальнення й поширення позитивного досвіду, ліквідації недоліків у роботі підприємств різних форм власності.

Реалізація матеріалів ревізій здійснюється на основі Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" та Інструкції про порядок вилучення і стягнення коштів, застосування фінансових санкцій за результатами ревізій та перевірок, затвердженої наказом Головного контрольно-ревізійного управління від 03.07.98 № 130.

За результатами ревізій працівники контрольно-ревізійного апарату мають право оформити рішення про застосування фінансових санкцій і накладання адміністра тивних стягнень відповідно до вищевказаної інструкцією.

Працівники контрольно-ревізійних служб мають право застосовувати штрафні санк ції за порушення законодавства з фінансових питань: штраф від восьми до п'ятнад цяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних втрат і збитків, внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності.

**Порядок передачі матеріалів про нестачі органам слідства і суду**

Ревізори зобов'язані негайно ставити до відома керівника вищестоящої організації про встановлені під час ревізії кримінально карані вчинки посадових осіб.

Керівники підприємств повинні про кожний випадок нестачі товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, крадіжки або зловживання повідомляти слідчі органи з метою притягнення винних до кримінальної відповідальності й відшкодування матеріального збитку. Заява, яка подається органам слідства, має містити відомості, що дають можливість встановити суть злочину, коли, ким і за яких обставин його було вчинено.

У заяві (листі) слід зазначити: який конкретно скоєно злочин (крадіжка, привлас нення, розтрата тощо); суму нестачі (викрадені, привласнені або розтрачені цінно сті); де було вчинено злочин; правильний опис самої події, тобто фактичні обставини; коли був учинений і встановлений злочин (крадіжка або нестача) і хто конкретно має бути притягнений до відповідальності. Слід також зазначити, хто може бути свідками.

Заява органам слідства може бути підписана керівником організації, до складу якої входить підприємство, де встановлено злочин.

Якщо нестачу встановлено під час ревізії, то заяву до органів слідства підписують самі ревізори, повідомивши про це вищестоящу організацію, на підприємстві якої встановлено нестачу. У заяві слід порушити перед органами слідства питання про вжиття невідкладних заходів щодо накладання арешту на майно осіб, притягнених до відповідальності.

Матеріали ревізії, які передають до слідчих органів, мають містити:

— лист, у якому викладено суть порушень, зловживань, які закони порушено, розмір заподіяних збитків, названо винних осіб;

— перший примірник акта ревізії;

— договір про повну матеріальну відповідальність;

— оригінали документів або їх копії, які підтверджують факти виявлених зловживань, якщо рішення про вилучення оригіналів документів після закінчення ревізії не прийняті правоохоронними органами;

— пояснення осіб, діяльність яких перевірена, а також інших осіб, які мають значення для перевірки обставин скоєння зловживань;

— висновки ревізуючих за поясненнями службових осіб за наявності їх заперечень щодо акта;

— документи, подані матеріально відповідальною особою, але не прийняті ревізором або бухгалтерією з поясненням про неприйняття при здаванні звіту (документи підчищені).

У справах КРУ, КРВ залишають другий та третій примірники акта ревізії, копії пояснень посадових осіб перевіреної організації щодо виявлених порушень чи зловживань, копії основних документів, які це підтверджують. Додатки до заяви мають бути пронумеровані (кожний лист зокрема) і зшиті. До заяви слід додати перелік (опис) прикладених документів із зазначенням їхньої назви. Якщо до заяви додаються не оригінали, а копії, вони мають бути належним чином засвідчені.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Що таке ревізія?

2. Як класифікують ревізії залежно від органів які їх проводять?

3. Охарактеризуйте планові і позапланові ревізії.

4. Які виділяють ревізії за складом спеціалістів?

5. Яка робота проводиться при плануванні ревізій і перевірок?

6. Назвіть основні права і обов’язки ревізорів.

7. Назвіть основні етапи ревізійного процесу.

8. Який порядок проведення ревізії?

9. Якими документами оформляють результати ревізій і перевірок?

10. Охарактеризуйте основний акт

11.Якими документами оформляють рішення за результатами

**ТЕМА 3.  Контроль і ревізія грошових коштів та банківських операцій**.

3.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.

3.2. Контроль і ревізія каси та дотримання умов зберігання грошових коштів.

3.3. Контроль і ревізія касових операцій.

3.4. Перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні та Інструкції про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України.

3.5. Перевірка правильності документального оформлення касових операцій, повноти і своєчасності оприбуткування готівки та її використання за цільовим призначенням.

3.6. Контроль видачі готівки під звіт та дотримання чинного порядку витрачання готівки з виручки.

3.7. Контроль і ревізія операцій по рахунках у банку.

**3.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.**

Ревізію касових операцій здійснюють відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, за-твердженого постановою Правління Національного банку України 15.12.2004 р. №637 зі змінами від 29.04.2009 р.

***Основними завданнями ревізії* є перевірка**:

—забезпечення збереження коштів, цінних паперів і бланків суворої звіт ності в касі, своєчасного й повного їх оприбуткування та витрачання за цільо вим призначенням;

—законності й господарської доцільності касових операцій і утримання встановлених правил їх здійснення;

—додержання встановленого ліміту залишків готівки в касі й термінів їх зберігання;

—реальності сум коштів у дорозі тощо.

Ревізія касових операцій здійснюється в такій ***послідовності:***

1.     Проводять раптову інвентаризацію каси.

2.     Перевіряють дотримання Порядку ведення касових операцій,

3.     Здійснюють суцільну документальну ревізію щодо оприбуткування й видачі грошей із каси.

4.     Проводять зустрічну перевірку операцій на рахунку 30 "Каса" з рахунками, що з ним кореспондують.

5.     Розпочинають документальну ревізію коштів у дорозі.

***Джерелами ревізії є****:* прибуткові й видаткові касові ордери з прикладеними до них документами; звіти касира, касові чеки й контрольні касові стрічки; повідомлення банку про встановлений ліміт готівки в касі; журнал-ордер № 1, відомість №1, чекові книжки, корінці використаних чеків, анульовані чеки, машинограми тощо. Щодо коштів у дорозі: журнал-ордер № 3, відомість № 3 і прикладені до них документи та машинограми.

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться раптова ревізія каси з покупюрним перерахуванням усіх грошей та інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок коштів звіряється з даними обліку за касовою книгою. Для проведення ревізії каси наказом керівника підприємства призначається комісія. З метою забезпечення контролю за збереженням коштів починають з припинення касових операцій і раптової інвентаризації готівки в касі, цінних паперів і бланків суворої звітності в присутності касира й головного бухгалтера підприємства, яке підлягає ревізії.

Перед початком інвентаризації комісія одержує від касира останній звіт касира з прикладеними до нього підтверджуючими документами щодо приходу і видатку грошових коштів і розписку.

Звіт касира перевіряється і візується. На кожному документі у правому верхньому куті ревізор розписується і ставить дату, щоб запобігти можливій підміні звіту. Жодні документи (окрім прикладених до звіту) чи розписки у факти­чний залишок наявності каси не включаються.

Насамперед касир розкладає гроші за купюрами і складає покупюрний опис. Гроші в пачках, запаковані за бандеролями банку, роз­криваються. Гроші, інші цінності спочатку перераховує касир під наглядом комісії, а потім ревізор. Якщо підсумки їхнього підрахунку не зійдуться, то перевірочний перерахунок проводить член комісії (головний бухгалтер). Грошові знаки, поштові марки, марки державного мита включаються у фактичний залишок грошей.

Інвентаризація грошей оформляється актом інвентаризації наявності коштів, де вказують номери останніх приб. і видатк. ордерів. Акт складається у 2 примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальною особою. Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий — залишається у матеріально відповідальної особи (касира).

Сума нестачі стягуються з винної особи, а надлишок оприбутко­вується в касі та зараховується в дохід підприємства.

**3.2. Контроль і ревізія каси та дотримання умов зберігання грошових коштів.**

За результатами перевірки, у разі виявлення порушень, складають Акт перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою у трьох примірни ках, підписаний контролюючим, керівником та головним бухгалтером підприємства.

Перший примірник надсилається органам податкової служби за місцем державної реєстрації підприємства для вжиття заходів, перед бачених чинним законодавством; другий — передається безпосередньо відповідному підприє мству; третій — залишається в документах контролюючого органу. Якщо порушень не виявлено, то складається довідка, яка підписується контролю ючим, керівником і головним бухгалтером підприємства.

**Ревізор встановлює, чи:**

—витрачається підприємствами готівка, одержана з установ банку за цільовим призначенням;

—дотримуються встановлені банками ліміти наявних грошей у ка сах підприємств;

—не витрачається готівка з виторгу одного підприємства на по треби іншого підприємства;

—здається вся готівка понад встановлені ліміти для зарахування на рахунки в порядку та в терміни, передбачені установами банків;

—здійснюється видача грошей з каси і їх приймання в касу тільки за належно оформленими документами підписаними керівником і головним бухгалтером.

—складається реєстр депонованих сум;

—не допускаються підчистки або виправлення в прибуткових касо вих ордерах та квитанціях до них, а також у видаткових касових ордерах і документах, що їх замінюють;

—реєструються прибуткові та видаткові касові ордери в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів;

—не допускаються підчищення і виправлення в касовій книзі;

—ізольовано приміщення каси; зберігаються гроші в сейфах і чи опечатуються каси після закінчення роботи;

—зберігаються ключі від сейфа (шафи) та печатка касира, а також дублікати ключів у опечатаних касирами пакетах, скриньках у керів ників підприємств;

—ознайомлюють касира після видання постанови (наказу) про при значення його на посаду з Порядком ведення касових операцій і чи укладається договір про повну матеріальну відповідальність;

—не покладаються обов'язки касира на працівників обліку;

—проводиться не рідше як один раз на квартал на підприємстві  
раптова ревізія каси з повним переліком усіх грошей та перевіркою  
інших цінностей, які знаходяться в касі, тощо.

Усі записи про встановлені порушення ревізор робить у своєму робочому журналі, складає групувальні відомості.

**3.3. Контроль і ревізія касових операцій.**

**Процес проведення ревізії каси**

У строки, встановлені керівником підприємства, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться раптова ревізія каси з покупюрним перерахуванням усіх грошей і перевіркою інших цінностей, що знаходяться в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за касовою книгою. Для проведення ревізії каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт. У разі виявлення ревізією нестачі або лишку цінностей в касі в акті вказується сума нестачі або лишку і обставини їх виникнення.

В умовах автоматизованого ведення касової книги здійснюється перевірка правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів.

Під час проведення ревізій особлива увага приділяється питанням забезпечення схоронності грошей і цінностей.

З метою забезпечення контролю за збереженням коштів ревізію починають з припинення касових операцій і раптової інвентаризації готівки в касі, цінних паперів і бланків суворої звітності в присутності касира й головного бухгалтера підприємства, яке підлягає ревізії.

Гроші, інші цінності спочатку перераховує касир під наглядом комісії, а потім особа, що ревізує (ревізор). Якщо підсумки їхнього підрахунку не зійдуться, то перевірочний перерахунок проводить член комісії (головний бухгалтер).

Залишок грошей, встановлений під час інвентаризації, порівнюється із записами в касовій книзі і з даними бухгалтерського обліку в журналі-ордері № 1 і відомості № 1. Грошові знаки, поштові марки, марки державного мита включаються у фактичний залишок грошей.

Інвентаризація грошей оформляється актом інвентаризації наявності коштів.

У разі зміни МВО акт складається в трьох примірниках (для МВО, яка здала цінності, МВО, яка прийняла цінності, і бухгалтерії).

У кінці акта МВО дає розписку про те, що кошти, перелічені в акті, знаходяться на її відповідальному зберіганні та ставить дату. Одночасно з готівкою, поштовими марками, марками державного мита (які включаються у грошову наявність) перевіряються цінні папери, бланки суворої звітності та інші цінності, що знаходяться в касі. Перелічені цінності записуються в акт інвентаризації цінних паперів і бланків суворої звітності в розрізі окремих їх видів.

**3.4. Перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні та Інструкції про організацію роботи з готівкового обігу установами банків України.**

Основним нормативним документом, що регулює здійснення обліку грошових коштів у касі, є Порядок ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Під час ревізії касових операцій залишок на початок звітного періоду слід порівняти з залишком попереднього звіту, у журналі-ордері № 1 з рахунка 30Каса", Головній книзі й балансі.

Залишок на кінець звітного періоду аналогічно порівнюється з залишком, виве деним у наступному звіті касира, журналі-ордері № 1, Головній книзі.

У разі неможливості встановити фальшивку ревізор на основі письмового розпоряд ження судово-слідчих органів, які мають на те право, знімає копії з сумнівних доку ментів, оригінали вилучає відповідно до акта і направляє прокурору для розгляду питання про можливість провести криміналістичну експертизу.

При виявленні таких документів не слід одразу ставити до відома касира, тому що во ни можуть бути прикладені й до інших звітів, і особи, які допустили зловживан ня, можуть вжити запобіжних заходів (знищити такі документи або регістри, підпалити, узгодити з співучасниками лінію поведінки під час розслідування зловживань, вдатися до приховування майна). У таких випадках необхідно довести ревізію до кінця і лише після завершення одночасно вилучити всі документи і зажадати пояснень від посадових осіб.

**Схема послідовності контролю і ревізії касових операцій при журлально-ордерній формі рахівництва**

Документи і регістри бухгалтерського облікуПКО і ВКО

Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів

Книга обліку прийнятих і виданих касиром грошей. Звіт касира (касова книга).

Журнал-ордер №1 до рахунка 30 "Каса"

Головна книга й баланс до рахунка 30"Каса"

**Процедури контролю**

Перевірка фактичної наявності коштів, цінних паперів та інших цінностей каси (інве нтаризація)

Перевірка повноти оприбуткування й обґрунтованості витрачання готівки за цільо вим призначенням

Перевірка відповідності даних звітів касира й прикладених до них документів запи сам журналу -ордера № 1, Головної книги й балансу за рахунком 30 "Каса".

**3.5. Перевірка правильності документального оформлення касових операцій, повноти і своєчасності оприбуткування готівки та її використання за цільовим призначенням.**

**Процес проведення ревізії касових операцій**

Під час ревізії к.о залишок порівнюється із записами в касовій книзі і з даними бухгалтерського обліку в журналі-ордері № 1 і відомості № 1. Грошові знаки, пош тові марки, марки державного мита включаються у фактичний залишок грошей.

Звіт касира (відривний лист касової книги) з прикладеними прибутково-видатко вими документами перевіряється комісією і візується. На кожному документі та звіті у правому верхньому куті ревізор розписується і ставить дату, щоб запобігти можливій підміні звіту або прикладених до нього документів з метою приховати зловживання.

У разі неможливості встановити фальшивку ревізор на основі письмового розпорядження судово-слідчих органів, які мають на те право, знімає копії з сумнівних документів, оригінали вилучає відповідно до акта і направляє прокурору для розгляду питання про можливість провести криміналістичну експертизу.

При виявленні таких документів не слід одразу ставити до відома касира, тому що вони можуть бути прикладені й до інших звітів, і особи, які допустили зловживання, можуть вжити запобіжних заходів (знищити такі документи або регістри, підпалити, узгодити з співучасниками лінію поведінки під час розслідування зловживань, вдатися до приховування майна). У таких випадках необхідно довести ревізію до кінця і лише після завершення одночасно вилучити всі документи і зажадати пояснень від посадових осіб.

Особливу увагу ревізор приділяє перевірці своєчасності оприбуткування одержаних за чеком грошей з банку, на суму яких у день одержання виписується прибутковий касовий ордер. Одночасно ревізор знаходить корінець чека, на підставі якого одержані гроші, і відмічає на ньому: "Оприбутковано".

На підставі корінців чеків можна встановити, скільки і з якою метою одержано грошей (на оплату праці, на господарські потреби, на відрядження). Така необхідність виникає у зв'язку з випадками не оприбуткування грошей каси, одержаних із банку шляхом підробки шифру у виписці банку, коли суму, одержану.

На основі чека використання грошей за цільовим призначенням перевіряється шляхом зіставлення фактично витрачених сум готівки, відображених у звіті касира на основі видаткових касових ордерів, із сумами, вказаними на корінцях чекових книжок і на прибутковому касовому ордері та з встановленим банком лімітом коштів на відповідні цілі.

**3.6. Контроль видачі готівки підзвіт та дотримання чинного порядку витрачання готівки з виручки.**

**Процес проведення ревізії розр з підзвітними особами**

Перевіряючий робить нарахування штрафних санкцій у двократному розмірі суми, яка перевищує встановлений ліміт каси, згідно з Указом Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм щодо регулювання обігу готівки" від 12.06.1995 р. № 438.

За регістрами аналітичного обліку (журналами-ордерами, оборотними відомостя ми), авансовими звітами з прикладеними до них документами ревізор встановлює, чи не числяться підзвітні суми за особами, звільненими з роботи, чи не видавались гроші працівникам у рахунок заробітної плати.

Для встановлення реальності та законності видатків на операційно-господарські по треби слід зіставити дані авансових звітів і прикладених до них документів на опла ту готівкою за виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, а також за при дбання матеріальних цінностей з даними документів, які підтверджують фактично виконану роботу і надходження матеріальних цінностей на склад підприємства.

Для цього порівнюють рахунки, товарні чеки з накладними на оприбуткування матеріальних цінностей, з книгами (картками) складського обліку, зі звітами завіду вачів складів.

Щодо перевірки оплати за навантажувально-розвантажувальні роботи слід з'ясувати, чи не завищені норми й розцінки і упевнитися в правильності оплати праці й утримань з неї. У платіжній відомості мають бути вказані такі дані: адреса одержувача грошей, номер його паспорта, місце його видачі і прописки тощо.

Ретельно перевіряють авансові звіти про видатки на відрядження. При цьому встановлюють наявність відміток у посвідченні про відрядження щодо прибуття й вибуття і звіряють ці дати з компостерами проїзних квитків.

За період тимчасової непрацездатності командировочному працівнику виплачується допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, дні якої не включаються в строк відрядження.

Керівникам підприємств надано право у випадках, коли розмір витрат на службові відрядження відомий заздалегідь, проводити оплату вказаних витрат за згодою ко мандировочних працівників без подання виправдувальних документів. Розрахунок виданої суми, підписаний керівником підприємства, зберігається в бухгалтерії підприємства. Посвідчення на відрядження подається в бухгалтерію без звіту.

3.**7. Контроль і ревізія операцій по рахунках у банку.**

**Завдання, джерела ревізії банківських операцій**

Під час ревізії операцій з рахунків у банках ревізор керується такими норматив ними актами: Інструкцією про відкриття банками рахунків у національній та інозем ній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 18 грудня 1998 р. № 527; Інструкцією № 7 "Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України", затвердженою постановою Правління НбУ № 204 від 02.08.1996 р.; П(С)БО № 4 "Звіт про рух грошових коштів", затвердженим Мінфіном Укр від 31.03.1999 р. № 87.

Об'єктом контролю є вільні грошові кошти підприємства в національній та інозе мній валюті, операції на рахунках, які здійснюються з розрахунково-грошовими документами, затвердженими банком, і виписки банку з виділенням кожного рахунка в окрему облікову одиницю.

Ревізія здійснюється суцільним способом і розпочинається з перевірки дотримання порядку відкриття рахунків у банках і дослідження виписок за весь період, що підля гає ревізії, та прикладених до них документів підприємств - клієнтів. Насамперед визначають законність і обґрунтованість операцій і правильність віднесення затрат на відповідні рахунки, правильність оприбуткування в касу грошей, одержаних із банка за чеками, необхідно встановити відповідність номерів і сум використаних чеків корінцям книжок, перевіряються факти невідповідності дат одержання і оприбуткування грошей, недотримання порядкової нумерації ордерів, непогашення прикладених до них документів спеціальним штампом.

Необхідно встановити відповідність номерів і сум використаних чеків корінцям кни жок. Усі операції, відображені на розрахунковому рахунку, ревізор повинен зустріч но перевірити за відповідними журналами-ордерами, відомостями і документами кореспондуючого рахунка.

Виписка має бути завірена штампом і печаткою банку, підписами бухгалтера і контролера, а виправлення у ній підписує і скріпляє гербовою печаткою головний бухгалтер або його заступник.

Якщо банківські операції не виправдані документами, слід встановити причину цього, а в банку — підставу операції.

Ревізор перевіряє також заборгованість банкам за позиками, порівнюючи суму виплачених процентів із сумою, передбаченою при одержанні кредитів, і аналізує причини відхилень. Поряд із цим слід перевірити забезпеченість векселів, виданих підприємством.

На підприємстві ревізор зіставляє одержання позик за даними журналів-ордерів з плановим розміром кредиту, з'ясовує причини, внаслідок яких він використовувався не повністю, і встановлює, чи не завдавало це шкоди фінансовому стану, зокрема своєчасному пога­шенню кредиторської заборгованості й виконанню зобов'язань щодо сплати податків у бюджет.

Ретельно перевіряються факти невідповідності дат одержання і оприбуткування грошей, недотримання порядкової нумерації ордерів, непогашення прикладених до них документів спеціальним штампом.

Використання коштів поточного рахунка на виплату з/п, оплату послуг, які відносяться на витрати, розрахунки з кредиторами стосовно нетоварних операцій, з бюджетом за податки слід перевіряти особливо старанно, оскільки тут можливі без господарні видатки і втрати. Іноді штучно створюють кредиторську заборгованість.

**Послідовність документальної ревізії** операцій з рахунків у банку:

1. Звіряють дані виписки з даними первинних документів.

2. Перевіряють відповідність виписок банку й журналів-ордерів № 2 та допоміжних відомостей № 2.

3. Здійснюють перевірку тотожності між даними журналів-ордерів, головної книги й балансу з рахунка 31 "Рахунки в банках".

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Порядок проведення інвентаризації наявності коштів та інших цінностей в касі.

2. Завдання ревізії каси.

3. Хто є відповідальним за дотримання касової дисципліни?

4. Хто встановлює ліміт залишку готівки в касі?

5. Охарактеризуйте нормативну документацію, яка регламентує ведення касових операцій.

6. Які способи перевірки касових операцій існують?

7. Джерела ревізії операцій на рахунках в банку.

8. Які послідовність проведення ревізії касових операцій?

9. Методика перевірки виписок банку.

10. Як встановити законність списання грошових коштів з рахунків банку?

11. Способи перевірки бухгалтерського відображення грошових операцій.

**ТЕМА 4. Контроль і ревізія розрахункових операцій.**

4.1.Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії розрахункових операцій.

4.2.Контроль і ревізія розрахунків із постачальниками і підрядниками.

4.3.Контроль розрахунків з покупцями і замовниками, перевірка правильності і своєчасності укладання договорів на збут продукції, дотримання умов розра хунків за відвантажену продукцію.

4.4. Контроль і ревізія розрахунків з підзвітними особами.

4.5.Ревізія розрахунків за відшкодуванням матеріальних збитків.

**4.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії розрахункових операцій.**

**Процес проведення ревізії кредитних операцій**

Розрахунково-кредитні операції здійснюються через банк, який систематично контролює правильність розрахунків і дотримання розрахункової дисципліни.

На початку перевірки ревізору слід встановити, якими видами кредитів користувалось підприємство, а потім з'ясувати безпосередньо в банку, який видавав кредити, планові розміри кредитів, чи не порушувалися підприємством правила здійснення кредитних операцій, який зміст висновків банку за квартальними і річними звітами, за актами перевірок цільового використання позик і забезпечення їх повернення.

Ревізор з'ясовує, які претензії банку щодо правильності оформлення і своєчасності подання розрахунків і повідомлень, необхідних для кредитування, і дотримання термінів повернення позик.

На підприємстві ревізор зіставляє одержання позик за даними журналів-ордерів з плановим розміром кредиту, з'ясовує причини, внаслідок яких він використовувався не повністю, і встановлює, чи не завдавало це шкоди фінансовому стану, зокрема своєчасному погашенню кредиторської заборгованості й виконанню зобов'язань щодо сплати податків у бюджет.

В акті ревізор повинен вказати випадки виникнення простроченої заборгованості за позиками, а також використання кредитів, наданих зі стягненням підвищених процентів, і визначити суму шкоди, якої зазнало у зв'язку з цим підприємство. Мають бути виявлені й конкретні винуватці допущених порушень задля стягнення з них суми зазнаної шкоди. Під час перевірки використання позик, одержаних для видачі коштів працівникам підприємства, або оплати товарів, куплених у кредит, необхідно зіставити дані рахунка відносно заборгованості робітників із даними рахунка щодо суми непогашеного кредиту на 1-ше число кожного місяця. Ці дані мають бути однаковими.

Перевірці підлягають законність видачі позик і її обґрунтованість первинними документами (заявами-зобов'язаннями працівників і необхідними довідками), своєчасність утримання боргу й тотожність аналітичних даних про поіменну заборгованість працівників підсумковому сальдо відповідного субрахунка. За даними особових справ слід перевірити, чи всі боржники на момент ревізії числились у списковомускладі працівників підприємства.

**2. Контроль і ревізія розрахунків із постачальниками і підрядниками.**

**Завдання, джерела ревізії розрахунків з постачальниками**

На рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" обліковуються безготівкові розрахунки між підприємствами й організаціями за продукцію, товарно-матеріальні цінності, роботи, послуги. **За дебетом** цього рахунка показуються суми оплачених рахунків на матеріальні цінності, що надійшли (погашення заборгованості), **за кредитом** — заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги. Рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" має два субрахунки:

1) 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками";

2) 632 "Розрахунки з іноземними постачальниками".

**Джерелами інформації** для контролю розрахунків за товарними операціями є первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, пакувальні листи, акти прийнятих робіт (послуг), податкові накладні, товарно-транспортні накладні іноземних постачальників, документи про сплату мита, зборів і податків), а також договори купівлі-продажу, вантажні митні декларації, довідки бухгалтерії про курсові різниці, рекламаційні акти тощо.

Під час ревізії застосовують спосіб вибіркової перевірки документів і записів у облікових регістрах. Однак рахунки з обліку доходів і витрат, втрат, зносу, резервів, торгової націнки перевіряють суцільним методом, оскільки зловживання переважно бувають на зазначених рахунках. Основним документом, який визначає правовий режим розрахункових взаємовідносин постачальників і підприємств-споживачів щодо поставки товарів, є договір. Тому перевірці розрахунків з кожним постачаль ником і підрядником має передувати вивчення договірних відносин, зокрема, правильності оформлення договорів, проектно-кошторисної документації, титуль них списків.

Шляхом перевірки записів у журналі-ордері № 6 з рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" й у розрахунково-платіжних документах виявляють дату виникнення та характер кожної операції, правильність застосування цін, тарифів і торгових націнок, своєчасність і повноту оприбуткування матеріальних цінностей, своєчасність розрахунків і обґрунтування пред'явлених претензій. У разі необхідності застосовують контрольну інвентаризацію ТМЦ, що надійшли, зустрічну звірку розрахунково-платіжних документів і документів щодо оприбуткування цінностей. Таку саму зустрічну звірку документів і облікових записів можна зробити й у постачальників.

До основних напрямків контролю за розрахунками з покупцями та замовниками належить перевірка:

1.     реальності і правильності відображення в обліку заборгованості по рахунку 36.

2.     повноти і своєчасності розрахунків з покупцями за відвантажену, прийняту ними продукцію чи виконані роботи.

3.     правильності визначення обсягів платежу покупцям в рахунку-фактурі (вартість продукції, ПДВ, відповідність цін угоді).

4.     обгрунтованості бухгалтерських записів по операціях за місяць у відомостях та журналах-ордерах.

Для контролю реальності заборгованості окремих покупців застосовуються методи зустрічної перевірки, аналізу даних. Інвентаризація розрахунків з покупцями та замовниками полягає у виявленні фактичних залишків сум на рахунках. За кожним дебітором слід встановити дату та причи­ни виникнення заборгованості, винних осіб і заходи, що вживаються для стягнення боргів. Крім того, слід перевірити стан справ, переда­них досуду або арбітражу та рішення, прийняті щодо них.

Виявлені факти нестягненої простроченої дебіторської заборгованості й порушень розрахункової дисципліни бажано узагальнити у Нагромаджувальній відомості (містить назву дебітора, рахунок обліку заборгованості, дату виникнення, причини її створення, суму та вжиті заходи урегулювання розрахунків).

**3. Контроль розрахунків з покупцями і замовниками, перевірка правиль ності і своєчасності укладання договорів на збут продукції, дотримання умов розрахунків за відвантажену продукцію.**

**Завдання, джерела ревізії розр. з покупцями і замовниками**

Реальність балансу може бути забезпечена тільки після ретельної перевірки (інве нтаризації) всіх його статей. Тому ревізору перевірку стану розрахунків доцільно починати з аналізу матеріалів інвентаризації розрахунків.

В акті результатів інвентаризації розрахунків - назви проінвентаризованих рахунків, записати суми непогодженої й простроченої ДТ і КТ заборгованості й безнадійних боргів. За вказаними видами заборгованості до акта інвентаризації розрахунків має додаватися довідка із зазначенням суми заборгованості, за що вона числиться, з якого часу і на підставі яких документів.

Ревізія починається з інвентаризації розрахунків з покупцями і замовниками. За кожним дебітором слід встановити дату та причини виникнення заборгованості, винних осіб і заходи, що вживаються для стягнення боргів.

Ревізор перевіряє випадки приховування на рахунках дебіторів нестач та крадіжок, псування і браку товарів, віднесення ДТ заборгованості на інші статті балансу.

У випадку виявлення безнадійної заборгованості, у позові щодо якої суд відмовив, слід з'ясувати мотиви відмови і обґрунтованість позову.

З одногородніми покупцями складається акт звірки.

При реалізації товарів (ТРП) покупцям робиться запис: ДТ р 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", КТ р 70 "Доходи від реалізації".

Якщо надійшли на рахунок гроші від покупця на основі виписки банку, то робиться запис у ДТ рахунка 31 "Рахунки в банках" і кредит рахунків 36 "Розра з покупцями та замовниками" або р-ка 70 "Доходи від реалізації".

Виявляють помилки у відображенні розра-вих операцій та встановити факти умисного перекручення облікових даних з метою приховування зловживань.

Якщо ревізією виявлена тривала заборгованість окремих покупців, то за даними первинних документів (рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних тощо), які підтверджують її виникнення, та за актом взаємної звірки розрахунків можна встановити причини несвоєчасних розрахунків і винних у цьому осіб.

На підприємствах із комп'ютеризованим БО ревізор використовує довідкову нормативну базу, що зберігається на електронних носіях інформації, зіставляє її дані з первинними документами (товарними, банківськими), актами взаємних звірок розрахунків.

Для наочності наводимо акт інвентаризації розрахунків і акт звірки розрахунків.

До основних напрямків контролю за розрахунками з покупцями та замовниками належить перевірка:

        реальності і правильності відображення в обліку заборгованості по рахунку 36.

        повноти і своєчасності розрахунків з покупцями за відвантажену, прийняту ними продукцію чи виконані роботи.

        правильності визначення обсягів платежу покупцям в рахунку-фактурі (вартість продукції, ПДВ, відповідність цін угоді).

        обгрунтованості бухгалтерських записів по операціях за місяць у відомості № 16, де ведеться аналітичний облік розрахунків, у жур налах-ордерах № 11 та № 2, податковому обліку продажу.

Для контролю реальності заборгованості окремих покупців застосовую ться методи зустрічної перевірки, аналізу даних інвентаризації розрахунків з покупцями. Інвентаризація розрахунків з покупцями та замовниками полягає у виявленні фактичних залишків сум на рахунках. За кожним дебітором слід встановити дату та причини виникнення заборгованості, винних осіб і заходи, що вживаються для стягнення боргів. Крім того, слід перевірити стан справ, переда­них досуду або арбітражу та рішення, прийняті щодо них.

Виявлені факти нестягненої простроченої дебіторської заборгованості й порушень розрахункової дисципліни бажано узагальнити у Нагромаджуваль ній відомості (містить назву дебітора, рахунок обліку заборгованості, дату виникнення, причини її створення, суму та вжиті заходи урегулювання розрахунків).

Критеріями вибору інформації для такого контролю є заборгованість понад місяць, особливо з перевищенням 3—6 місяців, наявність суперечної нез'ясо ваної заборгованості, збільшення обсягів заборгованості покупців-боржників.

За актом інвентаризації розрахунків з покупцями та замовниками треба дослідити заборгованість, відображену в балансах на окремі дати в цілому та за окремими боржниками, у тому числі підтверджену ними і спірну (непідтверджену), а також виявлену як прострочену.

Нормативна перевірка дотримання діючої методики обліку операцій на рахун ках бухгалтерського обліку дозволяє виявити не тільки помилки у відобра женні цих розрахункових операцій, але й викрити факти зловживань і пору шень (списання заборгованості, взаємозалік заборгованості одних покупців за рахунок інших).

Методичні прийоми візуальної перевірки первинних документів дають змогу виявити такі порушення: відсутність первинних документів, неналежне їх оформлення, безтоварні операції. Розрахунки з покупцями та замовниками є взаємопов'язаними з розрахунками по ПДВ у бюджет, тому ревізор повинен зосередити увагу на визначенні впливу, правомірності операцій з точки зору обґрунтованості подальшого оподаткування при бартерних опе­раціях, вексельних розрахунках, експорті.

|  |
| --- |
| **4. Ко 4.4. Контроль і ревізія розрахунків з підзвітними особами.** |

**Завдання, джерела ревізії розрахунків з підзвітними особами**

Ревізію розрахунків з підзвітними особами проводиться суцільним способом у такій послідовності. Перевіряють:

— правильність видачі грошей під звіт; — законність і доцільність витрачання під звітних сум;

— правильність оформлення авансових звітів і прикладених до них документів та своєчасність подання їх у бухгалтерію підприємства; — стан обліку розрахунків з підзвітними особами.

**Джерелами**: накази й розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикла деними документами, дані аналітичного і синтетичного обліку з рахунка 372 "Розр з підзв особами" (журнал-ордер, оборотна відомість, головна книга), баланс тощо.

Перевірку розр з підзв особами доцільно починати з попереднього розгляду сальдо й місячних оборотів за кореспондуючими рахунками до р-ка 372 "Розр з підзв особами".

Ревізор встановлює, чи визначено коло осіб, що мають право одержувати гроші в підзвіт. Список осіб, яким можна видавати гроші в підзвіт, затверджується наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

Аванси в підзвіт видаються із каси підприємства для операційно-господарських витрат і на службові відрядження. Тому ревізор перевіряє використання підзвітних сум за цільовим призначенням.

— готівка, видана в підзвіт фізичним особам на які-небудь цілі, але з якихось причин не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернута до каси підприємства одночасно з авансовим звітом не пізніше наступного робочого дня після видачі її у підзвіт;

— готівка, видана в підзвіт на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини і металобрухту, що з якихось причин не витрачена, має бути повернута в касу підприємства не пізніше 10 робочих днів із дня її видачі під звіт;

— під час видачі сум у підзвіт для видатків на відрядження невикористані грошові кошти повинні бути повернуті не пізніше З робочих днів після повернення з відрядження;

— готівка, яка видана у підзвіт, але не витрачена і не повернута в касу підприємства на наступний день після закінчення вищевказаних строків, розрахунково приєднується до фактичного залишку готівки в касі підприємства на кінець дня з подальшим порівнянням одержаної суми зі встановленим лімітом залишку готівки в касі.

**Процес проведення ревізії розр з підзвітними особами**

Перевіряючий робить нарахування штрафних санкцій у двократному розмірі суми, яка перевищує встановлений ліміт каси, згідно з Указом Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм щодо регулювання обігу готівки" від 12.06.1995 р. № 438.

За регістрами аналітичного обліку (журналами-ордерами, оборотними відомостями), авансовими звітами з прикладеними до них документами ревізор встановлює, чи не числяться підзвітні суми за особами, звільненими з роботи, чи не видавались гроші працівникам у рахунок заробітної плати.

Для встановлення реальності та законності видатків на операційно-господарські потреби слід зіставити дані авансових звітів і прикладених до них документів на оплату готівкою за виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, а також за придбання матеріальних цінностей з даними документів, які підтверджують фактично виконану роботу і надходження матеріальних цінностей на склад підприємства.

Для цього порівнюють рахунки, товарні чеки з накладними на оприбуткування матеріальних цінностей, з книгами (картками) складського обліку, зі звітами завідувачів складів.

Щодо перевірки оплати за навантажувально-розвантажувальні роботи слід з'ясувати, чи не завищені норми й розцінки і упевнитися в правильності оплати праці й утримань з неї. У платіжній відомості мають бути вказані такі дані: адреса одержувача грошей, номер його паспорта, місце його видачі і прописки тощо.

Ретельно перевіряють авансові звіти про видатки на відрядження. При цьому встановлюють наявність відміток у посвідченні про відрядження щодо прибуття й вибуття і звіряють ці дати з компостерами проїзних квитків.

За період тимчасової непрацездатності командировочному працівнику виплачується допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, дні якої не включаються в строк відрядження.

Керівникам підприємств надано право у випадках, коли розмір витрат на службові відрядження відомий заздалегідь, проводити оплату вказаних витрат за згодою командировочних працівників без подання виправдувальних документів. Розрахунок виданої суми, підписаний керівником підприємства, зберігається в бухгалтерії підприємства. Посвідчення на відрядження подається в бухгалтерію без звіту.

Ревізію розрахунків з підзвітними особами проводиться суцільним способом, при чому **перевіряють**:

—правильність видачі грошей під звіт;

—законність і доцільність витрачання підзвітних сум;

—правильність оформлення авансових звітів і прикладених до  
них документів та своєчасність подання їх у бухгалтерію підприємства;

— стан обліку розрахунків з підзвітними особами.  
**Джерелами ревізії є**: накази й розпорядження по підприємству, авансові звіти з прикладеними документами, дані аналітичного і син­тетичного обліку з рахунка 372.

Ревізор встановлює, чи визначено коло осіб, що мають право одержу­вати гроші в підзвіт. Список осіб, яким можна видавати гроші в підзвіт, затверджується наказом керівника підприємства. Аванси в підзвіт видаються із каси підприємства для операцій­но-господарських витрат і на службові відрядження. Тому ревізор перевіряє використання підзвітних сум за цільовим призначенням.

 Готівка, видана в підзвіт на закупівлю сільськогосподарської  
продукції, що з якихось причин не витрачена, має бути повернута в касу підприємства не пізніше 10 робочих днів із дня її видачі;

 Під час видачі сум у підзвіт для видатків на відрядження  
невикористані грошові кошти повинні бути повернуті не пізніше  
3 робочих днів після повернення з відрядження;

 Готівка, яка видана у підзвіт, але не витрачена і не повернута в  
касу вчасно, розрахунково приєднується до фактичного залишку готів­ки в касі на кінець дня з подальшим порівнянням  
одержаної суми зі встановленим лімітом залишку готівки в касі.

При цьому перевіряючий робить нарахування штрафних санкцій у двократному розмірі суми, яка перевищує встановлений ліміт каси.

Ретельно перевіряють авансові звіти про видатки на відряджен­ня. При цьому встановлюють наявність відміток у посвідченні про відрядження щодо прибуття й вибуття і звіряють ці дати з компостерами проїзних квитків.

Відтак перевіряють правильність оплати добових, квартирних і про­їзних. **Добові** в межах України встановлено в розмірі 30 грн за одну добу без талонів на харчування (24 грн – з талоном на одноразове харчув., 18 – на дворазове і 12 – на триразове). Термін відрядження визначається керівником, але не може становити більше 30 календарних днів у межах України, 60 днів — за кордон.

За наявності підтверджувальних документів відшкодовуються витрати на побутові послуги, але не більше 10% добових за всі дні проживання; на бронювання місць у готелях - до 50% вартості місця; на службові телефонні переговори — за узгодженням із керівництвом.

Витрати на проїзд у м'якому вагоні, літаком 1-го класу, у каютах 1-4 групи тарифних ставок на суднах морського флоту, у каютах 1 і 2 категорій на суднах річкового флоту відшкодовуються з дозво­лу керівника підприємства згідно з поданими проїзними документа­ми. В інших випадках відшкодовуються витрати на проїзд транспор­том загального користування (крім таксі).

Випадки переплат чи недоплат реєструються у відомості пору­шень, де вказують їх характер, дату і номер документа, за яким вста­новлено порушення, суму переплати чи недоплати, особу, винну в допущенні порушення.

**4.5. Ревізія розрахунків за відшкодуванням матеріальних збитків.**

Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків

ведуться на балансовому рахунку 37 "Розрахунки з різними дебіторами", субрахунку 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків". Перевіряючи такі розрахунки, аудитор, насамперед, повинен проаналізувати розрахунки за нестачами і крадіжками та встановити, чи дотримано строків і порядку розгляду випадків нестач і втрат, як забезпечується їх відшкодування. Особливо ретельно треба вивчити факти списання нестач і втрат на витрати виробництва чи на результати діяльності підприємства.

Зокрема, аудитор перевіряє правильність і своєчасність оформлення матеріалів за претензіями про нестачі й крадіжки, перевіряє чи не було випадків повернення судом або арбітражем матеріалів з нестач і псування з причини неналежного оформлення матеріалів. Важливо з'ясувати причини виникнення нестач і псування (поганий стан складських приміщень, порушення правил приймання і відпуску матеріальних цінностей за кількістю і якістю із одного підрозділу (цеху) в інший). Слід також з'ясувати, чи правильно визначено суму збитків (сума збитків розраховується за ринковими цінами даної місцевості). Крім того, аудитор з'ясовує, чи забезпечено на підприємстві відшкодування матеріальних збитків (нестач, розтрат), чи організовано контроль за утриманням заборгованості за виконавчими листами.

Матеріальні збитки (шкода) — це нестача матеріальних цінностей, виявлена при інвентаризації, або пошкодження, зниження споживчої якості, втрата, крадіжки, знищення, погір­шення чи зменшення вартості майна, що зумовлює необхідність для підприємства додаткових витрат на відновлення чи придбання майна.

Починається перевірка з ознайомлення та аналізу даних бух­галтерського обліку і звітності (за Книгою головних рахунків або балансом) про залишки на рахунку 72, стан розрахунків з відш­кодування протягом ревізованого періоду. Потім, аналізуючи ма­теріали проведених працівниками бухгалтерії підприємства ін­вентаризацій і відображення їх в обліку, необхідно вивчити при­чини виникнення матеріальної шкоди.

Практика ревізійної роботи свідчить, що основними причинами нестач, крадіжок, втрат є недотримання умов зберігання, не­достатність контролю за збереженням майна, несвоєчасність і формальне проведення інвентаризацій.

Важливо перевірити правильність визначення обсягів матері­альної шкоди, що підлягає відшкодуванню матеріально відпові­дальними особами на державних підприємствах. Застосовуючи прийоми нормативної перевірки, треба пересвідчитися у право­мірності оцінки обсягів матеріальної шкоди згідно з постановою КМУ від 22.01.96 № 116 і доповненнями до неї, Порядком визна­чення розмірів збитків від нестачі і крадіжок, втрат матеріальних цінностей з точки зору застосування підвищених коефіцієнтів, нарахування податку на додану вартість та акцизного збору (як­що цей товар оподатковується) і віднесення їх на розрахунки з бюджетом.

В обов'язковому порядку перевіряється стан відшкодування матеріальної шкоди, а саме:

а) своєчасність і правильність оформлення документів, що по­даються до правоохоронних органів для пред'явлення цивільного позову, визначення результатів розгляду в суді, установлення остаточного обсягу відшкодувань. Якщо збитки погашаються боржником добровільно, то мають бути письмові зобов'язання про погашення та оформлення наказів керівником підприємства на утримання із заробітної плати (при нестачах у межах місячної заробітної плати).

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Які завдання перевірки розрахункових операцій?

2. Як організовується перевірка розрахунків з покупцями і замовниками?

3. У якій послідовності здійснюється ревізія розрахунків з підзвітними особами?

4. Якою нормативною базою слід керуватись ревізору при перевірці витрат на відрядження?

5. В чому полягає суть методики перевірки розрахунків за відшкодуванням завданих збитків?

6. Як перевіряються розрахунки за претензіями?

**ТЕМА 5. Контроль і ревізія основних засобів та нематеріальних активів.**

5.1.Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.

5.2.Контроль умов зберігання і збереженості основних засобів.

5.3.Перевірка технічного стану і використання основних засобів, забезпечення їх збереження. Особливості контролю нематеріальних активів.

5.4.Ревізія правильності і своєчасності нарахування амортизації і зносу основних засобів та відображення її в обліку.

**5.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.**

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 № 291 для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, призначено р 10 "Оз". Він має такі субрахунки:

1) "Зем ділянки"; 2) 102 "Кап витрати на поліпшення земель";3) 103 "Будинки та споруди"; 4) 104 "Машини та обладнання"; 5) 105 "Транс засоби"; 6) 106"Інструменти, прилади та інвентар";7) 107 "Робоча та продуктивна худоба"; 8) 108 "Багаторічні насадження";9) 109 "Інші оз".

До оз належать матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання яких понад один рік.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оз визначено в П(с)бо 7 "Оз".

**За Дт** р-ка 10 "Оз" - надходження оз на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, **за кт** — вибуття. Інформація про суму зносу узагальнюється на рахунку 131 "Знос основних засобів".Анал облік оз ведеться окремо по кожному об'єкту.

**завданнями** ревізії операцій з ОЗ є

перевірка:

— правильності віднесення матеріальних активів до оз;

— реальності оцінки і переоцінки оз;

— правильності відображення результатів інвентаризації на рахунках бухобліку;

— своєчасності й правильності документального оформлення й відображення у облікових регістрах надходження й вибуття основних засобів;

— правильності нарахування амортизації, своєчасності й повноти включення її у витрати виробництва;

— правильності нарахування й списання зносу основних засобів;

— відповідності й правильності оформлення списання основних засобів та ін.

**джерелами ревізії є:** первинні документи (акт приимання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт на списання оз, акт на списання автотрансп засобів, акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини, Інвентарна картка обліку оз, опис інвентарних карток обліку о, картка обліку руху оз, інвентарний список оз, розрахунок амортизації оз, регістри синт й анал бух, фін обліку, дані квартальної й річної звітності; податкова, статистична й оперативна звітність.

**Основними завданнями**ревізії операцій з основними засобами є перевірка:

—правильності віднесення матеріальних активів до основних засобів;

—реальності оцінки і переоцінки основних засобів;

—правильності відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтер ського обліку;

—своєчасності й правильності документального оформлення й відображення у облікових регістрах надходження й вибуття основ­них засобів;

—правильності нарахування амортизації, своєчасності й повноти включення її у витрати виробництва;

—правильності нарахування й списання зносу основних засобів;

—відповідності й правильності оформлення списання ОЗ.

З метою забезпечення належного обліку і контролю за збережен­ням основних засобів кожному інвентарному об'єктові в момент над­ходження на підприємство має присвоюватись відповідний інвентар­ний номер. Під час огляду об'єктів уточнюють, чи позначені на них інвен­тарні номери.

Ревізор перевіряє правильність ведення карток обліку руху ос­новних засобів. Якщо основні засоби ліквідовано, то в ній необхідно зробити запис про вибуття на підставі актів про списання основних засобів. Перевірці також підлягають орендовані основні засоби.

Основними джерелами ревізії є***:* первинні документи (Акт прий-мання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізова­них об'єктів, Акт на списання ОЗ, Акт на списання автотранспортних засобів, інвентарна картка обліку ОЗ, опис інвентарних карток обліку ОЗ, картка обліку руху ОЗ, інвентарний список ОЗ, розрахунок амортизації основних засобів, інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості), регіст­ри синтетичного й аналітичного обліку.**

**5.2. Контроль умов зберігання і збереженості основних засобів.**

**Особливості інвентаризації ОЗ**

Під час і-ції оз слід керуватися Законом України "Про БО та фін звітність в Україні від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ та Інструкцією по і-ції оз, нема активів, ТМЦ, гр коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11 серпня 1994 р. № 69 (зі змінами)

До і-ції технічно складних інвентарних об'єктів залучають фахівців-експертів для з'ясування технічного стану.

При і-ції оз встановлюється, коли і за чиїм розпорядженням споруджено невраховані об'єкти, виявлені при і-ції, за рахунок яких джерел списано затрати на їх спорудження, з відображенням цих відомостей у протоколі засідання і-ційної комісії.

При і-ції незавершеного капітального будівництва чи ремонту в і-ційних описах вказується найменування заділу, стадія та ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт.

Стосовно збудованих об'єктів, що фактично введені в дію повністю або частково, але прийняті, і введення в дію яких не оформлено належними документами. Зайві предмети й ті, які не використовуються, записують в окремий опис. Встановлюють факти надмірностей у придбанні дорогих меблів, килимів, телевізорів та інших непотрібних для службових цілей предметів або незаконного придбання меблів для квартир окремих працівників. З осіб, які незаконно користуються такими предметами, вимагають оплати їх вартості. На орендовані основні засоби складають окремий опис із посиланням на документи, які підтверджують прийняття відповідних об'єктів у оренду, та вказують строк оренди. Один примірник опису до складання річного звіту надсилається орендодавцю. У такому ж порядку проводиться інвентаризація земельних ділянок, які перебувають у власності підприємства.

Виявлені, але не обліковані об'єкти, або за якими вказано неправильні дані, комісія заносить до опису із зазначенням правильних даних та технічних показників на ці об'єкти.

Повноту інвентаризації визначають зіставленням даних інвентаризаційних описів з показниками аналітичного обліку. На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації, зокрема результатів інвентаризації основних засобів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, ревізор робить висновок про якість інвентаризації й вносить пропозиції щодо удосконалення її методики.

**Документальна ревізія ОЗ**

Ревізія оз починається з перевірки правильності відображення їх в обліку й реальності балансових і звітних даних. Для цього зіставляють наявність оз у балансі з даними синтетичного й аналітичного обліку. Потім перевіряють первинні документи для встановлення законності й доцільності господарських операцій і так виявляють винних осіб, які допускають порушення і зловживання.

За даними інвентарного списку оз, інвентарних карток з обліку оз ревізор встановлює, за ким числяться й де знаходяться основні засоби, час проведення інвентарізації і чи відображені в обліку її результати.

За первинними документами й картками обліку руху оз перевіряють своєчасність і повноту оприбуткування надходження основних засобів.

Ретельній перевірці підлягають операції щодо безплатного надходження і вибуття та ліквідації основних засобів. Перевіряють правильність складених актів приймання-здавання об'єктів, чи немає в них виправлень і підчисток, чи вказані дата, кількість і вартість об'єктів, їх технічний стан; щодо вибуття й ліквідації ревізор перевіряє обґрунтованість безплатної передачі оз, наявність документів, які підтверджують прийняття їх на облік покупцями.

Доцільність ліквідації оз перевіряється суцільним способом за актами, зокрема, правильність їх складання, наявність актів на дефектність предметів, повноту і своєчасність оприбуткування матеріалів від ліквідації.

Далі ревізор перевіряє правильність нарахування й використання аморт відрахувань, законність затрат на поточний і капітальний ремонт оз; правильність відображення оз за фактичними затратами на придбання.

Повноту й своєчасність оприбуткування оз визначають шляхом зіставлення дати оприбуткування за р-ком 10 "Оз" з даними, вказаними в первинних документах.

Документальній перевірці підлягають операції щодо списання оз, правильність їх оформлення, законність і доцільність вибуття і правильність відображення його в обліку.

Перевіряють правильність оцінки оз. Основні засоби, які надійшли на підпри ємство, обліковуються за первісною вартістю, яка включає затрати на їх споруджен ня, вартість проектно-кошторисної документації, видатки на доставку, монтаж та установлення.

Перевірка наявності й стану будівель, споруд, незавершеного будівництва, інвентаря, земельних ділянок проводиться окремо за власними і окремо за орендованими об'єктами. Кожному об'єкту в описі дають повну характеристику з посиланням на його інвентарний номер. До інвентаризації технічно складних інвентарних об'єктів залу чають фахівців-експертів для з'ясування технічного стану.

  При інвентаризації основних засобів встановлюється, коли і за чиїм розпорядженням споруджено невраховані об'єкти, виявлені при інвентаризації. При інвентаризації незавершеного капітального будівництва в інвентаризаційних описах вказується стадія та ступінь готовності, кількість або обсяг робіт.

  Встановлюють факти надмірностей у придбанні дорогих меблів, килимів, телевізорів та інших непотрібних для службових цілей пред метів або незаконного придбання меблів для квартир окремих пра цівників. З осіб, які незаконно користуються такими предметами, вимагають оплати їх вартості.

  На орендовані основні засоби складають окремий опис із поси ланням на документи, які підтверджують прийняття відповідних об'єктів у оренду, та вказують строк оренди. Один примірник опису до складання річного звіту надсилається орендодавцю. У такому ж порядку проводиться інвентаризація земельних ділянок, які перебувають у власності підприємства.

  На непридатні предмети складається окремий опис із зазначенням у ньому часу введення в експлуатацію й причин, внаслідок яких вони стали непридатними.

Кожного року, але не раніше 1 жовтня, перед складанням річної звітності проводиться інвентаризація всіх статей балансу, зокрема майна, машин, обладнання, транспортних засобів, інструментів, робо чої худоби, багаторічних насаджень тощо. Інвентаризацію будинків, споруд та інших об'єктів нерухомості можна проводити один раз на 3 роки, бібліотечних фондів — не менше одного разу на 5 років.

**5.3. Перевірка технічного стану і використання основних засобів, забезпечення їх збереження. Особливості контролю нематеріальних активів.**

Ревізія основних засобів починається з перевірки правильності від ображення їх в обліку й реальності балансових і звітних даних. Для цього зіставляють наявність основних засобів у балансі з даними синтетичного й аналітичного обліку. Потім перевіряють первинні документи для встановлення законності й доцільності госпо дарських операцій і так виявляють винних осіб, які допускають порушення і зловжи вання.

За первинними документами й картками обліку руху основних засобів перевіря ють своєчасність і повноту оприбуткування надходження основних засобів. Зокре ма, ревізор з'ясовує, чи враховані в первісній вартості затрати на доставку і монтаж; чи відображені в обліку суми зносу основних засобів, які були в експлуатації, чи не зменшена кількість предметів, які надійшли на підприємство.

Ретельній перевірці підлягають операції щодо безплатного надходження і вибуття та ліквідації основних засобів. Тут особливо старанно перевіряють правильність складених Актів приймання-здавання об'єктів, чи немає в них виправлень і підчис ток, чи вказані дата, кількість і вартість об'єктів, їх технічний стан; щодо вибуття й ліквідації ревізор перевіряє обґрунтованість безплатної передачі основних засобів, наявність документів, які підтверджують прийняття їх на облік покупцями.

Доцільність ліквідації основних засобів перевіряється суцільним способом за акта ми, зокрема, правильність їх складання, наявність актів на дефектність предметів, повноту і своєчасність оприбуткування матеріалів від ліквідації, відображення збит ків від ліквідації не повністю амортизованих засобів.

Далі ревізор перевіряє правильність нарахування й використання амортизаційних відрахувань, законність затрат на поточний і капітальний ремонт основних засобів; правильність відображення основних засобів за фактичними затратами на придбання, зведення й виготовлення, що становлять їхню первісну вартість.

Вивчаючи операції вибуття чи ліквідації основних засобів ревізор має встановити, чи не був завищений відсоток зносу з метою дальшої реалізації за нижчими або вищими цінами.

Як свідчать матеріали ревізій, проведених працівниками ДКРС, до основних порушень належать:

  Заниження оцінки основних засобів при реалізації майна державних підприємств,

  Завищення оцінки основних засобів, придбаних по імпорту від приватних фірм у власність державного підприємства,

  Заниження обсягів та оцінки матеріальних цінностей від ліквідації об’єктів основних засобів,

  Необгрунтованість списання, заниження вартості автотранспорту (особливо легкового),

  Неправильне визначення ПДВ, акцизного збору при реалізації,

  Використання не за виробничим призначенням офісних меблів, оргтехніки, засобів зв’язку,

  Заниження тарифів орендної плати та обсягів приміщень, що здаються в оренду іншим підприємствам.

При перевірці нематеріальних активів ревізор визначає достовірність вартості придбаного активу та яку економічну вигоду від його використання має підприє мство. Перевіряючи документи щодо нарахування зносу нематеріальних активів треба встановити, чи за всіма об’єктами нараховується знос і чи економічно обгрун товані встановлені норми.

На завершальній стадії ревізії ревізору слід перевірити правильність визначення підприємством кінцевого фінансового результату від вибуття нематеріальних активів. Варто зауважити, що нематеріальний актив може бути списаний з балансу в разі його вибуття чи продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством економічних вигод від його використання.

На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації, зокрема ре­зультатів інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, ревізор робить висновок про якість інвентаризації й вносить пропозиції щодо удосконалення її методики.

**Ревізія нематеріальних активів**

Під час ревізії слід перевірити, чи правильно включені відповідні витрати під приємства до нематеріальних активів і чи правильно вони оцінені.

Р-к 12 "НА" призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів.

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

**Методологічні засади** формування інформації про нематеріальні активи визначає ПСБО 8 "На".

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

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

Переоцінені первісна вартість та знос об'єкта на визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

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

Ревізор перевіряє правильність нарахування зносу за на і включення його у витрати виробництва. Знос відноситься на с/в продукції (робіт, послуг)

Згідно з П(С)БО 8 "На" нарахування амортизації здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлює підприємство при визначенні цього об'єкта активом.

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

**5.4. Ревізія правильності і своєчасності нарахування амортизації і зносу основних засобів та відображення її в обліку.**

**Перевірка амортизаційних відрахувань**

**На етапі проведення ревізії правильності нарахування амортизації і зносу основ них засобів здійснюється**:  
- перевірка дотримання положень облікової політики підприємства щодо амортизації основних засобів;  
- перевірка правильності віднесення об'єктів амортизаційних відрахувань до тієї чи іншої групи основних засобів;  
- перевірка розрахунків сум щомісячних амортизаційних відрахувань;  
- перевірка своєчасності і правильності їхнього відображення в обліку.  
**Необхідно одержати перелік об'єктів основних засобів, по яких застосовуються особливі умови нарахування амортизації чи її припинення, зокрема**:  
- на які амортизація не нараховується;  
- які знаходяться на консервації;  
- по яких нарахування амортизації припинене;  
- по яких застосовується прискорена амортизація;  
- невиробничого призначення;  
- використовуваних організацією за договором оренди;  
- переданих організацією в оренду.  
Перевіряючи правильність і своєчасність нарахування амортизації, ревізор має вияс нити, якими методами користується бухгалтер при нарахуванні амортизації (чи із засто суванням П(С)БО 7, чи згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств»).  
Застосування того чи іншого методу нарахування амортизації по групі однорідних об'єктів основних засобів повинне забезпечуватися протягом усього терміну корисного використання.  
**Ревізор повинен пам'ятати, що згідно з П(С)БО 7 є п'ять методів нарахування амортизації основних засобів:**  
**1. Прямолінійний метод**- Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів. Річна сума амортизації визначається за формулою: Ра = (Пв-Лв)\ Т, де Т- період ; Норма амортизації: На = Ра / АВ(Пв-Лв)х 100%;

**2. Метод зменшення залишкової вартості.**

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на по чаток звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Залишкова вартість - це різниця між первісною вартіс тю та сумою нарахованого зносу у попередніх періодах. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідацій ної вартості об'єкта на його первісну вартість. Річна сума амортизації визначається за формулою: АВ = Зв-На. Зв - Залишкова вартість об'єкта: Зв = Пв-З Норму амортизації обчислюють так:  
**3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості.**

Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на по чаток звітного періоду або первісної вартості на дату початку нарахування аморти зації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється виходячи із строку корисного використання об'єкта і подвоюється: АВ =Зв\*На На=(100%/Т)\*2

Сума амортизації останнього року корисного використання об'єкта повинна бути такою, щоб його залишкова вартість на кінець останнього року експлуатації дорів нювала його ліквідаційній вартості.

**4. Кумулятивний метод**Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та куму лятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання: АВ= (Пв-Лв)-К;  
К=Тк/?Т

**5. Виробничий метод.**

Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амор тизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг про дукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використан ням об'єкта основних засобів. АВм=Ом-Ва; Ва=(Пв-Лв)/О \*100% де АВ — річна сума амортизаційних відрахувань; Пв — початкова вартість; Лв — ліквідаційна вар тість; Т — термін корисного використання об'єкта; На — норма амортизаційних від рахувань.; Зв — залишкова вартість;З — сума нарахованого зносу у попередніх пе ріодах; На — норма амортизації; К — кумулятивний коефіцієнт; Тк — кількість ро ків, що залишилися до кінця корисного використання об'єкта; ?,Т — сума числа ро ків корисного використання об'єкта основних засобів; АВ — місячна сума амортиза ційних відрахувань; Ом — місячний обсяг продукції (робіт, послуг); Ва — виробни ча ставка амортизації; О — загальний обсяг продукції (робіт, послуг). Крім вищена ведених методів, підприємство може застосовувати норми та методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Амортиза ція інших необоротних активів нараховується аналогічно до амортизації основних засобів.

**Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися такими двома методами: 1**- в першому місяці вико ристання об'єкта 50 % його вартості амортизується, а решта 50% вартості амортизу ється у місяці вилучення з активів; 2- в першому місяці використання об'єкта амор тизується 100 % його вартості. Нарахування амортизації проводиться протягом всьо го періоду експлуатації основного засобу. При вибутті основного засобу сума нара хованого зносу списується на зменшення первісної вартості основного засобу. Об'єк том амортизації є всі основні засоби (крім землі). Нарахування амортизації починає ться при визнанні об'єкта основних засобів активом (при зарахуванні на баланс) з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним до використання. Нарахування амортизації призупиняється на період його реконструк ції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття основних засо бів. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. **Перевіряючи правильність і своєчасність нарахування амортизації згідно із Законом України «Про оподат кування прибутку підприємств» для цілей оподаткування, ревізор має знати, що амортизації підлягають:**

1)витрати, пов'язані із придбанням основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання (включаючи витрати на придбання племінної худоби).

2)сума основних фондів, самостійно виготовлених для власних виробничих пот реб, яка включає витрати на виплату зарплати працівникам, які були зайняті виготов ленням таких основних фондів;

3)сума витрат на поточний і капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію, технічне переозброєння, які перевищують п'ять відсотків сукупної балансової варто сті груп основних фондів на початок звітного року;

4)суми, витрачені на придбання, ремонт, модернізацію легкового транспорту лише юридичними особами, основною діяльністю яких є надання платних послуг з переве зення сторонніх громадян (таксомоторні парки) та послуг з наданням легкового тран спорту в оренду (прокат) громадянам, організаціям. Не підлягають амортизації і повинні відноситись до складу валових витрат звітного періоду витрати на прид бання і відгодівлю продуктивної худоби, вирощування багаторічних насаджень, придбання основних фондів, нематеріальних фондів з метою подальшої реалізації іншим платникам або їх використання у виробництві інших основних фондів, призначених для подальшої реалізації іншим платникам, утримання основних засобів, що знаходяться на консервації.

**Не підлягають амортизації і проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування витрати бюджетів:**

1)на будівництво та утримання споруд благоустрою, житлових будинків, бібліотечних і архівних фондів;

2)витрати бюджетів на будівництво й утримання автомобільних доріг загального користування, утримання бібліотечних фондів;

3)витрати на придбання, ремонт та модернізацію легкових автомобілів, що використовуються для інших цілей.

Важливим етапом ревізії є перевірка дотримання встановлених норм амортизацій них відрахувань по групах основних фондів:

• групи 1-5%,

• групи 2 - 25%,

• групи 3-15% річних.

Оскільки платник податку може самостійно приймати рішення про застосування прискореної амортизації тільки до групи 3, то ревізор повинен перевірити правиль ність її застосування: 1 рік - 15%; 2 - 30%; 3-20% , 4-15%, 5 – 10 %, 6 – 5 %, 7 – 5 %.  
Нарахування прискореної амортизації підприємством не проводиться, якщо воно випускає продукцію (роботи, послуги), ціни на яку встановлюються державою. Нарахування амортизації по об'єктах основних засобів групи 1 проводиться до досягнення балансової вартості такого об'єкта 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об'єкта відноситься до складу валових витрат за результатом відповідного податкового періоду, а вартість об'єкта прирівнюється до 0. По групах 2 і 3 нарахування амортизації проводиться до досяг нення балансовою вартістю основних засобів цих груп нульового значення. Якщо підприємство застосовує щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів та нематеріальних активів, то коефіцієнт індексації визначається за форму лою; КС = [і(а- 1)-110]/100, де i(a-1) - індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо підприємство застосовує коефіцієнт індексації, то воно зобов'язане визнати капітальний дохід в сумі, що дорівнює різниці між балан совою вартістю відповідної групи основних фондів, визначеною на початок звітного року із застосуванням коефіцієнта, і балансовою вартістю такої групи основних фондів до проведення такої індексації. Цей капітальний дохід належить до складу валових доходів підприємства кожного звітного кварталу (протягом року) в сумі, яка дорівнює відповідному проценту річної норми амортизаційної групи основних фондів від суми капітальних доходів. Також необхідно перевірити правильність термінів початку і закінчення нарахування амортизації, регулярність нарахування амортизації.

Вибірково перевіряють арифметичні розрахунки амортизаційних відрахувань. Одним з важливих питань ревізії амортизаційних відрахувань є перевірка право мірності віднесення амортизаційних відрахувань на собівартість продукції (робіт, послуг). Ревізор повинен визначити, до якої групи основних засобів відносяться об'єкти (виробничі чи невиробничі), використовуються основні засоби при вироб ництві продукції (робіт, послуг) чи здані в оренду. Амортизаційні відрахування по основних засобах невиробничої сфери відносяться за рахунок власних джерел засобів, а по об'єктах, зданих в оренду, — на рахунок фінансових результатів. Узага льнюючи практику перевірки основних засобів, відзначимо найбільш часті порушен ня щодо амортизаційних відрахувань ; Помилки під час нарахування амортизації; Вид виявленого порушення по амортизаційних відрахуваннях;Наслідки порушення; Неправильне визначення первісної вартості об'єктів (її завищення чи заниження). Завищення (заниження) суми амортизаційних відрахувань, що приводить до непра вильного визначення оподатковуваного прибутку ; Ненарахування амортизації у ра зі понесення підприємством збитку Перекручування фінансового результату господарської діяльності і продовження терміну корисного використання об'єкта, що амортизується ; Нарахування амортизації один раз у квартал (при складанні квар тальної звітності) ; Порушення принципу тимчасової визначеності фактів господар ської діяльності, неправильне визначення фінансового результату по окремих періо дах ; Помилки у визначенні термінів початку і закінчення нарахування амортизації. Передчасний початок нарахування амортизації означає заниження оподатковува ного прибутку, так само як і несвоєчасне закінчення нарахування амортизації.

Ревізор перевіряє правильність визначення об'єктів амортизації й застосування її норм.

Р-к 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів. **За ДТ** р 83 відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, **за КТ** — списання на рахунок 23 "Вир-во" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних виробництв, на рахунки класу 9 — суми амортизаційних відрахувань,що належать до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінрезультати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 83 "Амортизація" має субрахунок 831 "Амортизація оз", на якому узагальнюється інформація про нарахування амортизації оз.

Об'єктом амортизації є окремі оз, крім землі, продуктивної худоби, житлових будинків, споруд благоустрою, автомобільних доріг, видавничої продукції, сценічно-постановочного інвентаря тощо.

Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, добудови та консервації об'єкта основних засобів.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного користування.

Методи амортизації

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта оз;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої виходячи із строку корисного використання об'єкта;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої виходячи зі строку корисного об'єкта, яка подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного періоду часу використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання;

5) виробничого, за яким річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) цим об'єктом.

Оскільки метод амортизації об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання, підприємство переглядає метод амортизації об'єкта оз у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Назвіть завдання і джерела ревізії основних засобів.

2. Методика інвентаризації основних засобів.

3. Який існує порядок нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби?

4. Який існує порядок закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами?

5. Прийоми й засоби перевірки правильності оприбуткування основних засобів.

6. Якими документами оформлюється списання (вибуття) основних засобів?

7. Перерахуйте способи документальної ревізії операцій з нематеріальних активів.

**ТЕМА 6. Контроль і ревізія матеріальних запасів.**

6.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.

6.2. Перевірка стану складського господарства, обліку і збереженості виробни чих запасів.

6.3. Особливості проведення інвентаризації окремих видів виробничих запасів і перевірка об’єктивного відображення її результатів в обліку.

6.4. Перевірка правильності, повноти і своєчасності оприбуткування продукції власного виробництва і придбаних запасів, правильності відпуску і списання продукції, доцільність використання виробничих запасів, готової продукції і товарів.

**6.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.**

**Основними завданнями ревізії** операцій з товарно-матеріальними цінностями є:

— аналіз виконання завдання з товарообороту, виявлення резервів збільшення його обсягу, зменшення витрат і забезпечення рентабельності; — перевірка правильності документального оформлення й доцільності здійснення товарних операцій, своєчасне відображення їх в обліку;

— контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням товарно-матеріальних цінно стей;

— дослідження товарних запасів і контроль за дотриманням їх нормативу;

— контроль за дотриманням правил проведення інвентаризації, своєчасне виявлення її результатів;

— перевірка виконання договірних зобов'язань щодо поставки і збуту (реалізації) товарів;

— виявлення фактів приписок і понаднормованого списання втрат товарів тощо.

Ревізії на підприємствах торгівлі здійснюються відповідно до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. та Інст рукції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізій ною службою в Україні, затвердженої наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 3 жовтня 1997 р. № 121.

**Основними джерелами є:**

— договори з постачальниками й покупцями, реєстри оперативного обліку і контролю їхнього виконання (журнал обліку надходження вантажів, книга обліку виконання договорів);

— доручення на одержання і відпуск товарів, книга обліку виданих доручень;

— товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки з рахунків у банках, товарні звіти, звіти касира й касові книги, векселі;

— інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку, розрахунки витрат на залишок товарів, розрахунки реалізованої торгової націнки;

— акти на списання товарних втрат; регістри аналітичного й синтетичного обліку — журнали-ордери № 7, відомості, картки складського обліку, товарні книги;

— фінансова, оперативна й статистична звітність тощо.

Реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні потребує внесення докорінних змін у методологію контролю і ревізії операцій з товарно-матеріальними цінностями.

**Основними завданнями ревізії**операцій з товарно-матеріальними цінностями є:

—аналіз виконання завдання з товарообороту, виявлення резервів збільшення його обсягу, зменшення витрат і забезпечення рентабельності;

—перевірка правильності документального оформлення й доцільності здійснення товарних операцій, своєчасне відображення їх в обліку;

—контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням ТМЦ;

—дослідження товарних запасів і контроль за дотриманням їх нормативу;

—контроль за дотриманням правил проведення інвентаризації, своєчасне виявлен ня її результатів;

—перевірка виконання договірних зобов'язань щодо поставки і збуту (реалізації) товарів;

—виявлення фактів приписок і понаднормованого списання втрат товарів тощо.

Ревізії на підприємствах торгівлі здійснюються відповідно до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. та Інструкції про порядок проведення ревізій і перевірок державною контрольно-ревізійною службою в Україні, за­твердженої наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 3 жовтня 1997 р. № 121.

**Основними джерелами ревізії товарних операцій є**:

1.    договори з постачальниками й покупцями, реєстри оперативного обліку і контролю їхнього виконання;

2.    доручення на одержання і відпуск товарів, книга обліку виданих доручень;

3.    товарно-транспортні накладні, накладні, рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення, виписки з рахунків у банках, товарні звіти, звіти касира й касові книги, векселі;

4.    інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку, розрахунки витрат на залишок товарів, розрахунки реалізованої торгової націнки;

5.     акти на списання товарних втрат; регістри аналітичного і синтетичного обліку — журнали-ордери № 7, відомості, картки складського обліку, товарні книги;

6.     фінансова, оперативна й статистична звітність тощо.

Ревізію операцій з товарно-матеріальними цінностями здійснюють вибірково. Однак суцільній перевірці підлягають актовані втрати (акти на списання бою, лому, браку, псування товарно-матеріальних цінностей, акти на завищення ваги тари, акти на переоцінку то­варів), а також порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку товарів, документи на внутрішнє переміщення й повернення товарів, витрати обігу, торгова націнка, доходи від реалізації та фінансові результати.

Суцільним способом перевіряються товарні операції, якщо при їх ревізії встановлено суттєві порушення і зловживання.

**6.2. Перевірка стану складського господарства, обліку і збереженості виробничих запасів.**

Основна мета перевірки товарних операцій — встановити своєчасність і повноту оприбуткування матеріально відповідальними особами товарів, що надійшли на базу (склад), правильність їх обліку на рахунку 281.

Ревізор з'ясовує, чи не значаться товари за звільненими матеріально відповідальними особами, а потім встановлює повноту і своєчасність оприбуткування товарно-матеріальних цінностей.

Під час перевірки операцій щодо надходження товарів слід проаналізувати записи з рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками".

*Зокрема, з'ясовують:*

—наявність рахунків постачальників, які підтверджують суму, віднесену на цей рахунок;

—чи не числяться на вказаному рахунку товари, які тривалий час перебувають у дорозі (понад встановлений термін пробігу). Які заходи вжито для розшуку цих товарів;

—чи немає на цьому рахунку претензійних сум щодо розрахунків з постачаль никами або нестачі товарів.

Акти на нестачу товарів при їх прийманні мають бути перевірині повністю, суцільним способом. Особливу увагу слід звернути на акти, якими не були задоволені претензії, встановити причини й винних осіб.

Записи у звітах завідувачів складів порівнюють з даними первинних документів і встановлюють правильність їх бухгалтерської обробки. За записами в книзі виданих доручень ревізори перевіряють наявність неповернених і невикористаних доручень у матеріально відпо­відальних осіб, порушення правил видачі і оформлен ня доручень.

Вибірково ревізор повинен перевірити за звітами завідувачів складів та за звіта ми експедиторів, чи оприбутковуються цінності, одержані за дорученнями, чи є відмітки в книзі обліку вида­них доручень про їх використання.

Суцільним способом перевіряють акти про встановлену розбіжність у кількості та якості на час приймання товару внаслідок виникнення нестач, пересортиці й псування. Ревізор перевіряє, чи своєчасно й правильно складено претензійні й позов ні заяви до органів транспорту чи постачальників.

Крім того, ревізор перевіряє правильність заповнення товарно-транспортних накладних. Книжки товарно-транспортних накладних слід ураховувати як бланки суворої звітності, вони мають бути пронумеровані й мати штамп торговельної бази. Особливій перевірці підлягає правильність ціни, зазначеної в товарно-транспортній накладній покупця. У такому разі ревізор користується книгою реєстрації номенкла турних номерів на товари й встановлює правильність цін на товари, які надходять.

В окремих випадках ревізор звертає увагу на обов'язкове при­кладення до

товарно-транспортних накладних доручень на одержання товарів, копій пакуваль них листів, пропусків на вивіз товарів із території торговельної бази. Ревізор також перевіряє правильність кореспонденції рахунків щодо надходження товарів.

Важливе значення має перевірка правильності відвантаження (реалізації) това рів зі складу. Особливу увагу при цьому слід звернути на організацію аналітичного обліку й, зокрема, на правильність і своєчасність складання товарних звітів.

Перевірку товарних звітів завідувачів складів здійснюють балансовим споро бом: дозалишку товарів на початок дня (початкове сальдо за дебетом) додають обо рот товарів за день за дебетом (надходження товарів) і таким чином визначають залишок товарів на кінець дня (кінцеве дебетове сальдо) за кожним видом і ґатун ком товарів.

При цьому слід мати на увазі, що в оптовій торгівлі аналітичний облік товарів у бухгалтерії бази здійснюється тільки у вартісному вираженні в розрізі матеріально відповідальних осіб і великих груп товарів.

**6.3. Особливості проведення інвентаризації окремих видів виробничих запа сів і перевірка об’єктивного відображення її результатів в обліку.**

**Особливості інвентаризації ТМЦ**

Ревізія торговельного підприємства починається з і-ції ТМЦ.

Організація, техніка й документальне оформлення проведення інвентаризації встановлені Інструкцією по і-ції оз, немат активів, ТМЦ, грошових коштів і докумен тів та розрахунків, затвердженою наказом Мінфіном України від 11.08.94 № 69 зі змінами і доповненнями. Відповідальність за організацію і-ції несе керівник підприємства. Для проведення і-ції за розпорядженням керівника підприємства створюється і-ційна комісія із залученням фахівців. У розпорядженні зазначається склад комісії, обсяг інвентаризації, порядок, початок і закінчення роботи.

Комісія вимагає від завідувача складу (магазину) товарний звіт із документами на момент інвентаризації і розписку про здачу всіх документів Пильній перевірці підля гають документи на внутрішнє переміщення товарів, коли встановлюють наявність дозволу керівника й головного бухгалтера бази (магазину).

На оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках і підприємствах роздрібної торгівлі товари в неушкодженій тарі, з пломбами постача льника. Товар в опис записується з докладною і правильною назвою та повною характеристикою.

Неповноцінні товари записуються в окремий опис і від матеріально відповідаль ної особи беруть письмове пояснення. На зіпсовані товари складається акт встано вленої форми і матеріально відповідальна особа також дає письмове пояснення.

Товарні звіти обробляють і записують в облікових регістрах, потім складають порівнювальні відомості.

Природний убуток описують на складі (у магазині) тоді, коли встановлена нестача й у межах цієї нестачі, а на складі — не більше від суми, яка залишилася після залі ку пересортиці.

Матеріали інвентаризації розглядає керівник підприємства, який приймає рішення щодо затвердження результатів інвентаризації, яке оформляється наказом.

За допущену пересортицю на складі мають бути накладені дисциплінарні стягнення,

а при встановленні пересортиці внаслідок зловживань, тобто зловмисне, винних слід притягати до кримінальної відповідальності.

Ревізію торговельного підприємства (складу, магазину) починають з інвента ризації товарно-матеріальних цінностей. Відповідальність за організацію інвентари зації несе керівник підприємства. Для проведення інвентаризації за розпорядженням керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія із залученням фахів ців.

До початку інвентаризації всі операції складу припиняються і всі підсобні примі щення та інші місця зберігання цінностей пломбуються. Потім ревізор вимагає від завідувача складу товарний звіт із документами на момент інвентаризації і розписку про здачу всіх документів. Звіт і прикладені до нього документи голова інвентариза ційної комісії перевіряє щодо правильності їх складання, правильності цін, наяв ності підписів матеріально відповідальних осіб на всіх документах. Пильній перевір ці підлягають документи на внутрішнє переміщення товарів. Звіт і прикладені до нього документи голова інвен­таризаційної комісії візує, тобто ставить штамп.

На оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках това ри в неушкодженій тарі, з пломбами постачальника заносяться за специфікацією або маркуванням, що є на упаковці. Кожну назву товару, його відмітні ознаки, ґатунок, артикул тощо записують в опис окремо.

*Неповноцінні товари* записуються в окремий опис і від матеріально відповідаль ної особи беруть письмове пояснення. На *зіпсовані товари* складається акт і матеріально відповідальна особа також дає письмове пояснення. У бухгалтерії бази перевіряють правильність оформлення інвентаризаційних матеріалів (описів, актів), звіряють фактичні залишки товарів, зіставляючи їхні дані з бухгалтерськими записа ми, потім перевіряють ціни, підсумки в описах. Виявлені помилки мають бути виправлені й застережені підписами осіб, які перевіряли описи.

Товарні звіти обробляють і записують в облікових регістрах, потім складають порівнювальні відомості.

Залік пересортиці, як виняток, допускається для однорідних товарів, за один період і у однієї матеріально відповідальної особи за умови, що це є наслідком помилок, прорахунку, якщо товари мають схожість щодо зовнішнього вигляду або упаковані в однакову тару при їхньому відпуску без розпакування.

За допущену пересортицю на складі мають бути накладені дисциплінарні стягнення, а при встановленні пересортиці зловмисно, винних осіб слід притягати до кримінальній відповідальності.

Матеріали інвентаризації розглядає керівник підприємства, який приймає рішен ня щодо затвердження результатів інвентаризації, яке оформляється наказом.

**6.4. Перевірка правильності, повноти і своєчасності оприбуткування продукції власного виробництва і придбаних запасів, правильності відпуску і списання продукції, доцільність використання виробничих запасів, готової продукції і товарів.**

**Ревізія руху та наявності товарних запасів на оптових складах**

Після проведення інвентаризації товарів і виявлення її результатів ревізор розпо чинає документальну перевірку товарних операцій.

Основна мета перевірки товарних операцій — встановити своєчасність і повноту оприбуткування матеріально відповідальними особами товарів, що надійшли на базу (склад), правильність їх обліку на рахунку 281 "Товари на складі" й обґрунтованість та правильність списання у видаток відпущених (відвантажених) товарів.

Під час перевірки з'ясовують:

— наявність рахунків постачальників, які підтверджують суму, віднесену на цей рахунок;

— чи не числяться на вказаному рахунку товари, які тривалий час перебувають у дорозі (понад встановлений термін пробігу). Які заходи вжито для розшуку цих това рів;

— чи немає на цьому рахунку претензійних сум щодо розрахунків з постачальни ками або нестачі товарів.

Акти на нестачу товарів при їх прийманні мають бути перевірені повністю, суцільним способом. Особливу увагу слід звернути на акти, за якими не були задово лені претензії, встановити причини й винних осіб.

**методи оцінювання товарів**

1. **за** ідентифікованою собівартістю.

2. Оцінювання за середньозваженою собівартістю

3. Оцінювання запасів за методом ФІФО

4. Оцінювання товарів за методом ЛІФО

5. Оцінювання за нормативними затратами

З метою документування розкрадання товарів слід проаналізувати такі документи:

— договір постачання; — комерційний акт (акт приймання);

— товарно-транспортну накладну, рахунок-фактуру, подорожній лист;

— рахунок — платіжну вимогу, виписки банку; — товарний звіт, товарну книгу;

— звіт про рух тари.

Крім того, у разі необхідності проводять інвентаризацію товарів, що надійшли від постачальника, і здійснюють відвантаження товарів. ,Зіставляються також записи за кредитом рахунка 631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками" та за дебетом рахунка 281 "Товари на складі".

**Ревізія руху та наявності товарів на підприємствах роздрібної торгівлі**

Ревізія товарних операцій у роздрібній торгівлі має свої особливості. Починається ревізія з повної звірки розрахунків зі всіма постачальниками і покупцями з метою встановлення своєчасності й повноти оприбуткування і списання товарів. При цьому дата, на яку здійснюється звірка розрахунків, має перекривати дату останньої інвен таризації.

За даними аналітичного й синтетичного обліку з рахунка 282 "Товари в торгівлі" ревізору слід з'ясувати, чи не числяться цінності за особами, які на цей момент уже не працюють у торговельному підприємстві й чи немає знеособлених сум, завуальо ваних нестач, які числяться за звільненими особами.

У процесі ревізії перевіряють, чи не торгували підприємства неоприбуткованими (сторонніми) товарами, чи не збували незаконно створені лишки цінностей (за раху нок обдурювання покупців, невикористання встановлених норм відходів і норм при родного убутку тощо і вилучення на такі суми виторгу).

За наявності касового апарата подібні зловживання матеріально відповідальних осіб можливі у випадках змови з касиром-операціоністом, який частку одержаного виторгу не показує через касовий апарат. Для виявлення можливих фактів привлас ення і торгу при користуванні касовими апаратами ревізору необхідно поряд з інвентаризацією грошових коштів порівняти їх за окремі дні й періоди за книгою касира-операціоніста з контрольною касовою стрічкою й чеками, що зберігаються у МВО.

Ревізор перевіряє правильність відображення виручки від реалізації товарів на рахунках бухг обліку:

— ДТ р-ка ЗОЇ "Каса в нац валюті";

— КТ рахунка 702 "Дохід від реалізації товарів".

Здавання виручки до банку:

— дт р-ка 311 "Поточні рахунки в нац валюті";

— кт р-ка ЗОЇ "Каса в нац валюті".

На кожну МВО відкривають особовий рахунок, де роблять записи щодо оприбутку вання й відпуску товарів та виводять залишки на звітну дату.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торго вельних націнок на початок звітного місяця й торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) варто сті залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

**Ревізія наявності і руху тари під товарами і порожньої тари**

На р-ку 204 "Тара і тарні матеріали" відображають наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовуються для виготовлення тари і її ремонту.

У торгівлі облік наявності й руху тари під товарами ведеться на рахунку 284 "Тара під товарами".

Ревізію операцій з тарою здійснюють одночасно з перевіркою товарних операцій, тому що на підприємствах торгівлі встановлено єдину матеріальну відповідальність за товари і тару, рух їх оформляється в одних і тих самих документах.

На торг підприємствах є значні втрати тари, а тому перевіряють не тільки законність і правильність відображення в облікові надходження, відпуску й вибуття тари, а й виявити причини виникнення значних втрат тари

Результати інвентаризації тари встановлюють окремо від товарів, причому нестачу й надлишок визначають за кількістю і сумою окремо за кожною назвою тари.

Ревізор порівнює залишок тари за балансом, Головною книгою, журналом-ордером з даними товарних звітів на перше число відповідного місяця.

Ревізор також перевіряє правильність записів на рахунках бухгалтерського обліку

операцій з тарою. Зокрема, на вартість тари багаторазового використання, що надійшла разом із товарами, роблять запис:

— ДТ 28 "Товари", субрахунок 284 "Тара під товарами";

— КТ 63 "Розрахунки з пост та підр".

Ревізору слід врахувати ту обставину, що дерев'яну тару оприбутковують за цінами придбання, а мішки — за цінами, встановленими для повернення цієї тари. У цьому випадку різницю в цінах (знижку) під час оприбуткування показують за дебетом рахунка 74 "Інші доходи".

Під час перевірки операцій зі скляним посудом з'ясовують дотримання порядку його приймання від населення, видачі у підзвіт грошей особам, виділеним для цих операцій, чи оформляється накладною наприкінці робочого дня прийнятий посуд і чи повертається в касу залишок невикористаних грошей.

Операції, відображені за КТ 37 "Розр з різними дебіторами", субр 372 "Розр з підзв особами" або р-ка ЗО "Каса" зіставляються з ДТ рахунка 28 "Товари", субр 282 "Товари в торгівлі".

**В**иявлені під час ревізії операцій з тарою недоліки відображаються в кінці розділу основного акта ревізії "Результати ревізії товарних операцій"

**ПИТАННЯ  ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Сформулюйте завдання ревізії виробничих запасів.

2. Яка роль внутрігосподарського контролю за рухом с.- г. продукції і товарно-матеріальних цінностей?

3. Які джерела і послідовність проведення ревізії виробничих запасів?

4. На що звертається увага при перевірці умов зберігання і збереження матеріальних ресурсів, складського обліку?

5. Які загальні вимоги до проведення інвентаризації?

6. Розкрийте особливості інвентаризації: с.-г. продукції, палива, запасних частин, будівельних матеріалів.

7. Як регулюють інвентаризаційні різниці?

8. Які методи перевірки повноти оприбуткування продукції власного виробництва?

9. Як встановити своєчасність і повноту оприбуткування куплених запасів?

10. Як перевірити правильність і доцільність списання насіння, кормів, будівельних матеріалів, палива, запасних частин та інших запасів?

**ТЕМА 7. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ**

7.1.    Завдання, джерела і послідовність  ревізії

7.2.    Особливості інвентаризації тварин

7.3.    Перевірка оприбуткування приплоду та приросту живої маси

7.4.  Перевірка операцій з надходження тварин

7.5.    Перевірка операцій із списання падежу та іншого вибуття

**7.1. Завдання, джерела і послідовність  ревізії**

Визначальне значення в проведенні перевірок має внутрішньогосподарський контроль, основною перевагою якого є його оперативність. Крім того, менеджери підприємств разом із технологами, інженерами, економічною службою зобов’язані систематично стежити за дотриманням вимог технології та організації виробництва.

Контроль виробництва здійснюють також органи відомчого та спеціального державного контролю: Державний комітет України по земельних ресурсах, підрозділи Міністерства аграрної політики України, зокрема радіологічна інспекція, Державна ветеринарна інспекція, Державна інспекція по заготівлі і якості продукції, Державна інспекція по нагляду за технічним станом машин і обладнання, Державна насінна інспекція і інше. Всебічну перевірку виробництва зобов’язані здійснювати головні і провідні спеціалісти  управлінь сільського господарства.

Основними завданнями контролю і ревізії у тваринництві  є: інвентаризація поголів’я,  перевірка умов утримання і догляду за тваринами, дотримання технології виробництва продукції тваринництва, перевірка  повноти й своєчасності оприбуткування худоби і птиці за всіма каналами надходження, вибуття за каналами вибуття, списання падежу, дотримання нормативних документів щодо обліку ПБАТ.

Перевірку  виробничої діяльності  в процесі ревізії  рекомендують   здійснювати у такій послідовності: інвентаризація поголів’я худоби; дотримання  зооветеринарних заходів і вимог, технології й  правил виконання робіт; документальна перевірка операцій з руху тварин, перевірка стану обліку та звітності.  Контроль  на підставі  звітності, бізнес-планів, виробничих завдань,  первинних документів ,  регістрів бухгалтерського обліку (Звіту про витрати та вихід продукції основного виробництва5.5 с.-г.; даних  зооветеринарного обліку.

**7.2. Особливості інвентаризації тварин**

Внутрішній контроль у тваринництві здійснюють головним чином спеціалісти зооветеринарного профілю і завідуючі фермами, які стежать за дотриманням технології виробництва продукції тваринництва і зоотехнічних вимог утримання тварин, а також за використанням трудових і матеріальних ресурсів, особливо кормів, засобів захисту тварин, електроенергії. У колективних сільськогосподарських підприємствах, акціонерних товариствах, фірмах, спілках наступний контроль у вигляді окремих  перевірок і ревізій проводять ревізійні комісії цих формувань, а також управління с.-г., державна контрольно-ревізійна служба, органи спеціалізованого державного контролю (державна ветеринарна інспекція, державна інспекція по заготівлях та якості продукції). Важливо добиватись узгодженості всіх видів контролю і координації дій.

На початку ревізії здійснюють інвентаризацію поголів’я, огляд  тваринницьких приміщень, дворів та інших комунікацій. При цьому з’ясовують не лише фактичну наявність поголів’я, а й своєчасність переведення ремонтного молодняку в основне стадо, інших тварин у старші  вікові групи, оприбуткування приплоду тощо. Тому інвентаризацію тварин як один із найефективніших прийомів контролю слід проводити систематично  протягом року, практикуючи як повні, так і часткові контрольні перевірки. Інвентаризацію тварин  здійснюють за статево-віковими групами відповідно до назви аналітичних рахунків, відкритих до синтетичних рахунків 16 “Довгострокові біологічні активи ” (у частині дорослої продуктивної і робочої худоби) та  21 “Поточні біологічні активи ”. При виявленні тварин без інвентарного номера  необхідно встановити, кому вони  належать, оскільки трапляються факти утримання на  фермах  власних тварин деяких працівників і посадових осіб. Завідуючі фермами чи інші  посадові особи повинні дати письмові пояснення з приводу утримання таких тварин у фермському стаді. Дані обліку про наявність поголів’я беруть із звіту про рух худоби та птиці, який складають до проведення переліку тварин, або з книги руху худоби і птиці на фермі з урахуванням документів, не зареєстрованих у цій книзі на день перевірки. Якщо інвентаризацію проводять у строки, близькі до звітного періоду, можна використовувати дані статистичної звітності (ф. № 24). В усіх випадках потрібно зробити звірку з аналітичним обліком до рахунків 16 і 21 у журналі-ордері 8 с.-г. з урахуванням первинних документів, які ще не проведені в бухгалтерському обліку.

Порівнюючи фактичне поголів’я із даними обліку, виявляють лишки чи нестачу тварин; про причини цього матеріально-відповідальні особи повинні дати письмові пояснення. Крім того, проводять глибоку документальну перевірку руху тварин для виявлення причин лишків чи нестач.

Ревізійна комісія (бригада) повинна перевірити, чи правильно відображені в обліку виявлені нестачі тварин, чи віднесено на винних осіб нарахування для відшкодування матеріального збитку відповідно до наказу (рішення) адміністрації підприємства, чи оприбутковані виявлені лишки тварин.

Важливе значення має перевірка умов утримання і догляду за тваринами, дотримання технології виробництва продукції тваринництва. Оглядаючи ферми, контролери виявляють забезпеченість тварин приміщеннями, засобами механізації та іншим обладнанням, їх справність і рівень використання, наявність вигульних майданчиків, родильних відділень тощо. Одночасно перевіряють дотримання необхідних параметрів мікроклімату в тваринницьких приміщеннях (температура і вологість повітря, освітлення та ін.), оскільки від цього значною мірою залежать стан здоров’я тварин, їх продуктивність, якість продукції; раціони і правильність годівлі, своєчасність бонітування й вибракування тварин, осіменіння (парування), переведення із групи в групу; організацію робіт по одержанню приплоду і догляду за ним; забезпечення активного моціону відповідних груп і видів тварин; дотримання способів утримання худоби та птиці. Узгодження здійснення технологічного й економічного контролю підвищує його ефективність.

Перед початком роботи інвентаризаційна ко­місія має вжити заходів, аби на час проведення ін­вентаризації ніхто не міг безконтрольно виводи­ти тварин із приміщень чи заводити до них. Також треба одержати останні на момент інвентаризації звіти про рух тварин.

Перерахунок тварин проводять у приміщеннях чи літніх таборах, де їх утримують, на вигульних ділянках. Перерахунок ВРХ на безприв’язному ут­риманні проводять, переганяючи їх з одного місця на інше. Прохід для перегону повинен бути таким, щоб через нього проходила одна тварина.

Свиней перелічують, коли тварини перебува­ють у спокійному стані після годівлі в кожному станку окремо.

Перерахунок овець проводять за допомогою збитого з дощок станка для проходу однієї вівці, через який проганяють усе поголів’я.

Перелік птиці в клітках роблять прямим пере­рахунком. При утриманні птиці груповим методом перерахунок проводять, пропускаючи птицю че­рез вузьку щілину або відловлюючи й переносячи в окреме приміщення.

Результати перерахунку записують в *Інвента­ризаційні описи робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей ф. № Інв.-8 с.-г.*

**Щодо дорослої робочої і продуктивної худоби**в описах фіксують: номер, кличку, породу, вгодо­ваність, рік народження, живу масу та балансову вартість тварин. Свиней (кнурів і маток) та особливо цінні породи овець й інших тварин відобра­жають в описі індивідуально. Інші тварини основ­ного стада, яких обліковують груповим методом, опиняться в описі за статево-віковими групами (указують кількість голів і живу масу кожної ста­тево-вікової групи (окрім коней, верблюдів, ослів, оленів і собак)).

На кожен вид тварин (ВРХ, свині, вівці, коні тощо) в інвентаризаційних описах виділяють ок­ремий розділ. Групують інвентаризаційні описи в розрізі окремих ферм, бригад і матеріально від­повідальних осіб.

**Молодняк ВРХ, коней**заносять в інвентари­заційні описи індивідуально з інвентарними номе­рами, кличками, породами й іншими даними.

**Молодняк свиней, овець, кіз, птиці та інші види тварин,**яких обліковують груповим методом, включають до інвентаризаційних описів за стате­во-віковими групами та рахунками аналітичного обліку із зазначенням кількості голів і живої маси кожної групи тварин.

Тварин, які не мають інвентарних номерів або з повторюваними номерами, а також з номерами, що не належать підприємству, під час інвентари­зації відводять в окреме приміщення для встанов­лення їхньої належності та складають щодо них окремий інвентарний опис.

**Інвентаризацію бджолосімей і кормових за­лишків меду**у **вуликах**проводять весною, коли температура повітря не нижче +15°С (в тіні), і во­сени після закінчення збору нектару бджолиними сім’ями. При огляді бджолиних сімей встановлюють номер вулика, кількість рамок меду силу сім’ї.

Запаси меду в сім’ях визначають зважуванням сотів або по зайнятій медом площі сотів, а силу бджолиної сім’ї — за кількістю рамок, зайнятих бджолами, у перерахунку на повну рамку. Слабі й хворі бджолосім’ї вибраковують.

**Незавершене виробництво тваринництва** інвентаризують за нього видами в розрізі вироб­ничих підрозділів і матеріально відповідальних осіб.

Вартість незавершеного виробництва з інкубації яєць визначають **так** —  підраховують кількість яєць, що залишилися на кінець року в інкубації за їхніми видами (курей, качок, гусей, індичок і т. д.);

—  встановлюють дату закладання перехідної партії яєць на інкубацію та кількість днів інкуба­ції в поточному році:

— вартість незавершеного виробництва визна­чають, помноживши планову собівартість 1 дня інкубації (за видами яєць) на кількість закладе­них яєць і фактичний період інкубації в поточ­ному році.

Планову собівартість 1 дня інкубації обчислюють діленням справедливої вартості добового курчати на тривалість інкубації.

**7.3. Перевірка оприбуткування приплоду та приросту живої маси**

Контролери ретельно перевіряють дані обліку і звітності про вихідне поголів’я, його надходження та вибуття. Повноту й своєчасність оприбуткування худоби і птиці ревізують за всіма каналами надходження: одержання приплоду від власного маточного поголів’я, купівля тварин у спеціалізованих, племінних та інших підприємствах, а також у населення. Для виявлення повноти й своєчасності оприбуткування приплоду проводять його контрольні інвентаризації у період масового отелення, опоросів, окотів маток, а також зустрічні перевірки документів.

При документальній перевірці зіставляють акти на оприбуткування приплоду із записами у книгах обліку руху худоби, звітами про рух худоби і птиці, журналом-ордером № 8 с.-г. та відомістю. Результативним прийомом є порівняння даних бухгалтерського обліку про оприбуткування приплоду  із даними зоотехнічного обліку, книгами (журналами) осіменіння (парування) тварин, журналами реєстрації приплоду і вирощування молодняку великої рогатої худоби, книгами обліку опоросів і приплоду свиней,  заключними відомостями про результати окотів овець , картками племінних маток тощо. Крім того порівнюють дані актів, звітності, аналітичного обліку про приплід із розрахунками  нарахування оплати праці тваринникам за одержання приплоду, відомостями витрати кормів, статистичною звітністю (ф. № 24). Доцільно також зіставляти кількість голів приплоду великої рогатої худоби за певний період із поголів’ям дійних корів, (за винятком ялових) по журналах обліку надою молока. Результати оформляють контрольно-аналітичними таблицями.

Детальний аналіз руху одержаного приплоду за інвентарними номерами, чітка організація зустрічної перевірки документів, регістрів і звітності бухгалтерського, зоотехнічного та оперативно-статистичного обліку дають змогу виявити факти не оприбуткованого молодняку з метою приховування його загибелі або привласнення.

Своєчасність і повноту оприбуткування тварин, закуплених у різних підприємствах, перевіряють зіставленням рахунків-фактур, приймальних актів, договорів, товарно-транспортних накладних, племінних і ветеринарних свідоцтв із звітами про рух худоби і птиці,  записами у журналі-ордері № 8 с.-г. та відомості, книгах зоотехнічного обліку, а також документами в яких оформлені  наступні операції по зважуванню, годівлі й переміщенню закуплених тварин. Одночасно встановлюють законність і доцільність їх купівлі. При цьому  перевіряють наявність планів формування стада, рознарядок-замовлень, договорів, забезпеченість кормами; вивчають продуктивність куплених тварин, вік маточного поголів’я, обґрунтованість цін за договорами.

При ревізії оприбуткування приросту живої маси тварин, насамперед, з’ясовують порядок зважування худоби (в які строки зважують, суцільним чи вибірковим способом, чи зважують тварин при їх надходженні та вибутті). Детально вивчають відомості  зважування тварин, правильність оформлення документів (наявність необхідних підписів, повнота заповнення інших реквізитів, правильність підсумків і розрахунків приросту живої маси однієї голови), звертають увагу на підчистки, виправлення.

При  індивідуальному зважуванні великої рогатої худоби із зазначенням інвентарного номера доцільно зіставляти  живу масу тварин у відомостях зважування за кілька місяців. Про факти приписок приросту живої маси свідчитиме  нереальна  маса однієї голови в середньому по відповідній віковій групі.

Необхідно провести також наскрізну перевірку бухгалтерських документів: відомостей зважування, розрахунків визначення приросту живої маси, звітів про рух худоби і птиці на фермі, журналу-ордера № 8 с.-г. та відомості; зіставити ці дані із записами у журналах зоотехнічного обліку, статистичною звітністю, а також із розрахунками по нарахуванню оплати праці працівникам тваринництва за приріст живої маси. Доцільно практикувати контрольні зважування тварин. При виявленні розбіжностей в записах у різних документах та регістрах слід взяти письмові пояснення у відповідних осіб й додати їх до акту ревізії.

**7.4. Перевірка операцій з надходження тварин**

Правильність оприбуткування тварин, закуплених у населення перевіряють на підставі приймально-розрахункових відомостей на велику рогату худобу прийняту від населення для наступного продажу державі, зіставленням їх із відомостями зважування тварин, звітами про рух худоби і птиці, відомостями витрати кормів, аналітичним обліком, платіжними документами

Кожну операцію по переведенню тварин вивчають з урахуванням дотримання зоотехнічних вимог формування стада та нормального його відтворення відповідно до планів виробництва продукції тваринництва. Систематичному контролю підлягають строки переведення тварин з однієї статево-вікової групи в іншу. Найчастіше порушуються строки переведення ремонтного молодняку в основне стадо з метою штучного завищення продуктивності тварин. Для виявлення фактів  перетримки молодих маток у стаді молодняку зіставляють дату в актах на переведення їх в основне стадо з датою в актах на оприбуткування приплоду, а також із записами в журналах і книгах зоотехнічного обліку (журналами осіменіння, парувань, реєстрації приплоду тощо), статистичною звітністю, розрахунками по нарахуванню оплати праці працівникам тваринництва.

**7.5. Перевірка операцій із списання падежу та іншого вибуття**

Перевіряючи операції по обліку падежу тварин, спочатку виявляють їх реальність. Для цього детально вивчають акти на вибуття худоби і птиці (ф. № 100), повноту  заповнення реквізитів, наявність підписів відповідальних осіб. Зустрічною перевіркою зіставляють дані актів  на вибуття тварин з даними книги обліку руху худоби і птиці (ф. 34), звітами про рух худоби і птиці (ф.  102), регістрів аналітичного обліку (журнал-ордер 8 с.-г., Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва 8.2с.-г.), формою звітності № 24, а також із журналами для реєстрації  хворих тварин (ф. № 1-вет), ветеринарною звітністю, протоколами чи актами розтину трупів. За журналом реєстрації хворих тварин перевіряють, яке проводилося лікування та причини падежу. Зіставлення живої маси по акту (ф. № 100) і відомістю останнього зважування перевіряють, чи не знижена маса падежу, особливо коли він стався з вини матеріально-відповідальної особи, яка повинна відшкодовувати матеріальний збиток.

Акти на вибуття тварин, які мають інвентарні номери, вибірково доцільно зіставляти з актами на оприбуткування приплоду. Так можна виявити факти падежу не оприбуткованого молодняку. Доцільно чисельність голів падежу порівнювати з кількістю оприбуткованих шкур за відповідний період. При такому зіставленні також можна встановити факти приховування падежу і недооприбуткування приплоду тварин.

Надалі контролери підраховують загальну кількість падежу та його вартість, тобто визначають суму втрат підприємства, з’ясовують причину падежу, виявляють, осіб, винних у загибелі тварин, і ставлять вимоги про відшкодування ними матеріального збитку. Одночасно ревізори перевіряють повноту страхових відшкодувань при падежу і загибелі худоби та птиці через стихійні лиха й інфекційні захворювання.

Особливу увагу звертають на випадки забою тварин малою живою масою: наприклад, молодняку великої рогатої худоби масою до 50, свиней – до 20-25 кг. Правильність оприбуткування виходу м’яса від забою тварин визначають зіставленням даних у накладних  з нормами його виходу відповідно до категорії вгодованості.У багатьох підприємствах при забої не оприбутковують субпродукти. Ревізійні комісії повинні вимагати їх повного оприбуткування відповідно до норми і використання за призначенням Крім того, по можливості, потрібно встановити реальність даних про живу масу тварин, вказану в актах, оскільки нерідко масу забитих тварин занижують. Якщо проводять індивідуальне зважування тварин, то їх живу масу можна встановити за відомістю зважування тварин (ф. № 98) за даними останнього зважування. При груповому зважуванні можна орієнтуватися на середню масу по групі тварин, з якої їх відбирали для забою. Слід звернути увагу на причини забою. Крім того, доцільно проводити контрольні забої тварин.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

**ТЕМА 8. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ВИКОРИСТАННЯ ТРУДОВИХ РЕСУРСІВ ТА ФОНДУ ОПЛАТИ ПРАЦІ**

**8.1.    Завдання,  джерела, нормативні акти ревізії**

8.2.    **Контроль організації, нормування, використання трудових ресурсів, охорони праці**

8.3.    **Ревізія обгрунтованості планування і використання фонду оплати праці**

8.4.     **Ревізія  нарахування заробітної плати, премій**

8.5.     **Ревізія розрахунків за виплатами  працівникам**

**8.1. Завдання,  джерела, нормативні акти ревізії**

Основними завданнями ревізії є перевірка:

  дотримання нормативно-правових актів при нарахуванні оплати праці, утримань із неї й правильності ведення бухгалтерського обліку розрахунків з оплати праці;

  використання  трудових ресурсів і фонду  оплати праці;

  наявності затверджених нормативних документів, які регулюють використання трудових ресурсів та порядок оплати праці (Положення про оплату праці, правила внутрішнього розпорядку, колективний договір, норми і розцінки тощо);

  стану нормування, тарифікації робіт і оплати праці;

  дотримання  трудової і штатної дисципліни;

  використання встановленого фонду  оплати праці, виявлення необґрунтованих  його перевитрат, фактів приписок робіт, завищення розцінок, заниження норм виробітку та зменшення зон обслуговування, порушення порядку нарахування додаткової оплати праці, преміювання;

  правильності й обґрунтованості укладання трудових договорів, контрактів та їх дотримання;

  своєчасності й правильності нарахування і виплати  заробітної плати згідно з діючою системою оплати праці.

Як правило, ревізію  з оплати праці здійснюють вибірковим способом.

Її рекомендується організувати в такій послідовності.

1.     виявляють наявність затверджених в установленому порядку положення про оплату праці, правил внутрішнього трудового розпорядку, норм і розцінок, контрактів, трудових договорів та інших документів, в яких визначено порядок використання трудових ресурсів, оплати праці та розрахунків з працівниками по ній;

2.     встановлюють відповідність цих документів чинному законодавству, типовим положенням і рекомендаціями з питань праці та її оплати;

3.     перевіряють обґрунтованість планування використання трудових ресурсів і фонду  оплати праці, стан роботи по нормуванню, тарифікації, організації, охороні праці і техніці безпеки, виконання плану використання фонду робочого часу та продуктивності праці, фактичного використання фонду  оплати праці, дотримання штатної дисципліни, тарифних ставок, розцінок посадових окладів;

4.     контролюють правильність нарахування оплати праці, премій, утримань з оплати праці;

5.     дається оцінка стану обліку і звітності розрахунків з оплати праці, внутрішньогосподарського контролю використання робочого часу і фонду  оплати праці.

**Нормативна база:**

[Кодекс Законів про працю України](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/322-08);

[ПКУ](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17);

[Закон України “Про оплату праці“, затвердженим постановою Верховної  Ради України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80);

[Закон України “Про відпустки“ від 15.11.96 р. № 504/96-ВР](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80),

[Інструкція зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом  Міністерства статистики  України від 11.12.1995 р. № 323](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04);

[Інструкція зі статистики чисельності працівників, зайнятих у народному господарстві України, затвердженою наказом  Мінстату №171 від 07.07.1995 р.](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0287-95);  Галузева угода;

[Порядок обчислення середньої заробітної плати №100](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF),

[Порядок обчислення середньої заробітної плати №1266](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF),

[П(С)БО 26 «Виплати працівникам»](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03)

**Основними  джерелами  ревізії є:**

  плани, виробничі  завдання, технологічні карти;

  штатні розклади, посадові оклади, тарифні сітки, розцінки, норми виробітку;

  генеральні та галузеві угоди; трудові угоди, колективні договори;

  первинні документи з обліку праці та її оплаті (наряди на відрядну роботу, облікові листи тракториста машиніста, розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, дорожні листи автомобіля, табель обліку робочого часу та ін.);

  накопичувальні відомості обліку використання машинно-тракторного парку, автотранспорту, журнали обліку робіт і витрат;

  розрахунково-платіжні відомості,  книга обліку розрахунків по оплаті праці, зведена відомість нарахування  та розподілу оплати праці та відрахувань від неї по об’єктах обліку ф.  № 5.1 с.-г.,  зведена відомість по розрахунках з робітниками і службовцями  ф. № 5.3 с.-г., журнал-ордер № 5.Б с.-г., Головна книга  до рахунку 66   “Розрахунки з оплати праці”;

  первинні документи з обліку виходу продукції (реєстри приймання зерна, щоденники надходження сільськогосподарської продукції, журнали обліку надою молока, акти на оприбуткування приплоду тварин та ін.);

  фінансова, оперативна й статистична звітність тощо. Контроль  праці та її оплати  спрямований на забезпечення ефективного використання  трудових ресурсів, фонду оплати праці, повноти і своєчасності розрахунків по оплаті праці.

**2. Контроль організації, нормування, використання трудових ресурсів, охорони праці**

Ефективне використання трудових ресурсів залежить від належної організації виробництва і праці. Постійне вдосконалення форм організації останньої є важливою передумовою підвищення продуктивності праці та економії трудових затрат. Тому в системі  контролю цим питанням приділяють значну увагу.

**Контролери ретельно вивчають стан організації праці з метою визначення резервів поліпшення використання трудових ресурсів.**

Перевірку починають з фактичного обстеження виробничих підрозділів, служб апарату управління:

  вивчають, чи враховані такі вимоги, як формування оптимальних колективів за кількістю працівників та їх якісним складом, розмірами землекористування (обслуговування поголів’я), закріпленої техніки та іншого майна, тощо.

  вивчають можливості впровадження на підприємстві прогресивних форм організації праці й управління;

  досліджують можливі напрями наукової організації праці, до яких належать: раціональні форми поділу і кооперації праці за видами робіт та кваліфікацією, суміщення професій і функцій;

  удосконалення нормування праці;

  поліпшення умов праці (впровадження ефективних режимів праці і відпочинку, створення санітарно-гігієнічних й естетичних умов праці, поліпшення побутового обслуговування і т.п.);

  впровадження передових методів праці (організація екскурсій по обміну досвідом, вивченню передового досвіду, в тому числі зарубіжного, виробничих нарад, постійне вивчення науково-технічної інформації тощо);

  підготовка і підвищення кваліфікації кадрів;

  організація робочих місць, оснащеність їх обладнанням, інструментами тощо.

  дотримання правил внутрішнього розпорядку.

Перевіряють обґрунтованість планування використання трудових ресурсів: – правильність планування обсягів робіт, агрегатування техніки, розстановку робочої сили, впровадження прогресивної технології виробництва продукції, виконання робіт та прогресивних форм праці. Це дає змогу  виявити резерви повнішого використання трудових ресурсів та розробити пропозиції щодо їх реалізації.

**Важливою умовою ефективного використання трудових ресурсів є обґрунтоване нормування праці та тарифікація працівників і робіт**.

При перевірці нормування встановлюють наявність календарного плану перегляду норм праці, виходячи із зональних норм виробітку на окремі види робіт  з урахуванням впровадження нових технологій, механізації і автоматизації виробничих процесів. Основними показниками, що характеризують рівень нормування праці, є коефіцієнти технічно обґрунтованих норм та їх виконання. Це виявляють шляхом аналізу даних первинних документів: облікових листів праці  і виконаних робіт, облікових  листів трактористів-машиністів, нарядів і т.п. Крім того, проводять опитування виконавців робіт, оскільки виконання норм виробітку не завжди підтверджує їх обґрунтованість. Подекуди виконання завищених норм досягають за рахунок зниження якості робіт, що негативно впливає на продуктивність праці на якість продукції. При необхідності проводять контрольні спостереження, хронометражі, фотографування робочого дня. Одночасно з’ясовують причини невиконання норм виробітку і норм обслуговування тварин, а також масового їх перевиконання у значних розмірах.

Обґрунтованість тарифікації працівників і окремих видів робіт перевіряють на основі протоколів засідань кваліфікаційних (атестаційних) комісій, тарифно-кваліфікаційних довідників, особових карток, розрахунково-платіжних відомостей, первинних документів по обліку праці та її оплати, наказів, розпоряджень адміністрації. При наявності сигналів, заяв про неправомірні дії по присвоєнню вищих розрядів можна організовувати контрольні атестації.

**Основними показниками ефективності використання трудових ресурсів є продуктивність праці.** Тому в процесі перевірок визначають рівень виконання плану за продуктивністю праці, аналізують цей показник у динаміці, з’ясовують причини зниження його рівня.

**Важливим об’єктом контролю є охорона праці і техніка безпеки** .Основні положення про організацію  охорони праці визначені у Законі України “Про охорону праці”, яким і належить керуватись при проведенні ревізій та перевірок. Згідно із цим Законом у кожному підприємстві повинна бути розроблена система заходів з охорони праці і техніки безпеки. У колективному договорі  (угоді, трудовому договорі) передбачені комплексні заходи щодо досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму, професійним захворюванням і аваріям.

Для управління охороною праці на підприємстві створюють спеціальну службу, яка наділена широкими повноваженнями щодо забезпечення дотримання правил з охорони праці і техніки безпеки. Проте на підприємствах нерідко мають місце факти порушення правил з охорони праці, що призводить до виникнення аварій, нещасних випадків і виробничого травматизму. Тому в процесі  контролю необхідно перевіряти дотримання умов колективного договору, роботу служби охорони праці, розробляти конкретні пропозиції по усуненню виявлених недоліків і порушень.

Перевірку доцільно здійснювати у двох напрямах: дотримання діючого порядку розробки в кожному підприємстві необхідних заходів по охороні праці та їх виконання. Основними з них є розробка і обладнання спеціальних пристосувань безпечної роботи на механізмах, транспортних засобах, сигналізації по техніці безпеки; визначення категорій працівників, що працюють у важких шкідливих умовах, яким належить безплатне забезпечення лікувально-профілактичним харчуванням, молоком, газованою солоною водою, надання оплачуваних перерв санітарно-оздоровчого призначення, скорочення тривалості робочого часу, додаткових відпусток та інших пільг і компенсацій відповідно до законодавства; забезпечення за встановленими нормами спецодягом та іншими засобами індивідуального захисту; перелік важких робіт та робіт із шкідливими умовами праці, на яких забороняється застосування праці жінок, неповнолітніх; розробка заходів виробничої санітарії і лікувально-профілактичного огляду  працівників; проведення інструктажів з техніки безпеки; оформлення стендів, плакатів і т.д.

Контроль за станом організації праці, нормування, використання трудових ресурсів  проводиться з метою  визначення резервів поліпшення використання трудових ресурсів, що значною мірою впливає  на виконання виробничих завдань.

**8.3. Ревізія обгрунтованості планування і використання фонду оплати праці**

Перевірку обґрунтованості планування фонду оплати  праці доцільно починати з оцінки розроблених і затверджених в установленому порядку нормативних документів  з оплати праці: Положення про оплату праці, правил внутрішнього розпорядку, колективного договору,  норм і розцінок, контрактів договорів та ін. Ці документи розробляють на основі законодавчих і типових нормативних актів та рекомендацій про оплату праці. Принципові й суттєві відхилення при порівнянні прийнятих нормативних документів у підприємстві і типових положень та рекомендацій аналізують з погляду дотримання законодавства щодо оплати праці, а також вибору найбільш раціональних і прогресивних форм оплати та матеріального стимулювання.

Надалі правильність планування фонду оплати праці перевіряють, виходячи з виробничої програми, чисельності працівників, норм виробітку, тарифних розрядів, розцінок, навантаження по обслуговуванню тварин, штатних нормативів. Особливу увагу слід звернути на перевірку правильності визначення розцінок за одиницю продукції в рослинництві і тваринництві.

**Планування тарифного фонду для визначення розцінок за продукцію рослинництва** перевіряють за технологічними картами, звертаючи увагу насамперед на обґрунтованість планових обсягів робіт із врахуванням прогресивних технологій виробництва продукції та організації виконання робіт. Крім того, перевіряють чи відповідають закладені у плані розрахунку фонду оплати праці норми, тарифні розряди і ставки затвердженим у даному підприємстві.

**Обґрунтованість планового тарифного фонду в тваринництві визначають**, виходячи з нормативної чисельності працюючих відповідно до технічно обґрунтованих норм обслуговування тварин, а також тарифних ставок з урахуванням продуктивності тварин і рівня механізації робіт. Планування фонду оплати праці  в ремонтній майстерні, авто гаражі та інших обслуговуючих виробництвах контролюють на основі даних про планові обсяги робіт, норм виробітку (нормативів затрат часу), тарифних  ставок, окладів та положення про оплату праці в цих галузях.

**Плановий фонд  оплати праці адміністративно-управлінського персоналу** перевіряють згідно з установленими галузевою угодою нормами та затвердженими штатами; положенням про оплату праці адміністративно-управлінського персоналу і спеціалістів у конкретному підприємстві, його статутом .

*Контролери зобов’язані також ретельно перевіряти правомірність включення до планового фонду оплати праці  різного виду доплат: за кількість, стаж роботи, звання майстра, класу кваліфікації, суміщення професій, персональні надбавки та інші доплати.*

Після перевірки обґрунтованості планування фонду  оплати  праці вивіряють правильність його формування в обліку.

Достовірність звітних даних по фонду  вивіряють із записами по нарахуванню оплати праці у зведених відомостях за складом і категоріями працівників. Після цього зіставляють плановий фонд  з фактичним  і визначають абсолютну економію або перевитрату, виявляють вплив факторів на відхилення (зміна чисельності працівників і середньорічного заробітку). Що стосується останнього, то тут слід врахувати рівень інфляції та використання інфляційних коефіцієнтів для порівняння даних, а також рівень виконання плану за обсягом виробництва продукції, після чого визначають відносну економію або перевитрату фонду.

У випадку перевитрат фонду оплати праці аналізують їх причини: приписки обсягів робіт; використання завищених розцінок, заниження норм; застосування почасової оплати праці замість відрядної; зниження рівня механізації робіт; переважне використання ручної праці; порушення штатної дисципліни; необґрунтоване нарахування премій, додаткової оплати; недоліки в організації праці, зниження урожайності, продуктивності тварин тощо.

Такий аналіз використання фонду  оплати праці  здійснюють не лише в цілому по підприємству, а й по категоріях працівників (робітники, службовці, інженерно-технічні працівники), виробничих підрозділах і галузях сільськогосподарського виробництва. Це дозволяє виявити ділянки, де фонд оплати праці використовується неефективно, і поглибити перевірку з метою виявлення порушень, зловживань при нарахуванні оплати праці, а також резервів обґрунтованої економії витрачання коштів на затрати праці.

**8.4. Ревізія  нарахування заробітної плати, премій**

Неправильна організація обліку та внутрішньогосподарського контролю за  використанням фонду оплати праці є причиною незаконних виплат і нетрудових доходів окремих працівників. Тому при зовнішній ревізії необхідно перевірити стан внутрішньогосподарського контролю. Перевірку здійснюють вибірковим способом. Для цього визначають зони найвищого ризику, тобто ділянки з найбільш можливою вірогідністю наявності помилок і порушень.

Насамперед доцільно перевірити первинні документи по нарахуванню оплати праці у тих виробничих підрозділах або категоріях працівників, де виявлено найбільшу перевитрату оплати праці, а всередині них – документи по оплаті праці осіб з особливо високими заробітками і тих, в яких заробітки протягом певного звітного періоду значно коливаються.

Для цього вивчають розрахунково-платіжні  відомості й особові рахунки. Одне із найбільш відомих порушень і зловживань при нарахуванні оплати праці – завищення обсягу робіт (приписки). Тому контроль доцільно сконцентрувати на виявленні саме цих фактів. Способи виявлення приписок залежать від особливостей нарахування оплати праці в окремих галузях.

**Так, на автотранспорті приписки робіт** виявляють зіставленням даних про перевезення вантажу у дорожніх листах і товарно-транспортних накладних, реєстрах і щоденниках на оприбуткування продукції власного виробництва, записами у книгах вагаря; для виявлення приписок кілометрів пробігу дані дорожніх листів порівнюють з актами контрольних замірів відстаней, маршрутними картами автомобільних доріг тощо.

**У рослинництві** приписки виявляють зіставленням даних в облікових листах трактористів із технологічними картами, актами на списання насіння, добрив і пестицидів, статистичною звітністю, документами на оприбуткування продукції, якщо оплату праці нараховують за одержану продукцію і т.д.

*Вибірковим способом перевіряють правильність використання норм, розцінок і підраховують переплати у зв’язку із завищенням розрядів робіт, розцінок, заниженням норм виробітку.* При цьому в актах або додатках до них конкретно зазначають дату і номер документа, прізвища  виконавців, і тих, хто затверджував документи по нарахуванню оплати праці.

**При  перевірці нарахування оплати праці працівникам тваринництва**проводять звірку розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва з документами на оприбуткування продукції (журнал обліку надою молока, розрахунок визначення приросту живої маси, акт на оприбуткування приплоду, щоденник надходження с/г. продукції).

**Особливу увагу слід звернути на перевірку обґрунтованості різного роду доплат, премій, надбавок**згідно  законодавства,Колективного договору.

**Правильність нарахування відпускних, допомоги з тимчасової втрати працездатності.**

**Контролюють правильність утримань з оплати праці: ПДФО,ЄСВ.**

Перевірку відповідності даних аналітичного обліку показникам синтетичного обліку розрахунків з оплати праці встановлюють за Головною книгою й балансом на одну дату, зокрема на 1-ше число відповідного місяця (сальдо з рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” в Головній книзі й балансі звіряють з підсумковими  сумами до видачі розрахунково-платіжних відомостей).

Якщо виявлено розбіжності між даними синтетичного і аналітичного обліку, слід встановити їх причини.

Порушення щодо оплати праці виникають у зв’язку з:

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

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

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

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

  внесенням у документи з обліку праці посадових осіб, не передбачених штатним розкладом (встановлюють зіставлянням цих документів зі штатним розкладом).

**8.5. Ревізія розрахунків за виплатами  працівникам**

Перевірку відповідності даних аналітичного обліку показникам синтетичного обліку розрахунків з оплати праці встановлюють за Головною книгою й балансом на одну дату, зокрема на 1-ше число відповідного місяця (сальдо з рахунка 66 “Розрахунки з оплати праці” в Головній книзі й балансі звіряють з підсумковими  сумами до видачі розрахунково-платіжних відомостей).

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

У такому разі арифметичній перевірці підлягають:

  розрахунково-платіжна (платіжна) відомість;

  видатковий касовий ордер;

  журнал обліку прибуткових і видаткових касових ордерів;

  касова книга (звіт касира);

  табелі обліку робочого часу, довідки й розрахунки для нарахування заробітної плати, наряди на оплату праці тощо.

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

У цьому випадку слід звірити депоновані суми за такими документами:

  реєстр депонованих сум;

  депонентська відомість;

  видатковий касовий ордер;

  особовий рахунок та картка депонента;

  журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;

  касова книга й звіт касира;

  документ про прийняття на роботу або звільнення з роботи (наказ, розпорядження);

  розрахунково-платіжні відомості за попередній період із підписами депонентів.

Ревізуючі можуть також викликати окремих депонентів для підтвердження одержання ними відповідних сум.

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

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

Порушення щодо оплати праці виникають у зв’язку з:

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

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

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

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

  внесенням у документи з обліку праці посадових осіб, не передбачених штатним розкладом (встановлюють зіставлянням цих документів зі штатним розкладом).

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1.     Завдання, джерела ревізії використання трудових ресурсів та фонду оплати праці

2.     Які документи й регістри бухгалтерського обліку  використовуються ревізором  під час ревізії розрахунків з оплати праці?

3.     В чому полягає  суть перевірки обґрунтованості планування фонду оплати праці?

4.     На які основні моменти звертається увага при контролі   організації, нормування і охорони праці та використання трудових ресурсів?

5.     Яка роль внутрігосподарського контролю?

6.     Як проводиться перевірка  дотримання норм виробітку, розцінок, правильності нарахування оплати праці?

7.     Особливості контролю розрахунків з депонентами.

8.     Який порядок нарахування  соціальних виплат?

9.     Як нарахувати  відпускні?

10.             В зв’язку з чим виникають  порушення щодо оплати праці?

**ТЕМА 9. Контроль і ревізія собівартості продукції та її реалізації.**

9.1.Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії.

9.2. Контроль і ревізія виробничої діяльності: галузі рослинництва, тваринництва, промислових і допоміжних виробництв.

9.3.Перевірка правильності обліку витрат виробництва, правильності формування собівартості продукції та її калькуляції.

9.4.Перевірка повноти відображення операцій з реалізації в обліку та звітності.

9.5. Перевірка формування в обліку доходів, витрат, фінансових результатів та відображення їх у звітності**.**

**9.1. Завдання, джерела і послідовність проведення ревізії витрат на виробництво.**

Контроль і ревізія витрат на виробництво і собівартість продукції допомагають виявити невикористані резерви, непродуктивні витрати і втрати.

*Завданнями ревізії і контролю є перевірка:*

—обґрунтування формування витрат виробництва за їх елемен тами і калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку й фінан совій звітності;

—дотримання норм витрачання сировини та матеріалів і виходу готової продукції;

—правильності розподілу витрат між готовою продукцією й неза вершеним виробництвом;

—дотримання кошторису видатків на обслуговування виробни цтва й управління;

—виявлення непродуктивних витрат і втрат у виробництві й попередження їх виникнення в майбутньому;

—знаходження резервів зниження собівартості продукції тощо.

*Основними джерелами контролю є:* первинна документація, калькуляції собівартості продукції, кошториси витрат, бухгалтерські записи на рахунках витрат за елементами (клас 8) і витрат діяль­ності (клас 9); журнали-ордери й відповідні відомості; дані фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати), статистична й оперативна звітність; дані податкового обліку й звітності тощо.

|  |
| --- |
| 1. З Завдання, джерела і послідовність ревізії реалізації продукції. |

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умова­ми договорів із замовниками й відповідає технічним умовам і стандартам.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції призначено рахунок **26**. За дебетом цьогорахунка відображається над­ходження продукції власного виробництва за ви­робничою собівартістю.

*Основними завданнями ревізії є:*

— ознайомлення з процесом передачі готової продукції з вироб­ництва на склад, умовами її зберігання;

— перевірка стану обліку руху готової продукції на складі;

— контроль за правильністю відвантаження продукції покупцям і оформлення супровідних документів;

— контроль за ефективністю контрольно-пропускної системи;

— зустрічна перевірка повноти оприбуткування продукції у підприємств-одержувачів вантажів;

— перевірка документів на повернення забракованої продукції;

— контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків з покупця­ми за відвантажену продукцію і перевірка повноти надходження коштів;

— оцінювання залишків нереалізованої продукції;

— перевірка достовірності звітних даних про збут (реалізацію) готової продукції.

*Джерела ревізії готової продукції:*

— змінний звіт комірника про приймання готової продукції з виробничого цеху;

— приймально-здавальні накладні, квитанції, нагромаджувальні відомості на здавання готової продукції з виробництва на склад;

— змінна відомість про надходження готової продукції з вироб­ництва на склад;

— нагромаджувальна відомість для обліку готової продукції в бухгалтерії в натуральному і вартісному вираженні;

— книга залишків готової продукції і напівфабрикатів власного виробництва;

— картки або книги складського обліку готової продукції;

— облікові записи в регістрах синтетичного й аналітичного об­ліку з рахунка **26**.

|  |
| --- |
| 2. Перевірка обсягів реалізації продукції підприємства. |

Обсяг фактично випущеної продукції перевіряють за даними син­тетичного й аналітичного обліку та звітності, а також за первинними документами, які підтверджують виробництво продукції та її прий­мання на склад. Достовірність даних про обсяг виробленої продукції в натуральному вираженні перевіряють за даними квартальної й річної звітності, а також за даними приймально-здавальних накладних, кви­танцій, нагромаджувальних відомостей на здавання готової продукції з виробництва на склад, книги залишків готової продукції й на­півфабрикатів, карток або книг складського обліку готової продукції.

Перевіряючи правильність заповнення приймально-здавальних на­кладних, особливу увагу звертають на час здавання продукції, назву й номенклатурний номер, одиницю виміру, кількість продукції, фактичну виробничу собівартість, перевіряють наявність підписів.

Синтетичний облік готової продукції ведеться на рахунку **26** за фактичною виробничою собівартістю. Однак в ана­літичному обліку можливе відображення готової продукції за об­ліковими цінами. Тому ревізору слід врахувати, що при списанні гото­вої продукції з рахунка **26** сума відхилень фак­тичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами визначається як множення відсотка відхилень на вартість відпущеної зі складу готової продукції за обліко­вими цінами.

На суму відхилень фактичної виробничої собівартості гото­вої продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, робиться запис: Дт 90 (36, 37, 71 "Інший операційний дохід") Кт 26.

Якщо в бухгалтерії підприємства застосовуються оборотні відо­мості з обліку готової продукції за її видами, то необхідно дані склад­ського обліку зіставити з кількісно-сумовим обліком бухгалтерії за окремими складами і матеріально відповідальними особами.

Важливе значення має своєчасне укладення дого­ворів із покупцями й замовниками. Для встановлення більш стійких зв'язків рекомендується укладати перспективні договори на декілька років із щорічним уточненням асортименту й кількості продукції.

Ревізори перевіряють виконання договорів і застосу­вання санкцій за порушення їхніх зобов'язань. Штрафні санкції передбачаються за порушення термінів відвантаження, постачання неякісної продукції, за некомп­лектність, або відсутність продукції та ін.

У ринкових умовах господарювання фінансова стійкість підприємства залежить від випуску конкурентоспроможної продукції, попиту на неї й обсягу реалізації.

**Процес проведення ревізії готової продукції та її реалізації**

Обсяг фактично випущеної продукції перевіряють за даними синтетичного й аналітичного обліку і звітності, а також за первинними документами, які підтверджують виробництво продукції та її приймання на склад. Достовірність даних про обсяг виробленої продукції в натуральному вираженні перевіряють за даними квартальної й річної звітності, а також за даними приймально-здавальних накладних, квитанцій, нагромаджувальних відомостей на здавання готової продукції з виробництва на склад, книги залишків готової продукції й напівфабрикатів, карток або книг складського обліку готової продукції.

Перевіряючи правильність заповнення приймально-здавальних накладних, особливу увагу звертають на час здавання продукції, назву й номенклатурний номер, одиницю виміру, кількість продукції, фактичну виробничу собівартість. Разом із тим перевіряють наявність підписів, які підтверджують приймання й здавання продукції з виробництва на склад. Одночасно доцільно зіставити між собою копії приймально-здавальної накладної, які зберігаються на складі й у цеху з метою виявлення перекручень і приписок обсягу виробництва. Відтак приймально-здавальна накладна зіставляється з карткою або книгою складського обліку готової продукції для встановлення тотожності даних.

Ревізори повинні звертати увагу на протоколи розбіжностей постачальників і покупців та рішення арбітражного суду щодо спірних питань.

Ревізор перевіряє, чи здійснюють керівники підприємств систематичний операти вний контроль і облік виконання укладених господарських договорів, враховуючи, що необхідно не тільки своєчасно застосовувати санкції за порушення договірних зобов'язань, а й попереджувати їх. Штрафні санкції передбачаються за порушення термінів відвантаження, постачання неякісної продукції, за некомплектність, відсутність або неналежне маркірування продукції та в інших випадках.

На основі журналу реєстрації договорів з покупцями і замовниками й карток обліку виконання договорів на постачання готових виробів ревізори перевіряють ступінь виконання договорів і застосування санкцій за порушення їхніх зобов'язань.

Якщо будуть встановлені факти повернення готової продукції покупцям через її невідповідноість чинним стандартам або технічним умовам, з'ясовують причини, виявляють конкретних винуватців, обчислюють розміри завданих підприємству збитків. За виробами, які повернені покупцями після їх оплати, з'ясовують, чи були зроблені в бухгалтерському обліку сторнувальні записи обсягу реалізації й виробничої собівартості цих виробів на рахунку реалізації.

На. самому підприємстві здійснюється оперативний контроль за рухом готової продукції.

Так, щомісяця зіставляють показники облікових регістрів Із даними книги залишків готової продукції, перевіряють стан запасів готової продукції на складі, своєчасність її оприбуткування й відвантаження.

**Ревізія витрат виробництва за елементами затрат і калькуляційними статтями**

Під час контролю і ревізії витрат ревізору слід керуватися ПСБО 16 "Витрати", затвердженим наказом Мінфіном Укр від 31.12.1999 р. № 318.

При цьому ревізору слід встановити, чи всі операційні витрати за відповідний звітний період віднесені на витрати виробництва за такими елементами

— матеріальні витрати;— витрати на оплату праці;— відрахування на соціальні заходи;— амортизація;— інші операційні витрати (за видами затрат);— інші затрати (за видами витрат).

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року.

Досліджуючи витрати за елементами, є можливість встановити не тільки загальну суму затрат, а і їхню структуру, питому вагу окремих затрат, розмір доходу. Крім того, поелементний поділ витрат може бути успішно використаний під час аналізу витрат виробництва для визначення факторів, що позитивно чи негативно впли вають на ефективність виробництва. Поелементне групування витрат є підставою для складання кошторисів.

Для контролю за складом витрат у місцях їх проведення й визначення собівар тості за видами вироблюваної продукції потрібно знати, на який вид продукції і коли їх віднести. С/в реалізованої пр (робіт, послуг) складається з вир с/в пр, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновир витрат та понаднормативних виробничих витрат.

Д о вир с/в пр (робіт, послуг) належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Контролю підлягають правильність віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних

ревізор перевіряє правильність списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітного року або щомісяця. **за ДТ,** рахунків класу 9 "Витрати діяльності" відображаються суми витрат, **за КТ** — списання суми витрат на рахунок 79 "Фінрезультати".

Рахунки класу "Витрати діяльності" призначені для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати з метою запобігання надзвичайним подіям і ліквідації їх наслідків.

Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини й матеріалів ревізору необхідно дослідити первинні документи постачальника (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні), у яких зареєстровану ціну, зокрема націнки (надбавки), транспортні та інші видатки, пов'язані з придбанням матеріалів. Товарно-транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського фінансового обліку (книгою обліку надходження вантажів, журналом-ордером, відомістю), у яких показано кількість отриманих матеріалів та їхню вартість. Затрати на сировину і матеріали перевіряються шляхом визначення правильності застосування технічно обґрунтованих норм їх витрачання.

Планові калькуляції за статтями непрямих витрат перевіряють з врахуванням наслідків розгляду відповідних кошторисів витрат.

Таким чином, під час ревізії витрат діяльності важливо перевірити фактичну собівартість окремих видів продукції за калькуляційними статтями витрат.

**9.2. Контроль і ревізія виробничої діяльності: галузі рослинництва, тваринницт ва, промислових і допоміжних виробництв.**

|  |
| --- |
| Ко Контроль і ревізія виробничої діяльності. |

Під час контролю і ревізії витрат ревізору слід керуватися П(С)БО №16 "Витрати", за­твердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 із змінами від 10.12.2002 р.

Ревізору слід встановити, чи всі операційні витрати за відповідний звітний період віднесені на витрати виробництва за та­кими елементами:

—матеріальні витрати;

—витрати на оплату праці;

—відрахування на соціальні заходи;

—амортизація;

—інші операційні витрати (за видами затрат);

—інші затрати (за видами витрат).

Рахунки класу 8 "Витрати за елементами" призначені для узагаль­нення інформації про витрати підприємства протягом звітного року.

Досліджуючи витрати за елементами, є можливість встановити не тільки загальну суму затрат, а і їхню структуру, розмір доходу. Поділ витрат на елементи допомагає проаналізувати витрати виробництва для визначення факторів, що позитивно чи негативно впливають на ефективність виробництва.

Крім того, необхідно знати на який вид продукції і коли віднести ті чи інші витра ти. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать: прямі матеріаль ні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиро бничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлю­ються самим підприємством.

Контролю підлягають правильність віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних.

*Змінні загальновиробничі витрати* - витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

*Постійні загальновиробничі витрати* – витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності.

Шляхом зіставлення даних матеріальних складів про відпуск сировини і матеріалів у виробництво з показниками цехів про над­ходження їх у виробництво та на підставі аналізу записів з кредиту рахунка 201 "Сировина і матеріали" і дебету рахунка 23 "Виробни­цтво" ревізор може перевірити списання матеріальних витрат на виробничі потреби й включення їх у собівартість продукції.

*За дебетом* рахунків класу 9 "Витрати діяльності" відображаються суми витрат, *за кредитом –* списання суми витрат на рахунок 79 "Фінансові результати".

Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини й мате ріалів ревізору необхідно дослідити первинні документи постачальника (накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні), у яких зареєстровано ціну, зокре ма націнки (надбавки), транспортні та інші видатки, пов'язані з придбанням мате ріалів. Товарно-транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського облі ку (книгою обліку надходження вантажів, журналом-ордером, відомістю), у яких показано кількість отриманих матеріалів та їхню вартість.

Важливою є стаття витрат "Заробітна плата", яка включається в собівартість про дукції. Тому доцільно не тільки перевірити витрати на оплату праці, а й допоміжні виплати (премії, надбавки, компенсаційні виплати).

Перевірці підлягають також розрахунки за соціальним страхуванням, аморти заційні відрахування, сплата податків і зборів (обов'язкових платежів), штрафних санкцій, витрати на відрядження, на ремонт основних засобів.

Під час ревізії вивчають планову собівартість одиниці окремих видів продукції. Її зіставляють із плановою і фактичною собівартістю за минулий звітний період, нормативами витрат і фактичним рівнем затрат за аналізований період. Якщо вияв лено значні відхилення планових показників від фактичних, то ревізору слід з'ясувати причини й винних осіб.

**9.3. Перевірка правильності обліку витрат виробництва, правильності формування собівартості продукції та її калькуляції.**

*Собівартість -* витрати на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг), виражені у грошах.

Зниження собівартості продукції – визначальний фактор у фор­муванні прибутку. Тому під час ревізії слід встановити причини відхи­лення фактичної собівартості від прогнозованої, виявити резерви зни­ження собівартості продукції, розробити рекомендації щодо мобілі­зації внутрішніх резервів її зниження і усунення причин, що призвели до подорожчання продукції.

Насамперед слід перевірити правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг). Величина собівар­тості впливає на формування рентабельності. Облік витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в собівартість, базується на первинній документації, якою оформляються всі операції з випус­ку продукції. Особливу увагу звертають на склад витрат за видами калькуляційних статей: використовують кошториси, щоб виявити допущені втрати чи перевитрати.

Перевіряють статті, пов'язані з матеріальни­ми витратами, витратами на оплату праці, на обслуговування вироб­ничого процесу. На рівень собівартості впливають втрати від браку, простоїв, нестач тощо.

Одним із шляхів зниження собівартості продукції є скорочення втрат від браку. А тому під час ревізії слід звернути увагу на пра­вильність відображення в обліку і звітності витрат на гарантійний ремонт деяких видів продукції.

На собівартість продукції негативно впливають непродуктивні витрати, величину яких визначають за даними бухгалтерських регістрів аналітичного обліку за рахунками 91 "Загальновиробничі витрати" і 92 "Адміністративні витрати" (журнали-ордери й відомості). Загальновиробничі непродуктивні витрати включають: втрати від простоїв з вини цехів; нестачі й втрати від псування матеріальних цінностей і незавершеного виробництва тощо.

**Ревізія собівартості продукції**

**С/в** — грошове вираження загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). У собівартості відображені всі сторони діяль ності підприємства.

Зниження с/в пр — визначальний фактор у формуванні прибутку. Тому під час ревізії слід встановити причини відхилення фактичної с/в від прогнозованої, виявити резерви зниження с/в пр, розробити рекомендації щодо мобілізації внутрішніх резервів її зниження і усунення причин, що призвели до подорожчання продукції.

Перевіряють правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продук ції (робіт, послуг). Величина с/в впливає на формування рентабельності, розмір резервного капіталу й фондів спеціального призначення. Облік витрат на виробни-цтво і реалізацію продукції, що включаються в с/в, базується на первинній документації, якою оформляються всі операції з випуску продукції. Особливу увагу звертають на склад витрат за видами калькуляційних статей: використовують кошториси, щоб виявити допущені втрати чи перевитрати.

Ретельній перевірці підлягають статті, пов'язані з матеріальними витратами, видатками на оплату праці, на обслуговування виробничого процесу. На рівень с/в суттєво впливають непродуктивні втрати (втрати від браку, простоїв, нестач тощо).

Разом із тим ревізор досліджує витрати виробництва, їх структуру за кілька років, що дає можливість прогнозувати основні напрямки пошуку резервів зниження с/в пр

Перевірка здійснюється шляхом взаємного контролю документів на оприбуткування готової пр з документами на відпуск матеріалів у виробництво й за обліком праці та її оплати (змінні рапорти, маршрутні листи, наряди тощо).

Перевірка затрат на виробництво може встановити наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрачання сировини і матеріалів.

Одним із шляхів зниження с/в пр є скорочення втрат від браку. А тому під час ревізії слід звернути увагу на правильність відображення в обліку і звітності затрат на гарантійний ремонт деяких видів продукції.

На собівартість продукції негативно впливають непродуктивні витрати, величину яких визначають за даними бухгалтерських регістрів аналітичного обліку за рахунками 91 "Загальновиробничі витрати" і 92 "Адміністративні витрати" (журнали-ордери й відомості). Загальновиробничі непродуктивні витрати включають: втрати від простоїв з вини цехів; нестачі й втрати від псування матеріальних цінностей і незавершеного виробництва тощо.

**9.4.Перевірка повноти відображення операцій з реалізації в обліку та звітності.**

Метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надан ня користувачам необхідної для прийняття рішень повної, правдивої та неупередже ної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Користувачами фінансової звітності можуть бути не тільки власники фірм, а й акціонери, постачальники, кредитори, інвестори, фінансисти, податківці, банкіри як в Україні, так і за її межами.

Виникненню нестач та крадіжок державного і громадського майна сприяють недо ліки в органі­зації і веденні обліку і контролю; занедбаності бух. обліку та фін. звітності.

*Завданнями ревізії є перевірка:*

1.Відповідності бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності чинним норма­тивним актам.

2.Правильності оформлення документами здійснених господарських операцій, достовірності документів, своєчасності і повноти відображення операцій у бухгал терському обліку.

3.Наявності на документах грошового, матеріального, розрахункового та кредит ного характеру підписів керівника і головного бухгалтера.

4.Правильності і своєчасності перевірки й бухгалтерської оброб­ки документів і звітів матеріально відповідальних осіб бухгалтерією.

5.Правильності кореспонденції рахунків, тотожності зустрічних сум у регістрах бухгалтерського обліку.

6.Достовірності контролю за видачею й використанням доручень і своєчасності оформлення оприбуткування цінностей у підзвіт матеріально відповідальним особам.

7.Своєчасності і якості складання фінансової звітності.

8.Своєчасності і ефективності інвентаризацій цінностей і розрахунків.

9.Стану архіву бухгалтерських документів і дотримання правил і термінів їх зберігання.

10.Забезпеченості бухгалтерії нормативними матеріалами, положеннями, інструк ціями, бланками документів і звітів.

11.Підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії.

*Джерела ревізії:* бізнес-план, первинні документи, звіти матері­ально відповідальних осіб, графіки здавання звітів, регістри синте­тичного й аналітичного обліку, нагромаджувальні відомості, статис­тична, оперативна, податкова звітність; фінансова звітність (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал); акти ревізій і перевірок тощо.

|  |
| --- |
| 2. Перевірка стану бухгалтерського обліку і достовірності звітності  Ності |

Виїхавши на місце ревізії, ревізор встановлює, як виконується чинне законо давство щодо ведення обліку і складання звітності.

Ревізор повинен мати довідковий матеріал, який стисло характе­ризує короткий зміст законів, постанов, інструкцій та інших вказівок **з** питань обліку і звітності.

*Програма ревізії складається з таких питань:*

—стан обліку і звітності – перевіряється дотримання Плану рахунків, типової кореспонденції;

— правильність відображення в обліку результатів попередньої ревізії;

— відповідність показників балансу даним Головної книги, регістрам синтетично го і аналітичного обліку, звітам і прикла­деним до них документам;

— правильність проведення інвентаризацій;

— правильність ведення обліку касових операцій;

— порядок ведення обліку затрат, собівартості продукції і фінансових результатів;

— стан дебіторської і кредиторської заборгованості;

— реальність статей балансу, достовірність звітів про фінансові результати, рух грошових коштів і власний капітал;

— стан розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами.

Важливо перевірити дотримання відповідності записів одних і тих самих операцій у різних облікових регістрах.

Якщо ревізією виявлено недоліки в організації, веденні бухгал­терського обліку, ревізор складає *план ліквідації відсталості*.

Ревізор встановлює, як впроваджується наукова організація праці бухгалтера (чи виділено для бухгалтерії приміщення, чи раціонально розміщено робочі місця, чи забезпечені бухгалтери необхідними інструктивно-нормативними матеріалами, комп'ютерною технікою тощо); як організовано зберігання документів, чи має підприємство архів для документів тимчасового (здебільшого до трьох років) і постійного зберігання, чи є відповідальна особа за архівну справу.

Реальність статей балансу перевіряють відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 "Баланс".

Власний капітал — частина в активах підприємства, що зали­шається після вирахування його зобов'язань. Підсумок активів ба­лансу має дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути досто­вірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Встановлюють відповідність даних облікових регістрів показни­кам фінансової звітності.

Особливій перевірці підлягають ті статті балансу, які характеризують негативні сторони господарської діяльності й на яких можливе вуалювання нестач, розтрат, крадіжок, а також сум дебіторської заборгованості: грошові кошти в дорозі, незавершене виробництво, резерв сумнівних боргів, дебіторська заборгованість з бюджетом, нерозподіле­ний прибуток (непокритий збиток), відстрочені податкові зобов'язан­ня, а також товари на відповідальному зберіганні у покупців тощо.

Перевірка завершується складанням проміжного акта (довідки, доповідної записки) або записом результатів її в розділі "Ревізія стану обліку і звітності" основного акта ревізії.

**9.5. Перевірка формування в обліку доходів, витрат, фінансових результатів та відображення їх у звітності.**

**Завдання, джерела ревізії доходів і результатів діяльності**

Найбільш важливим і узагальнюючим показником роботи підприємства є прибуток (дохід), у якому органічно поєднані усі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Ревізія фінансових результатів починається з перевірки відповідності показників звітності про доходи й результати фінансово-господарської діяльності даним регістрів синтетичного й аналітичного обліку.

**Основними завданнями ревізії** фінансових результатів є перевірка:

— правильності обчислення й відображення у звітності доходу, прибутку й рентабельності;

— реальності кожного запису на аналітичних рахунках до рахунків 70 "Доходи від реалізації" і 79 "Фінансові результати";

— достовірності формування фінансових результатів і розподілу їх за цільовим призначенням згідно з чинними нормативами;

— правильності списання збитку за кожний календарний рік;

— законності віднесення на фінансові результати штрафів, пені, неустойки тощо.

**Джерелами ревізії є:**

— баланс, звіт про фінансові результати; декларація про доходи підприємства;

— регістри аналітичного й синтетичного обліку результатів фінансово-господарської діяльності (Головна книга, журнали-ордери й відомості до них за рахунками 70 "Доходи від реалізації", 79 "Фінансові результати");

— первинні документи, розрахунки тощо.

Під час ревізії ревізор керується Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996, законодавством про фінансово-господарську діяльність юридичних і фізичних осіб, іншими нормативно-правовими актами з обліку і звітності, бізнес-планом і розрахунками до його обґрунтування, а також ПСБО 3 "Звіт про фінансові результати", та ПСБО 15 "Дохід"

Головна мета ревізії — перевірити правильність відображення у фінансовій звітності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та своєчасності й повноти перерахування податків. З іншого боку, ревізор перевіряє правильність розподілу прибутків і створення додаткового, резервного та інших видів капіталу.

**Процес проведення ревізії доходів і результатів діяльності**

Дохід — різниця між виторгом від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції.

Насамперед ревізор встановлює правильність визначення підприємством передбачуваного доходу й виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг) для обчислення сум авансових платежів у бюджет.

Інформаційною базою при цьому можуть бути планові калькуляції собівартості готової продукції, договори (угоди) на постачання продукції, плани реалізації (збуту) готової продукції тощо.За даними звіту про фінансові результати ревізор аналізує виконання плану прибутків за звітний період

Для визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції чи наданих послуг слід із доходу (виручки) від реалізації вирахувати податки, збори, знижки тощо.

Оцінювання за середньозваженою собівартістю здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів. Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця й торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Ревізор перевіряє правильність визначення результату операційної діяльності.

Для визначення прибутку чи збитку від операційної діяльності береться до уваги сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів і фінансових витрат визначає прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування.

Ревізор контролює реальність визначення кінцевого результату.

Чистий прибуток (збиток) — це сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності та надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

У випадках виявлення розбіжностей здійснюють перерахунок виручки від фактичної реалізації продукції й визначають суму прихованого від оподаткування прибутку.

У ринкових умовах господарювання, коли фінансово-господарська діяльність підприємства здійснюється за рахунок власних фінансових ресурсів, а в разі їх нестачі — за допомогою позичкових коштів, постає необхідність аналізу фінансо вого стану, зокрема в оцінці фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел.

Фін сталість встановлюється шляхом співвідношення власного капіталу до валю ти банку, а також до забезпечення майбутніх витрат і платежів, довгострокових, поточних зобов'язань і доходів майбутніх періодів.

**Рентабельність** — відносний показник прибутковості, виражений у відсотках, який характеризує ефективність витрат підприємства загалом або ефективність виробництва окремих видів продукції.

Найбільш важливим і узагальнюючим показником роботи підприємства є прибуток, у якому органічно поєднані усі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Тому найвідповідальнішою ділянкою контрольно-ревізійної роботи є перевірка фінансових результатів.

Ревізія фінансових результатів починається з перевірки, чи відповідають показники доходів та результатів діяльності у звітах даним регістрів синтетичного й аналітичного обліку.

*Основними завданнями ревізії* фінансових результатів є перевірка:

— правильності відображення у фінансовій звітності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та своєчасності й повноти перерахування податків;

— правильності розподілу прибутків і ство­рення додаткового, резервного та інших видів капіталу;

— правильності обчислення й відображення у звітності доходу, прибутку й рентабельності;

— достовірності формування фінансових результатів і розподілу їх за цільовим призначенням згідно з чинними нормативами;

— законності віднесення на фінансові результати штрафів, пені, неустойки тощо.

*Джерелами ревізії є:*

— баланс, звіт про фінансові результати, декларація про доходи підприємства;

— Головна книга, журнали-ордери й відо­мості до них за рахунками 70, 79;

— первинні документи, розрахунки тощо.

Ревізор керується ЗУ "Про бухгал­терський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 15 "Дохід" та ін.

*Дохід* — різниця між виторгом від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції.

Насамперед ревізор встановлює правильність визначення підприє­мством передбачуваного доходу й виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг) для обчислення сум авансових платежів у бюджет. При цьому використовуються планові кальку­ляції собівартості готової продукції, договори (угоди) на постачання продукції, плани реалізації (збуту) готової продукції тощо

За даними звіту про фінансові результати ревізор аналізує вико­нання плану прибутків за звітний період.

Для визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції слід із доходу (виручки) від реалізації вирахувати податки, збори, знижки тощо.

Для визначення прибутку чи збитку від операційної діяльності береться до уваги сума валового прибутку (збитку), іншого операцій­ного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших опе­раційних витрат.

Сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів і фінансових витрат визначає прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування.

Нарешті, контролюється визначення кінцевого ре­зультату.

*Чистий прибуток (збиток) –* це сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності, надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Дохід (виручка) від реа­лізації продукції не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості вважається витратами підприємства. Відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", *безнадійна дебіторська заборго­ваність –* це поточна заборгованість, відносно якої є впевненість про її неповернення боржником або з якої минув строк позовної дав­ності.

Відповідно до П(С)БО 15 "Дохід", дохід визнається за умови збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Особливій перевірці підлягає правильність відображення в обліку тієї суми прибутку, яка повинна бути перерахована в бюджет внаслідок застосування до підприємства економічних санкцій за вуалювання (заниження) доходу (прибутку); пені за несвоєчасне перераху­вання податків. Суми таких санкцій покриваються за рахунок при­бутку, який залишається в розпорядженні підприємства, і на величи­ну оподаткованого доходу (прибутку) не впливають.

Під час перевірки фактичного прибутку слід вста­новити правильність відображення у звітності фактичної виручки від реалізації продукції. Для цього використовуються:

— звіт про фінансові результати;

— журнали-ордери № 1, 2, 11 тощо;

— первинні документи на відвантаження (реалізацію) готової продукції зі складу;

— виписки з рахунків у банках;

— прибуткові касові ордери на оприбуткування готівки за опла­чену продукцію;

— платіжні доручення на оплату відванта­женої продукції тощо.

**Послідовність ревізії стану обліку і звітності**

1. Відповідність організації і методики ведення бухгалтерського фінансового й управлінського обліку та складання фінансової звітності затвердженим положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, Плану рахунків, Інструкції про його застосування та іншим нормативним актам.

2. Правильність оформлення документами здійснених господарських операцій, достовірність документів, своєчасність і повнота відображення операцій у бухгалтерському обліку.

3. Наявність на документах грошового, матеріального, майнового, розрахункового та кредитного характеру підписів керівника і головного бухгалтера.

4. Своєчасність і якість виробничих, товарних, матеріальних, авансових звітів, звітів касира та ін.

5. Правильність і своєчасність перевірки й бухгалтерської обробки документів і звітів матеріально відповідальних осіб бухгалтерією.

6. Своєчасність розгляду й затвердження документів і звітів керівником підприємства.

7. Правильність кореспонденції рахунків, тотожність зустрічних сум у регістрах бухгалтерського обліку.

8. Своєчасність і якість ведення облікових регістрів.

9. Достовірність контролю за видачею й використанням доручень і своєчасність оформлення оприбуткування цінностей у підзвіт матеріально відповідальним особам.

10. Ефективність застосування комп'ютерних програм бухгалтерського обліку.

11. Своєчасність і якість складання фінансової звітності.

12. Своєчасність і ефективність інвентаризацій цінностей і розрахунків.

13. Стан архіву бухгалтерських документів і дотримання правил і термінів їх зберігання.

14. Обстеження структури бухгалтери, постановки обліку і звітності.

15. Забезпеченість бухгалтерії нормативними матеріалами, положеннями, інструкціями, бланками документів і звітів.

16. Розстановка кадрів, підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії.

17. Система матеріальної відповідальності, укладання договорів із матеріально відповідальними огпбями про повну матеріальну відповідальність.

18. Пропускна система, охорона цінностей.

19. Використання прав і виконання своїх обов'язків головним бухгалтером.

**52. Перевірка стану обліку і звітності**

Перевірка організації бухгалтерського обліку та звітності починається задовго до виїзду ревізора на об'єкт — під час підготовки до ревізії. Така попередня перевірка здійснюється на підставі поданих у вищестоящу організацію балансів і звітів, а також актів ревізій і перевірок.

Програма складається з таких питань:

— **стан обліку і звітності.** З'ясовується, за якою формою обліку ведеться бухгалтерський і податковий облік на підприємстві, чи забезпечує застосування такої форми обліку перевірку достовірності звітних даних. Оцінка стану бухгалтерського обліку може бути об'єктивною тільки після перевірки дотримання Плану рахунків, типової кореспонденції і інструктивних вказівок про порядок ведення обліку окремих операцій;

— **правильність відображення в бухгалтерському та подалі новому обліку результатів попередньої ревізії** (з питань обліку і звітності);

— **відповідність показників балансу даним Головної книги, регістрам синтетичного і аналітичного обліку, звітам і прикладеним до них документам;**

— **правильність проведення інвентаризацій каси, матеріальних цінностей і розрахунків** і правильність та обов'язковість проведення контрольних вибіркових інвентаризацій; якість і своєчасність перевірки інвентаризаційних матеріалів і складання порівнювальних відомостей бухгалтерією; своєчасність й правильність розгляду і затвердження результатів інвентаризацій керівником;

— **правильність ведення обліку касових операцій** і **їх** відповідність Порядку ведення касових операцій;

— **порядок ведення обліку затрат, собівартості продукції і фінансових результатів** (доходів, прибутків, рентабельності);

— **стан дебіторської і кредиторської заборгованості;** встановлення фактів простроченої, безнадійної заборгованості, сумнівних боргів і заходи щодо їх ліквідації та оздоровлення фінансового стану;

— **реальність статей балансу,** достовірність звітів про фінансові результати, рух грошових коштів і власний капітал;

— **стан розрахунків з бюджетом** і позабюджетними фондами тощо.

Ревізор перевіряє, як забезпечується методичне керівництво вищестоящої організації щодо застосування існуючої форми обліку, чи узагальнюється досвід передових підприємств. Крім того, ревізор має вивчити обсяг і особливості господарської діяльності, структуру облікового апарату, документообіг, розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії.

Повнота і своєчасність документального оформлення й відображення в обліку всіх операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, є критерієм оцінки постановки й стану бухгалтерського обліку.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ**

1. Які завдання ревізії виробничої діяльності?

2. Назвіть джерела перевірки.

3. В якій послідовності проводиться перевірка виробничої діяльності?

4. Основні питання контролю галузі рослинництва.

5. По яких питаннях проводиться ревізія тваринництва?

6. Ревізія промислових виробництв.

7. Перевірка допоміжних виробництв.

8. Контроль загальновиробничих і адміністративних витрат.

9. Методика ревізії витрат за калькуляційними статтями.

10. Ревізія собівартості продукції.

ТЕМА 10.  **Контроль і ревізія власного капіталу**

10.1.Завдання, напрями контролю та джерела інформації для ревізії.

10.2.Перевірка правильності формування, використання, ведення обліку та відоб раження в звітності власного капіталу: статутного, пайового, резервного, дода ткового, неоплаченного, вилученого.

10.3.Ревізія доходів і результатів діяльності та відображення їх у звітності.

**10.1.Завдання, напрями контролю та джерела інформації для ревізії.**

Рахунки класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань" призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Під зобов'язаннями розуміється, що підприємство зобов'язане стосовно власників, акціонерів щодо виплати дивідендів, права виходу зі складу засновників, акціонерів і т. ін.

**Основними завданнями ревізії власного капіталу є перевірка:**

— правильності формування і використання (вилучення) власного капіталу;

— дотримання встановленого установчими документами розміру статутного капіталу;

— правильності ведення обліку внесків до статутного капіталу і розрахунків за дивідендами тощо. Джерелами ревізії є:

— первинні документи (акції, прибуткові касові ордери про збір установчих внесків, акти приймання-здавання до статутного капіталу установчих внесків тощо);

— регістри синтетичного й аналітичного обліку з рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49;

— Головна книга;

— звітність.

Основним компонентом власного капіталу є статутний капітал. Тому ревізію цього розділу слід починати з перевірки правильності формування й вилучення (зменшення) статутного капіталу.

За кредитом рахунка 40 "Статутний капітал" відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом — його зменшення. Причому сальдо на цьому рахунку має відповідати розмірові статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Власний капітал засновників або учасників поділяється на реєстрований і нереєстрований. До першого відносять статутний і пайовий капітал, до другого — додатковий, резервний, страховий капітал та нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

**Процес проведення ревізії власного капіталу та забезпечення зобов'я зань**

Ревізор перевіряє, чи дотримуються на підприємстві статутних положень, чи правильно формується майно підприємства за рахунок інвестування його діяльності, як здійснюється розподіл цього майна, виробленої продукції й одержаного прибу тку, чи раціонально використовуються додаткові грошові внески або майно учас ників (засновників) на розвиток підприємства (в окремих випадках на покриття збитків), сума статутного (пайового) капіталу обов'язково реєструється в державно му реєстрі.

Ревізор з'ясовує, чи відповідає сума статутного (пайового) капіталу розміру, зафік сованому в реєстрі, чи дотримуються правил, за якими статутний капітал довірчого товариства має бути не меншим встановленого ліміту.

Заявлені під час інвентаризації нестачу або надлишок матеріальних цінностей або підтверджену документами дооцінку слід віднести на фінансові результати звітного періоду.

В разі анулювання акцій на їх суму зменшується статутний капітал, а у разі їх перепродажу зменшується вилучений капітал та збільшуються відповідні активи.

На р-ку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" обліковуються нерозпо ділені прибутки (непокриті збитки) поточного та минулих років і використаний у поточному році прибуток. При цьому за КТ його відображується збільшення прибутку, за ДТ — використання прибутку.

Списання збитків відбувається за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового або додаткового капіталу.

ПСБО 5 "Звіт про власний капітал", визначаються зміст і форма звіту про власний капітал, який відображає зміни у складі цього капіталу протягом звітного періоду.

Ревізор перевіряє правильність оформлення звіту про власний капітал. Причому для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства зобов'язані додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

Особливу увагу ревізору слід звернути на заповнення розділу "Вилучення капіталу", де наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу його учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій тощо.

|  |
| --- |
| 1. Завдання і джерела ревізії власного капіталу. |

Професор М. Т. Білуха відмічає, що *власний капітал* – це вартість майна

суб'єкта господарювання, тобто чисті активи (різниця між вартістю майна і позиковим капіталом) і складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого при­бутку та цільових (спеціальних) фондів.

Професор Ф. Ф. Бутинець дійшов висновку, що *власний капі­тал підприємства* – це різниця між вартістю його майна і борговими зобов'язаннями; це частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань. Тобто до влас­ного капіталу належать: статутний капітал, пайовий капітал, додат­ковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний ка­пітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений ка­пітал, вилучений капітал.

Рахунки класу 4 "Власний капітал та забезпечення зобов'язань" призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів різних видів власного капіталу — статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених при­бутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень май­бутніх витрат і платежів, страхових резервів.

Тлумачення пасиву вперше дає професор В. В. Сопко:

***Пасив*** — це капітал, тобто власність відповідної фізичної або юридичної особи на активи — майно і ресурси, які є на підприємстві і які контролюються ним у результаті минулих подій, та викори­стання яких забезпечує збільшення капіталу.

Під зобов'язаннями розуміється, що підприємство зобов'язане стосовно власників, акціонерів щодо виплати дивідендів, права вихо­ду зі складу засновників, акціонерів і т. ін.

*Основними завданнями ревізії є* перевірка:

—правильності формування і використання (вилучення) влас­ного капіталу;

—дотримання встановленого установчими документами розміру статутного капіталу;

—правильності ведення обліку внесків до статутного капіталу і розрахунків за дивідендами тощо.

*Джерелами ревізії є:*

—первинні документи (акції, прибуткові касові ордери про збір установчих внесків, акти приймання-здавання до статутного капіталу установчих внесків тощо);

—регістри синтетичного й аналітичного обліку з рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49;

—Головна книга;

—звітність.

**10.2. Перевірка правильності формування, використання, ведення обліку та відображення в звітності власного капіталу: статутного, пайового, резерв ного, додаткового, неоплаченного, вилученого.**

Основним компонентом власного капіталу є статутний капітал. Тому ревізію цього розділу слід починати з перевірки правильності формування й вилучення (зменшення) статутного капіталу.

*За кредитом* рахунка **40 "Статутний капітал"** відображається збільшення статутного капіталу, *за дебетом* — його зменшення. Причому сальдо на цьому рахунку має відповідати розмірові статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капі талу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Власний капітал засновників або учасників поділяється на *реєстрований* і *нереєстрований.* До першого відносять статутний і пайовий капітал, до другого — додатковий, резервний, страховий капі тал та нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Ревізор перевіряє, чи дотримуються на підприємстві статутних положень, чи правильно формується майно підприємства за рахунок інвестування його діяльності, як здійснюється розподіл цього майна, виробленої продукції й одержаного прибутку, чи раціонально використовуються додаткові грошові внески або майно учасників (засновників) на розвиток підприємства (в окремих випадках на покриття збитків), сума статутного (пайового) капіталу обов'язково реєструється в державному реєстрі.

Ревізор з'ясовує, чи відповідає сума статутного (пайового) капіталу розміру, зафіксованому в реєстрі.

Слід зазначити, що в разі анулювання акцій на їх суму зменшується статутний капітал, а у разі їх перепродажу зменшується вилучений капітал та збільшуються відповідні активи.

Ревізор з'ясовує також, чи вносить учасник до моменту реєстрації ТОВ не менше 30% внеску, передбаченого установчими документа ми.

В окремих випадках додатковий капітал спрямовується на збільшення статутного, пайового та резервного капіталу, іноді — на покриття збитків.

На рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" обліковуються нерозподілені прибутки (непокриті збитки) поточного та минулих років і використаний у поточному році прибуток. За кредитом його відображується збільшення прибутку, за дебетом — використання прибутку.

Списання збитків відбувається за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового або додаткового капіталу.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 5 "Звіт про власний капітал", від 31.03.99, визначаються зміст і форма звіту про власний капітал, який відображає зміни у складі цього капіталу протягом звітного періоду.

У звіті про власний капітал відображають дані про збільшення або зменшення власного капіталу внаслідок переоцінки основних засобів відповідно до чинних положень (стандартів).

Крім того, у статтях розділу "Розподіл прибутку" відображуються дані, які показують розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу і т. ін.

Розділ "Внески учасників" вміщує дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу внаслідок збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

Ревізор перевіряє правильність оформлення звіту про власний капі тал. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства до річного звіту зобов'язані додавати звіт про власний капітал за попередній рік.

Особливу увагу ревізору слід звернути на заповнення розділу "Вилучення капіталу", де наводяться дані про зменшення власного капі талу підприємства внас лідок виходу його учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним

товариством, зменшення номінальної вартості акцій тощо.

У підсумковій статті "Разом змін у капіталі" ревізор з'ясовує, чи правильно підво диться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку власного капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

**10.3. Ревізія доходів і результатів діяльності та відображення їх у звітності.**

Найбільш важливим і узагальнюючим показником роботи підприємства є прибуток, у якому органічно поєднані усі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Тому найвідповідальнішою ділянкою контрольно-ревізійної роботи є перевірка фінансових результатів.

Ревізія фінансових результатів починається з перевірки, чи відповідають показники доходів та результатів діяльності у звітах даним регістрів синтетичного й аналітичного обліку.

*Основними завданнями ревізії* фінансових результатів є перевірка:

— правильності відображення у фінансовій звітності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та своєчасності й повноти перерахування податків;

— правильності розподілу прибутків і ство­рення додаткового, резервного та інших видів капіталу;

— правильності обчислення й відображення у звітності доходу, прибутку й рентабельності;

— достовірності формування фінансових результатів і розподілу їх за цільовим призначенням згідно з чинними нормативами;

— законності віднесення на фінансові результати штрафів, пені, неустойки тощо.

*Джерелами ревізії є:*

— баланс, звіт про фінансові результати, декларація про доходи підприємства;

— Головна книга, журнали-ордери й відо­мості до них за рахунками 70, 79;

— первинні документи, розрахунки тощо.

Ревізор керується ЗУ "Про бухгал­терський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 15 "Дохід" та ін.

*Дохід* — різниця між виторгом від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції.

Насамперед ревізор встановлює правильність визначення підприє­мством передбачуваного доходу й виторгу від реалізації продукції (робіт, послуг) для обчислення сум авансових платежів у бюджет. При цьому використовуються планові кальку­ляції собівартості готової продукції, договори (угоди) на постачання продукції, плани реалізації (збуту) готової продукції тощо

За даними звіту про фінансові результати ревізор аналізує вико­нання плану прибутків за звітний період.

Для визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції слід із доходу (виручки) від реалізації вирахувати податки, збори, знижки тощо.

Для визначення прибутку чи збитку від операційної діяльності береться до уваги сума валового прибутку (збитку), іншого операцій­ного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших опе­раційних витрат.

Сума прибутку (збитку) від основної діяльності, фінансових та інших доходів і фінансових витрат визначає прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування.

Нарешті, контролюється визначення кінцевого ре­зультату.

*Чистий прибуток (збиток) –* це сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності, надзвичайного прибутку, надзвичайного збитку та податків з надзвичайного прибутку.

Дохід (виручка) від реа­лізації продукції не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості вважається витратами підприємства. Відповідно до П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", *безнадійна дебіторська заборго­ваність –* це поточна заборгованість, відносно якої є впевненість про її неповернення боржником або з якої минув строк позовної дав­ності.

Відповідно до П(С)БО 15 "Дохід", дохід визнається за умови збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу.

Особливій перевірці підлягає правильність відображення в обліку тієї суми прибутку, яка повинна бути перерахована в бюджет внаслідок застосування до підприємства економічних санкцій за вуалювання (заниження) доходу (прибутку); пені за несвоєчасне перераху­вання податків. Суми таких санкцій покриваються за рахунок при­бутку, який залишається в розпорядженні підприємства, і на величи­ну оподаткованого доходу (прибутку) не впливають.

Під час перевірки фактичного прибутку слід вста­новити правильність відображення у звітності фактичної виручки від реалізації продукції. Для цього використовуються:

— звіт про фінансові результати;

— журнали-ордери № 1, 2, 11 тощо;

— первинні документи на відвантаження (реалізацію) готової продукції зі складу;

— виписки з рахунків у банках;

— прибуткові касові ордери на оприбуткування готівки за опла­чену продукцію;

— платіжні доручення на оплату відванта­женої продукції тощо.

**ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Основні завдання власного капіталу.

2. Джерела ревізії власного капіталу.

3. За рахунок яких джерел збільшується сума статутного (пайового) капіталу?

4. Яким способом перевіряють правильність оформлення Звіту про власний капітал?

5. Як встановити підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період?

6. Які особливості перевірки забезпечення майбутніх витрат і платежів

ТЕМА 11. КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ЗОБОВЯЗАНЬ.

11.1.Завдання, джерела,  нормативні акти  ревізії

11.2.Контроль і ревізія розрахунків з органами страхування

11.3.Перевірка розрахунків за податками і платежами

11.4.Контроль розрахунків за позиками

11.5.Ревізія розрахунків  з постачальниками та підрядниками

**11. 1. Завдання, джерела,  нормативні акти  ревізії**

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

**Основними завданнями контролю розрахункових операцій є перевірка**

доцільності і реальності виникнення заборгованості;

своєчасності і правильності складання договорів та їх виконання, дотримання розрахункової дисципліни, виявлення причин та осіб винних у допущенні заборгованостей;

своєчасності і правильності платежів у бюджет та позабюджетні фонди;

повноти оприбуткування товарів і приймання виконаних робіт від постачальників і підрядників;

виявлення фактів порушення платіжної дисципліни, договірних зобов’язань

стан обліку і внутрішнього контролю розрахунків при проведенні ревізії.

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

Для більшої ефективності контролю розрахункових операцій слід дотримуватись певної послідовності перевірки по кожній групі розрахунків: наявності, своєчасність і правильність укладання договорів, виконання договірних зобов’язань, аналіз динаміки заборгованості та виявлення простроченої і безнадійної заборгованості. Крім цього, слід провести зустрічні перевірки на предмет підтвердження заборгованостей, для чого, слід порівняти заборгованості в балансі на рахунках  63, 64, 65, 68, і т. д., у головній книзі, і виявлені  суми повинні відповідати записам регістрів бухгалтерського обліку та даним первинних документів, а останні – договірним умовам і нормативним актам. Окремо слід виділити безнадійну заборгованість і згрупувати всі заборгованості по строкам її виникнення, Це сприятиме кращій організації заходів щодо погашення заборгованості. Обов’язково слід проаналізувати заборгованість і встановити достовірність її і обґрунтованість списання. Тут можуть виявитись факти безпідставного списання простроченої заборгованості на витрати.

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

**11.2. Контроль і ревізія розрахунків з органами страхування**

Метою ревізії розрахунків з соціального страхування є контроль за правильністю повнотою, та своєчасністю здійснених відрахувань на соціальне страхування.

Нормативні документи: Постанова правління  пенсійного фонду України від*27.09.2010  N 21-5* «Про затвердження  Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» Зареєстровано в Міністерствіюстиції України27 жовтня 2010 р.за N 994/18289Закону України [“Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”](https://ukr/2464-17/) від 8 липня 2010 р. N 2464-VI;Порядок розрахунку середньої заробітної палати №1266.

Усі особи, які використовують працю найманих працівників (юридичні та фізичні), є платниками єдиного соціального внеску (далі — ЄСВ). При цьому для різних категорій платників, а також для різних виплат діють різні ставки ЄСВ, установлені Законом від 08.07.10 р. N 2464-VI (далі — Закон N 2464).

Повноту і правильність відрахувань ЄСВ встановлюють на основі даних виробничих звітів, розрахунково- платіжних відомостей, зведеної відомості  нарахування оплати праці по об‘єктах обліку, звітів про працю, інших документів,  рахунку 651 та інших рахунків, Головної книги. Всі ці документи звіряють між собою, встановлюють розбіжності  і причини таких розбіжностей.

Нормативи відрахувань та їх розподіл з часом змінюються. За вказаними нормативами та нарахованими сумами оплати праці проводять арифметичні підрахунки, після чого порівнюють результат з сумою по кредиту відповідних субрахунків  рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”.

Перевірці підлягають витрати за рахунок відрахувань на соціальне страхування у зв‘язку з тимчасовою втратою працездатності.

Під час перевірки правильності нарахування допомоги в зв’язку з тимчасовою втратою працездатності слід встановити реальність визначення середньої заробітної плати і страхового стажу, а також визначення суми допомоги. При цьому слід скористатись  особовими справами, розрахунками, даними розрахунково-платіжних відомостей, а також  документами, які засвідчують право на одержання соціальної допомоги: лікарняні листки, медичні довідки, копії свідоцтв про народження дитини, довідки, посвідчення, акти про нещасні випадки, пов’язані з виробництвом.

Доцільно провести зустрічні перевірки у лікувальні установи району з метою встановлення  фактів перебування за лікарняними листами. По наслідку такої перевірки слід оформити відповідну довідку. Отримані дані необхідно звірити з даними табелів робочого часу, з метою визначення наявних відхилень та випадків коли лікарняні  не відмічались і нараховувалась оплата праці.

Допомога з тимчасової непрацездатності  працівника підприємства (застрахованої особи) розраховується виходячи з його середньої заробітної плати, яка визначається за правилами, установленими Порядком, затвердженим постановою КМУ від 26.09.01 р. N 1266 (далі — Порядок N1266). Згідно із цими правилами для розрахунку суми допомоги необхідно визначити:

1) розрахунковий період, за який обчислюється середня зарплата;

2) перелік виплат, на підставі яких розраховується така зарплата;

3) середньоденну (середньогодинну) зарплату;

4) кількість днів непрацездатності, що підлягають оплаті.

Розрахунковий період

Розрахунковим є період за останнім місцем роботи перед настанням страхового випадку, протягом якого застрахована особа працювала і за неї сплачувалися страхові внески. Такими періодами є:

6 календарних місяців (з 1-го до 1-го числа) перед місяцем захворювання;

фактично відпрацьовані календарні місяці, за які сплачені страхові внески, — для осіб, які відпрацювали  менше шести місяців;

час, фактично відпрацьований перед настанням страхового випадку, — для осіб, які відпрацювали менше  одного календарного місяця;

12 календарних місяців поспіль (з 1-го до 1-го числа), що передують місяцю захворювання для осіб,  робота яких має сезонний характер.

Завважимо, що з розрахункового періоду виключаються місяці, у яких застрахована особа повний місяць  не працювала з поважних причин (тимчасова непрацездатність, відпустка по вагітності та пологах і відпустка для  догляду за дитиною до 3 років або до 6 років за медичним висновком — п. 4 Порядку N 1266).

*Як визначити розрахунковий період, якщо працівник подав два лікарняні листки поспіль?*

Якщо на першому листку непрацездатності зроблено запис “продовжує хворіти”, а на другому підкреслено  “продовження листка” і вказано номер першого лікарняного, то розрахунковий період для цих двох лікарняних визначається один раз за першим листком непрацездатності .

Якщо ж перший лікарняний було закрито (зроблено запис “стати до роботи”), а в другому підкреслено  “первинний”, то це різні страхові випадки і розрахунковий період визначають окремо за кожним листком  непрацездатності.

Приклад 1

Працівник подав два лікарняні листки, один з яких видано в поліклініці за місцем проживання на період із 19.05.11 р. по 02.06.11 р. із записом “Продовжує хворіти”, а другий — у стаціонарі на період з 03.06.11 р. по 15.06.11 р. з відміткою про те, що він є продовженням першоголікарняного. У цьому випадку розрахунковим періодом для обчислення середньої зарплати за обома лікарняними є 6 місяців перед місяцем хвороби, тобто з  01.11.10 р. по 30.04.11 р.

*Як визначити розрахунковий період для працівника, якого прийнято на роботу в перший робочий день травня* — 3-го числа (1 та 2 травня — вихідні дні), а захворів 22 червня 2011 року?

Для такого працівника розрахунковим буде час, фактично відпрацьований перед настанням страхового  випадку, а саме з 3 травня по 21 червня, оскільки він не відпрацював жодного повного календарного місяця перед  місяцем хвороби. Нагадаємо, що календарним місяцем уважається період із 1-го до 1-го числа. Тому, навіть  якщо працівника прийнято в перший робочий день місяця, але він припадає не на перше число, то цей місяць не  вважається повністю відпрацьованим календарним місяцем (лист Мінпраці та соцполітики від 16.12.08р. N 621/18/99-08).

Розрахунок середньоденного (середньогодинного) заробіткуозрахувати середньоденну (середньогодинну) зарплату Сз можна за формулою (п. 14 Порядку N 1266):

Сз = В : Кр. р,

де В — виплати, на підставі яких визначається середня зарплата;

Кр. р — кількість відпрацьованих робочих днів (годин) розрахункового періоду, за які обчислюється  середня зарплата.

Завважимо, що до виплат, які включаються до розрахунку середнього заробітку, належать основна і  додаткова зарплата, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати (це все виплати, що входять до фонду  оплати праці (далі — ФОП) підприємства), які обкладаються ПДФО і з яких сплачуються страхові внески (п. 7  Порядку N 1266). Нагадаємо, що з 01.01.11 р. підприємства сплачують тільки один страховий внесок — єдиний  соціальний внесок (ЄСВ). Перелік виплат, які не обкладаються цим внеском, затверджено постановою КМУ від  22.12.10 р. N 1170 (далі — Перелік N 1170), а перелік виплат, які належать до ФОП підприємства, визначають на підставі Інструкції, затвердженої наказом Держкомстату від 13.01.04 р. N 5 (далі — Інструкція N 5). Виплати, що включаються до розрахунку суми лікарняних, не повинні перевищувати розмір максимальної величини зарплати, з якої обчислюються страхові  внески ( 17 х на прожитковий мінімум).

Також не включаються до розрахунку лікарняних виплати за час, протягом якого працівник не працював і за ним зберігався середній заробіток (відпусткові, компенсація за відпустку тощо). Виняток — час простою та його оплата. Зверніть увагу: середній заробіток за час відрядження в розрахунку лікарняних бере участь, оскільки він нарахований за відпрацьований працівником час.

Для розрахунку страхових виплат може застосовуватися як середньоденна, так і середньо-годинна зарплата. Середньогодинна зарплата застосовується у випадках, коли на підприємстві встановлено підсумований облік робочого часу або облік часу в годинах, а також якщо в розрахунковому періоді або в періоді, за який виплачується допомога, установлено режим неповного робочого дня (п. 13 Порядку N 1266). У всіх іншихвипадках при розрахунку страхових виплат користуються середньоденною зарплатою. При цьому середньоденна (середньогодинна) зарплата не може перевищувати максимальну величину зарплати, з якої сплачуються страхові внески з розрахунку на один день (п. 14 Порядку N 1266). Для визначення цієї величини потрібно взяти максимальну величину зарплати, з якої сплачуються страхові внески в останньому місяці розрахункового періоду, і поділити її на норму робочого часу цього місяця.У розрахунковому періоді працівникам виплачували матеріальну допомогу за сімейними обставинами (разову), матеріальну допомогу до відпустки, нецільову благодійну допомогу, а також премію за підсумками роботи за минулий рік. Чи включаються такі виплати до розрахунку лікарняних і якщо включаються, то в якому обсязі?

Як ми вже сказали, до розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності включаються виплати, які одночасно: належать до ФОП і обкладаються ЄСВ та ПДФО. Тому, наприклад, така виплата, як матеріальна допомога за сімейними обставинами, яка носить разовий характер, а отже не належить до ФОП (п. 3.31 Інструкції N 5) і не обкладається ЄСВ (п. 14 Переліку N 1170), до розрахунку лікарняних не включається.Матеріальна допомога до відпустки, якщо вона носить:

– систематичний характер і згідно з колдоговором (Положенням про оплату праці), що діє на підприємстві, надається всім або більшості працівників — включається до розрахунку лікарняних, оскільки вона входить до ФОП (пп. 2.3.3 Інструкції N 5) та обкладається ЄСВ;

– разовий характер (не передбачена нормативними документами підприємства), оформлена як допомога за сімейними обставинами, яка, як ми вже сказали, не обкладається ЄСВ до розрахунку лікарняних не включається.Також не включається до розрахунку лікарняних і нецільова благодійна допомога, що не обкладається. Також не включається до розрахунку лікарняних і нецільова благодійна допомога, що не обкладається ПДФО.Що стосується премії за підсумками роботи за рік, то вона належить до ФОП підприємства (пп. 2.3.2 Інструкції N 5), обкладається ПДФО та ЄСВ, а отже, включається до розрахунку лікарняних. Тепер проте, у якому обсязі включати всі ці виплати до розрахунку лікарняних. Якщо разова виплата здійснена в місяці, у якому частину місяця працівник не відпрацював із поважної причини (тимчасова непрацездатність, відпустка по вагітності та пологах або для догляду за дитиною до 3 чи 6 років), то сума такої виплати включається до розрахунку лікарняних цього місяця пропорційно до відпрацьованого часу (п. 9 Порядку N 1266). Якщо ж разова виплата нарахована в місяці, який відпрацьовано повністю або не відпрацьовано з інших причин, то виплата включається до розрахунку середньої зарплати повністю.

Приклад 2

Працівник хворів із 6 по 17 червня 2011 року. У розрахунковому періоді (з 01.12.10 р. по 31.05.11 р.) крім зарплати працівникові виплачені в березні відпусткові в сумі 2 200 грн. і матеріальна допомога до відпустки в сумі 800 грн. (така допомога надається на цьому підприємстві всім працівникам один раз на рік і обкладається ПДФО та ЄСВ).За таких умов до розрахунку лікарняних дні відпустки і сума відпусткових не включаються, а ось сума допомоги включається повністю (800 грн.).

Приклад 3

Працівник хворів із 2 по 10 червня 2011 року. У розрахунковому періоді працівникові виплачували:

а) у лютому — премію за підсумками 2010 року в сумі 2 000 грн., у цьому ж місяці працівник перебував у відпустці за свій рахунок із 7 по 16 лютого (8 робочих днів);

б) у квітні 2011 — матеріальну допомогу до відпустки в сумі 1 000 грн. У цьому ж місяці працівник

хворів із 4 по 13 квітня. Необхідно визначити, яку суму премії та допомоги можна включити до розрахунку лікарняних. Як бачимо, у місяці нарахування річної премії у працівника не було днів, не відпрацьованих із поважної причини (відпустка за свій рахунок до таких причин не належить), тому сума премії повністю повинна включатися до розрахунку лікарняних. А ось у місяці нарахування матеріальної допомоги (квітні) працівник хворів, тому до розрахунку лікарняних включається тільки частина допомоги — у сумі 600 грн. (1 000 грн. х 20 р. д. х 12 р. д., де 20 — загальна кількість робочих днів у квітні, 12 — кількість робочих днів,відпрацьованих працівником).

Розрахунок суми допомоги

Сума допомоги залежить від страхового стажу працівника. Допомога виплачується в розмірі (ст. 37 Закону N 2240): 60 % середньої зарплати — при страховому стажі до 5 років; 80 % — від 5 до 8 років; 100 % — понад 8 років. Деяким категоріям працівників лікарняні виплачуються у розмірі 100% середньої зарплати незалежно від страхового стажу, наприклад чорнобильцям 1 – 4 категорії, ветеранам війни, донорам та ін.

Розрахувати суму допомоги можна за формулою:

П = Сз х Кр. л, де Сз — середньоденна (середньогодинна) зарплата;

Кр. л — кількість робочих днів непрацездатності, які підлягають до оплати. Визначають такі дні за графіком роботи підприємства або за графіком роботи цього працівника (якщо такий для нього установлено).

Для того щоб отримати допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок коштів ФСС з ТВП, підприємству слід подати до Фонду заявку-розрахунок. Розглянемо питання, що виникають у бухгалтера у зв’язку із цим.

У заявці слід указувати ту суму, яка відображена в листку непрацездатності, тобто нараховану (грязну) суму допомоги з тимчасової непрацездатності. Цю суму Фонд перерахує на окремий рахунок підприємства і цю ж суму підприємство видасть працівникові.

Коли із суми, указаної в заявці, утримувати єдиний внесок (ЄСВ) і ПДФО?Це запитання виникло тому, що сума допомоги нарахована, але коли її фактично отримає працівник – не відомо. Протягом 10 днів після отримання заявки Фонд повинен перерахувати гроші, а виплата їх працівникові повинна відбутися в найближчий строк отримання зарплати. Треба сказати, що окремих офіційних роз’яснень із приводу строків утримання податків у цій ситуації немає. Але є загальні норми про строки сплати зарплатних податків, ось ними ми і скористаємося. Нагадаємо, що ЄСВ за виплатами, які були нараховані, але не виплачені працівникові, повинен бути сплачений до 20-го числа місяця, що настає за звітним, а ПДФО – протягом 30 днів після закінчення звітного місяця. Тому рекомендуємо утримувати ЄСВ і ПДФО із зарплати, працівника.

**11.3. Перевірка розрахунків за податками і платежами**

Основним завданням ревізії є перевірка правильності проведення відповідних розрахунків платежів в бюджет і державні цільові фонди та своєчасності їх перерахування відповідно до чинного законодавства.

Проведення ревізій розрахунків за податками і платежами регламентується Податковим Кодексом.   Проведення ревізії  таких розрахунків  потребує досить значного підготовчого процесу. Необхідно перед початком ревізії вивчити Статут ревізуємого підприємства, рух грошей на його рахунках, мати інформацію про інвесторів, засновників, пайовиків і т.д. Крім того, необхідно мати всю інформацію про сплату в  періоді, що перевіряється кожного виду податків та зборів, строки цих сплат, а  також обов’язково терміни подачі звітності по кожному податку та збору.

Коли у підприємства була недоїмка за платежами в бюджет, слід мати повну інформацію про неї. Всі ці дані можна отримати, використовуючи базу даних податкової служби.

Перевірка розпочинається з ознайомлення з господарством, вивчаються всі виробничі потужності і проводиться огляд всіх складів.

В зв‘язку з тим, що податкове законодавство досить складне і кількість податків досить значна, необхідно з’ясувати, хто з ревізорів який податок чи платіж буде перевіряти. Це дасть змогу уникнути  зайвої роботи, бо кожен ревізор підготує необхідну для перевірки нормативну базу і намітить собі план перевірки.

Спочатку слід встановити, який спосіб оподаткування використовувало ревізуєме підприємство і які податки при цьому сплачувало. У зв‘язку з цим, необхідно перевірити правильність складання необхідної податкової звітності та декларацій, а також своєчасність їх подачі в податкову інспекцію. При цьому встановлюється своєчасність перерахунку коштів.

Сільськогосподарські підприємства, які сплачують єдиний фіксований сільськогосподарський податок повинні подавати розрахунки  із зазначенням, як земельної площі так і грошової оцінки балу землі. Ревізор повинен лише звірити ці дані з даними про земельну площу(їх можна отримати в земельних відділах держадміністрацій) та використавши точну оцінку одиниці площі( ці дані є в податковій інспекції) встановлюють належну до сплати суму фіксованого податку. Основними порушеннями при цьому можуть бути:

несвоєчасне представлення в податкову інспекцію розрахунків фіксованого податку;

невірні дані про земельну площу та грошову оцінку одиниці площі;

порушення в розрахунках;

несвоєчасна сплата податку.

При встановленні фактів якихось порушень нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку, винні  особи повинні надати пояснення з приводу порушень.

Ретельно перевірити на підставі первинних документів кожну статтю валових доходів та валових витрат за даними податкового обліку. Ревізор перевіряє правильність обліку валового прибутку, а відтак тієї його частини, яка безпосередньо оподатковується. Тому зіставляють на ідентичність балансові дані про прибуток з його обліку у Головній книзі, журналах-ордерах, на рахунку 79 “Фінансові результати” і за Звітом про фінансові результати. Перевіряючи фактичний прибуток, необхідно впевнитись в обґрунтованості бухгалтерських записів з дебету і кредиту рахунків 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід” та інших рахунків доходів,  в законності витрат, що включаються в собівартість та інших. Слід звернути увагу на те, чи  в повній мірі  операції зафіксовані в обліку  з  знайшли своє відображення в податкових деклараціях. Основні порушення , як правило стосуються неправомірного віднесення сум до валових доходів та валових витрат. Всі факти безпідставного завищення  валових витрат і відповідно заниження оподатковуваного прибутку повинні бути висвітлені в акті ревізії.

Крім того слід перевірити  своєчасність представлення податкових декларацій та перерахування належних до сплати сум в бюджет.

При обчисленні податку на додану вартість (ПДВ) важливе значення має правильне визначення сум оподатковуваного обороту. Джерелами перевірки ПДВ є:

податкові накладні і книги продажу та придбання;

товарно-транспортні накладні;

приймальні квитанції;

рахунки-фактури;

платіжні документи;

виписки банку, а також Ж-О 6 с.-г., 3Ас.-г., 3Вс.-г., 1 с.-г. та аналітичні  дані рахунків 36 ”Розрахунки з покупцями  і замовниками”, 701 “Доходи від реалізації”, 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” і інших.

Об’єктом оподаткування є операції платників податку з:

продажу товарів (робіт і послуг) на митній території України;

ввезення (пересилання) товарів на митну територію України і одержання послуг;

вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України і надання послуг(виконання робіт) для їх споживання за межами митної території України.

Платник податку має подати покупцю податкову накладну, яка складається в момент виникнення податкових зобов’язань. Перевіряючий аналізує правильність оформлення податкових накладних і книги обліку придбання товарів (робіт, послуг) та книги обліку продажу. Перевіряючи  ПДВ необхідно встановити правильність відображення оборотів  на рахунку 64 “Розрахунки з бюджетом” по аналітичному рахунку ПДВ.

Ревізор особливо ретельно повинен перевірити віднесення сум в дебет цього рахунка. Крім того, слід перевірити правильність віднесення на рахунок відповідних джерел фінансування сум податку, сплачених за придбану сировину та інші виробничі запаси, які використовуються  для потреб невиробничого характеру. Слід перевірити книги придбання та продажу і відмітити ті суми, які безпідставно відносились на зменшення оподатковуваного обороту (Відсутність податкових накладних) в дебет аналітичного рахунку ПДВ.При перевірці також встановлюють наскільки операції з продажу і придбання знайшли своє відображення в регістрах бухгалтерського обліку.

Особливо уважно слід перевірити обґрунтованість застосування пільг по податку на додану вартість .Факти свідчать що, саме тут найбільше порушень.

Перевірку розрахунків за податками слід проводити особливо ретельно, адже ухилення від сплати податків на нинішньому етапі один з головних джерел  збагачення. Ця сфера досить криміналізована, а тому навіть невинні на перший погляд помилки в нарахуванні податків можуть свідчити про досить суттєві зловживання. Тому при встановленні фактів значних сум, які приховані від оподаткування, слід передавати такі матеріали до правоохоронних органів.

**11.4. Контроль розрахунків за позиками**

Облік розрахунків ведеться на рахунку 60 “Короткострокові позики” у національній та іноземній валюті за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув. За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних кредитів, за дебетом – погашення та переведення до довгострокових зобов’язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Кредитний договір укладають установа банку і підприємство; у ньому передбачається об’єкт кредитування, умови одержання і сплати позик, процентні ставки плати у кредит, строки, на які видаються позики. Тепер широко використовується комерційне кредитування, коли здійснюється реалізація товарів за умови розстрочки платежу.

Ревізор здійснює аналіз фінансового стану підприємства, контролює дотримання строків платежів, своєчасність сплати комерційного кредиту. Комерційні кредити підприємство покриває за рахунок власних оборотних коштів, інших джерел, а також за рахунок банківського кредиту. Завдання аудитора – перевірити законність одержання і використання банківських кредитів за цільовим призначенням, своєчасність погашення їх.

Перевіряючи записи у Головній книзі й балансі, аудитор з’ясовує, якими видами позик користувалось підприємство. Для перевірки дотримання порядку кредитування, оформлення позик та їх погашення ревізор керується Інструкцією № 3 про відкриття банками рахунків у національній і іноземній валюті, затвердженою Постановою Правління НБУ від 27. 05. 96 № 121.

Контроль кредитних операцій доцільно проводити за видами позик (кредитів) – під товарооборот, товари сезонного нагромадження, на тимчасові потреби тощо.

За даними балансу і записами в реєстрі аналітичного обліку  встановлюється, чи використовувалася позика за цільовим призначенням. Перевіряється правильність відомостей про забезпечення виданих позик, наявність власних оборотних коштів у товарних запасах, повноту використання позик на тимчасові потреби, під нормативні запаси матеріальних цінностей. Особливій перевірці підлягають факти виникнення простроченої заборгованості, при цьому встановлюють причини, суму збитків від сплати процентів за підвищеною ставкою, перевіряють ефективність заходів щодо погашення прострочених позик, з оздоровлення фінансового стану підприємства.

Основними причинами виникнення простроченої заборгованості є невиконання плану товарообороту, порушення позичальниками договірних зобов’язань, затоварювання тощо. Перевірку кредитних операцій здійснюють паралельно з аналізом виконання плану товарообороту і стану товарних запасів.

Типовими порушеннями є включення до забезпечення безтоварних рахунків при кредитуванні під розрахункові документи в дорозі некредитованих товарно-матеріальних цінностей, неточні відомості про склад товарних запасів сезонного нагромадження.

Якщо підприємство одержало позику під товари сезонного зберігання, доцільно звірити суму фактичних залишків товарів сезонного зберігання з даними, поданими у банк.

Під час перевірки довгострокових позик ревізор керується П(С)БО 11 “Зобов’язання”.Слід врахувати, що до довгострокових зобов’язань належать:

довгострокові кредити банків;

інші довгострокові фінансові зобов’язання;

відстрочені податкові зобов’язання;

інші довгострокові зобов’язання.

Зобов’язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців від дати балансу, слід розглядати як довгострокове, якщо первісний термін погашення був більшим ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов’язання на довгострокове.

Зобов’язання за кредитною угодою буде довгостроковим, якщо:

позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов’язання внаслідок порушення певних умов, пов’язаних із фінансовим станом позичальника;

не очікується виникнення подальших порушень кредитної угоди протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Ревізор з’ясовує, чи довгострокові зобов’язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їхньою теперішньою вартістю, яка залежить від умов та виду зобов’язання.

За кредитом рахунка 50 “Довгострокові позики” відображаються суми одержаних позик, за дебетом – їх погашення.

Ревізор з’ясовує, чи дотримано умов кредитної угоди:

чи своєчасно сплачуються нараховані відсотки;

чи своєчасно погашаються отримані позики.

**11.5. Ревізія розрахунків з постачальниками і підрядниками**

Всі взаємовідносини між постачальниками і підрядниками регулюються договорами (контрактами), тому на попередньому етапі слід перевірити наявність договорів, правильність їх оформлення та своєчасність їх складання.

Далі перевірка стосується виконання договірних зобов’язань за номенклатурою, цінами, строками постачання та якістю товарів. Перевіряють товарно-транспортні накладні, податкові накладні і звіряють з даними складського обліку на предмет повного оприбуткування. Крім того, слід звірити отримані дані за даними бухгалтерських реєстрів і рахунків:

20 “Виробничі запаси”

21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі

22 “МШП”

23 “Виробництво”

15 “Капітальні інвестиції

63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”

При цьому можуть виникнути різниці в даних як по номенклатурі так і по ціні. В такому випадку слід встановити конкретних винуватців і відібрати в них пояснення по даному факту, які слід прикласти до акту перевірки, а також слід з’ясувати до яких наслідків фінансового характеру це призвело і за рахунок якого джерела ці збитки відшкодовані.

Важливо перевірити правильність і реальність цін, для цього слід використати дані про існуючі середні ціни на продукцію. Для цього слід використати спеціальну літературу та дані договорів. При виявленні відхилень і нереальності існуючих цін встановлюють суму переплат і осіб винних у такому стані речей. Цей момент дуже важливий, адже окрім реальних збитків підприємству, нереальні ціни вплинуть як на податкові зобов’язання з податку на прибуток (безпідставне збільшення витрат) так і на податковий кредит (ПДВ). А це також може обернутись досить суттєвими фінансовими  санкціями для підприємства.

Кредиторська заборгованість, по якій минув строк позовної давності повинна відображатись в складі податкових зобов’язань.

Слід звернути увагу на умови поставки вантажу (власним транспортом чи постачальником) для  чого  перевіряють дані товарно-транспортних накладних, дорожніх листів, рахунків фактур і податкових накладних. Різні умови доставки по різному впливають на ціну і при її з’ясуванні цей нюанс слід врахувати. Крім того, перевіряють доцільність і економічну ефективність стосунків з постачальниками.

При перевірці розрахунків з підрядниками з’ясовують чи були включені об’єкти будівництва в титульний список, чи була потреба в будівництві якогось об’єкту, чи існують фінансові можливості будівництва, чи забезпечено проектно-кошторисною документацією, чи укладені договори підряду, чи проводивсь якийсь конкурс, чи тендер на будівництво і чим керувались керівники коли вибирали того чи іншого підрядника.

Слід перевірити надані до оплати рахунки і звірить з даними по виконаних об’ємам робіт віднесених на рахунок 15 “Капітальні інвестиції”. При цьому на кожен виконаний об’єм робіт повинні бути прикладені акти про виконані роботи.

При виявленні фактів перевищення об’ємів виконаних робіт, невірного застосування цін, виконання робіт, які не передбачені кошторисом та інших необґрунтованих витрат слід провести додаткові перевірки, з метою виявлення об’єму завданих підприємству збитків і встановлення осіб причетних до цього.

У всіх випадках слід встановити реальність кредиторської заборгованості постачальникам по обліку, її відповідність даним фінансової звітності. По кожному випадку виявляють дотримання строків позовної давності.

Ревізору слід встановити правильність відображення в балансі відповідних залишків заборгованості. У випадках встановлених розбіжностей слід перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості за кожним постачальником і підрядником окремо.

**Питання для самоперевірки**

1.  Які завдання перевірки зобов’язань?

2. Порядок проведення розрахунків з постачальниками і підрядниками.

3. Якою нормативною базою керується ревізор здійснюючи розрахунки за податками і платежами?

4. Які розрахункові документи і регістри бухгалтерського обліку слід  використати при перевірці розрахунків за податками та платежами?

5. Який порядок утримань ЄСВ, ПДФО?