

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Н. С. Вітвицька**  
**О. Е. Кузьмінська**

# **Контроль і ревізія**

**Навчально-методичний посібник  
для самостійного вивчення дисципліни**

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України*

**Київ 2000**

**ББК 65.052**  
**В 54**

*Розповсюджувати та тиражувати  
без офіційного дозволу КНЕУ заборонено*

*Рецензенти:*

**М. І. Горбатов**, канд. екон. наук, доц.  
(Київ. нац. екон. ун-т)  
**В. Г. Швець**, д-р екон. наук, проф.  
(Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка)

**Гриф надано Міністерством освіти і науки України**  
**Лист № 2/60 від 18.01.2000 р.**

**Вітвицька Н. С., Кузьмінська О. Е.**  
В 54      **Контроль і ревізія: Навч.-метод. посібник для самост. вивч.**  
дисц. — К.: КНЕУ, 2000. — 166 с.  
ISBN 966–574–149–7

У навчально-методичному посібнику викладено теоретичні основи організації контролю і ревізії, методику і техніку контрольно-ревізійної роботи, а також порядок проведення ревізії господарсько-фінансової діяльності промислового підприємства. Засвоєнню теоретичного матеріалу сприятимуть розроблені авторами питання для перевірки знань та навчальні завдання.

Посібник призначено для студентів, що вивчають дисципліну «Контроль і ревізія», а також для ревізорів, бухгалтерів, аудиторів, працівників податкової системи.

**ББК 65.052**

ISBN 966–574–149–7

© Н. С. Вітвицька,  
О. Е. Кузьмінська, 2000  
© КНЕУ, 2000

## ПЕРЕДМОВА

У системі навчальних дисциплін даний курс входить до складу спеціальної фахової підготовки бакалаврів спеціалізації «Бухгалтерський облік і аудит».

Вивчення курсу базується на загальнотеоретичних і практичних знаннях економічної теорії, бухгалтерського обліку, машинної обробки економічної інформації, основ господарського права, фінансів, економічного аналізу.

*Метою дисципліни «Контроль і ревізія» є навчити студентів правильно застосовувати теоретичні знання з контролю і ревізії на практиці, професійно грамотно використовувати в роботі нові форми і методи контролю для попередження і недопущення порушень і недоліків у господарсько-фінансовій діяльності підприємств та організацій і подальшого їх усунення, а також викриття внутрішніх резервів для підвищення ефективності використання матеріальних і фінансових ресурсів, активізації підприємницької діяльності.*

*Завданням дисципліни є надання студентам необхідних теоретичних знань і практичних навиків з контролю і ревізії в умовах ринкової економіки, оволодів-*

*ши якими, майбутній фахівець зможе кваліфіковано здійснювати контроль фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.*

# 1. НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ «КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ»

Бюджет навчального часу — 82 год

## ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН ДИСЦИПЛІНИ

Тема	Кількість годин			
	лекції	практичні заняття	самостійна та індивідуальна робота	усього
<i>Тема 1.</i> Основи організації системи контролю в Україні	6	2	4	12
<i>Тема 2.</i> Контроль і ревізія грошових коштів	4	4	2	10
<i>Тема 3.</i> Контроль і ревізія розрахунків	6	4	2	12
<i>Тема 4.</i> Контроль і ревізія основних засобів (фондів) і нематеріальних активів	4	2	2	8
<i>Тема 5.</i> Контроль і ревізія матеріальних цінностей	4	4	2	10
<i>Тема 6.</i> Контроль і ревізія собівартості готової продукції, робіт (послуг)	4	2	2	8
<i>Тема 7.</i> Контроль і ревізія виконання виробничої програми та реалізації продукції, робіт (послуг)	2	2	2	6
<i>Тема 8.</i> Контроль і ревізія фінансових результатів, фондів і фінансового стану підприємства	4	2	2	8
<i>Тема 9.</i> Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності	2	2	4	8

Усього	36	24	22	82
--------	----	----	----	----

## **Тема 1. Основи організації системи контролю в Україні**

Поняття, суть, значення контролю в системі управління державою. Завдання контролю в умовах ринкової економіки. Поняття контрольно-ревізійних процедур.

Характеристика основних видів контролю. Органи, які здійснюють контроль. Проблеми підвищення якості та ефективності контрольно-ревізійної роботи.

Характеристика форм контролю.

Методичні прийоми і способи, які застосовуються при здійсненні різних форм контролю.

Права, обов'язки і відповідальність працівників контрольно-ревізійної служби.

Основні етапи ревізії, їх сутність.

Облік і звітність з контрольно-ревізійної роботи.

## **Тема 2. Контроль і ревізія грошових коштів**

Завдання, напрями і джерела ревізії грошових коштів. Методика перевірки фактичної наявності касової готівки та дотримання умов їх збереження.

Документальна перевірка касових операцій за джерелами надходжень готівки. Перевірка повноти оприбуткування коштів, дотримання чинного законодавства з касової дисципліни. Перевірка касових операцій по напрямках використання грошей з каси. Методи і способи перевірки витрат грошей. Блок-схеми здійснення контрольних дій.

Перевірка дотримання правил здійснення операцій на розрахунковому і валютних рахунках, відкритих підприємствам в установах банків. Перевірка операцій з інших рахунків грошових коштів. Систематизація та узагальнення матеріалів ревізії. Алгоритми прийняття рішень за результатами контролю.

## **Тема 3. Контроль і ревізія розрахунків**

Завдання, напрями та джерела ревізії по видах розрахунків.

Перевірка розрахунків з підзвітними особами, дотримання правил видачі авансів, доцільності і правомірності витрат на

відраджень, господарські видатки. Документальне оформлення і відображення в обліку.

Контроль розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності, роботи (послуги), внутрішньовідомчих розрахунків. Викриття можливих фактів зловживань. Реальність дебіторської і кредиторської заборгованості.

Перевірка розрахунків з покупцями і замовниками.

Перевірка розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальних збитків.

Перевірка розрахунків по оплаті праці.

Стан розрахунків з працівниками, нарахування заробітної плати, утримання із заробітної плати, достовірність і правильність ведення первинного і бухгалтерського обліку. Особливості контролю в умовах автоматизації обліку.

Блок-схеми контролю. Алгоритми контролю і прийняття рішень за результатами ревізії.

#### **Тема 4. Контроль і ревізія основних засобів (фондів) і нематеріальних активів**

Завдання, напрями і джерела ревізії основних фондів і нематеріальних активів.

Перевірка стану збереження основних фондів. Документальна перевірка операцій з надходження і вибуття основних фондів. Методи і способи перевірки, послідовність контрольних дій.

Перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань.

Перевірка витрат на ремонт основних засобів: капітальний, поточний, технічне обслуговування тощо.

Перевірка нематеріальних активів: обґрунтованість складу нематеріальних активів, що внесені засновниками до статутного фонду; операції з надходження і вибуття; нарахування зносу. Блок-схеми перевірки. Особливості контролю із застосуванням сучасних засобів автоматизації і комп'ютеризації.

#### **Тема 5. Контроль і ревізія матеріальних цінностей**

Завдання, напрями і джерела ревізії. Перевірка дотримання умов збереження матеріальних цінностей. Перевірка стану та якості контролю за збереженням матеріальних цінностей на підприємстві. Особливості перевірки за видами матеріальних

цінностей. Послідовність контрольних дій, узагальнення результатів контролю.

Перевірка операцій з оприбуткування матеріальних цінностей.

Перевірка операцій з витрачання матеріальних цінностей.

Особливості перевірки малоцінних швидкозношуваних предметів. Методи і способи викриття можливих зловживань. Використання ПЕОМ при здійсненні ревізії.

### **Тема 6. Контроль і ревізія собівартості готової продукції, робіт (послуг)**

Завдання, напрями і джерела ревізії. Перевірка основних витрат на виробництво. Особливості організації перевірки при застосуванні в обліку ПЕОМ. Обґрунтованість включення до складу собівартості витрат на виробництво. Оцінка вартості матеріальних витрат, витрат на оплату праці,

Перевірка накладних витрат на виробництво продукції, робіт (послуг). Особливості перевірки загальновиробничих, загальногосподарських витрат.

Методи і прийоми викриття можливих фактів зловживань.

Контроль правильності визначення фактичної собівартості готової продукції, робіт (послуг). Оцінка незавершеного виробництва, визначення і розподіл відхилень. Відповідність облікових і звітних даних по видах готової продукції. Методи і способи перевірки, послідовність дій за джерелами контролю. Узагальнення і прийняття рішень за результатами контролю.

### **Тема 7. Контроль і ревізія виконання виробничої програми та реалізації продукції, робіт (послуг)**

Завдання, напрями і джерела ревізії. Перевірка виконання виробничої програми підприємства в розрізі: видів виробничої діяльності, асортименту готової продукції, робіт (послуг). Обґрунтованість програми випуску готової продукції.

Перевірка операцій з відвантаження готової продукції покупцям, здачі виконаних робіт (наданих послуг).

Виконання угод із замовниками і покупцями.

Перевірка обсягів реалізації продукції, робіт (послуг). Послідовність контрольних дій. Блок-схеми перевірки. Методи і прийоми здійснення контролю.

Контроль правильності визначення фактичної собівартості реалізованої продукції, робіт (послуг). Узагальнення і прийняття рішень за результатами ревізії.

### **Тема 8. Контроль і ревізія фінансових результатів, фондів і фінансового стану підприємства**

Завдання, напрями і джерела ревізії. Перевірка правильності визначення балансового прибутку. Методи і способи перевірки прибутку від основної діяльності, позареалізаційних доходів і видатків.

Перевірка використання прибутку. Фінансові вкладення, погашення збитків минулих років. Розрахунки з бюджетом з оподаткування прибутку.

Перевірка фондів спеціального і цільового призначення.

Контроль фінансового стану підприємства. Методи і способи оцінки фінансового стану. Причини нестійкого фінансового стану. Узагальнення і реалізація результатів ревізії.

### **Тема 9. Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності**

Завдання, напрями і джерела ревізії. Перевірка організації облікової роботи в бухгалтерії. Виконання плану роботи працівниками бухгалтерії. Забезпечення облікового процесу.

Перевірка стану бухгалтерського обліку. Особливості організації контролю із застосуванням ПЕОМ і Плану рахунків. Відповідність синтетичного та аналітичного обліку. Методика ведення облікових реєстрів. Первинний облік і стан контролю матеріального обліку в матеріально відповідальних осіб. Якість інвентаризації матеріальних цінностей. Методи і прийоми перевірки.

Перевірка достовірності бухгалтерської і статистичної звітності. Відповідність даних звітності даним бухгалтерського обліку.



## **2. НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗА ТЕМАМИ ДИСЦИПЛІНИ**

---

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ,  
ВКАЗІВКИ ДО ВИВЧЕННЯ ТЕМ З ДИСЦИПЛІНИ,  
КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

### **Тема 1. Основи організації системи контролю в Україні**

#### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

- 1.1. Поняття, суть, значення контролю в системі управління державою.*
- 1.2. Основні види та форми контролю. Органи, які здійснюють контроль, їх функції.*
- 1.3. Методичні прийоми, які застосовуються при здійсненні контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.*
- 1.4. Організація контрольно-ревізійної роботи в системі Державної контрольно-ревізійної служби України.*
- 1.5. Основні етапи ревізії, їх сутність.*
- 1.6. Оперативний облік і звітність з виконання контрольно-ревізійної роботи.*

#### **1.1. ПОНЯТТЯ, СУТЬ, ЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВОЮ**

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

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі багато в чому залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль

сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості планів, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, сприяє поширенню позитивної практики роботи.

**Контроль** у широкому розумінні — це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей.

*Основна мета* контролю полягає в тому, щоб:

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

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

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

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

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

*Значення контролю:*

- 1) утвердження законності, демократії в суспільстві;
- 2) попередження правопорушень, зловживань;
- 3) виявлення порушень, відхилень від правових норм чинного законодавства і обґрунтування для притягнення до відповідальності винних посадових осіб;
- 4) захист і збереження власності.

В умовах ринкової економіки контроль повинен сприяти зміцненню державної фінансової дисципліни, поліпшенню

фінансового стану суб'єктів контролю, збереженню державного майна, попередженню зловживань, поповненню доходів бюджету.

## 1.2. ОСНОВНІ ВИДИ ТА ФОРМИ КОНТРОЛЮ. ОРГАНИ, ЯКІ ЗДІЙСНЮЮТЬ КОНТРОЛЬ, ЇХ ФУНКЦІЇ

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

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

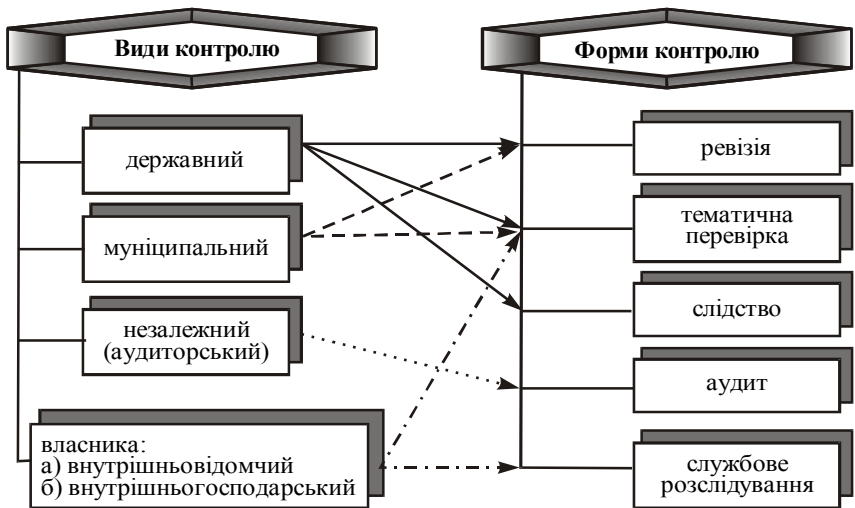


Рис. 1. Види і форми контролю

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

Функції і завдання органів контролю регламентовані законами України.

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

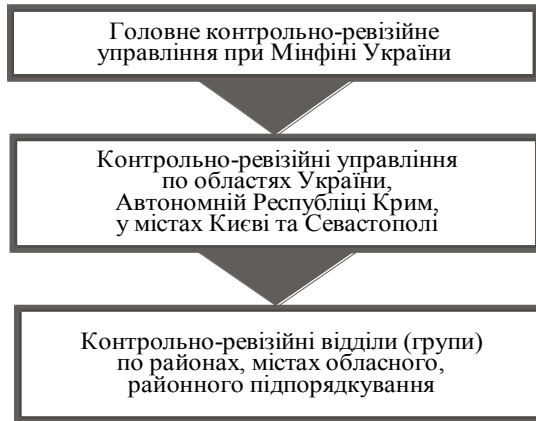


Рис. 2. Організаційна структура Державної контрольно-ревізійної служби в Україні

**Основні функції** Головного контрольно-ревізійного управління України:

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

2) розробляє інструктивні нормативні акти щодо методики проведення ревізій;

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

4) проводить ревізії та перевірки фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, стану обліку та звітності у міністерствах, відомчих державних комітетах,

державних фондах, підприємствах та організаціях, що отримують кошти з бюджету та державних валютних і спеціальних фондів;

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

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

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

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

*Контроль власника* буває:

- внутрішньовідомчим і проводиться міністерствами, відомствами, органами державного управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій у формі тематичних перевірок та ревізій;

- внутрішньогосподарським і здійснюється апаратом управління підприємницьких структур стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів підприємств. Основна відповідальність за внутрішньогосподарський контроль лежить на службі головного бухгалтера.

## ФОРМИ КОНТРОЛЮ

|| **Ревізія** виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, виконання бюджетів і кошторисів

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

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

Ревізія підприємницьких структур надає всебічну оцінку виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємств, ефективності використання виробничого потенціалу, забезпеченню збереження господарських ресурсів, повноті нарахування та сплати податків до бюджету тощо.

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

Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії класифікуються на:

*відомчі* — проводяться працівниками відомства на підпорядкованих підприємствах одного власника;

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

За організаційними ознаками розрізняють ревізії:

*планові* — здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів;

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

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

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями здійснення, а й організаційними формами його проведення. Аудит виконують незалежні аудиторські фірми чи особи, які здійснюють приватну підприємницьку діяльність і мають сертифікат і ліцензію на проведення аудиту, причому на платній основі за договорами з адміністрацією різних підприємницьких структур, які бажають одержати такі аудиторські послуги. Аудитор несе відповідальність перед зовнішніми споживачами його інформації (акціонерами, кредиторами, банками) щодо якості та обґрунтованості результатів контролю.

**Тематична перевірка** — це форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій.

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

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

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

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

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

### **1.3. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ, ЯКІ ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ**

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



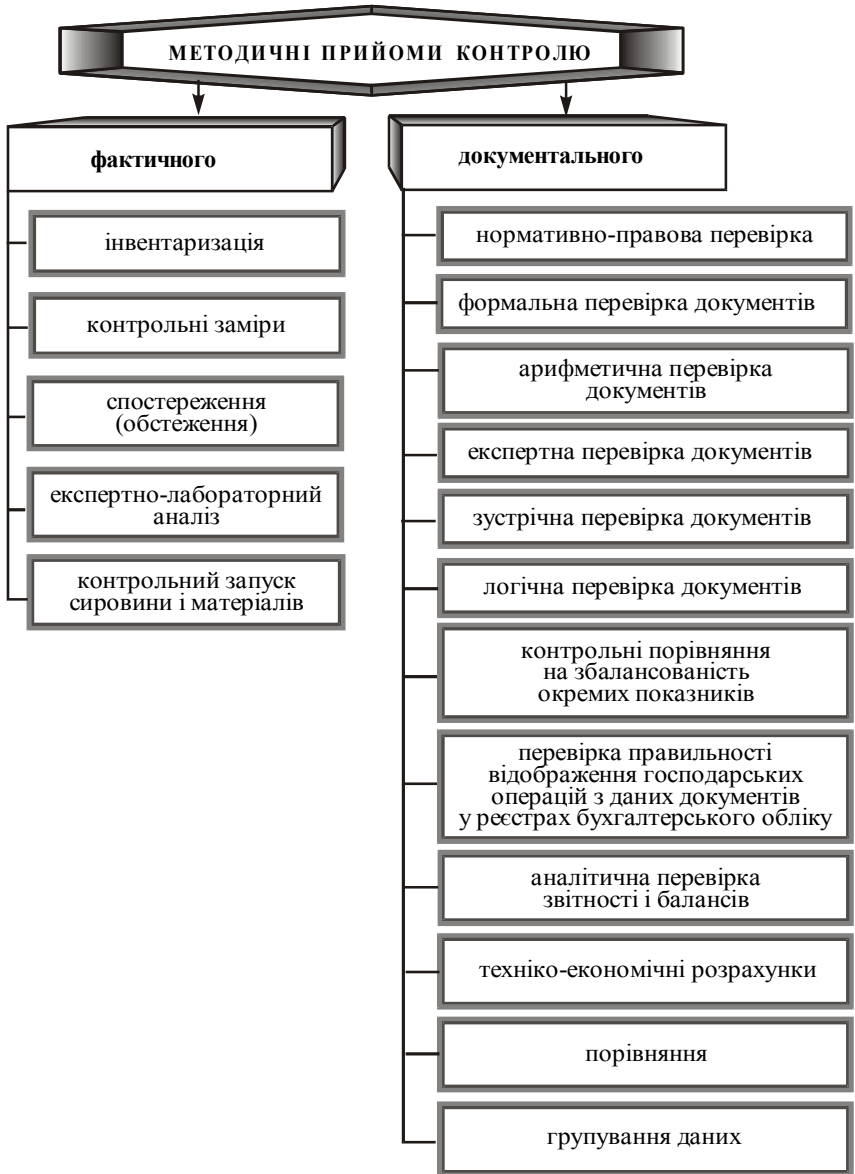


Рис. 3. Класифікація методичних прийомів контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій

## МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ФАКТИЧНОГО КОНТРОЛЮ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ

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

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

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

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

Наприклад, арифметична перевірка застосовується при здійсненні контролю загальної суми до сплати по рахунках-фактурах постачальників матеріальних цінностей, обсягів витрат

— по матеріальних звітах, визначення залишків грошових коштів  
— за касовими звітами касирів і т. п.

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

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

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

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

Наприклад, документи складаються, як правило, у 2-х, 3-х примірниках, один з яких передається іншим взаємопов'язаним організаціям (постачальник — покупець; клієнт, замовник —

виконавець). Порівняння даних різних примірників одного й того ж документа дає можливість установити факти порушень, які завуальовані виправленнями в документах ревізованого підприємства окремих реквізитів чи складанням підставних документів, заміни ними дійсних документів.

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

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

*Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку.* При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в документі, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Допущені порушення можуть виражатися в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і прикладених до них документах, відсутності бухгалтерських записів по окремих прикладених документах, повторі кореспонденції рахунків у однакових сумах за одним і тим самим документом, необґрунтованих документами додаткових чи

сторнованих записах на рахунках бухгалтерського обліку. Тільки досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дозволяє ревізору виявити такі приховані зловживання, як крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей.

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

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

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

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

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

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

в) частина операцій за ревізований період.

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

Здійснюючи контрольні дії, ревизор повинен мати на увазі, що нерідко зловживання та порушення приховано за зовнішньо

правильно оформленими документами. Тому при встановленні найнезначніших ознак зловживань ревізор зобов'язаний зосередити свою увагу на їх повному викритті, застосовуючи комплекс методичних прийомів та способів контролю.

#### 1.4. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4) вимагати від керівників ревізованих підприємств та організацій проведення інвентаризацій матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків, у необхідних випадках опечатувати каси, склади, архіви, а при виявленні зловживань вилучати необхідні документи на термін до закінчення ревізії або



перевірки, залишаючи в справах акт про вилучення та копії або реєстри вилучених документів;

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

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

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

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

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

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

Серед обов'язків ДКРС — суворе додержання положень Конституції України, законів України, дотримання прав та інтересів громадян, підприємств, установ, організацій, що охороняються законом. Однак основний службовий обов'язок працівників ДКРС, тобто ревізорів, є якісне й своєчасне проведен-

ня ревізій і перевірок. Вони повинні досконало знати чинне законодавство, що стосується діяльності ревізованого підприємства, і безумовно керуватися ним у практичній роботі; володіти всім комплексом методичних прийомів контрольно-ревізійної роботи та вміло їх використовувати в процесі здійснення контрольних дій.

*Службові особи ДКРС повинні:*

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

- забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

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

- несвоєчасність, неповноту та неналежну якість проведеної перевірки чи ревізії;
- необ'єктивність висвітлення результатів контролю;
- повне або часткове приховування встановлених порушень і зловживань чи їх заниження; неправильність і необґрунтованість висновків по результатах контролю і неповне встановлення матеріальних збитків;
- використання службового становища в корисливих цілях;
- дострокове розголошення матеріалів ревізії, які потім не підтвердилися чи їх розголошення призвело до знищення доказів, а також несвоєчасне і неякісне вивчення господарських операцій.

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

*Посадові особи мають право:*

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

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

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

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

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

## 1.5. ОСНОВНІ ЕТАПИ РЕВІЗІЇ, ЇХ СУТНІСТЬ

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

### **Основні етапи ревізії:**

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

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

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

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

а) складається план її проведення з визначенням конкретних завдань, виконавців, термінів виконання;

б) готуються наказ про проведення ревізії (на ревізованому об'єкті) і спеціальні посвідчення кожному члену ревізійної групи;

в) проводиться службова нарада з повним складом ревізійної групи з питань організації і методики здійснення програми ревізії.

*Другий етап ревізії* — безпосереднє її проведення — починається з прибуття ревізійної групи на ревізоване підприємство чи в організацію, пред'явлення повноважень на здійснення ревізії і проведення наради з адміністрацією підприємства, на якій керівник ревізійної групи представляє всіх її членів, повідомляє мету, завдання та програму ревізії, а керівник підприємства, у свою чергу, знайомить ревізорів з керівниками структурних підрозділів. Протягом 1—2 днів члени ревізійної групи як виконавці відповідно до передбачених планом конкретних завдань здійснюють обстеження об'єктів контролю, стану бухгалтерського обліку, уточнюють обсяги робіт, вирішують організаційні питання проведення ревізії, складають індивідуальні робочі плани ревізорів, які затверджує керівник ревізійної групи.

Після проведення такої підготовчої організаційної роботи на ревізованому підприємстві члени ревізійної групи приступають до безпосереднього здійснення ревізії, застосовуючи методичні прийоми і способи документального та фактичного контролю.

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

Упродовж проведення ревізії матеріали контролю фактичної наявності грошей та матеріальних цінностей оформляються **проміжними актами**, які є також додатками до основного акта. Кожен член ревізійної групи результат (звіт) про виконану

роботу оформлює як розділ акта ревізії з необхідними додатками до нього і подає його керівникові ревізійної групи. Таким чином, другий етап ревізії закінчується здачею членами ревізійної групи розділів акта ревізії керівнику ревізійної групи.

*Третій етап — оформлення ревізії* — є завершальним в її безпосередньому проведенні. Керівник ревізійної групи вивчає подані йому розділи акта ревізії, перевіряє повноту виконання програми, планів проведення ревізії, їх якість, у разі необхідності призначає додаткові перевірки для уточнення висновків по суті порушень і недоліків. Потім він складає **загальний акт ревізії** як документ про результати ревізії фінансово-господарської діяльності ревізованого підприємства.

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

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

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

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

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

IX. Бухгалтерський облік і звітність.

X. Виконання рішень за результатами попередньої ревізії.

XI. Додатки до акта.

Треба зауважити, що структура акта ревізії нормативно не регламентована.

Основні вимоги до змісту результативної частини акта ревізії:

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

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

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

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

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

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

При наявності заперечень або зауважень по акту ревізії (перевірки) керівник чи головний бухгалтер роблять про це застереження перед своїми підписами і не пізніше ніж через 5 днів з дня їх підписання подають з цього приводу пояснення чи заперечення. Ревізори повинні в **15-денний** термін дати по цих документах письмовий висновок, який затверджується керівником контрольно-ревізійного відділу.

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

Керівник ревізійної групи повинен здати матеріали ревізії керівникові відповідного підрозділу контрольно-ревізійної служби для розгляду і приймання. У разі неякісного проведення ревізії може бути призначена додаткова перевірка чи навіть

повторна ревізія. Про розгляд і прийняття матеріалів ревізії (перевірки) керівник контрольно-ревізійного відділу робить запис на останній сторінці акта: «Акт ревізії прийнято» та ставить дату і підпис.

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

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

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

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

Перед керівником ревізованого підприємства чи вищою за підпорядкованістю організації належить висунути вимоги стосовно пред'явлення цивільних позовів до винних службових осіб навіть у тих випадках, коли заподіяні ними матеріальні збитки державі або юридичній особі вчинені діями або бездіяльністю, що не класифікуються як кримінальні.

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

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

Органи Державної контрольно-ревізійної служби здійснюють контроль усунення виявлених недоліків і порушень за

виконанням своїх вимог, відшкодуванням збитків у вигляді письмової інформації ревізованих підприємств і організацій з наступною перевіркою на місці достовірності поданих відомостей. У разі невиконання їх у встановлені терміни застосовуються додаткові заходи впливу залежно від суті порушень. Ефективність контролю визначається результативністю заходів з реалізації наслідків ревізії.

### **1.6. ОПЕРАТИВНИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ З ВИКОНАННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ РОБОТИ**

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

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

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

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



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

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

### ***Додаткова література за темою***

1. Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні: Закон України від 26.01.93 № 2939-ХІІ // Галицькі контракти. — 1996. — № 30; Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 68.

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

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

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

5. Інструкція про порядок стягнення коштів та застосування фінансових санкцій органами Державної контрольно-ревізійної служби України: Затв. наказом ГКРУ від 03.07.98 № 130 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 120.

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

### ***Завдання для перевірки знань***

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

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

12. Реалізація матеріалів контролю.
13. Шляхи підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи в системі Державної контрольно-ревізійної служби України.
14. Методика оперативного обліку та складання звітності з виконання контрольно-ревізійної роботи.

### СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ

1. Скласти програму ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.
2. Підготувати проект наказу на проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.
3. Скласти робочий план проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.
4. Написати вступну частину акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.
5. Завести журнал ревізора за формою, наведеною нижче, записи в якому здійснюватимуться відповідно до структури акта ревізії. Для ведення журналу ревізора використати окремі аркуші або загальний зошит.

№ п/п	Документ			Операція			Зміст порушення	Сума збитку, грн.	Відповідальні за порушення особи	Нормативні акти, вимоги яких порушено (вказати статтю, пункт)	Заходи щодо усунення порушень
	назва	№	дата	№	короткий зміст	сума, грн.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

#### *Методичні вказівки до виконання задач*

Для виконання задач необхідно вивчити теоретичний матеріал за темою «Основи організації системи контролю в Україні», ознайомитися із законодавчими актами, що регулюють діяльність Державної контрольно-ревізійної служби в Україні. Для заповнення передбачених задачею документів студенти самостійно обирають умовні назву та місцезнаходження державного підприємства, діяльність якого перевіряється.

#### *Умови задач*

1. Скласти програму ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства за нижченаведеною формою. Ревізований період — з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року. Термін проведення ревізії — з 21 жовтня по 21 листопада поточного року. Для проведення ревізії призначена комісія (склад комісії сформувати самостійно).

**ПРОГРАМА РЕВІЗІЇ ГОСПОДАРСЬКО-ФІНАНСОВОЇ  
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

№ п/п	Розділи контрольно-ревізійної служби	Методичні прийоми контролю	Час проведення		Термін ревізії, днів	Виконавці
			початок	закінчення		
1	2	3	4	5	6	7

**Розділи контрольно-ревізійної роботи.**

1. Грошові кошти, касові і банківські операції.
2. Розрахунково-кредитні операції.
3. Збереження і використання основних засобів.
4. Використання трудових ресурсів.
5. Збереження і використання матеріальних цінностей.
6. Виконання плану виробництва продукції.
7. Витрати на виробництво і реалізацію продукції.
8. Фінансові результати та їх використання.
9. Фінансовий стан.
10. Стан бухгалтерського обліку та звітності, внутрішньогосподарського контролю.

2. Підготувати проект наказу «Про ревізію фінансово-господарської діяльності підприємства» (див. форму наказу). Інформацію про ревізійний період, строк ревізії, склад ревізійної групи взяти із п. 1.1. Ревізія фінансово-господарської діяльності підприємства призначена наказом Державної контрольно-ревізійної служби № 34 від 18 лютого поточного року. Посади і прізвища відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства осіб, посаду і прізвище керівного працівника Головного управління Державної контрольно-ревізійної служби вказати самостійно.

\_\_\_\_\_  
(назва міністерства [відомства])

**Н А К А З**

\_\_\_\_\_  
(дата)

\_\_\_\_\_  
(місце видання)

(№) \_\_\_\_\_

**ПРО ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ  
(ТЕМАТИЧНОЇ ПЕРЕВІРКИ)**

## ФІНАНСОВО-ГОСПОДОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

\_\_\_\_\_

(назва підприємства)

1. Указати форму контролю, назву підприємства, ревізований період.
2. Склад комісії.
3. Термін проведення, ревізійний період.

Посада, підпис, прізвище, ініціали посадової особи, що видала наказ.

**3.** Скласти робочий план проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Для написання його доцільно використати інформацію про об'єкти контрольно-ревізійної роботи і методику перевірки з п. 1.1. Розділи контрольно-ревізійної роботи необхідно деталізувати, наприклад, ревізія основних засобів передбачає ревізію:

- збереження і технічного стану основних засобів;
- операцій надходження, руху і вибуття основних засобів;
- нарахування зносу основних засобів;
- операцій по ремонту основних засобів.

**4.** Написати вступну частину акта ревізії. Попередня ревізія фінансово-господарської діяльності підприємства проведена за період з 01.07. м. р. по 01.01. п. р.

*Приблизна форма*

### **А К Т** **ревізії фінансово-господарської діяльності**

(Дата)

\_\_\_\_\_

(назва підприємства)

Ревізійною групою в складі \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_,

(посади, прізвища, ініціали керівника та членів ревізійної групи)

діючих на підставі \_\_\_\_\_

(назва документа, ким прийнято, номер, дата)

проведена ревізія фінансово-господарської діяльності \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(назва підприємства)

за період \_\_\_\_\_.

Особами, відповідальними за фінансово-господарську діяльність за ревізований період, були \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(посади, прізвища, ініціали керівних осіб підприємства)

Ревізія проводилась у присутності керівника підприємства, головного бухгалтера та інших відповідальних осіб.

За минулий рік ревізія фінансово-господарської діяльності \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(назва підприємства)

проводилась ревізійною групою в складі \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(посади, прізвища, ініціали керівника групи та інших членів ревізійної групи)

за період \_\_\_\_\_.

Ревізію розпочато «\_\_» \_\_\_\_\_ р.

Ревізію закінчено «\_\_» \_\_\_\_\_ р.

Ревізією встановлено: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(описуються факти порушень і недоліків відповідно до розділів контрольно-ревізійної роботи)

## **Тема 2. Контроль і ревізія грошових коштів**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

- 2.1. Завдання, джерела ревізії, нормативні акти.*
- 2.2. Контроль фактичної наявності касової готівки і дотримання умов її збереження.*
- 2.3. Документальний контроль касових операцій.*
- 2.4. Методика контролю операцій по грошових коштах підприємств на поточних і валютних рахунках, відкритих в установах банків.*
- 2.5. Особливості перевірки грошових документів і цінних паперів.*

### **2.1. ЗАВДАННЯ, ДЖЕРЕЛА РЕВІЗІЇ, НОРМАТИВНІ АКТИ**

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

#### **Завдання ревізії:**

- 1) дати оцінку стану збереження та використання грошових коштів;
- 2) виявити порушення порядку здійснення готівкового та безготівкового обігу грошових і прирівнених до них коштів ревізованого суб'єкта (підприємства чи організації);
- 3) установити правомірність, достовірність та економічну обґрунтованість операцій з надходження і використання грошових коштів, відображення цих операцій в обліку;
- 4) розробити заходи з реалізації матеріалів контролю стосовно усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, заподіяних підприємству діями чи бездіяльністю відповідальних службових чи посадових осіб, і попередження зловживань і недоліків у подальшій роботі ревізованого підприємства.

### **Джерела ревізії:**

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

2) облікові реєстри:

- журнал реєстрації касових прибуткових та видаткових ордерів;
- журнал реєстрації платіжних доручень до банку;
- касова книга — журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, звіти касира;

- журнали-ордери №№ 1, 2, 3 і відповідні їм відомості при журнально-ордерній формі обліку за рахунками 50 «Каса», 56 «Інші грошові кошти», 51 «Поточний рахунок у банку», 52 «Валютний рахунок у банку» або відповідні машинограми при різних видах автоматизованих комп'ютерних форм обліку; Книга головних рахунків;

3) звітність: баланс підприємства;

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

**Основні нормативні акти**, якими керується ревізор при здійсненні контролю:

✓ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.06.95 № 88;

✓ Порядок ведення касових операцій у національній валюті України, затверджений постановою Національного банку України від 2.02.95 № 21 (у редакції з доповненнями від 13.10.97 № 334);

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

✓ Інструкція № 3 «Про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валютах», затверджена постановою Національного банку України від 27.05.96 № 121, у редакції з доповненнями від 17.11.97 № 379;

✓ Порядок ведення товарно-касової книги при розрахунках готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування та інших послуг, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 21.11.94 № 113 (зі змінами і доповненнями).

## 2.2. КОНТРОЛЬ ФАКТИЧНОЇ НАЯВНОСТІ КАСОВОЇ ГОТІВКИ І ДОТРИМАННЯ УМОВ ЇЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ

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

### **Послідовність проведення ревізії:**

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

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

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

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

5) касир пред'являє касову готівку (перераховує наявні в касі гроші покупнорно спочатку касир, потім ревізор). У разі необхідності складається *опис* грошей за номіналами купюр, їх кількістю та сумою з підрахунком загальної суми. Опис грошей у касі підписують усі члени інвентаризаційної комісії. До *касової готівки* включаються: наявні в касі гроші в національній та іноземній валютах, грошові документи та інші прирівняні до них цінності, фактично виплачена заробітна плата по незакритих платіжних відомостях на момент проведення ревізії;

6) ревізор вносить до акта інвентаризації дані про фактичну наявність касової готівки;

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



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

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

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

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

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

Контроль **дотримання умов збереження касової готівки** включає перевірку:

- наявності та оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність касирів;
- добору кадрів касирів на предмет відповідності їх кваліфікації вимогам правил прийому на посаду касира;
- дотримання правил ведення касової книги, здачі звітності до бухгалтерії;
- забезпечення умов збереження касової готівки при доставці грошей з банку, здачі виручки.

### 2.3. ДОКУМЕНТАЛЬНИЙ КОНТРОЛЬ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ

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

#### **Основні напрями ревізії:**

1) дотримання касової дисципліни:

- а) дотримання встановленого ліміту готівки в касі;

- б) своєчасність і повнота здачі виручки чи невикористаної за цільовим призначенням готівки до банку на поточний рахунок;
  - в) дотримання правил розрахунків готівкою;
  - г) дотримання правил ведення касових операцій, установлених нормативними актами Національного банку України щодо цільового використання готівки, правил прийому та видачі грошей з каси; ведення касової книги;
- 2) правильність оформлення касових документів і ведення обліку касових операцій;
- 3) перевірка достовірності і правомірності здійснення касових операцій:
- а) оприбуткування надходжень до каси;
  - б) видача з каси готівки на витрати підприємства і здачі до банку виручки від реалізації, невикористаних за призначенням сум; доставка і виплата заробітної плати через громадських касирів у структурних підрозділах підприємства.

#### **Послідовність контрольних дій ревизора:**

- 1) ознайомитися з особливостями організації облікового процесу касових операцій на ревізованому підприємстві, обумовлених видом підприємницької діяльності, структурою підприємства, застосованою формою бухгалтерського обліку;
- 2) ознайомитися з матеріалами попередніх ревізій і перевірок банків, податкової адміністрації та ін., результатами виконання рішень за матеріалами цього контролю;
- 3) суцільний контроль за весь ревізований період усіх касових операцій (див. рис. 4) щодо:
- повноти, достовірності документів, які додаються до касових звітів за кожен день;
  - законності, достовірності розрахунків готівкою по цих операціях;
  - правильності арифметичних підрахунків з операцій за звітний день і визначення залишків на кінець дня;
  - правильності перенесення залишку грошей у касі у звіт наступного дня;
  - правильності узагальнення підсумків і відображення на рахунках бухгалтерського обліку в поточних центрах бухгалтерського обліку (журналі-ордері № 1, меморіальному ордері № 1, машинограмі при автоматизації обліку) в частині операцій по кредиту рахунку 50 «Каса» та відомості по дебету цього рахунку.

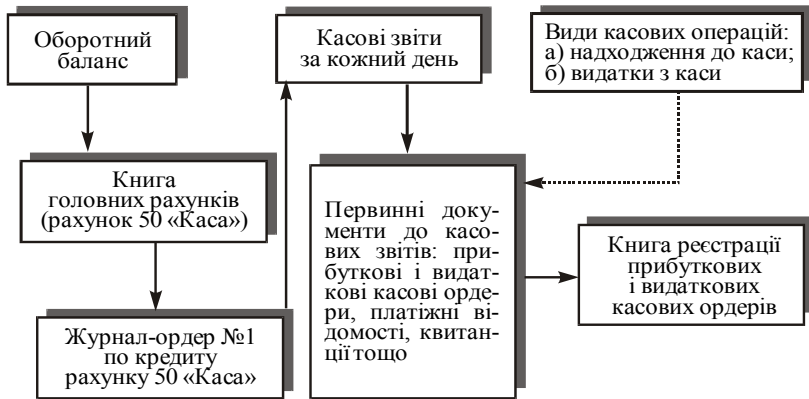


Рис. 4. Схема документального контролю касових операцій за місяць

При ревізії касових операцій як основний методичний прийом застосовується *нормативна перевірка* на відповідність здійснених касових операцій чинним нормативним актам Національного банку України щодо порядку оприбуткування готівки в касу, видачі з каси, розрахунків готівкою з поточної виручки, здачі готівки до банку, документації відображення в обліку. Тому ревізор повинен досконало вивчити нормативні акти уряду України, які регулюють такі операції (див. Порядок ведення касових операцій у національній валюті України, затверджений постановою НБУ № 21 від 2.02.95, у редакції з доповненнями від 13.10.97 № 334).

Треба пам'ятати, що при здійсненні контролю, залежно від суті господарських операцій та напрямів контролю, у комплексі застосовуються ряд інших способів і методичних прийомів. Так, при перевірці дотримання встановленого ліміту готівки в касі використовують методичний прийом порівняння та арифметичні підрахунки даних про фактичний залишок грошей у касі на кінець дня з урахуванням неправомірної дебіторської заборгованості підзвітних осіб щодо одержаних авансів на відрядження та господарські потреби, з однієї сторони, та встановленого ліміту грошей у касі, з іншої сторони. Позитивна різниця такого розрахунку свідчить про перевищення ліміту грошей у касі й належить до перерахування в дохід бюджету як штрафні санкції.

Перевіряючи цільове використання грошей, одержаних у банку, потрібно за датами і сумами порівняти дані про їх цільове призначення, визначене в чеках при одержанні грошей з банку, з

даними про фактичне їх використання на основі видаткових касових ордерів.

Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування виручки від реалізації проводиться *методом порівняння даних за датами і сумами* з документів структурних підрозділів підприємства, які здійснюють реалізацію продукції, інших матеріальних цінностей з даними в прибуткових касових ордерах.

Правомірність списання у видаток по касі сум на виплату заробітної плати перевіряється за допомогою прийому обстеження, візуальної перевірки оформлення платіжних відомостей, арифметичних підрахунків загальних підсумків виплаченої і депонованої суми. У разі виникнення підозри щодо недостовірності підписів про одержання заробітної плати чи депонованої заробітної плати застосовуються прийоми зустрічної перевірки, експертного висновку спеціалістів правоохоронних органів.

Виходячи зі змісту конкретної господарської операції, відображеної в касових документах, контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків у касовому звіті і журналі-ордері № 1 (або іншому відповідному реєстрі поточного бухгалтерського обліку).

#### **Основні порушення:**

- 1) перевищення ліміту касової готівки;
- 2) заниження обсягів реалізації за готівку, несвоечасність здачі виручки структурними підрозділами до каси або касою — до банку;
- 3) порушення правил розрахунків готівкою з каси підприємства;
  - виплата за неналежно оформленими документами;
  - виплата з готівкової виручки заробітної плати та дивідендів;
- 4) наявність протиправних підроблених документів про виплати з каси заробітної плати, депонованої заробітної плати і т. п. (фіктивні документи, додаткові платіжні відомості про подвійну оплату);
- 5) завищення обсягів видатків готівки з каси на погашення заборгованості із заробітної плати за минулий час, за звітний місяць;
- 6) неправомірні бухгалтерські записи на рахунках бухгалтерського обліку.

Усі записи про встановлені порушення ревізор відображає у хронологічній послідовності у своєму робочому журналі ревізора, а далі, узагальнюючи матеріали контролю за ревізований період, складає спеціальні групувальні відомості і розрахунки у формі таблиць як додатки до акта ревізії, де

систематизує та узагальнює інформацію з однорідних порушень, якщо їх понад 3.

Наприклад, результати контролю повноти та своєчасності оприбуткування готівки, яка одержана з поточного рахунку банку, можуть бути узагальнені в таблиці за такою формою:

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

Інформація про перевірку достовірності і обґрунтованості віднесення на видатки по касі виплати заробітної плати може бути подана в таблиці такої структури:

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

Ці групувальні відомості повинні бути оформлені згідно з вимогами до документів (назва, дата складання, підписи ревізора і відповідальних осіб ревізованого підприємства).

Після групування і систематизації матеріалів контролю ревізор складає розділ акта ревізії, в якому викладає суть установлених недоліків і порушень у розрізі напрямів контролю.

#### **2.4. МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ ПО ГРОШОВИХ КОШТАХ ПІДПРИЄМСТВ НА ПОТОЧНИХ І ВАЛЮТНИХ РАХУНКАХ, ВІДКРИТИХ В УСТАНОВАХ БАНКІВ**

При проведенні контролю за ревізійною програмою ревізор керується, як уже зазначалося, нормативними актами

Національного банку України про порядок відкриття суб'єктам підприємницької діяльності поточних і валютних рахунків в установах банків і Положень про безготівкові розрахунки.

Починаючи ревізію, ревізор повинен ознайомитися з особливостями організації безготівкових розрахунків ревізованого підприємства, облікового процесу, з'ясувати, які саме рахунки відкрито ним, в яких банках. Треба врахувати, що підприємства можуть мати кілька поточних рахунків, бюджетний, валютний рахунки в різних установах банків, тому облікова інформація по господарських операціях повинна систематизуватися в поточному обліку (журнали-ордері № 2 (а, б, в і т. д.) окремо з кожного рахунку, відкритого в банку.

### **Етапи контролю і методика їх здійснення:**

1. Перевірка тотожності залишків у виписках банків з поточного рахунку з даними обліку по рахунках 51 (а, б, в...) «Поточний рахунок у банку», застосовуючи метод порівняння даних з журналом-ордером № 2 (а, б, в), Книгою головних рахунків станом на 1 число місяця.

2. Контроль наявності всіх виписок банку і первинних документів до них за кожним поточним рахунком у банку, їх достовірності як банківських документів (див. рис. 5).

Це найбільш трудомісткий процес контролю, бо здійснюється суцільно з усіх операцій. Тут застосовуються такі методичні прийоми:

- візуальна перевірка наявності документів;
- нормативна перевірка на відповідність правилам оформлення банківських документів;
- зустрічна перевірка в банках при підозрі на їх недостовірність, а також при виявленні відсутності окремих виписок банків чи відповідних первинних документів до них;
- арифметична перевірка на правильність установавання залишків, загальних оборотів по кожній виписці банку.

3. Перевірка своєчасності здійснення операцій по зарахуванню банком грошових коштів на поточний рахунок підприємства та по перерахуванню за призначенням.

Для цього треба порівняти дати надходження документів до банку з датами здійснення операцій по виписках банків з поточних рахунків. Ураховуючи, що майже вся банківська система перейшла на комп'ютерну форму обліку, усі документи, які надійшли за операційний день, повинні бути проведені в цей самий день, а після операційного дня — наступного дня. Особливу увагу варто звернути на своєчасність здійснення

операцій по розрахунках з бюджетом та прирівнених до них платежів.

4. Перевірка обґрунтованості використання грошових коштів з поточного рахунку підприємства. До основних прийомів контролю слід віднести: аналіз боргових зобов'язань за видами і терміном виникнення; які з них фактично починаються першочергово;



Рис. 5. Схема контролю операцій по грошових коштах на поточних і валютних рахунках підприємств

аналіз використання грошових коштів на попередню оплату, аванси постачальникам; різного виду фінансові вкладення з огляду на безпосередній зв'язок з виробничою діяльністю підприємства та його фінансовими можливостями.

Так, деякі підприємства при наявності заборгованостей по заробітній платі за минулий рік, 5—6 місяців поточного року, по платежах до Пенсійного фонду і прирівняних спеціальних фондів, за комунальні послуги та енергопостачання спрямовують наявні грошові кошти на авансові платежі за відсутності контрактів, на оплату боргових зобов'язань за інших юридичних осіб, на різні капітальні вкладення (навіть невиробничого призначення) за відсутності невикористаного прибутку чи фактичній збитковості підприємства.

5. Перевірка обґрунтованості списання грошових коштів безпосередньо на витрати виробництва чи обігу, фінансові результати, видатки майбутніх періодів.

Джерелами інформації для контролю є бухгалтерські записи в журналі-ордері № 2 з дебету рахунків 20, 26, 44, 31, 80 та первинні документи, що відображають такі операції, які потрібно контролювати методом перевірки правильності кореспонденції рахунків, виходячи із суті конкретних господарських операцій та напрямів використання коштів. Одночасно має застосовуватися прийом нормативно-правової перевірки стосовно методики відображення таких видів витрат в обліку.

6. Перевірка операцій при розрахунках акредитивами, чеками з лімітованих чекових книжок.

При наявності таких видів розрахунків треба перевіряти відповідність залишків та оборотів по виписках банків з реєстрами бухгалтерського обліку, повноту і своєчасність використання акредитива, повернення невикористаних залишків,

повноту оприбуткування матеріальних цінностей від постачальників, звернувши увагу, чи немає подвійної оплати (з поточного рахунку і за акредитивом, чеком з лімітованої книжки і готівкою з каси через розрахунки з підзвітними особами за авансовими звітами).

7. Перевірка операцій по валютному рахунку підприємства. Методика перевірки така сама, як і поточного рахунку, але з урахуванням особливостей облікового процесу подібних операцій і валютних розрахунків:

а) в облікових реєстрах операції відображаються в обсягах за видами іноземних валют та з перерахунком відповідно до їх курсу на дату здійснення операцій у національній валюті України. Тобто додатково потрібно перевірити правильність перерахунків у національну валюту України та відображення курсових різниць;

б) перевірка своєчасності надходжень виручки від реалізації продукції при експорті (нормативний термін — до 90 днів з дня перетину кордону відповідно до штампа митниці на вантажній товарній накладній про експорт товарів іноземним покупцем);

в) перевірка правомірності здійснення операцій з витрачання іноземної валюти на придбання по імпорту товарно-матеріальних цінностей, устаткування. При цьому як додаткові джерела інформації треба аналізувати дані контрактів з іноземними постачальниками про склад імпорту на предмет, чи належить він



до критичного імпорту, чи не завищені ціни проти міжнародних, чи дотримано встановлених обсягів закупівлі, термінів розрахунків.

При виявленні фактів порушень у розрахунках інвалютою як додатки до акта складаються розрахунки за видами та обсягами операцій за ревізований період. У вигляді штрафних санкцій у дохід бюджету перераховується 0,3% від загального обсягу операції за кожен день перевищення нормативного терміну розрахунків по експорту, виходячи з надходжень валютної виручки та авансових платежів для закупівлі по імпорту.

#### **2.5. ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ ГРОШОВИХ ДОКУМЕНТІВ І ЦІННИХ ПАПЕРІВ**

Джерелами інформації для ревізії є дані синтетичного та аналітичного рахунку 56 «Інші грошові кошти».

##### **Послідовність і напрями контролю.**

1. Перевірка стану збереження і фактичної наявності грошових документів і цінних паперів за методом повної інвентаризації таких цінностей.

2. Перевірка операцій надходження та оприбуткування санаторно-курортних, туристичних путівок за джерелами придбання з точки зору своєчасності викупу і повноти оприбуткування грошей при частковому відшкодуванні працівниками 30—50% їх вартості, правомірності видачі безкоштовних і пільгових путівок, правомірності віднесення витрат на рахунок коштів фонду соціального страхування.

3. Перевірка операцій по цінних паперах власної емісії (опціони, облігації): визначення правомірності випуску, дотримання встановленого порядку їх реєстрації та продажу. Необхідно врахувати, що обсяг за номінальною вартістю акцій першого випуску не може перевищувати обсяг зареєстрованого статутного фонду, не допускається продаж першого випуску акцій нижче за номінальну вартість, заборонено додатковий випуск акцій для покриття збитків підприємства.

4. Перевірка цінних паперів у інвестора.

Треба знати, що такі цінні папери обліковуються як довгострокові фінансові вкладення на рахунок 58. Вони можуть зберігатися в касі підприємства або в депозитарії. Тому при ревізії здійснюється інвентаризація наявності їх у касі, перевірка достовірності документа про зберігання в депозитарії. Потім перевіряється дотримання порядку обліку фінансових вкладень у цінні папери, відповідність цього порядку діючим правилам

організації аналітичного обліку в касовій книзі, спеціальним описам, які складаються за видами, номерами, акціями, термінами погашень і номінальною вартістю. Важливим є контроль правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оприбуткування придбаних акцій вище за номінальну вартість, реалізації — нижче за номінальну вартість акцій.

### **Додаткова література за темою**

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 80.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом МФУ від 24.06.95 № 88 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 118.
3. Про порядок ведення касових операцій у національній валюті України: Затв. постановою НБУ від 02.02.95 № 21 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — №№ 7, 22.
4. Про застосування штрафних санкцій за порушення норм регулювання обігу готівки: Указ Президента України від 11.05.99 № 491/99 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 47.
5. Про відповідальність за порушення термінів проходження платежів: Лист НБУ від 24.07.98 № 13-211/2314 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 93.
6. Положення про порядок реєстрації і застосування електронних контрольно-касових апаратів при розрахунках готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг (зі змінами і доповненнями): Затв. наказом ДПАУ від 01.04.99 № 168 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 58.
7. Інструкція про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валюті: Затв. постановою НБУ від 18.12.98 № 537.
8. Інструкція № 7 «Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України»: Затв. постановою НБУ від 02.08.96 № 204.
9. *Завгородній В. П.* Бухгалтерський облік в Україні. — К.: А.С.К., 1999.
10. *Грабова Н. Н., Кривоносов Ю. Г.* Учет основных хозяйственных операций в бухгалтерских проводках. — К.: А.С.К., 1999.

### **Завдання для перевірки знань**

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

1. Завдання ревізії грошових коштів.
2. Джерела інформації, які використовуються при ревізії грошових коштів.
3. Перелічити нормативні акти, якими керується ревізор при здійсненні контролю грошових коштів.
4. Методика перевірки фактичної наявності касової готівки.
5. Перевірка дотримання умов зберігання готівки.
6. Вимоги до ведення первинного обліку касових операцій. Порядок ведення касової книги, здача звітів касира до бухгалтерії.
7. Напрями перевірки дотримання касової дисципліни.
8. Перевірка цільового використання готівки.

9. Зазначити можливі порушення Порядку ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

10. Напрями і методика перевірки операцій за рахунками в банках.

11. Напрями і методика перевірки операцій з грошовими документами і цінними паперами.

12. Заходи, що застосовуються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо касових операцій, операцій на рахунках у банку.

## СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ

1. Перевірити правомірність здійснення і правильність відображення в обліку господарських операцій і виробничих ситуацій, викладених у навчальному матеріалі.

2. За виявленими порушеннями чинного порядку ведення касових операцій та операцій на рахунках у банку визначити методи та прийоми виявлення порушень, зробити записи в журналі ревізора. Визначити, чи достатньо інформації з перелічених документів для встановлення фактів порушень. Доповнити недостатню інформацію.

3. Скласти розділ акта ревізії грошових коштів та необхідні до нього додатки, систематизуючи дані про виявлені порушення та недоліки з інформації, відображеної в журналі ревізора.

### *Методичні вказівки до виконання задач*

Для виконання задач необхідно вивчити передбачений програмою теоретичний матеріал за темою «Контроль і ревізія грошових коштів та операцій на рахунках підприємства в банку», знати нормативні акти, що регулюють порядок ведення операцій з готівковими коштами, порядок відкриття та ведення рахунків підприємств у банківських установах тощо. Крім того, треба обов'язково повторити відповідну тему з курсу «Бухгалтерський облік».

Аналізуючи дані задач 1а та 1б, спочатку потрібно визначити обсяги за видами касової готівки, які за чинним законодавством включаються до фактичної наявності грошових коштів у касі під час проведення інвентаризації.

На основі даних акта інвентаризації каси занести запис у журнал ревізора про сутність порушень і недоліків, установлених при інвентаризації каси з питань забезпечення збереження грошових коштів, дотримання порядку здійснення касових операцій.

Умови задач 3—15 містять інформацію для документального контролю касових операцій на поточному та валютному рахунках підприємства в банку.

Формулюючи записи в журналі ревізора по кожній задачі, укажіть джерела інформації, доповніть відсутні в умовах задачі окремі реквізити документів, які є важливими для складення висновку про суть недоліків або порушень.

У процесі рішення задач, визначаючи суть порушень чи недоліків, класифікуйте їх за напрямками контролю. Наприклад, при ревізії касових операцій до основних напрямів контролю належать: контроль забезпечення умов зберігання касової готівки, дотримання касової дисципліни, правомірності та достовірності обсягів готівкового обороту, правильності ведення первинного та поточного обліку.

Для складання додатка до акта ревізії за задачами 8—9 потрібно згрупувати інформацію по датах за лютий відповідно до напрямку контролю дотримання касової дисципліни за видами порушень, якими є, наприклад, неправомірність використання касової готівки за видами витрат, несвоєчасність здачі виручки до банку, перевищення ліміту каси.

У додатку до акта ревізії за задачами 10—12 треба згрупувати у формі розрахункової таблиці інформацію про порушення в частині перевищення ліміту касової готівки з урахуванням неправомірної дебіторської заборгованості підзвітних осіб за квітень м. р. по датах місяця. Для такого розрахунку спочатку визначте в розрізі підзвітних осіб обсяги такої дебіторської заборгованості протягом квітня по датах існування, аналізуючи терміни відряджень і звітності по них, і підрахуйте загальні суми як по звітних особах, так і в цілому по підприємству за місяць.

Завершуючи виконання завдання з теми, самостійно складіть розділ акта ревізії грошових коштів, систематизуючи інформацію з журналу ревізора та додатків до акта.

Як складові розділу акта ревізії виокремте підпункти про результати ревізії по кожному напрямку контролю, послідовно нумеруючи їх і групуючи за видами порушень і доказів (обґрунтувань), для складання висновків про суть таких недоліків і порушень, їх обсяги, винних службових осіб.

### *Умови задач*

1. Ревізор контрольно-ревізійного відділу Горин В. О., головний бухгалтер ВАТ «Десна» Доренко О. Б. і касир Костюченко Т. М. провели інвентаризацію наявності грошових коштів у касі станом на 23.10. м. р. Матеріально відповідальна особа касир Костюченко Т. М. дала розписку в тому, що до початку проведення інвентаризації всі витратні і прибуткові документи на грошові кошти здані до бухгалтерії, усі грошові кошти, що надійшли під її відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками. Визначити результат інвентаризації окремо за умовами 1а і 1б щодо наявності грошових коштів і скласти відповідний акт інвентаризації.

*Приблизна форма*

### **АКТ № інвентаризації наявності грошових коштів**

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ р.

Що знаходяться \_\_\_\_\_

На підставі наказу від « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ п. р. № \_\_\_\_\_ комісією  
у складі: \_\_\_\_\_  
(посади, прізвища, ініціали голови і членів комісії)

проведена інвентаризація коштів станом на « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ п. р.

*Приблизна форма*

### Розписка

Цим засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і  
прибуткові документи на кошти здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під  
мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

Матеріально відповідальна особа \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (посада)

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ (прізвище, ініціали)

Під час інвентаризації встановлено такий обсяг цінностей:

1. Готівки \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_ коп.
2. Поштових марок \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_ коп.
3. \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_ коп.
4. \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_ коп.

Підсумок фактичної наявності: \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_ коп.

\_\_\_\_\_ (літерами)

За обліковими даними: \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_ коп.

Підсумки інвентаризації: надлишок \_\_\_\_\_ нестача \_\_\_\_\_.

Останні номери касових ордерів:

прибуткового № \_\_\_\_\_ видаткового № \_\_\_\_\_

Голова комісії: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (посада, підпис, прізвище, ініціали)

Члени комісії: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (посада, підпис, прізвище, ініціали)

Касир: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис, прізвище, ініціали)

Підтверджую, що кошти, перелічені в акті, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні.

Матеріально відповідальна особа (касир) \_\_\_\_\_  
(підпис, прізвище, ініціали)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ м. р.

Пояснення причин надлишків або нестач \_\_\_\_\_

Матеріально відповідальна особа \_\_\_\_\_  
(підпис)

Рішення керівника підприємства \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ м. р.

(підпис)

1а. Матеріально відповідальною особою вказані останні номери касових ордерів: прибутковий касовий ордер № 217 на суму 429 грн.; видатковий касовий ордер № 302 на суму 70 грн.

Касиром Костюченко Т. М. пред'явлено: наявних у касі грошей на суму 1603 грн., платіжна відомість на виплату матеріальної допомоги № 21 на суму 1400 грн., за якою виплачено 210 грн., розписка начальника цеху № 2 Куш Л. М. від 15.10. м. р. про одержання в борг із каси 1000 грн. терміном до 15.11. м. р. У сейфі каси виявлено готівку в сумі 1590 грн., що належить профспілковій організації підприємства, за поясненнями касира.

За обліковими даними залишок грошових коштів на момент інвентаризації становить 2115 грн.

1б. Під час ревізії в касі підприємства протягом 4 робочих днів зберігалася готівка, отримана на виплату заробітної плати, і знаходилася відомість на заробітну плату, грн.

№	Показники	1 варіант	2 варіант	3 варіант	4 варіант	5 варіант
1	Прибутковий касовий ордер № 213 від 23.10. м. р.	76,12	150,00	12,99	984,21	143,52
2	Видатковий касовий ордер № 195 від 23.10. м. р.	450,79	12,13	56,00	98,00	315,76
3	Розрахунково-платіжна відомість № 27 від 20.10. м. р.					

	а) сума, що підлягає виплаті	23998,34	18900,67	11342,00	1185,33	19987,45
	б) фактично виплачена сума	15673,50	18675,91	10968,73	321,59	19815,21
4	Наявність грошових коштів у касі за обліковими даними	7950,17	362,63	11298,99	1000	172,24
5	Ліміт залишку готівки в касі підприємства	1500	1050	900	1000	700

**2.** Касовий звіт касир здавала один раз на п'ять днів. Підприємство щоденно здійснює операції на суму не більше ніж 160 грн. У касовій книзі є підчищення, виправлення. Каса знаходиться в приміщенні бухгалтерії, де для неї відведено дерев'яну шафу, оригінали та дублікати ключів від якої зберігаються у касира.

**3.** Перевірка цільового використання грошових коштів за жовтень м. р. виявила такі факти, грн.:

№	Показники	1 варіант	2 варіант	3 варіант	4 варіант	5 варіант
1	Надходження готівкових коштів у касу з розрахункового та інших рахунків у банку для виплати:					
	заробітної плати	43197,12	37700,18	21134,00	2341,85	36998,74
	матеріальної допомоги	230,00	67,73	711,89	—	700,00
	сум на господарські потреби	373,70	123,00	68,00	210,90	1900,00
2	Надходження готівкових коштів у касу з інших джерел:					
	залишок підзвітних сум	498,99	312,14	900,67	—	722,41
	відшкодування нестач	64,51	—	2439,23	324,00	11,87
	реалізація майна	1151,00	—	7864,00	56,90	5000,00
3	Видатки готівки:					
	на виплату зарплати	40536,36	12507,34	21114,15	2341,85	30543,80
	на виплату допомоги	500,00	67,73	100,00	500,00	1000,00
	на господарські потреби	245,54	301,50	—	—	1900,00
	на рахунки в банку	4233,42	25126,34	11903,64	91,8	11000,00

**4.** Виписка з касового звіту за 20 грудня, грн.:

Номер і дата касового ордера	Від кого надійшло або кому видано	Прибуток	Видаток	Шифр балансового рахунку
	Залишок на 20 грудня	126,52		
№ 10 від 20.12	Надійшла готівка на видачу зарплати	32809,00		51
№ 11 від 20.12	Надійшли внески до каси взаємодопомоги	20,00		76
№ 12 від 20.12	Видано аванс на відрядження Іванову І. І.	127,00		71
№ 14 від 20.12	Видана депонована зарплата Федорову А. М.		87,68	70
	Разом за день	32956,00	87,68	
	Залишок на 20 грудня	32994,84		

Визначити сутність порушень, методи перевірки касової книги, звітів касира.

5. Касовий звіт від 12.03. м. р. складено за такими первинними документами:

видатковий касовий ордер № 30 від 12.03. м. р. — на виплату заробітної плати на суму 8500 грн.;

видатковий касовий ордер № 28 від 10.03. м. р. — на оплату виконаних робіт по ремонту меблів згідно з угодою № 12 від 5.02. м. р. Маляр О. А. на суму 130 грн.;

видатковий касовий ордер № 29 від 11.03. м. р. — на виплату авансів на відрядження інженера Каштан Ю. А. на суму 120 грн.

У журналі-ордері № 1 за кредитом рахунку 50 «Каса» 12.03. м. р. зроблено такі бухгалтерські записи:

Дт 70/1 «Нарахована заробітна плата» — на суму 8500 грн.;

Дт 26 «Загальногосподарські витрати» — на суму 130 грн.;

Дт 71 «Розрахунки з підзвітними особами» — на суму 120 грн.

Дні виплати заробітної плати — з 10 по 12 березня.

6. Касовий звіт від 23.12. м. р., платіжні відомості №№ 85, 47 на аванс по заробітній платі за грудень минулого року підписані заступником головного бухгалтера Козуб Т. Н., бухгалтером Атлас О. І.

7. Касиром Горик А. А. виплачено за платіжною відомістю № 181 від 10.04. м. р. депоновану заробітну плату п'яти позаштатним працівникам, які виконали проектні роботи за угодою від 20.01. м. р. на суму 1420 грн.

8. Дані про надходження і використання касової готівки з виручки від реалізації, грн.:



Находження виручки до каси		Напрями використання					
дата	сума	підзвітним особам		працівникам			
		аванси на відрядження	на господарські потреби	погашення заборгованості по зарплаті за грудень	аванс за січень	матеріальна допомога	дивіденди
1.02.	810	310	100	—	—	—	—
2.02.	900	—	700	500	—	—	—
3.02.	750	150	100	300	—	—	—
4.02.	1600	150	250	—	—	300	—
5.02.	2400	300	400	1200	—	—	500
8.02.	14800	—	—	600	10800	200	2100
9.02.	9400	—	300	400	6100	—	2200
10.02.	15100	400	400	2000	7100	200	2400

**9.** Здано до банку одержану від замовників готівкою виручку від реалізації послуг, грн.:

Дата	Сума
2.02	400
3.02	400
4.02	500
5.02	400
8.02	500
9.02	500
10.02	2600

Визначити сутність допущених порушень, указати методи їх виявлення, використовуючи додатково інформацію із задачі 8.

**10.** Дані про розрахунки з підзвітними особами по відрядженнях:

№	Прізвище, ініціали	Термін відряд-	Авансовий звіт	Видача авансів фактично	Остаточні розрахунки з підзвітними особами
---	--------------------	----------------	----------------	-------------------------	--

		ження	дата	сума, грн.	дата	сума, грн.	здано до каси		одержано з каси	
							дата	сума, грн.	дата	сума, грн.
1	Петренко К. І.	3.04. — 8.04.	10.04	130,50	2.04	92,50	—	—	18.04	37,50
2	Кудін В. О.	15.04. — 26.04.	5.05	184,00	10.04	94,00	—	—	15.04	110,00
3	Колос Т. О.	1.04. — 5.04.	7.04	77,00	1.04	187,00	18.04	120,00	—	—
4	Дуб Д. Г.	5.04. — 10.04.	14.04	110,00	—	—	—	—	18.04	110,00
5	Шаров В. Т.	5.04. — 10.04.	19.04	140,00	3.04	280	20.04	140,00	—	—
6	Ясень А. І.	8.01. — 11.04.	22.04	130,00	2.04	250	29.04	120	—	—

**11. Дані про залишки касової готівки, грн.:**

Дата	На початок дня	На кінець дня
1.04	420	40
5.04	40	120
8.04	120	30
9.04	30	15
10.04	15	40
11.04	40	10
12.04	10	65
15.04	65	40
16.04	40	45
18.04	45	56
19.04	56	140
22.04	140	20
23.04	20	7
29.04	7	50
30.04	50	11

Вихідні дні у квітні: 6—7, 13—14, 20—21, 27—28; термін виплати заробітної плати: 2.04 — 4.04, ліміт каси — 40 грн.

**12.** Дані про розрахунки з підзвітними особами по коштах, виданих на господарські потреби:

№	Прізвище, ініціали	Залишок заборгованості на 01.04, грн.	Видано аванси		Здано авансові звіти		Залишок заборгованості на 01.05, грн.
			дата	сума, грн.	дата	сума, грн.	
1	Колесник І. І.	35,00	5.04 22.04	160,00 100,00	22.04	250,00	45,00
2	Серьогін А. П.	10,00	5.04	200,00	22.04	190,00	20,00
3	Агар З. Ф.	—	4.04	150,00	—	—	150,00
4	Гай О. О.	15,00	4.04 19.04	100,00 50,00	24.04	175,00	—
5	Берест Л. Г.	—	15.04	90	30.04	90,00	—

Визначити суть допущених порушень касової дисципліни. Скласти додаток до акта ревізії, узагальнюючи дані за задачами 10—12.

**13.** Дані виписки банку з поточного рахунку підприємства за 15.05. м. р.:

Дата виписки банку	Дата прийому документів у банк	Номер кореспондуючого рахунку	Шифр операції	Оборот	
				дебет	кредит
			0		564321
15.05.	15.05	76	3		520
	15.05	46	4		2200
	15.05	80	1		721
	15.05	28	1	53	
	15.05	98	1		678
	15.05	50	6	77453	
	15.05	81	1	809	
			0		490125

Сальдо на поточному рахунку згідно з останньою випискою банку за 12.05. м. р. — 561321 грн.

**14.** 15.05. м. р. на поточний рахунок підприємства була помилково зарахована банком сума 46411 грн. Помилково зарахована сума списана з поточного рахунку підприємства 20.05. м. р. без документального оформлення.

**15.** На основі звернення від 15.06. м. р. про надання тимчасової фінансової допомоги фірмі «Темп» терміном до 30.06. м. р. у вигляді проплати рахунків постачальників фірми «Стенд» у сумі 16400 грн. за

розпорядженням заступника директора Житньої О. Л. перераховано з поточного рахунку 16.06. м. р. 16400 грн. У бухгалтерському обліку відображено: Дт 76 / Кт 51 на суму 16400 грн.

**16.** Дані про операції на валютному рахунку ВАТ «Десна» за червень м. р.:

№	Дата	Зміст операції	Курс	Сума		Бухгалтерські записи	
				долар США	грн.	дебет рахунку	кредит рахунку
1	1.06	Залишок на 01.06	2,0	100	200	—	—
2	3.06	Придбано на УМВБ валюту для розрахунків з нерезидентами	2,0	45 000	90 000	52	56
3	10.06	Перераховано фірмі «Зеніт-1» за імпорфтне устаткування	2,1	30 000	63 000	60	52
4	12.06	Продано УМВБ залишок невикористаної валюти	2,2	15 000	33 000	56	52
5	14.06	Зараховано валютну виручку по митній декларації № 18346 від 03.03. м. р.	2,2	10 000	22 000	52	62
6	10.06	Нараховано курсові різниці	2,1	—	4510	52	80
7	12.06	Нараховано курсові різниці	2,2	—	1510	52	80
8	1.07	Залишок на 01.07	2,0	10 100	20 200	—	—

Перевірити правомірність розрахунків у інвалюті, нарахування курсових різниць та відображення цих операцій у бухгалтерському обліку.

## **Тема 3. Контроль і ревізія розрахунків**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

- 3.1. Завдання, напрями і джерела ревізії.
- 3.2. Контроль розрахунків з підзвітними особами.
- 3.3. Контроль розрахунків з постачальниками за матеріальні цінності і послуги.
- 3.4. Контроль розрахунків з покупцями і замовниками.
- 3.5. Контроль розрахунків з іншими дебіторами і кредиторамі.
- 3.6. Контроль розрахунків по претензіях та відшкодуванню матеріальної шкоди.
- 3.7. Контроль розрахунків по оплаті праці.
- 3.8. Контроль розрахунків з бюджетом.

### **3.1. ЗАВДАННЯ, НАПРЯМИ І ДЖЕРЕЛА РЕВІЗІЇ**

До **основних завдань** ревізії розрахунків належать:

- оцінка стану розрахунково-платіжної дисципліни по всіх видах розрахунків з дебіторами і кредиторами підприємства;
- встановлення наявності фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників при здійсненні розрахункових операцій з постачальниками, покупцями, бюджетом, працівниками підприємства, іншими дебіторами і кредиторами;
- розробка заходів з реалізації результатів контролю стосовно попередження зловживань і порушень, відшкодування збитків і нарахування штрафних санкцій до бюджету, притягнення до відповідальності винних службових осіб.

**Напрями ревізії** — це перевірка:

- 1) розрахунків з підзвітними особами;
- 2) розрахунків з постачальниками за товарно-матеріальні цінності та послуги;
- 3) розрахунків з покупцями і замовниками;
- 4) розрахунків по претензіях, відшкодуванню матеріальних збитків;
- 5) розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами (рахунок 76);
- 6) розрахунків по оплаті праці;

7) стану розрахунків з бюджетом, спеціальними державними фондами (Пенсійний, Фонд соціального страхування, Фонд зайнятості населення).

**Основними джерелами** ревізії є первинні документи по розрахункових операціях, облікові реєстри поточного синтетичного та аналітичного обліку з рахунків 60, 61, 62, 63, 65, 66, 69, 70, 71 (журнали-ордери №№ 6, 8, 11, відомість № 16, Книга головних рахунків, оборотний баланс, баланс). Для вивчення теми також рекомендуються: *Романів М. В.* Державний фінансовий контроль і аудит: Навч. посібник. — К.: ТОВ «НІОС», 1998. — С. 44—50; Аудит и ревизия: Справ. пособие / Под ред. И. Н. Белого. — Минск: ООО «Нисанта», 1994.

### 3.2. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

При здійсненні такої перевірки ревізор керується Інструкцією про службові відрядження в межах України і за кордон, затвердженою наказом МФУ № 59 від 13.03.98.

Для вивчення методики контролю треба використати набуті знання з методики бухгалтерського обліку стосовно документального оформлення операцій та відображення в облікових реєстрах на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з розрахунками підприємства, які здійснюються через підзвітних осіб.

Спочатку на ревізованому підприємстві треба ознайомитися з організацією і видами розрахунків через підзвітних осіб, обумовленими специфікою виробничої діяльності. Як джерела інформації та об'єкти ревізії бухгалтерія підприємства подає для контролю ревізорів зброшуровані в окремі справи по місяцях чи кварталах року журнал-ордер № 7 і первинні документи до них, а по розрахунках — додатково журнал-ордер № 1, Касову книгу (див. схему контрольного процесу на рис. 6).

#### **Послідовність і основні напрями контролю**

1. Контроль дотримання правил видачі авансів підзвітним особам здійснюється за методом нормативної перевірки за датами видачі з каси, обсягами сум, цільовим призначенням.

2. Перевірка доцільності, правомірності та правильності оформлення відряджень окремих працівників. При цьому доцільно застосовувати методи аналізу та логічного взаємозв'язку виробничої діяльності підприємства, виконуваної роботи і

компетенції підзвітної особи, цільового завдання і строків відрядження, фактичного виконання.

3. Контроль авансових звітів на повноту та достовірність документів з витрат, які підлягають відшкодуванню підзвітним особам, оформлення документів та авансових звітів. Здійснюється

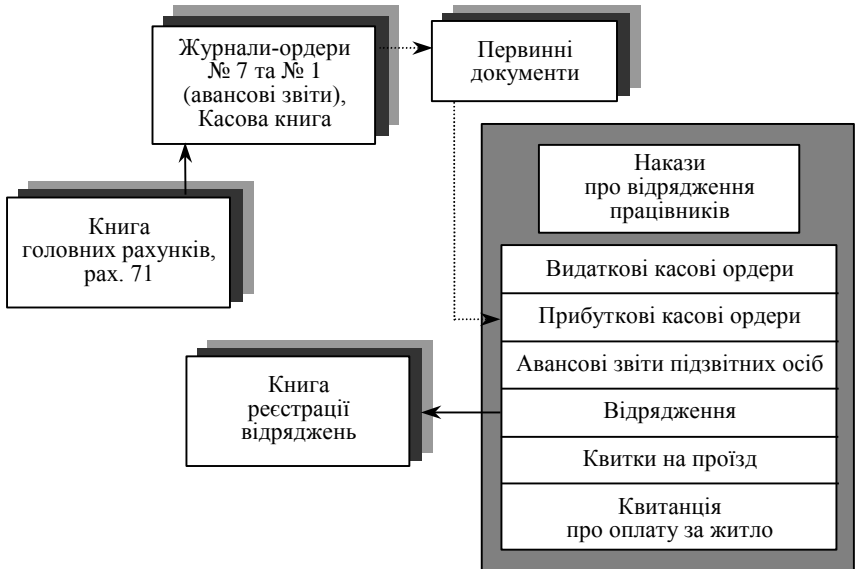


Рис. 6. Схема контрольного процесу розрахунків з підзвітними особами

візуальна перевірка наявності основних реквізитів документів відповідно до чинного законодавства про документацію подібних операцій. Особлива увага звергається на те, чи немає в них виправлень, чи не належать вони до фіктивних або таких, що не можуть бути підставою для відшкодування витрат по відрядженнях.

4. Перевірка правильності визначення розмірів відшкодування витрат на відрядження по авансових звітах. Особлива увага звертається на дотримання встановлених законодавством норм добових при відрядженнях у межах країни і за кордон при включенні в документи на оплату житла вартості харчування в готелях. У такому разі норми добових зменшуються відповідно при одноразовому харчуванні на 20%, дворазовому — на 40%, триразовому — на 60%. Крім цього, відшкодовуються витрати на

оплату житла на основі первинних документів (квитанцій), але не більше ніж 50 грн. за добу.

5. Контроль обґрунтованості бухгалтерських записів у журналі-ордері № 7 при відображенні операцій з видачі авансів, повернення надлишкових невикористаних сум, списання за рахунок відповідних джерел коштів (на витрати виробництва, обігу чи за рахунок інших джерел, рахунок 81).

При цьому контролюється правильність визначення кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної в первинному документі. Особлива увага звертається на правомірність та обґрунтованість внесення виправлень, коригування помилок за минулі періоди.

6. Закінчуючи перевірку операцій за журналом-ордером № 7 за місяць, потрібно перевірити правильність узагальнень (підсумків оборотів за місяць), визначення залишків у розрізі підзвітних осіб на кінець місяця та відповідності їх даним на початок місяця у журналі-ордері в наступному місяці, а також даним книги Головних рахунків щодо обсягів оборотів за дебетом і кредитом рахунку 71 та залишків.

7. Перевірка стану контролю бухгалтерії за своєчасністю розрахунків (контроль термінів здачі авансових звітів та невикористаних залишків авансів). Відповідно до чинного законодавства підзвітні особи повинні в триденний термін після закінчення строку відрядження здати до бухгалтерії авансовий звіт. У разі порушення цього терміну вся сума виданого підзвітній особі авансу зараховується як перевищення ліміту грошей у касі, що підлягає сплаті в дохід бюджету.

Отже, ревізор складає розрахунок залишків простроченої заборгованості підзвітних осіб по датах її виникнення, визначаючи за кожен день загальну суму такої заборгованості для встановлення суми до сплати в бюджет за ревізований період.

### **3.3. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ЗА МАТЕРІАЛЬНІ ЦІННОСТІ І ПОСЛУГИ**

При здійсненні такої перевірки ревізор керується законами України «Про підприємництво», «Про банкрутство», Положенням про організацію обліку звітності в Україні, інструкціями Національного банку України щодо порядку



здійснення безготівкових розрахунків у народногосподарському обороті України.

### **Основні напрями і послідовність перевірки.**

1. Контроль наявності і правильності оформлення документів, які визначають права, обов'язки сторін з постачання матеріальних ресурсів, виконання різних видів послуг.

2. Контроль реальності і правильності відображення заборгованості в балансі, Книзі головних рахунків (рахунки 60 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 61 «Розрахунки по авансах»).

3. Контроль правомірності виникнення боргу, реальності причин і строків виникнення заборгованості (несплатеної в строк, з простроченим терміном позовної давності, спірної, суперечної, безнадійної до погашення).

4. Оцінка стану контролю з боку бухгалтерії за розрахунками з постачальниками.

5. Контроль доцільності придбання матеріальних цінностей, реальності розрахунків.

6. Контроль правильності визначення сум до сплати в рахунках-фактурах за матеріальні цінності.

7. Контроль рахунків-фактур за надані послуги (транспортні послуги, споживання води та електроенергії, комунальні послуги, послуги зв'язку і т. п.);

8. Контроль обґрунтованості бухгалтерських записів у поточному бухгалтерському обліку за журналом-ордером № 6.

Перевірка розрахунків з постачальниками та підрядниками починається з ознайомлення з організацією постачання, установлення наявності господарських угод, аналізу їх інформації на предмет відповідності чинному законодавству про підприємництво в розрізі прав, обов'язків сторін, їх відповідальності за невиконання, у разі виникнення збитків, втрат, порядку їх відшкодування.

Здійснюючи документальний контроль у бухгалтерії, необхідно встановити методом порівняння даних, чи відповідають залишки на одну й ту саму дату синтетичного рахунку 60 в Книзі головних рахунків даним поточного обліку в журналі-ордері № 6 з цього рахунку в цілому, виходячи з даних аналітичного обліку по постачальниках. При наявності відхилень треба перевірити реальність і документальну обґрунтованість заборгованості по кожному постачальнику. Причинами відхилень можуть бути запущеність обліку розрахунків або зловживання.

У разі запущеності обліку ревізори мають право вимагати від керівництва підприємства приведення обліку у відповідність з чинним законодавством, установлювати строки виконання цієї роботи. Ревізори не повинні поновлювати облік на підприємстві, яке підлягає ревізії, та проводити ревізію по поновленому ними ж обліку.

Дані про стан заборгованості на звітні місячні, квартальні дати узагальнюються в аналітичній таблиці, де така інформація систематизується за видами заборгованості:

1) несплачена в строк (до 1 місяця, до 3 місяців, до 6 місяців, більше року);

2) з простроченим терміном позовної давності;

3) спірна (суперечна);

4) безнадійна до погашення.

Особливо детально контролюються операції по заборгованості до 6-ти місяців, до 1 року, спірної (суперечної), заборгованості з простроченим терміном позовної давності (3 роки), порядок списання прострочених дебіторської і кредиторської заборгованостей, установлений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.06.97 (зі змінами і доповненнями).

Відповідно до цього нормативного акта уряду дебіторська заборгованість, відносно якої закінчився термін позовної давності, списується за рішенням керівника підприємства на результати фінансово-господарської діяльності. Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника за рішенням суду не є підставою для зміни заборгованості; вона повинна бути перенесена і відображатися на позабалансовому рахунку протягом п'яти років, упродовж яких здійснюється контроль майнового стану боржника на предмет виникнення можливості погашення такого боргу.

Спосіб списання простроченої кредиторської заборгованості залежить від форми власності підприємства-боржника: підприємства державної форми власності повинні після закінчення терміну позовної давності віднести її на розрахунки з бюджетом та до 10 числа наступного за цим місяця перерахувати до місцевого бюджету.

Стан контролю з боку бухгалтерії підприємства оцінюється, виходячи з аналізу організації розрахунково-фінансової роботи, матеріалів листування з постачальниками, ефективності претензійної роботи, ужитих заходів щодо зниження кредиторської і дебіторської заборгованості.

Контролюючи обґрунтованість бухгалтерських записів у журналі-ордері № 6, треба спочатку перевірити достовірність первинних документів (рахунків-фактур постачальників, товарно-транспортних накладних), дотримання цін і тарифів, передбачених в угодах, правильність розрахунку загальної суми до сплати.

Особливу увагу слід звернути на доцільність придбання, аналізуючи взаємозв'язок з виробничою діяльністю, запасами на складі, діючими ринковими цінами, а також використання ревізованим підприємством своїх прав у випадку порушення умов угоди постачання.

Крім цього, потрібно впевнитися в повноті оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, порівнюючи з даними складського обліку матеріалів, звітами про рух матеріалів (відомість № 10), відображення в податковому обліку операцій з придбання матеріальних цінностей.

Детальному вивченню підлягають операції, відображені в журналі-ордері на основі довідки бухгалтерії про внесення коректив в інформацію за минулий період у зв'язку з допущеними помилками в кореспонденції рахунків з точки зору обґрунтованості таких записів документальними доказами. Факти несвоєчасного відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження матеріальних цінностей встановлюються порівнянням дати в первинних документах про завершення операції з журналом-ордером за відповідний період часу (рахунок-фактура постачальника за вересень повинен бути відображений у журналі-ордері за вересень). Ця операція впливає на визначення валових витрат звітного кварталу при оподаткуванні прибутку. Підприємства повинні віднести таку заборгованість на позареалізаційні доходи. Строк позовної давності по всіх видах заборгованості становить три роки, безнадійна до відшкодування дебіторська заборгованість устанавлюється за рішенням арбітражного суду.

Реальність стану заборгованості встановлюється методом зустрічної перевірки розрахунків з окремими підприємствами через письмові запити про звіряння даних за визначений період часу. У разі виникнення сумнівів у достовірності можливі навіть безпосередні перевірки таких розрахунків у бухгалтеріях взаємопов'язаних підприємств.

### 3.4. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ПОКУПЦЯМИ І ЗАМОВНИКАМИ

До **основних напрямів контролю** належить перевірка:

1) реальності і правильності відображення в обліку заборгованості по рахунку 62 «Розрахунки з покупцями і замовниками»;

2) повноти і своєчасності розрахунків з покупцями за відвантаженою, прийняту ними продукцію, виконані роботи (послуги);

3) правильності визначення обсягів платежу покупцям в рахунку-фактурі (вартість продукції, робіт, ПДВ, відповідність цін угоди);

4) обґрунтованості бухгалтерських записів по операціях за місяць у відомості № 16, де ведеться аналітичний облік розрахунків, у журналах-ордерах № 11 та № 2, податковому обліку продажу.

Для контролю реальності заборгованості окремих покупців застосовуються методи зустрічної перевірки, аналізу даних інвентаризації розрахунків з покупцями. Критеріями вибору інформації для такого контролю є заборгованість понад місяць, особливо з перевищенням 3—6 місяців, наявність суперечної нез'ясованої 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 рахунках бухгалтерського обліку дозволяє виявити не тільки помилки у відображенні цих розрахункових операцій, але й викрити факти зловживань і порушень (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 ревизор повинен зосередити увагу на визначенні впливу, правомірності операцій з точки зору обґрунтованості подальшого

оподаткування при бартерних операціях, вексельних розрахунках, експорті.

### **3.5. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З ІНШИМИ ДЕБІТОРАМИ І КРЕДИТОРАМИ**

Перевірка розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами проводиться по окремих субрахунках до рахунку 76 «Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами» (з орендодавцями і орендонаймачами, квартиронаймачами у відомчих будинках і гуртожитках, з батьками по сплаті за утримання дітей у дошкільних закладах і т. п.).

**Основні напрями контролю** — це перевірка:

- 1) реальності заборгованості, виходячи з даних аналітичного і синтетичного обліку;
- 2) повноти і своєчасності нарахувань плати за вищевказані послуги протягом ревізованого періоду;
- 3) обґрунтованості перерахунків, надання пільг, списання заборгованості минулих періодів;
- 4) своєчасності та повноти погашення заборгованості в розрізі дебіторів.

У процесі контролю стану розрахунків з квартиронаймачами ефективними є застосування прийомів зустрічної перевірки даних відомості обліку розрахунків з мешканцями квартир і гуртожитків і касових звітів. Стосовно боржників вибірково перевіряються дані квитанцій про оплату послуг, наявних у них. Особлива увага звертається на дотримання діючих тарифів за послуги при нарахуванні плати за звітний місяць, обґрунтованості перерахунків за минулі періоди, коригуючі записи бухгалтерії щодо виправлення допущених помилок в обліку, первинні документи, які надають право на пільгові тарифи оплати, використання під оренду приміщень державних підприємств.

### **3.6. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ПО ПРЕТЕНЗІЯХ ТА ВІДШКОДУВАННЮ МАТЕРІАЛЬНОЇ ШКОДИ**

**Основні напрями контролю** — це перевірка:

- 1) обґрунтованості претензій за невиконання договірних зобов'язань;

2) правильності оформлення і своєчасності пред'явлення претензій;

3) обґрунтованості відображення в обліку операцій з виникнення, пред'явлення та врегулювання претензій.

*Види претензій:*

до постачальників — за недопоставку товарно-матеріальних цінностей, завищення цін, тарифів, невідповідність якості товарів, несвоєчасність виконання робіт (послуг), а також простої з вини постачальників;

до транспортних організацій — за нестачу вантажів, що виникла при транспортуванні, завищення тарифів за надані послуги;

по санкціях — за порушення умов договорів, визнаних платником, чи ухвалених арбітражним судом штрафів, пені;

до банків — по сумах грошових коштів, які помилково списані з поточних, валютних чи інших рахунків підприємства.

Претензії пред'являються після того, як підприємство встановило або дізналося про порушення своїх майнових прав чи інтересів іншим підприємством.

Документально претензії оформляються юристами підприємства як претензійні листи.

|| **Претензійні листи** — це обґрунтування вимоги до постачальника чи покупця, які виникли внаслідок порушення договірних зобов'язань.

Пред'явлення претензії є обов'язковою попередньою стадією перед поданням позову до суду або арбітражу і засобом урегулювання розбіжностей на добровільних засадах.

*Строки подання претензії* залежать від її виду. Так, претензію щодо якості та кількості товарів пред'являють постачальнику не пізніше 10 днів після складання комерційного акта. Постачальники повинні в 10-денний термін розглянути одержану претензію і повідомити покупця про згоду задовольнити претензію або про відмову із зазначенням її мотивів. Претензії до транспортних організацій про відшкодування збитків за втрати, нестачу або пошкодження вантажу подають протягом 6 місяців, а за повну втрату вантажу — після 30 днів з дня закінчення терміну за угодою постачання.

День подачі претензії визначається за датою розписки про вручення від постачальника або при пересилці через пошту за поштовим штампелем про приймання листа відділенням зв'язку.

**Джерелами інформації** для контролю є дані Книги головних рахунків з рахунку 63 «Розрахунки по претензіях» журналів-ордерів №№ 8, 6, 15, претензійні листи, протоколи розгляду претензійних справ у арбітражному суді, господарські угоди з постачальниками, покупцями, замовниками, по яких виникли претензії, комерційні акти при нестачі вантажів, товарно-транспортні документи, акти виконаних робіт, дані оперативного листування між підприємствами щодо об'єкта претензій.

Аналіз даних про наявність спірної (суперечної) заборгованості з рахунків 60 і 62 дає можливість виявити порушення строків пред'явлення претензій, адже їх недотримання часто використовується для приховування фактів крадіжок матеріальних цінностей.

Візуальна та нормативна перевірки, техніко-економічні розрахунки з обсягів збитків до подальшого відшкодування, перевірка оформлення документів при пред'явленні претензії для розгляду в арбітражному суді дозволяють установити причини відмови в задоволенні претензій при розгляді в арбітражному суді і необхідності збитки.

Правомірність відображення операції в обліку визначається методом перевірки кореспонденції рахунків з даних журналу-ордеру по кредиту рахунку 63 «Розрахунки по претензіях» та дебету рахунків, на які списано заборгованість з претензій, виходячи зі змісту первинного документа, який є підставою для бухгалтерського запису. Особлива увага звертається на списання претензії як необґрунтованої на витрати виробництва, збитки підприємства або коригування обсягів претензії як помилкових записів минулих періодів.

При перевірці розрахунків по відшкодуванню матеріальних збитків (шкоди) як **джерела інформації** використовують дані аналітичного обліку з рахунку 72 «Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків (шкоди)», який повинен вестися в розрізі винних матеріально відповідальних осіб, журналу-ордеру № 8, первинних документів, на підставі яких в обліку відображені операції по дебету і кредиту рахунку 72 (документи про результати інвентаризації матеріальних цінностей, рішення суду, документи про погашення цієї заборгованості, службове листування з правоохоронними органами).

|| **Матеріальні збитки (школа)** — 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, несвочасність 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).

**Основні порушення:** повернення судом на дооформлення документів чи відмова в позові на матеріально відповідальну особу;

б) повнота і своєчасність утримань чи перерахувань на погашення боргу;

в) стан контролю з боку бухгалтерії за відшкодуваннями боржників;



г) відображення цих операцій в обліку із застосуванням методу перевірки кореспонденції рахунків з даних змісту первинних документів про суть господарської операції.

Особливо детально розглядають факти списання заборгованості як безнадійної по термінах виникнення, неплатоспроможності боржника. Підставою для списання боргу може бути тільки рішення суду про неплатоспроможність або документи про смерть боржника. Ця списана з рахунку 72 заборгованість повинна п'ять років обліковуватися на позабалансовому обліку підприємства і щорічно контролюватися через звернення до суду стосовно можливих змін майнового стану боржника щодо погашення раніше списаного боргу.

При наявності фактів непогашення заборгованості за три місяці бухгалтерія підприємства повинна вжити заходів впливу, звертаючись до суду з позовом про розшук боржника, примусове стягнення боргу судовими виконавцями згідно з чинним законодавством.

### **3.7. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ ПО ОПЛАТІ ПРАЦІ**

При здійсненні контролю розрахунків з оплати праці ревізор керується законами України про оплату праці, про відпустки, іншими нормативними актами уряду, які регулюють нарахування оплати праці, утримання з неї, ведення бухгалтерського обліку і розрахунків з працівниками.

#### **Послідовність і напрями контролю:**

1) перевірка стану заборгованості і відповідності даних про залишки на рахунку 70/1 «Розрахунки з оплати праці» в Книзі головних рахунків, балансі з підсумковими даними в розрахунково-платіжних відомостях по графі «Сума до видачі», групувальній відомості до журналу-ордеру № 10 у частині узагальнення даних по рахунку 70/1. При наявності заборгованості за минулі періоди повинна мати місце розшифровка заборгованості по місяцях року;

2) перевірка достовірності первинних документів, які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі про відпрацьований час, наряди про виконану роботу, трудові угоди і т. п.);

3) перевірка правомірності застосування тарифних ставок, умов трудових контрактів при почасовій оплаті праці;

4) перевірка обґрунтованості застосування норм і розцінок, достовірності обсягів виконаних робіт при відрядній оплаті праці;

5) перевірка нарахувань доплат за роботу в нічний час, понад-урочні роботи, щорічні основні та додаткові відпустки;

6) перевірка розрахунку утримань з нарахованої заробітної плати (прибуткового податку із заробітної плати, обов'язкових зборів у Пенсійний фонд, фонд зайнятості, стягнень за виконавчими листами органів суду і т. п.);

7) контроль розрахункових, розрахунково-платіжних і платіжних відомостей з точки зору правильності узагальнення підсумкової облікової інформації, оформлення документації, достовірності цих документів;

8) контроль обґрунтованості бухгалтерських записів по операціях з нарахування оплати праці та прирівнених видів оплати, утриманнях із заробітної плати та фактичних обсягах виплат працюючим (аванси за другу половину місяця, заборгованості за минулі періоди, премії, допомоги при тимчасовій непрацездатності тощо);

9) перевірка розрахунків з депонентами по заробітній платі.

Облік розрахунків по оплаті праці на більшості підприємств здійснюється за допомогою ПЕОМ, що значно полегшує контроль таких розрахунків. Ревізор повинен ознайомитися з особливостями організації і технологією облікового процесу на підприємстві при застосуванні комп'ютерної техніки (ведення архівної інформації, нормативної бази, внесення змін, коригування інформації за минулі звітні періоди). Основна увага при виборі інформації для контролю приділяється обґрунтованості внесення змін і доповнень до нормативної бази даних класифікаторів по персоналу підприємства з точки зору документальної обґрунтованості змін у чисельності працюючих, місячних ставок заробітної плати, видів та обсягів утримань із заробітної плати, надання пільг при оподаткуванні прибутковим податком, звільненні з роботи.

У процесі контролю розрахунків з працівниками здійснюється перевірка витрачання коштів з фонду соціального страхування на виплату матеріальної допомоги при тимчасовій непрацездатності, а також з депонентами по заробітній платі, заборгованості за минулі місяці року у зв'язку з несвоєчасними розрахунками підприємства.

Треба врахувати, що відповідно до чинного законодавства в Україні, при недостатності коштів для здійснення повних розрахунків з працюючими по заробітній платі та

взаємозв'язаних розрахунків по перерахуванню утримань із заробітної плати за призначенням проводиться часткове рівномірне погашення всіх видів заборгованостей (при виплаті 60% заробітної плати працівникам підприємство повинно перерахувати в бюджет 60% від нарахованого обсягу прибуткового податку із заробітної плати, 60% боргу Пенсійному фонду і т. ін.). Прострочена депонентська заборгованість належить до перерахування у дохід бюджету до 10 числа наступного місяця.

### 3.8. КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ

В Україні чинним законодавством про податкову систему встановлено перелік платежів до бюджету і позабюджетних фондів, порядок нарахування платежів податків у розрізі їх видів та розрахунків з бюджетом. Оскільки місцеві податкові інспекції систематично здійснюють контроль розрахунків підприємств та організацій з бюджетом, при ревізії виконання бюджетів органами Державної контрольно-ревізійної служби спочатку детально вивчаються акти цих перевірок, розробляються робочі плани проведення подальшого контролю стану розрахунків платників податків з бюджетом за конкретними платниками податків і видами податкових платежів.

Основні **напрями контролю** розрахунків по всіх видах податків:

- 1) перевірка повноти нарахування платежів (чи включено підприємство до реєстру платників, правильність визначення фактичного оподаткованого обороту та нормативної ставки оподаткування, правомірність пільгового оподаткування);
- 2) перевірка повноти та своєчасності перерахувань за призначенням платежів до бюджету чи позабюджетних фондів;
- 3) контроль відображення в бухгалтерському обліку операцій по цих видах розрахунків;
- 4) перевірка своєчасності і правильності складання встановленої звітності в розрізі видів податків і державних позабюджетних фондів.

У процесі ревізії треба уточнити правильність визначення оборотів і залишків на рахунку 68 «Розрахунки з бюджетом» у розрізі видів податків та на рахунку 65 «Розрахунки по платежах в державні позабюджетні фонди» — по видах цих фондів. Для цього дані відповідних синтетичних рахунків з Книги головних рахунків порівнюють з даними аналітичних рахунків у журналі-ордері № 8 чи спеціальних машинограм, які ведуть у розрізі видів

податків. Своєчасність і повноту розрахунків з бюджетом можна встановити, вивчаючи методом порівняння дані виписок банків та прикладених до них платіжних документів по датах платежів та обсягах нарахувань з бухгалтерськими записами у журналах-ордерах, Книзі головних рахунків.

Особлива увага звертається на обґрунтованість включення до витрат виробництва та обігу валових видатків.

Факти необґрунтованого включення видатків у витрати виробництва чи обігу, покриття збитків за рахунок державного підприємства замість посадових осіб, з вини яких пропущено строки платежів, неправильного нарахування податкових платежів установлюються за методом перевірки кореспонденції бухгалтерських рахунків з операцій по нарахуванню та сплаті різних податків, прирівняних до них платежів (місцеві податки і збори), штрафних фінансових санкцій за порушення податкового законодавства.

### **Додаткова література за темою**

1. Про підприємництво: Закон України від 07.02.91 № 698-XII // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.

2. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22.05.97 № 283-97-ВР (зі змінами і доповненнями).

3. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 48.

4. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 22.12.98 № 333-XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 16.

5. Про державний реєстр фізичних осіб—платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України від 22.12.94 № 320/94.

6. Інструкція про порядок обліку платників податку: Затв. наказом ДПАУ від 10.02.98 № 80 // Галицькі контракти. — 1997. — № 17.

7. Інструкція про прибутковий податок з громадян: Затв. наказом ДПАУ від 25.12.98 № 650 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 19.

8. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Затв. наказом МФУ від 01.07.97 № 141 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 17.

9. Рекомендації з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів: Затв. наказом МФУ від 04.08.97 № 168 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 17.

10. Порядок складання декларації про прибуток підприємства: Затв. наказом ДПАУ (в редакції від 21.01.98 № 37) // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 2.

11. Довідник податкових пільг для юридичних осіб станом на 01.01.99 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 9.

12. Про норми відшкодування витрат на відрядження у межах України і за кордон: Постанова КМУ від 23.04.99 № 663 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 49.

13. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон: Затв. наказом МФУ від 13.03.98 № 59 // Бухгалтерський облік і аудит. — 1998. — № 4; зі змінами і доповненнями від 23.04.99 № 663 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 49.

14. Інструкція № 7 про безготівкові розрахунки в господарському обороті України: Затв. постановою НБУ від 02.08.96 № 204.

## **Завдання для перевірки знань**

### ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

1. Напрями і методи проведення ревізії розрахунків з підзвітними особами.
2. Вимоги щодо заповнення платіжних документів за розрахунковими операціями.
3. Особливості ревізії розрахунків з постачальниками і підрядниками.
4. Ревізія розрахунків з покупцями і замовниками.
5. Особливості ревізії розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами.
6. Перевірка розрахунків за претензіями і по відшкодуванню матеріальних збитків.
7. Ревізія розрахунків по оплаті праці.
8. Можливі порушення і заходи щодо їх усунення за розрахунковими операціями.
9. Порядок здійснення ревізії розрахунків з бюджетом.
10. Особливості перевірки розрахунків за ПДВ.
11. Особливості перевірки розрахунків за прибутковим податком з громадян.
12. Особливості перевірки розрахунків за податком на прибуток підприємства.

### СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ

1. Перевірити правильність здійснення і відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахункових операцій.
2. Записати в журнал ревізора виявлені факти порушень діючих інструкцій, положень, інших нормативних актів. Указати, за якими операціями допущені порушення, винних осіб, заходи щодо усунення недоліків та інші дані, передбачені структурою документа.
3. Скласти розділ акта ревізії за темою задачі.

### *Методичні вказівки до виконання задач*

Щоб виконати задачі, потрібно вивчити теоретичний матеріал за темою «Контроль і ревізія розрахунків», нормативно-правову базу, що регулює безготівкові розрахунки, розрахунки по оплаті праці, з підзвітними особами тощо. Необхідно повторити порядок відображення в бухгалтерському обліку розрахункових операцій та їх документальне оформлення.

Порядок списання дебіторської і кредиторської заборгованості (задачі 1, 3, 4, 7) встановлено Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 № 250 зі змінами і доповненнями (пп. 62, 63). Згідно із

Законом України «Про внесення змін у статтю 71 Цивільного кодексу України» від 11.07.93 строк позовної давності в Україні становить три роки. За умовами зазначених задач потрібно встановити правильність документального оформлення і відображення в обліку віднесення дебіторської і кредиторської заборгованості до складу прострочених і дотримання законодавчо встановлених строків і порядку їх списання.

Склад простроченої дебіторської і кредиторської заборгованості, питання оподаткування ПДВ сум кредиторської і дебіторської заборгованості, за якими минув термін позовної давності (задачі 7, 23) регламентуються роз'ясненнями Державної податкової адміністрації від 22.12.94 № 10-30/5283.

Задачі 2, 5, 6, 8, 9 містять інформацію для перевірки розрахунків з бюджетом за ПДВ, які регламентуються Законом України про ПДВ від 03.04.97, Інструкцією з бухгалтерського обліку ПДВ від 01.07.97.

Аналізуючи дані задач 10—14, 27—31, слід урахувати таку інформацію. При одержанні в банках коштів на виплату заробітної плати суб'єкти господарювання зобов'язані перерахувати до бюджету суми нарахованого та утриманого прибуткового податку з громадян за місяць. Чеки на отримання коштів приймаються банком тільки за умови пред'явлення платіжних доручень на внесення до бюджету суми податку. При одержанні в банках коштів на виплату заробітної плати (у тому числі авансів) суб'єкти господарювання зобов'язані перерахувати до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування відповідні внески. Платіжні доручення на перерахування збору до Фонду для здійснення заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи платники подають до банку разом з чеком на отримання коштів на виплату заробітної плати за другу половину місяця, але не пізніше 25 числа.

Об'єкти оподаткування, ставки і розміри прибуткового податку з громадян регламентуються Законом України «Про внесення змін у Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 13.02.98. Перелік пільг по оподаткуванню сукупного доходу певних категорій громадян наведено в ст. 6 указанного нормативного акта. Питання нарахування та утримання збору в Пенсійний фонд і на обов'язкове соціальне страхування регламентуються Законами України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.97 і «Про збір на обов'язкове соціальне страхування» від 26.06.97 зі змінами, внесеними Законом України від 30.12.97.

Розрахунки з підзвітними особами за відрядженнями (задачі 15—20) здійснюються згідно з Інструкцією про службові відрядження у межах України і за кордон від 13.03.98. Витрати на відрядження включаються до складу валових витрат тільки при наявності документів, що підтверджують зв'язок даного відрядження з основною діяльністю підприємства. Не потребують спеціального документального підтвердження добові витрати, норми яких визначені постановою Кабінету Міністрів України від 05.01.98 № 10 «Про норми відшкодування витрат на відрядження у межах України і за кордон». Якщо аванси підзвітним особам були надані на господарські потреби, то до авансових звітів повинні додаватися відповідні документи, що підтверджують факт витрачання коштів на визначені потреби. Суми невитрачених авансів підлягають поверненню до каси підприємства; у разі неповернення їх утримують із заробітної плати підзвітної особи. Чинним

законодавством передбачені штрафні санкції за порушення термінів здачі авансових звітів.

Термін зберігання депонованої заробітної плати на рахунках підприємства в банку, а також порядок внесення вказаної простроченої заборгованості до бюджету регламентуються наказом Міністерства фінансів України

№ 55 від 09.08.93 (задача 24).

Для розв'язання задачі 33 потрібно зіставити дані таблиці із задачі 11 про залишок заборгованості по оплаті праці за місяцями з видачею заробітної плати і обсягами надходжень виручки від реалізації продукції і зробити відповідні висновки.

Дані про виявлені порушення за умовами задачі 3 потрібно систематизувати в журналі ревізора, на основі якого належить скласти розділ акта ревізії розрахунків. Інформацію розділу акта ревізії доцільно подати за окремими підпунктами, а саме: ревізія розрахунків з постачальниками, з покупцями-замовниками, з бюджетом, по оплаті праці, з підзвітними особами, з іншими дебіторами і кредиторами.

### Умови задач

#### 1. Дані про стан розрахунків з постачальниками, грн.

№ п/п	Назва підприємств-постачальників	Дата виникнення заборгованості	Кредиторська заборгованість станом на			
			01.01.95	01.01.97	01.01. м. р.	01.01. п. р.
1	Фірма «Маяк»	23.09.97	—	—	10100	10100
2	ЗАТ «Світ»	5.02.97	—	—	3900	3900
3	НВО «Факел»	20.10.94	4500	4500	4500	4500
4	МП «Крос»	10.02.95	—	500	500	500
5	ВАТ «Тон»	15.01.95	—	8000	8000	8000
6	АП № 20	18.01.96	—	2000	2000	2000
<b>Усього</b>						

2. На підставі рахунку-фактури № 85—94 від постачальника МП «Курс» на матеріали вартістю 18000 грн., у тому числі ПДВ 3000 грн. у журналі-ордері № 6 зроблено бухгалтерські проводки:

Дт 05 «Матеріали» — 15000 грн.;

Дт 68 «Розрахунки з бюджетом» — 3000 грн.;

Кт 60 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» — 18000 грн.

3. Дані про розрахунки з покупцями (замовниками), грн.:

№ п/п	Назва підприємств-покупців	Заборгованість по дебету рахунку 61 станом на				Примітки
		01.01. м. р.	01.07. м. р.	01.10. м. р.	01.01. п. р.	
1	Фірма «Рим-4»	3100	25 000	140 500	210 000	немає погашення боргу
2	Фірма СКА	41 100	28 500	45 400	25 400	залік по бартеру
3	ЗАТ «Тесляр»	35 600	—	65 000	110 000	
4	ЗАТ «Курск» (Росія)	7100	2400	10 600	8400	
5	Інофірма (Австрія)	134 000	134 000	134 000	134 000	

4. На підставі довідки бухгалтерії від 20.01.98 списано:

а) на прострочену кредиторську заборгованість постачальнику ЗАТ «Ритм» у сумі 2400 грн., що виникла три роки тому 15 вересня;

б) прострочену дебіторську заборгованість, що виникла два роки тому 25 грудня:

фірми АРМ (перераховано аванс за посередницькі послуги по заготівлі матеріалів) — 12000 грн.;

фірми «Торговий дім» (попередня оплата замовлення на офісні меблі) — 4200 грн.

Бухгалтерські проводки:

а) Дт 60 «Розрахунки з покупцями і замовниками», Кт 80 «Прибутки і збитки» — на 2400 грн.;

б) Дт 80, Кт 60 — на 16200 грн.

5. Ревізором у результаті перевірки розрахунків з бюджетом за листопад м. р. виявлено факт заниження суми ПДВ, грн.:

	Варіанти				
	1	2	3	4	5
Заниження ПДВ	145	12	570	1806	9785

Бухгалтер сектору розрахунків Васюк А. А. вказала, що суму заниження ПДВ вона встановила самостійно і 10 грудня внесла у встановленому порядку зазначену суму в дохід бюджету, про що свідчить виписка банку за 10.12. м. р. Письмового пояснення в державні податкові органи щодо виявленої суми заниження ПДВ та її компенсації підприємство не надсилало.

6. У розрахункових документах за матеріали, що надійшли на підприємство 26 березня минулого року від Старокостянтинівського лісопильного заводу на загальну суму 790 грн., сума ПДВ не вказана, напис «без ПДВ» відсутній. Бухгалтер Замкова Д. О. самостійно вирахувала суму ПДВ — 158 грн. — і відобразила її за дебетом рахунку 68 «Розрахунки з бюджетом» на дату оприбуткування матеріалів на складі.

7. Кредиторську (6098 грн.) і дебіторську (1534 грн.) заборгованість, за якою минув термін позовної давності, у квітні м. р. віднесено на фінансові



результати діяльності підприємства та оподатковано ПДВ (сума податку відповідно 1019 грн. і 307 грн.).

**8.** У травні м. р. на загальну суму 4200 грн. оприбутковано товарно-матеріальні цінності, які надійшли від фірми «Темп». Підприємство вчасно не розрахувалося за них з постачальником. Своєчасно несплачені постачальнику суми ПДВ (840 грн.) віднесені в дебет 68 рахунку «Розрахунки з бюджетом».

**9.** Постачальнику (ЗАТ «Зоря») погашено заборгованість, що виникла м. р. через відпуск йому продукції на суму 3820 грн. і нараховано ПДВ на суму 524,80 грн. Зроблено бухгалтерські проводки:

Дт 46 «Реалізація», Кт 40 «Готова продукція» — на 3820 грн. при відвантаженні продукції.

Дт 81 «Використання прибутку», Кт 68 «Розрахунки з бюджетом» — на суму ПДВ 524,80 грн.

**10.** Дані про розрахунки з Пенсійним фондом та бюджетом по прибутковому податку із заробітної плати працівників, грн.:

Показники	Пенсійний фонд	Розрахунки з бюджетом по прибутковому податку з громадян
1. Залишок кредиторської заборгованості на 01.03	17 100	12 300
2. Нараховано платежів за березень (розрахунково-платіжна відомість за березень № 35)	7400	2000
3. Перераховано на погашення заборгованості (платіжне доручення від 10.03)	7400	2300
4. Залишок кредиторської заборгованості на 01.04	17 100	12 000

**11.** Перевіркою правильності розрахунків з бюджетом за прибутковим податком з громадян установлені такі факти:

№ п/п	Прізвище, ініціали працівника	Посада	Додаткова інформація	Нарахована зарплата, грн.					Сума утриманого прибуткового податку, грн.				
				варіанти					варіанти				
				1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1	Сірко К. Т.	бухгалтер (за сумісництвом)	інвалід І групи	290	420	100	350	563	61	87	—	36	98
2	Даль Ж. В.	економіст (за сумісництвом)	учасник ліквідації аварії на ЧАЕС III категорії	170	250	100	197	480	13	36	9,90	23,6	65

3	Кущ М. Р.	юрист (основне місце роботи)	2-є дітей, дати народження — 15.05.84 і 01.04.83	145	205	178	287	340	11	20	22	43	46,7
---	-----------	---------------------------------------	--	-----	-----	-----	-----	-----	----	----	----	----	------

**12.** Інженеру Іванченко Н. Н. була надана додаткова оплачувана відпустка за рахунок прибутку підприємства згідно з рішенням трудового колективу з 10.05. м. р. по 30.05. м. р. Сума нарахованих відпускних (120 грн.) відображена в бухгалтерському обліку проводкою: Дт 70/1 «Розрахунки по оплаті праці», Кт 50 «Каса» — на 120 грн.

**13.** Робітнику Туз Т. О. видано спецодяг понад затвердені норми забезпечення на суму 172 грн. Менеджерам підприємства Тесленко Р. М. і Сомову Л. М. надано безкоштовні туристичні путівки на суму 1500 грн. У бухгалтерському обліку відображено: Дт 81, Кт 12 — на 172 грн., Дт 81, Кт 56 — на 1500 грн.

**14.** Дані про нараховану і виплачену заробітну плату, грн.:

Види господарських операцій	Січень	Березень	Червень
1. Нараховано зарплату	20 000	16 000	10 100
2. Утримано:			
прибутковий податок	2400	1000	900
внески до Пенсійного фонду	200	150	101
внески у Фонд зайнятості	100	100	50
3. Оприбуткована в касі отримана за чеком готівка для виплати заробітної плати			
15.02	10300	—	—
20.04	—	8000	—
4. Видана натуроплата в рахунок зарплати			
15.02	4000	—	—
20.04	—	5150	—
25.06	—	—	5100
5. Перераховано:			
у Пенсійний фонд	3200	4200	—
у Фонд зайнятості	100	100	—
у райфінвідділ внесків у бюджет			
прибуткового податку з громадян	1000	600	—
у Фонд Чорнобіля	1000	600	—

6. Нараховано внески до: Пенсійного фонду Фонду соціального страхування Фонду зайнятості Фонду Чорнобиля	6400 900 300 2000	5120 720 240 1600	— — — —
7. На поточному рахунку грошей	15 600	13 500	—

### 15. Дані про розрахунки з підзвітними особами

Показники	Підзвітні особи		
	Тимченко С. Я.	Колос І. І.	Атлас М. М.
1. Наказ про відрядження (№, дата)	18 від 01.03	18 від 05.03	54 від 12.03
2. Наказ про зміни та доповнення до попереднього наказу	—	—	60 від 25.03
3. Місце відрядження	м. Одеса	м. Донецьк	м. Львів
4. Термін відрядження	2.03 — 10.03	6.03 — 26.04	14.03 — 20.03, подовжено до 23.03
5. Видача авансу дата сума, грн.	1.03 320	5.03 600	— —
6. Авансовий звіт дата сума, грн.	18.03 334	30.04 900	25.03, 1.04 880
7. У тому числі: а) квитки на проїзд дата виїзду вартість, грн. б) квитанції за проживання в готелі (одноразове харчування) термін часу в) вартість, грн. г) добові, грн.	1.03, 9.03 20 + 20  8 діб 8 × 30 = 240 9 × 6 = 54	6.03, 25.04 50 + 50  50 діб 10 × 50 = 500 50 × 6 = 300	14.03, 23.03 60 + 60  10 діб 10 × 60 = 600 10 × 16 = 160
8. Відмітки в посвідченні про відрядження	Вибуття з Києва — 01.03, приїзд до Одеси 02.03; вибуття з Одеси 9.03, приїзд до Києва — 10.03	Вибуття з Києва і прибуття в Донецьк — 06.03; вибуття з Донецька і прибуття до Києва — 25.04	10 діб 10 × 60 = 600 10 × 16 = 160 Вибуття з Києва і прибуття до Львова — 14.03, Вибуття зі

			Львова і прибуття до Києва — 23.03
--	--	--	---

Бухгалтерські проводки по авансових звітах:

Дт 26 «Загальногосподарські витрати», Кт 71 «Розрахунки з підзвітними особами» — на 334,900 і 180 грн., Кт 81 «Використання прибутку» — на 100 грн.

16. Для перевірки правильності ведення обліку розрахунків з підзвітними особами пред'явлено: накази на відрядження, журнали-ордери № 7 з первинними документами.

17. Дані про стан розрахунків з підзвітними особами на 01.04. м. р.:

№ п/п	Підзвітна особа	Заборгованість на 01.03, грн.		Видано підзвіт у березні	Подано авансові звіти у березні	Заборгованість на 01.04, грн.	
		Дт	Кт			Дт	Кт
1	Куц Я. А.	48	—	100	20	128	—
2	Назаренко Ю. І.	—	30	200	100	130	—
3	Харченко А. К.	60	—	80	—	140	—
4	Хорунжий Ю. М.	70	—	100	—	170	—

18. Авансові звіти на відрядження в межах території України затверджує головний бухгалтер, а в зарубіжні країни — директор підприємства. До авансових звітів підзвітних осіб прикладено квитки на проїзд і квитанції на проживання в готелях.

19. До авансового звіту від 20.06 на відрядження Сергієнко К. Е. у м. Краків (Польща) з 10.05 по 15.05 поточного року, в якому зроблено відмітки про термін перебування на фірмі «Rapid», додано квитки на проїзд літаком туди і назад на суму 800 грн., рахунок за проживання в готелі з 10.05 по 15.05 — на 300 ум. од., рахунок за міжнародні телефонні переговори — на 50 ум. од., добові за 5 днів (по 76 грн.) — 380 грн. Курс долара на дату здійснення витрат — 2,00 грн. за 1 дол. США, на дату авансового звіту — 2,05 грн. Бухгалтерська проводка за авансовим звітом Сергієнко К. Е.: Дт 26, Кт 71 — на суму 1780 грн.

Визначити суть допущених порушень.

20. Заступнику директора підприємства Сапону А. А., який перебував у відрядженні у м. Васильків Київської області з 15 по 26 листопада м. р. з метою оформлення замовлення на запасні частини, бухгалтерією підприємства відшкодовано витрати:

на проїзд автобусом в обидва кінці (квитки не надані) — 5 грн.;

добові за 10 днів — 60 грн.;

витрати на проживання в готелі згідно із квитанцією за 10 днів — 75 грн.;

разом — 140 грн.

До авансового звіту додано посвідчення про відрядження.

**21.** Начальник цеху № 1 Іванов М. Т. перебував у відрядженні з метою монтажу обладнання, реалізованого підприємством Харківському МП «Альфа», протягом 50 днів. У наявності є авансовий звіт № 37 від 15.04. м. р., пояснювальні документи до нього (квитки на проїзд залізницею, посвідчення, квитанція про сплату вартості проживання в готелі).

**22.** Витяг з виписки банку з розрахункового рахунку підприємства за 14.02. м. р.

Дата виписки банку	Дата здійснення операції в банку	Номер кореспондуючого рахунку	Шифр операції	Оборот	
				Дт	Кт
14.02	14.02	05	03	450	

Згідно із залізничною накладною № 317 сплачено 450 грн. товарній залізничній станції Фастів за доставку матеріалів. З них:

16 грн. — доплата залізничного тарифу;

314 грн. — оплата залізниці вартості зберігання вантажу протягом 5 днів;

120 грн. — штраф за понаднормативні простой вагонів.

У бухгалтерському обліку зроблено проводку: Дт 05 «Матеріали», Кт 51 «Розрахунковий рахунок» — на суму 450 грн. Вартість матеріалів — 14320 грн.

**23.** Списано в червні м. р. прострочену дебіторську заборгованість станом на 11.04 м. р. у сумі 1300 грн. такою проводкою: Дт 80 «Прибутки і збитки», Кт 62 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Кредиторська заборгованість у сумі 5429 грн., що виникла понад рік тому, віднесена на прибутки підприємства проводкою Дт 60 «Розрахунки з постачальниками», Кт 80 «Прибутки і збитки». Указати суть порушення, джерела інформації для виявлення наведених фактів.

**24.** Дані про залишки депонентської заборгованості працівникам підприємства станом на 01.01. м. р., грн.:

Показники	Період існування заборгованості			
	до 1 року	до 2 років	до 3 років	понад 3 роки
1. Штатний персонал підприємства	2500	1900	800	600
2. Позаштатні працівники	—	450	200	—
3. <b>Усього по підприємству</b>	<b>2500</b>	<b>2350</b>	<b>1000</b>	<b>600</b>

**25.** Ревізією розрахунків з робітниками і службовцями виявлені значні розбіжності між даними аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 70 «Розрахунки по оплаті праці». Перевірити повністю правильність і достовірність відображення операцій за цим рахунком неможливо через обмежений строк ревізії. Яке рішення повинен прийняти ревизор у такому випадку?

**26.** За січень м. р. нараховано і виплачено заробітну плату:

1) завідувачу складом № 3 Миронову П. Р., який звільнився з підприємства 20 грудня попереднього року, — 150 грн.;

2) бухгалтеру-експерту Сидоренко Е. Л., термін контракту якого закінчився 31.12 м. р., — 250 грн.;

3) слюсарю III розряду Іванченку Р. А. — 190 грн. За даними табельного обліку Іванченко Р. А. у січні через невизначені причини на роботі не з'являвся.

**27.** До сукупного доходу працівників підприємства з метою оподаткування прибутковим податком включено нараховані за рік дивіденди, які не виплачені, а використані на придбання акцій свого підприємства. Загальна сума податків, утриманих з дивідендів, становила 267 грн.

**28.** При звільненні у зв'язку зі скороченням штату робітника Іванова І. П. 10.08. м. р. йому нараховано місячну ставку заробітної плати в сумі 245 грн., з якої утримано прибутковий податок з громадян, — 11 грн.

**29.** Первинні документи обліку додаткової заробітної плати, зведені дані по розрахунках з робітниками і службовцями, утримання за період, охоплений ревізією. Незвільнені члени профкому підприємства отримують від комітету профспілки щомісячну доплату. Суми доплати оподатковувались прибутковим податком з громадян, за ревізований період сума прибуткового податку з таких доплат становила 629 грн.

**30.** Вартість будівельних матеріалів (98 грн.), відпущених підприємством своєму робітнику Коваль Т. А. без оплати, не оподаткована прибутковим податком з громадян.

**31.** Від розподілу прибутку підприємства начальник фінансового відділу отримав автомобіль (ФОРД-ескорт вартістю 11900 грн.), що в бухгалтерському обліку відображено за лютий м. р.: Дт 81, Кт 01 — на суму 11900 грн.

**32.** Перевірка укладених трудових контрактів за рік і виплат за ними виявила факти невивиплати запрошеним фахівцям за контрактами:

1) технологу Геращенко О. Л. за контрактом № 123 від 10.01 м. р. не виплачено 460 грн.;

2) бухгалтеру Зінченко А. С. за контрактом № 43/2 від 15.06. м. р. не виплачено 120 грн.

Акти приймання робіт, передбачені вказаними контрактами, оформлені належним чином. Заборгованість по оплаті праці запрошених спеціалістів у бухгалтерському обліку підприємства не відображена.

**33.** Стан розрахунків по оплаті праці:

Показники	Кількість місяців	Сума, тис. грн.
1. Залишок заборгованості по оплаті праці:		
на 1.01. м. р.	4	120
на 1.01. п. р.	6	190
на 1.04. п. р.	8	210
на 1.07. п. р.	8	205

на 1.10. п. р.	8	195
2. Видано за м. р. заробітної плати працівникам: готівкою готовою продукцією		70 40
3. Видано за 9 місяців п. р. заробітної плати: готівкою готовою продукцією		40 150
4. Реалізація продукції за п. р. у розрахунках з покупцями: по бартеру на погашення заборгованості по оплаті праці готовою продукцією грошовими коштами		1400  150 400

## **Тема 4. Контроль і ревізія основних засобів (фондів) і нематеріальних активів**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

4.1. Завдання і напрями ревізії, джерела та об'єкти контролю основних фондів і нематеріальних активів.

4.2. Перевірка стану збереження основних засобів (фондів).

4.3. Контроль операцій по джерелах надходжень і видах вибуття основних засобів (фондів).

4.4. Контроль правильності нарахування амортизації основних засобів (фондів).

4.5. Контроль витрат на ремонт основних фондів.

4.6. Перевірка операцій по нематеріальних активах.

### **4.1. ЗАВДАННЯ І НАПРЯМИ РЕВІЗІЇ, ДЖЕРЕЛА ТА ОБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ФОНДІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

#### **Завдання ревізії:**

- дати оцінку стану збереження, ефективності використання;
- установити наявні факти порушень чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників ревізованого підприємства при придбанні, використанні, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних фондів і нематеріальних активів;

- розробити заходи по реалізації результатів контролю: притягнення до відповідальності винних службових осіб з відшкодуванням збитків, нарахування і стягнення штрафних фінансових санкцій на користь державного бюджету за допущені порушення чинного законодавства по об'єкту контролю, які взаємозв'язані з оподаткуванням доходів підприємства (оцінка майна, амортизація, реалізація і т. п.).

#### **Напрями ревізії:**

1) контроль стану збереження основних фондів (засобів) і нематеріальних активів;

2) контроль операцій з джерел надходжень та видів вибуття основних фондів (засобів);

3) контроль правильності нарахування амортизації (зносу);



- 4) контроль операцій по ремонту основних засобів (фондів);
- 5) контроль операцій по нематеріальних активах.

### **Об'єкти контролю.**

1. Первинні документи про надходження, передачу, реалізацію, інвентаризацію, нарахування амортизації (зносу), ліквідацію об'єктів основних фондів і нематеріальних активів: накладні, акти приймання-передавання основних фондів, акти ліквідації основних фондів, відомості нарахування амортизації (зносу), авізо, довідки, акти переоцінки, дефектні акти, акти виконаних робіт по ремонту основних засобів, кошториси та угоди на капітальний ремонт, технічне обслуговування основних фондів підрядними організаціями.

2. Реєстри аналітичного і синтетичного обліку: інвентарні картки з обліку по окремих об'єктах основних фондів і нематеріальних активів; описи інвентарних карток з обліку основних фондів; картки групового обліку основних фондів (для нарахування зносу та амортизації по 4 групах основних фондів); інвентарні списки основних фондів і нематеріальних активів, які ведуться матеріально відповідальними особами структурних підрозділів підприємства, де вони використовуються або знаходяться; оборотні відомості в бухгалтерії у розрізі груп, об'єктів основних фондів по матеріально відповідальних особах та підприємству; журнали-ордери №№ 13, 16, машинограми по кредиту рахунків 01, 04, 02, 86, 88, 85, 33, 87, Книга головних рахунків, баланс, звітність про рух майна підприємства.

**Основні джерела інформації** — це нормативні акти, якими керується ревізор при здійсненні контролю:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.99 № 996–XIV;
- Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості основних фондів, затверджена наказом МФУ від 24.07.97 № 159;
- Інструкція про інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків, затверджена наказом МФУ від 30.10.98 № 90, зі змінами і доповненнями;
- Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», кодифікований на 01.09.98.

Для вивчення даної теми рекомендується: *Романів М. В.* Державний фінансовий контроль і аудит: Навч. посібник. — К.: ТОВ «Ніос», 1998 — С. 51—62.

## 4.2. ПЕРЕВІРКА СТАНУ ЗБЕРЕЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ (ФОНДІВ)

### **Послідовність і напрями контролю:**

- 1) перевірка дотримання умов збереження основних засобів:
  - а) контроль повноти закріплення об'єктів основних засобів за матеріально відповідальними особами;
  - б) оцінка добору кадрів на посади матеріально відповідальних осіб;
  - в) перевірка стану інвентарного обліку в матеріально відповідальних осіб і бухгалтерії;
- 2) перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації основних засобів та відображення її результатів у обліку;
- 3) вибірковий контроль стану збереження основних засобів (фондів) у структурних підрозділах підприємства.

Надзвичайно важливе значення при організації ревізії основних засобів (фондів) має оцінка стану бухгалтерського обліку та оперативного контролю за їх збереженням, який здійснює бухгалтерія підприємства.

Ревізор не може приступати до ревізії, якщо аналітичний облік основних засобів перебуває в запущеному стані. Про неможливість проведення ревізії складається акт, в якому треба чітко конкретизувати недоліки в обліку на ревізованому підприємстві, подати відповідні пропозиції про поновлення та наведення порядку в обліку, встановити термін виконання цих вказівок. Крім цього, ревізор повинен доповісти про це посадовій особі, яка призначила ревізію, або перенести термін проведення ревізії, вирішити питання про відповідальність винних осіб згідно із чинним законодавством.

Контроль повноти закріплення об'єктів основних засобів за матеріально відповідальними особами в структурних підрозділах підприємства здійснюється методом порівняння даних Книги головних рахунків про залишок на перше число місяця по рахунку 01 «Основні засоби» з підсумковими даними оборотної відомості про залишки основних засобів у розрізі матеріально відповідальних осіб. Використовуючи дані бухгалтерії з аналітичних рахунків по розрахунках з оплати праці матеріально відповідальних осіб, можна виявити факти порушень, коли ці працівники не несуть відповідальності за збереження основних засобів (у зв'язку із перебуванням у довгострокових відпустках по догляду за дитиною до трьох років або тривалим перебуванням на лікарняному з тимчасової непрацездатності,

звільненням з роботи без передачі іншим працівникам матеріальних цінностей, які за ними обліковувалися).

Візуальна перевірка наявності угод з працівниками, які тимчасово чи постійно виконують обов'язки матеріально відповідальних осіб, зустрічна перевірка через письмовий запит до правоохоронних органів щодо можливості заборони деяким працівникам виконувати роботу, пов'язану з матеріальною відповідальністю, дають можливість визначитися в критеріях вибору об'єктів для контролю, виявити взаємопов'язані порушення, нестачі і крадіжки, їх причини.

Ревізор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звертаючи на своєчасність їх проведення та оформлення, відображення результатів у обліку. Зустрічаються випадки формального проведення інвентаризації, коли дані про об'єкти інвентаризації переносяться в інвентаризаційні описи з інвентарних карток чи минулорічних інвентаризаційних описів. Повноту об'єктів інвентаризації встановлюють порівнянням інвентарних описів з даними аналітичного обліку в оборотних відомостях.

Для перевірки якості інвентаризації доцільно провести вибіркочну інвентаризацію окремих об'єктів основних засобів. Повна інвентаризація призначається: коли встановлено факти відсутності актів приймання-передавання матеріальних цінностей при звільненні і прийнятті нових працівників, інші грубі порушення чинного законодавства.

Під час проведення інвентаризації одночасно здійснюється обстеження умов зберігання, використання, технічного стану окремих об'єктів основних засобів як власних, так і орендованих, особливо тих, які не використовуються, підлягають реалізації, перебувають у запасі, консервації у зв'язку з припиненням виробничої діяльності державних підприємств.

#### **4.3. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ПО ДЖЕРЕЛАХ НАДХОДЖЕНЬ І ВИДАХ ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ (ФОНДІВ)**

Основні **напрями ревізії** операцій з надходжень та вибуття основних засобів (фондів):

1) перевірка обґрунтованості придбання окремих об'єктів основних засобів (виходячи з виробничої необхідності, спеціалізації підприємства, ефективності подальшого використання);

2) перевірка повноти і своєчасності оприбуткування, урахуваючи особливості документального оформлення операцій по джерелах надходжень (нове будівництво, придбання устаткування, безкоштовне надходження);

3) контроль правильності оцінки основних засобів:

а) при введенні в експлуатацію від нового капітального будівництва;

б) при оренді через викуп державного майна;

в) при приватизації державного майна;

г) при безкоштовному одержанні;

д) при переоцінці основних засобів;

4) перевірка правомірності операцій з вибуття основних засобів:

а) при ліквідації об'єктів основних засобів через непридатність для подальшого використання, знос;

б) при реалізації іншим організаціям (обґрунтованість ціни реалізації, правильність розрахунку ПДВ, акцизного збору, якщо оподатковується цей товар);

в) незавершене будівництво державних підприємств (обґрунтованість оцінки, виходячи з аналізу діючих цін, наявність дозволу органів держмайна);

5) контроль операцій при оперативній оренді основних засобів (надання в оренду приміщень та устаткування іншим підприємствам, фізичним особам: рівень тарифів плати за оренду, оформлення угод на оренду, достовірність обсягів оренди, стан розрахунків);

б) контроль відображення господарських операцій в обліку методом перевірки кореспонденції бухгалтерських рахунків, виходячи зі змісту господарської операції, відображеної у первинному документі.

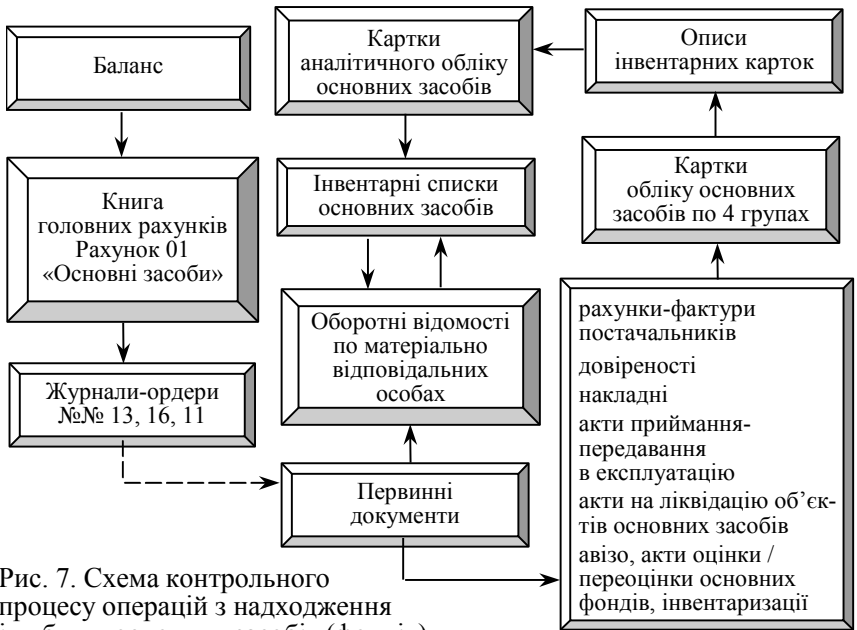


Рис. 7. Схема контрольного процесу операцій з надходження і вибуття основних засобів (фондів) при здійсненні контролю

широко застосовуються методи нормативної перевірки на відповідність операцій з вибуття основних засобки чинному законодавству та їх узгодженість щодо правил оцінки майна, умов реалізації, документального оформлення процесу продажу чи купівлі при приватизації державного майна.

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

- 1) заниження оцінки основних засобів (фондів) при реалізації майна державних підприємств, виходячи з діючих ринкових цін;
- 2) завищення оцінки основних засобів, придбаних по імпорту від приватних фірм і підприємств у власність державного підприємства;
- 3) заниження обсягів та оцінки матеріальних цінностей від ліквідації об'єктів основних засобів (фондів);
- 4) необґрунтованість списання, заниження вартості автотранспорту (особливо легкового);
- 5) неправильне визначення ПДВ, акцизного збору при реалізації об'єктів;
- 6) використання не за виробничим призначенням офісних меблів, оргтехніки, засобів зв'язку;
- 7) заниження тарифів орендної плати та обсягів приміщень, що здаються в оренду іншим підприємствам.

#### 4.4. КОНТРОЛЬ ПРАВИЛЬНОСТІ НАРАХУВАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ (ФОНДІВ)

Порядок нарахування амортизації основних засобів (фондів) регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», який набув чинності з 01.07.97.

**Джерелами інформації та об'єктами контролю** є відомості нарахування амортизації, картки аналітичного обліку складу об'єктів основних засобів по чотирьох групах, з яких у вищевказаному законі базовими для нарахування амортизації визначено три групи (будівлі і споруди, офісне устаткування, інші основні засоби позажитлового фонду), журнал-ордер № 10 чи відповідні машинограми при застосуванні ПЕОМ.

##### **Послідовність і основні напрями контролю.**

1. Перевірка правомірності і правильності формування груп основних засобів як бази для нарахування амортизації на перше число першого ревізованого періоду (кварталу року).

2. Перевірка обгрунтованості і повноти включення або виключення об'єктів основних засобів по відповідних групах для формування бази даних (за їх первинною і залишковою вартістю для розрахунку обсягів амортизації за звітний квартал, виходячи з надходжень і вибуття об'єктів основних засобів за попередній перед звітним кварталом року).

3. Контроль дотримання встановлених норм амортизації по групах основних засобів і правильності визначення обсягу нарахування амортизаційних відрахувань по звітних кварталах.

4. Контроль відображення в обліку операцій по нарахуванню амортизації (зносу) основних засобів як витрат виробництва і валових витрат для розрахунку податку на прибуток.

При здійсненні контролю застосовуються методи нормативної правової перевірки на відповідність чинному законодавству щодо включення до складу групи основних засобів (їх три) встановлених норм нарахування амортизації по групах.

Особливу увагу варто зосередити на правомірності визначення амортизації витрат на поліпшення основних фондів власних чи орендованих, застосування норм прискореної амортизації (див. пп. 8.6—8.7, 8.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»). При виявленні порушень у визначенні балансової вартості груп основних фондів треба встановити, як це вплинуло на обсяг нарахування амортизації за відповідний період.

Крім цього, всі підприємства України, незалежно від форм власності, здійснюють відрахування в дохід бюджету в розмірі 10% нарахованої амортизації, тому треба при заниженні суми амортизації визначити обсяг незарахованої суми в бюджет, а при завищенні суми амортизації — розмір заниження оподаткованого прибутку з відповідними фінансовими санкціями.

Правильність відображення в обліку амортизації як витрат на виробництво, розрахунків з бюджетом перевіряється методом контролю кореспонденції бухгалтерських рахунків, відображеної в журналі-ордері № 10, на підставі розрахунку нарахування амортизації за звітний ревізований період.

#### **4.5. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА РЕМОНТ ОСНОВНИХ ФОНДІВ**

**Основні напрями і послідовність контролю:**

- 1) перевірка обґрунтованості включення до складу об'єктів для капітального ремонту;
- 2) перевірка витрат на капітальний і поточний ремонт, що здійснюється підрядними організаціями;
- 3) контроль витрат на ремонт при господарському методі ведення робіт;
- 4) контроль відображення в обліку операцій по витратах на ремонти, джерел коштів на їх виконання.

Здійснюючи контроль витрат на ремонт основних фондів, потрібно визначити: чи ці об'єкти є власністю підприємства; якщо орендовані, то чи передбачено умовами договору про оренду здійснення ремонту. Первинні документи (акти технічного огляду, затверджені керівником підприємства; відомості дефектів, де вказано вузли, деталі, агрегати, які не придатні до експлуатації та які належить поновити; кошториси витрат на ремонт, договори з підрядними організаціями) мають бути оформлені належним чином. Детально аналізуються дані інвентарних карток з показників: дата введення в експлуатацію, дата здійснення попереднього ремонту, терміни міжремонтних періодів, функціональне призначення об'єкта.

При перевірці капітального ремонту основних фондів, виконаного підрядним методом, треба встановити, чи є договір підряду, чи додержані строки виконання, чи не перевищена вартість ремонту, обумовлена договором.

Особлива увага звертається на ремонт легкових автомобілів, побутової техніки, будівель і квартир.

Щоб установити факти неправомірних витрат на запасні частини, вузли, деталі, будівельні матеріали, треба широко використовувати контроль документів по взаємопов'язаних операціях, зустрічну перевірку документів, вибіркочу контрольну інвентаризацію виконаних ремонтних робіт, письмові запити підрядників, які виконували роботи.

Правильність обліку витрат на ремонт контролюється на підставі даних журналу-ордеру №10 з дебету рахунку 03 «Ремонт основних фондів», карток аналітичного обліку, які ведуться по кожному об'єкту ремонту, та первинних документів (актів виконаних робіт з ремонту основних фондів, накладних, відомостей на витрати і т. п.).

Відповідно до чинного законодавства витрати на всі види ремонтів у обсязі 5% від балансової вартості основних фондів на початок року відносяться на валові витрати виробництва, а решта — за рахунок амортизаційного фонду та прибутку, який залишається після оподаткування. Крім цього, ці витрати відносяться на збільшення балансової вартості відповідних груп основних фондів виробничого призначення, отже, підлягають подальшій амортизації в складі основних фондів.

#### **4.6. ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ ПО НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВАХ**

##### **Напрями і послідовність контролю:**

1) перевірка обґрунтованості складу нематеріальних активів на перше число початку ревізованого періоду:

а) по об'єктах, які внесені засновниками підприємства до статутного фонду;

б) по об'єктах, придбаних за плату;

в) по об'єктах, одержаних безкоштовно від юридичних і фізичних осіб;

г) перевірка операцій з надходжень нематеріальних активів протягом ревізованого періоду (Дт рахунку 04);

2) перевірка операцій з реалізації нематеріальних активів і передачі безкоштовно іншим підприємствам;

3) перевірка обґрунтованості нарахування зносу нематеріальних активів та їх списання як використаних;

4) контроль правильності та обґрунтованості бухгалтерських записів у облікових реєстрах і звітності.



## **Додаткова література за темою**

1. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22.05.97 № 283-97 ВР, зі змінами і доповненнями. — К.: Право, 1998.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 № 966–XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 80.
3. Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості основних фондів: Затв. наказом МФУ від 24.07.97 № 159 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 17.
4. Інструкція з бухгалтерського обліку орендних операцій: Затв. наказом МФУ від 06.03.98 № 50, зі змінами і доповненнями // Галицькі контракти. — 1998. — № 17.
5. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу: Затв. наказом МФУ від 30.10.98 № 90 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 118; Баланс. — 1998. — № 6.
6. Порядок визначення розмірів збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей: Затв. постановою КМУ від 29.01.96 № 116, зі змінами // Баланс. — 1998. — № 3.
7. *Завгородній В. П.* Бухгалтерський облік в Україні. — К.: А.С.К., 1999.

## **Завдання для перевірки знань**

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

1. Завдання і джерела інформації для здійснення ревізії основних засобів.
2. Нормативно-правове регулювання обліку операцій з основними засобами.
3. Напрямами і способи проведення ревізії стану збереження основних засобів.
4. Перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризацій основних засобів і відображення в обліку їх наслідків.
5. Зміст ревізії операцій по надходженню основних засобів.
6. Способи ревізії операцій по переміщенню і вибуттю основних засобів.
7. Ревізія правильності нарахування зносу основних засобів.
8. Типові порушення порядку здійснення і відображення в обліку операцій з основними засобами.
9. Особливості ревізії операцій по ремонту основних засобів.
10. Заходи, що вживаються для усунення виявлених порушень вимог чинного законодавства по операціях з основними засобами.

### **СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ**

1. Перевірити правильність документального оформлення та обліку операцій з основними засобами.
2. Відобразити в журналі ревізора виявлені недоліки і порушення правил обліку основних засобів та нарахування їх зносу, передбачених чинним законодавством.
3. Скласти відповідний розділ акта ревізії.

## **Методичні вказівки до виконання задач**

Для виконання задач необхідно вивчити програмний матеріал за темою «Контроль і ревізія основних засобів (фондів)», чинні нормативні акти, що регулюють порядок бухгалтерського обліку операцій по зберіганню, надходженню, переміщенню, вибуттю, нарахуванню зносу основних засобів, відображення в обліку наслідків інвентаризацій основних засобів. Слід повторити склад і порядок оформлення первинної документації, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку вказаних операцій.

При аналізі ситуацій, викладених в умовах задач, потрібно звернути увагу на документальне оформлення господарських операцій (у разі необхідності вказати додаткові джерела інформації — первинні документи, облікові реєстри, звітні форми), на дати здійснення операцій і дати відображення їх в обліку, правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку підприємства.

Для розв'язання задачі 1 потрібно визначити, які з перелічених об'єктів належать до основних засобів. Визначення таких наведено в Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.99 № 996–XIV, порядок ведення обліку основних засобів регламентується Інструкцією з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних засобів, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 24.07.97 № 159.

За умовами задач 3, 4, 15 потрібно перевірити повноту і своєчасність проведених інвентаризацій основних засобів і правильність відображення в обліку їх наслідків. Порядок проведення інвентаризацій визначено Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженою наказом МФУ від 30.10.98 № 90.

Порядок визначення результату від ліквідації основних засобів і відображення його в обліку (задачі 9, 10, 18), указаний у п. 20 Інструкції з бухгалтерського обліку балансової вартості основних фондів.

Порядок списання витрат на ремонт основних засобів регламентується п. 8.3 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97.

### *Умови задач*

#### **1. На рахунку 01 «Основні засоби» обліковуються:**

1) комп'ютерна техніка на суму 4927 грн., а саме:

2 монітори	— 1612 грн.;
1 процесор	— 1764 грн.;
1 сканер	— 689 грн.;
1 принтер	— 800 грн.;
1 клавіатура	— 20 грн.;
2 миші	— 42 грн.;

2) тара багаторазового використання — на суму 500 грн.;

3) агрегати, призначені для заміни зношених частин робочих машин, — на суму 6753 грн.

**2. При інвентаризації основних засобів на складі підприємства (матеріально відповідальна особа Гаринюв Ю. А.) встановлено нестачу:**

комп'ютера та принтера — за обліковою ціною 1500 грн.;

офісних спеціальних крісел — на суму 450 грн. (3 шт. за ціною 150 грн. за одиницю).

У бухгалтерському обліку відображено:

Дт 84 «Нестачі та втрати від псування цінностей», Кт 01 «Основні засоби» — на суму 1950 грн.;

Дт 72 «Розрахунки по відшкодуванню матеріального збитку», Кт 84 — на суму 1950 грн.

**3.** При визначенні результатів інвентаризації основних засобів по цеху № 2 встановлено нестачу двох приладів ПК-7 за обліковою ціною 280 грн. на загальну суму 560 грн. і надлишок трьох приладів ВМП-38 за обліковою ціною 150 грн. на суму 450 грн. В обліку відображено:

Дт 84 — 110 грн.;

Дт 12 — 450 грн.;

Кт 01 — 560 грн.

**4.** Згідно з актом приймання-передавання основних засобів (ф. 03-1) № 10 від 29.03. м. р. прийнято в експлуатацію новозбудований корпус цеху № 1 за первинною вартістю 100000 грн. Інвентарна картка обліку основних засобів (ф. 03-6) за об'єктом «Корпус цеху № 1» відкрита 01.04. м. р. У бухгалтерському обліку за квітень м. р. зроблені проводки:

Дт 93 «Фінансування капітальних вкладень», Кт 33 «Капітальні вкладення» і одночасно Дт 01 «Основні засоби», Кт 85 «Статутний фонд» — на суму 100000 грн.

**5.** Згідно з актом приймання-передавання № 11 від 25.04. м. р. прийнято від трикотажної фабрики «Дніпро» у порядку безкоштовної передачі під'їзні залізничні колії, первинна вартість яких становить 90000 грн., нараховано зносу 30000 грн. У бухгалтерському обліку за квітень відображено: Дт 01, Кт 85 — 90000 грн.; Дт 85, Кт 02 — 30000 грн.

Повідомлення (авізо) про прийняття об'єкта основних засобів відправлено за адресою фабрики «Дніпро» 03.05. м. р. Нарахування амортизації за безкоштовно переданим об'єктом основних засобів розпочато 01.06. м. р.

**6.** Повідомлення (авізо) від заводу «Спектр» від 15.04. м. р. про оприбуткування заводом «Спектр» безкоштовно переданої будівлі складу. Первинна вартість — 100000 грн. Знос — 50000 грн.

Передача оформлена актом № 9 від 20.03. м. р., на підставі якого бухгалтерія ревізованого підприємства, що безкоштовно передало вказаний об'єкт, списала вартість складу з рахунку 01 «Основні засоби» у зменшення статутного фонду і з 01.04. м. р. припинила нарахування амортизації за вказаним об'єктом.

**7.** Безкоштовно передано фірмі «Фобос» технічне устаткування, первинна вартість якого — 1200 грн., нараховано зносу — 300 грн., нараховано амортизації — 200 грн. В обліку відображено:

Дт 85 «Статутний фонд» — 900 грн.;

Кт 01 «Основні засоби» — 1200 грн.;

Дт 02 «Знос майна» — 300 грн.

**8.** У фірми «Техніка» придбано:

радіотелефони — 2 шт. ціною 600 грн. за одиницю на суму 1200 грн.;  
телефонні апарати — 2 шт. ціною 360 грн. за одиницю на суму 720 грн.  
Усього на суму 1920 грн., у т. ч. ПДВ — 320 грн.

Відображено в обліку:

- |                             |                             |
|-----------------------------|-----------------------------|
| 1. Дт 01 — 1600 грн.,       | Кт 76 «Розрахунки з іншими  |
| Дт 68 «Розрахунки           | дебіторами і кредиторами» — |
| з бюджетом» — 320 грн.      | 1920 грн.                   |
| 2. Дт 76, Кт 51 — 1920 грн. |                             |

**9.** За актом ліквідації основних засобів № 5 від 14.03. м. р. списано внаслідок фізичного старіння дерев'яна будівля складу готової продукції.

Склад був збудований у 1978 р.

Балансова вартість — 8000 грн.

За час експлуатації складу було здійснено два капітальних ремонти на загальну суму 6000 грн.

Нараховано знос — 7800 грн.

Під час ліквідації були здійснені такі витрати:

1) заробітна плата робітників за відрядними нарядами №№ 96, 115, 116 — 200 грн.;

2) відрахування на соціальне страхування і до Пенсійного фонду — 74 грн.

У результаті ліквідації були оприбутковані за приймально-здавальною накладною № 10:

1) дошки, рейки, інші дерев'яні частини — на суму 290 грн.;

2) цегла — на суму 150 грн.;

3) брухт — на суму 70 грн.

Результат від ліквідації (збиток) бухгалтерія відобразила проводкою:

Дт 81 «Використання прибутку», Кт 85 «Статутний фонд» — на суму 8344 грн.

**10.** Згідно з актами ліквідації основних засобів №№ 14, 15 від 2.01. м. р. і 20.01. м. р. списано два об'єкти основних засобів:

1) верстат точильний: первинна вартість — 2960 грн., знос — 1870 грн.;

2) агрегат зварювальний: первинна вартість — 10000 грн., знос — 9799 грн.

У результаті ліквідації верстата точильного підприємство мало збиток у сумі 1160 грн., а від ліквідації агрегату зварювального отримало прибуток у сумі 489 грн.

Довідка бухгалтерії: результат від ліквідації основних засобів за актами ліквідації №№ 14, 15 від 02.01. м. р. і 20.01. м. р. відображено проводками: Дт 81 «Використання прибутку», Кт 85 «Статутний фонд» — на суму 671 грн.

**11.** Амортизація за січень м. р. нараховувалась по таких об'єктах:

1) будівля складу, що знаходилась в експлуатації, але введення якої не оформлено актом — 22 грн.;

2) передано в оперативну оренду корпус цеху № 3 — 615 грн.;

3) переведено на консервацію об'єкт — 300 грн.;

4) бібліотечні фонди — 40 грн.

**12.** Витрати на придбання за плату обладнання, що було в експлуатації і не потребує монтажу, становили 18750 грн. (включаючи витрати на доставку). Указана сума облікована на рахунку 33 «Капітальні вкладення». Обладнання оприбутковано бухгалтерією за Дт 01 «Основні засоби» у

кореспонденції з Кт 85 «Статутний фонд» на суму 18750 грн. Сума зносу об'явлення за актом приймання-передавання основних засобів № 25 від 19.04. м. р. — 7500 грн.

**13.** За актом приймання-передавання основних засобів від 16.07. м. р. оприбутковані придбані точильні верстати на суму 8430 грн., які зберігаються на складі підприємства. Сплачений ПДВ у сумі 1438,8 грн. віднесено на розрахунки з бюджетом.

**14.** Затрати на будівельно-монтажні роботи, виконані у капітальному будівництві господарським способом на суму 1398 грн., віднесено в Дт 26 «Загальногосподарські витрати».

**15.** Основні засоби, виявлені під час інвентаризації від 20.10. м. р. як такі, що не були зараховані на баланс, оприбутковані таким чином, грн.:

Основні засоби (01—1)	Корпус цеху	Орендоване приміщення складу
Первинна вартість на 01.10	242000	32000
Нарахований знос (амортизація) на 01.10	82000	
Витрати на капітальний ремонт	2400	3600
Витрати на поточний ремонт	480	
Нараховано амортизації за IV квартал (норма 5%)	12100	1600

Бухгалтерські проводки: Дт 26, Кт 02 — 12100 грн.;  
Дт 26, Кт 02 — 1600 грн.;  
Дт 03, Кт 76 — 3600 грн.;  
Дт 03, Кт 76 — 480 грн.

## **Тема 5. Контроль і ревізія матеріальних цінностей**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

*5.1. Контроль стану складського господарства і дотримання умов збереження матеріальних цінностей.*

*5.2. Контроль операцій з надходження матеріальних цінностей.*

*5.3. Контроль операцій з витрачання матеріальних цінностей.*

*5.4. Ревізія операцій з малоцінними швидкозношуваними предметами (МШП).*

*5.5. Контроль повноти та якості проведення інвентаризацій матеріальних цінностей і відображення результатів в обліку.*

### **5.1. КОНТРОЛЬ СТАНУ СКЛАДСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА І ДОТРИМАННЯ УМОВ ЗБЕРЕЖЕННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

#### **Основні напрями контролю:**

1. Перевірка організації збереження матеріальних цінностей на підприємстві.

Під час проведення інвентаризації матеріальних цінностей здійснюється обстеження на предмет забезпечення надійності зберігання матеріальних цінностей від можливих крадіжок, псування, пожеж, а саме:

а) стану охорони складських приміщень (укріплення дверей, наявність ґрат на вікнах і сигнальних пристроїв, реєстрація в журналі здачі об'єктів під охорону та їх приймання);

б) стану протипожежної безпеки;

в) дотримання санітарних норм, температурних режимів, порядку складування матеріальних цінностей;

г) забезпеченості складів вимірювальними приладами і технікою.

2. Перевірка закріплення матеріальної відповідальності за працівниками, які здійснюють приймання, збереження, відпуск матеріальних цінностей. При цьому у відділі кадрів підприємства треба перевірити методом обстеження особових справ, чи своєчасно укладено з усіма матеріально відповідальними

особами угоди про повну матеріальну відповідальність, а в бухгалтерії — наявність актів приймання-передавання матеріальних цінностей при звільненні з роботи одних та прийомі на роботу нових працівників.

Методом порівняння даних про залишки матеріальних цінностей у книзі Журнал-Головна та оборотних відомостях по матеріально відповідальних особах і аналізу даних про фактично відпрацьований ними час за ревізований період в особових рахунках розрахунків з оплати праці встановлюються «фіктивні» матеріально відповідальні особи (фактично звільнені з роботи, які не передали матеріальних цінностей або які перебувають у довгострокових відпустках по догляду за дітьми до трьох років, декретних відпустках, на тривалому лікарняному).

3. Перевірка дотримання працівниками встановлених правил щодо прийому і відпуску матеріальних цінностей, своєчасності і правильності ведення записів у картках складського обліку.

4. Перевірка організації пропускової системи при ввезенні й вивезенні матеріальних цінностей з підприємства (аналіз даних книги реєстрації перепусток, актів перевірки органів правопорядку, наказів про вжиті заходи з ліквідації порушень).

5. Перевірка добору кадрів матеріально відповідальних осіб (чи мають спеціальну підготовку, чи не мають правових обмежень на посаду матеріально відповідальної особи за вироком суду).

Систематизація даних про порушення з організації збереження матеріальних цінностей дає можливість обґрунтувати критерії для вибору об'єктів інвентаризації по конкретних матеріально відповідальних особах, видах і номенклатурах матеріальних цінностей, де найбільш вірогідні нестачі, крадіжки, факти безгосподарності та витрачання матеріальних цінностей.

## **5.2. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ**

Перевірка починається з ознайомлення ревізора з особливостями організації забезпечення матеріальними ресурсами, технологіями оперативного та бухгалтерського обліку операцій з надходження, використання і витрачання в разі застосування комп'ютерної техніки.

**Джерела інформації**, які використовуються при здійсненні ревізії:

*первинні документи*: господарські угоди на матеріально-технічне забезпечення, специфікації, прибуткові накладні, вимоги, лімітно-видаткові карти (відомості), рахунки-фактури, акти приймання матеріалів, квитанції і т. п., звіти матеріально відповідальних осіб, реєстри прибуткових документів;

*облікові реєстри*: книга реєстрації доручень на отримання матеріальних цінностей, журнал реєстрації вантажів, картки складського обліку, відомість № 10, оборотні відомості по аналітичних рахунках у розрізі матеріально відповідальних осіб та відповідних синтетичних рахунків, журнали-ордери №№ 6, 10, Книга головних рахунків з рахунків 05 «Матеріали», 06 «Паливо», 07 «Будівельні матеріали», 08 «Запасні частини».

### **Основні напрями і послідовність контролю.**

1. Загальна оцінка рівня забезпечення матеріальними ресурсами виробничої програми.

2. Перевірка стану оперативного обліку і контролю у відділах постачання за виконанням угод постачальниками матеріальних ресурсів.

3. Вибіркова перевірка наявності і відповідності даних первинних документів на оприбуткування бухгалтерським записам у поточних бухгалтерських реєстрах (журнали-ордери №№ 6, 7, машинограми по дебету рахунків матеріальних ресурсів).

4. Перевірка відповідності підсумкових даних за місяць у відомостях обліку матеріальних цінностей № 10 записам у журналі-ордері №№ 6, 7 чи машинограмах по дебету субрахунків до рахунків 05, 06, 07, 08.

5. Перевірка узгодженості записів синтетичного та аналітичного обліку по матеріально відповідальних особах.

6. Перевірка повноти оприбуткування матеріальних цінностей. Особливо детально, тобто в повному обсязі, а не вибірково, здійснюється контроль даних журналу-ордеру № 6 щодо наявності матеріалів у дорозі, на відповідальному зберіганні, зустрічна перевірка, аналіз даних обліку та первинних документів, службового листування з постачальниками щодо терміну, причини виникнення, заходів по розшуку, прийнятих управлінських рішень, які витікають з умов договорів про постачання, нормативна перевірка правомірності відображення в обліку первинних та кінцевих операцій з даних об'єктів такого обліку).

При контролі повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи підприємства порівнюють з



документами постачальників, облікових реєстрів на відповідність даних про назви постачальника, номер документа, дату, асортимент, ціну, кількість, вартість, ПДВ, суму до сплати.

Крім цього, ревизор повинен перевірити обґрунтованість оформлення актів на розбіжності за кількістю, асортиментом, якістю в документах постачальника і фактично при прийманні, своєчасність пред'явлення претензій до постачальників чи транспортної організації.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей ревизор вивчає правильність їх оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріальних цінностей, їх розподіл по групах матеріальних цінностей, облік та розподіл відхилень від облікових цін).

Як свідчать матеріали проведених ревізій, до **основних порушень** слід віднести: запусценість аналітичного обліку, «вуалювання» операцій про отримання матеріальних цінностей (матеріали в дорозі, на відповідальному зберіганні), несвоєчасність оприбуткування матеріальних цінностей; завищення договірних цін, необґрунтованість включення до складу транспортно-заготівельних витрат, які відносяться на собівартість придбання окремих видів матеріальних цінностей; наявність прихованих нестач, крадіжок, втрат і псування матеріальних цінностей, порушення податкового обліку витрат на придбання матеріальних цінностей.

### 5.3. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ З ВИТРАЧАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

#### **Послідовність і основні напрями контролю.**

1. Перевірка на кінець місяця відповідності загального підсумку вибуття та залишків матеріалів по всіх структурних підрозділах (матеріально відповідальних особах) з кредитовими оборотами та залишками на кінець місяця по рахунках матеріальних цінностей (05, 06, 07, 08) у Головній книзі рахунків.

2. Перевірка операцій з відпуску матеріалів у виробництво:

- а) документації операцій (у межах установлених лімітів по нормах, понад норм, при заміні матеріалів);
- б) перевірка обґрунтованості встановлених норм витрат на виробничий процес.

Вибіркові інвентаризації залишків матеріалів у цехах, відділеннях дають можливість установити наявні надлишки матеріалів на цехових складах або в незавершеному виробництві. Ефективним прийомом установлення фактів завищення норм витрат є контрольний запуск сировини, аналіз даних про витрати за кілька звітних періодів.

3. Перевірка операцій з відпуску матеріалів на інші цілі:

а) невиробничі потреби підприємства;

б) при реалізації матеріалів іншим підприємствам у рахунок виплати заробітної плати працівникам, безкоштовної передачі окремим організаціям чи фізичним особам.

Одночасно з контролем повноти і достовірності первинних документів (накладних, розпоряджень адміністрації, довіреностей покупців, податкових накладних) треба перевірити, чи не занижені продажні ціни, чи правильно відображені ці операції в обліку на рахунках, пов'язаних з цим, обсягів нарахування ПДВ та визначення джерел відшкодування таких витрат.

4. Перевірка правильності оцінки при списанні витрат матеріалів з кредиту рахунків матеріальних цінностей у дебет рахунків 20, 24, 25, 26, 29, 44, 46.

Треба врахувати, що в аналітичному обліку матеріали обліковуються за договірними, покупними цінами в розрізі їх номенклатури з відокремленням транспортно-заготівельних витрат на їх придбання по підгрупах матеріальних цінностей. Таким чином, щоб оцінити за фактичною собівартістю матеріальні витрати в розрізі їх фактичного цільового використання, треба розподіляти транспортно-заготівельні витрати щомісяця. При здійсненні контролю вивчається обґрунтованість включення витрат до складу транспортно-заготівельних, а потім — правильність їх розподілу за місяць на залишок матеріалів на кінець місяця та на обсяг використаних матеріалів за напрямками витрачання (виробниче, невиробниче споживання, реалізація матеріалів, безкоштовна передача іншим організаціям), застосовуючи метод техніко-економічних розрахунків.

5. Перевірка правильності відображення операцій по списанню матеріальних цінностей в обліку.

Завершуючи перевірку при документальному контролі господарських операцій з вищевказаних напрямів ревізії, ревізор перевіряє правомірність бухгалтерських записів методом аналізу змісту господарських операцій по первинних документах і корес-

понденції бухгалтерських рахунків у журналах-ордерах №№ 10, 10/1, 11.

**Основні порушення:** списання матеріалів на витрати виробництва при нестачах, псуванні і втратах від безгосподарності, фактично використаних на капітальний ремонт чи капітальне будівництво, невиробниче споживання; відсутність первинних документів чи їх фальсифікація, необґрунтовані виправлення за минулі звітні періоди.

#### **5.4. РЕВІЗІЯ ОПЕРАЦІЙ З МАЛОЦІННИМИ ШВИДКОЗНОШУВАНИМИ ПРЕДМЕТАМИ (МШП)**

Починається ревізія з вивчення організації і постановки бухгалтерського обліку МШП у бухгалтерії і структурних підрозділах підприємства.

**Джерела інформації** для контролю: книги чи картки складського обліку (ф. М-17); матеріальні звіти структурних підрозділів підприємства з первинними документами на оприбуткування, списання, передачу; дані облікових реєстрів по рахунках 12, 13, журналів-ордерів №№ 6, 10, 10/1.

#### **Послідовність і напрями контролю:**

1. При вивченні організації і постановки обліку особлива увага звертається на закріплення МШП за конкретними відповідальними службовими особами в місцях їх зберігання чи використання, наявність маркування (жетони, штампи), правильність оформлення документами операцій при експлуатації МШП та їх оперативного обліку.

2. При перевірці операції з оприбуткування МШП треба визначити правильність класифікації окремих об'єктів згідно з їх класифікаційними групами, встановленими з урахуванням функціонального призначення засобів праці та ціни одного предмета (предмети довгострокового використання вартістю до 500 грн. за одиницю, малоцінні вартістю до 10 грн. за одиницю, виробничого чи невиробничого використання).

3. Контроль стану запасів МШП. Рівень забезпечення МШП виробничого процесу вивчається за допомогою методичних прийомів аналізу запасів з номенклатури груп на складі і в експлуатації станом на перше число по кварталах року на підставі даних оборотних відомостей з рахунку 12/1, карток чи книг оперативного обліку в місцях експлуатації (цехах, відділах, бригадах). Критерії вибору об'єктів контролю для визначення понаднормативних, завищених, залежаних запасів: види МШП, по яких немає руху запасів значний період (понад 3, 6 місяці),

збільшення обсягів запасів на складі, незначні обсяги видачі в експлуатацію порівняно із запасами на складі. Факти наявності залежаних, непридатних для використання чи втрати окремих видів МШП встановлюються при обстеженні та вибірковій інвентаризації їх наявності, аналізі в структурних підрозділах підприємства даних оперативного обліку видачі в користування працівникам і пояснень керівників структурних підрозділів підприємства.

4. Перевірка операцій з видачі та списання спеціального одягу і спеціального взуття працівникам підприємства:

а) нормативна перевірка правомірності безкоштовного забезпечення працівників підприємства спецодягом;

б) дотримання нормативів видачі з номенклатури видів спеціального одягу на одного працівника та термінів їх використання.

Вивчаючи операції з видачі спеціального одягу та спеціального взуття, ревізор керується діючими на підприємстві нормами видачі, термінами використання та переліком працівників, яким вони можуть бути видані безкоштовно, установлює випадки передчасної заміни, неправомірної їх видачі окремим працівникам, а також матеріальні збитки підприємства в результаті використання таких МШП не за призначенням чи підміни нових предметів тими, що були в користуванні.

5. Перевірка правильності нарахування зносу МШП та включення його у виробничі витрати.

Треба мати на увазі, що підприємство самостійно встановлює, який метод нарахування зносу МШП йому застосовувати щодо окремих класифікаційних підгруп номенклатури МШП, але при дотриманні принципу незмінності методології, протягом поточного року.

У процесі контролю з'ясовують, чи не було заміни однієї методики іншою по окремих підгрупах МШП, яким є рівень впливу на собівартість продукції, чи не включено у витрати виробництва (обігу) як знос передача зі складу МШП для невиробничої сфери (дитсадки, школи, клуби та ін.).

6. Перевірка операцій по списанню МШП (Кт 12). Детально перевіряється оформлення актів на списання та оприбуткування матеріалів від ліквідації. Вони повинні бути складені за встановленою формою при обов'язковій присутності в комісії відповідних фахівців і затверджені керівником підприємства. Списання МШП по актах

проводиться лише при наявності документів, які підтверджують здачу їх у брухт чи утилізовану сировину.

При передачі МШП іншим підприємствам чи фізичним особам по накладних, актах передачі треба перевірити оподаткування ПДВ.

7. Контроль правильності відображення в обліку здійснюється методом перевірки кореспонденції бухгалтерських рахунків на підставі змісту відображеної господарської операції в первинних документах.

Особлива увага звертається на правильність відображення ПДВ, обґрунтованість виправлень, як здійснювалось коригування допущених помилок за минулі періоди часу.

Важливою складовою ревізійного процесу МШП є контроль на відповідність даних бухгалтерського обліку в Книзі головних рахунків з рахунків 12, 13 даним оборотних відомостей у розрізі класифікаційних підгруп і матеріально відповідальних осіб та даним оперативного обліку, який ведуть ці матеріально відповідальні особи в картках чи книгах ф. М-17 по залишках на початок і кінець місяця, обсягах надходжень на списання.

8. Контроль правильності відображення операцій з МШП у податковому обліку. Дані про залишки МШП на початок і кінець звітного кварталу відображаються в складі податкової звітності по податку на прибуток (відомість про балансову вартість матеріальних ресурсів і малоцінних предметів). Їх приріст або убування зменшує або збільшує валові витрати звітного періоду, отже, і впливає на обсяг бази оподаткування. Тому при виявленні розбіжностей треба встановити їх причини, скласти додаток до акта перевірки, де узагальнити дані про виявлені порушення з визначенням рівня їх впливу на оподаткування податком на прибуток.

#### **5.5. КОНТРОЛЬ ПОВНОТИ ТА ЯКОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЙ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ І ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ В ОБЛІКУ**

**Джерела інформації** для контролю: накази, розпорядження керівника підприємства про проведення інвентаризації матеріальних цінностей, а про реалізацію матеріалів такого контролю — інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, протоколи засідань центральної інвентаризаційної комісії, розрахунки обсягів природного убування та заліку пересортиці

по матеріалах журналів-ордерів №№ 8, 10/1, Книги головних рахунків.

**Основні напрями контролю:**

1) перевірка стану організації інвентаризаційної роботи на підприємстві щодо призначення планових і позапланових повних чи часткових інвентаризацій матеріальних цінностей у структурних підрозділах підприємства;

2) перевірка компетентності інвентаризаційних комісій;

3) перевірка повноти та якості документації з матеріалів інвентаризації матеріальних цінностей;

а) оформлення інвентаризаційних описів;

б) повнота відображення об'єктів інвентаризації (найменування марки, сорту, артикула, інших ознак);

в) чи у всіх матеріально-відповідальних осіб здійснено інвентаризацію;

4) перевірка правильності складання і оформлення порівняльних відомостей (перенесення інформації з інвентаризаційних описів та відповідних їм облікових даних з номенклатури матеріальних цінностей стосовно одиниці виміру, кількості);

5) перевірка правильності визначення результатів інвентаризації:

а) у натуральних показниках;

б) по обсягах вартості окремих об'єктів та в цілому по матеріально відповідальних особах і підприємству;

б) перевірка правильності розрахунку обсягів списання нестач у межах норм натурального природного убування та заліку наявної пересортиці однорідних матеріалів;

7) перевірка оформлення виявленого браку продукції, бою тари, псування і непридатності матеріалів;

8) перевірка дотримання порядку оформлення списання втрат від псування матеріальних цінностей (наявність актів про знищення, накладних про вивезення на смітник чи здачу в утиль, тобто чи не створюються умови для повторного списання);

9) перевірка правильності визначення обсягів нестач, що відносяться за рахунок винних матеріально відповідальних осіб для відшкодування втрат підприємства;

10) перевірка відображення в обліку результатів інвентаризації матеріальних цінностей:

а) дотримання термінів відображення результатів інвентаризації;

б) правильність кореспонденції бухгалтерських рахунків і обсягів відображення результатів інвентаризації щодо

виявлених надлишків, нестач матеріалів, які підлягають відшкодуванню матеріально відповідальними особами;  
11) перевірка стану контролю за реалізацією матеріалів інвентаризації на підприємстві.

### **Додаткова література за темою**

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 № 996–XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 80.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом МФУ від 24.05.95 № 88 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 12.
3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу: Затв. наказом МФУ від 30.10.98 № 90 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 118.
4. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Затв. наказом МФУ від 01.07.97 № 141, зі змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 3.
5. Облік та порядок визначення розміру збитків від нестач і втрат матеріальних цінностей // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — №№ 57, 59.
6. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей: Затв. постановою КМУ від 22.01.96 № 116, зі змінами // Баланс. — 1998. — № 3.
7. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих та використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей: Затв. наказом МФУ від 16.05.96 № 99 // Бізнес. — 1996. — № 26.

### **Завдання для перевірки знань**

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

1. Завдання і джерела ревізії матеріальних цінностей.
2. Порядок здійснення перевірки стану складського господарства і стану збереження матеріальних цінностей.
3. Напрями і способи ревізії операцій по прийманню матеріальних цінностей.
4. Напрями і способи ревізії операцій по відпуску матеріальних цінностей.
5. Методика проведення ревізії операцій по використанню матеріальних цінностей у виробництві.
6. Особливості ревізії операцій з тарою.
7. Методика ревізії малоцінних і швидкозношуваних предметів.
8. Перевірка якості проведених інвентаризацій матеріальних цінностей і відображення в обліку їх наслідків.
9. Найбільш типові порушення правил здійснення і відображення в обліку операцій з матеріальними цінностями.
10. Заходи, що застосовуються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо операцій з матеріальними цінностями.

#### **СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ**

1. Перевірити правомірність здійснення операцій з матеріальними цінностями та правильність відображення їх у обліку.
2. Зробити висновки щодо якості проведених інвентаризацій матеріальних цінностей і відображення в обліку їх наслідків.
3. Відобразити в журналі ревизора виявлені факти порушень чинного порядку обліку матеріальних цінностей.
4. Скласти відповідний розділ акта ревізії матеріальних цінностей.

### *Методичні вказівки до виконання задач*

Для виконання задач потрібно вивчити програмний матеріал за темою «Контроль і ревизія матеріальних цінностей», інструктивний матеріал з питань обліку матеріальних цінностей, порядку проведення інвентаризацій і відображення в обліку виявлених по результатах інвентаризації надлишків чи нестач матеріальних цінностей, порядку відшкодування збитків від нестач і втрат від псування цінностей.

Для розв'язання задач 1—4, 8, 11 потрібно звернути увагу на правильність документального оформлення і відображення в обліку операцій по оприбуткуванню і відпуску матеріальних цінностей. Порядок обліку операцій з матеріальними цінностями регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.99 № 966—XIV, наказом Міністерства України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» № 193, Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей, затвердженою наказом МФУ від 16.05.96 № 99, Інструкцією про бухгалтерський облік ПДВ, затвердженою наказом МФУ від 01.07.97 № 141, Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затвердженою наказом МФУ від 30.10.98 № 90, іншими нормативними актами.

У балансі матеріали обліковуються за фактичною собівартістю придбання, яка включає купівельну вартість (без ПДВ) і транспортно-заготівельні витрати (витрати на транспортування, завантаження, доставку на склади підприємства, вартість послуг товарних бірж, митні збори тощо) (задачі 5, 6, 10). Така собівартість визначається в кінці місяця після відображення в обліку всіх заготівельних операцій. Документи по руху матеріалів, що надходять до бухгалтерії, потребують їх постійної обробки і відображення в облікових реєстрах. Тому поточний аналітичний облік матеріалів ведуть не за фактичною собівартістю, а за прийнятими обліковими цінами: купівельними (з відокремленим обліком ТЗВ) або плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилень фактичної собівартості матеріалів від планової).

При розв'язанні задачі 7 потрібно надати оцінку стану внутрішнього контролю за дотриманням термінів виконання та інших умов угод постачання, організації претензійної роботи на підприємстві.

Правильність оцінки використаних у виробництві матеріалів та їх залишку на складі (задача 9) можна перевірити за методом середньозваженої



вартості. Середньозважену ціну 1 тонни матеріалу А визначають за формулою:

$$P_c = \frac{P_o + P_i}{O_o + O_i},$$

де  $P_o$  і  $P_i$  — відповідно вартість залишку матеріалу А на складі і вартість придбання матеріалу А, завезеного на склад у липні;  $O_o$  і  $O_i$  — відповідно кількість матеріалу А на складі на 1 липня і кількість придбаного в липні матеріалу А.

Перевірка якості проведених інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей, своєчасності і правильності відображення їх результатів у обліку (задачі 12—21) регламентується Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу. Зверніть увагу на визначення обсягів відшкодування матеріально відповідальними особами виявлених інвентаризацією нестач за видами матеріальних цінностей та на правильність відображення таких операцій в обліку.

### Умови задач

1. За довіреністю № 138 від 25.09. м. р. менеджером підприємства Карасик О. І. одержано в постачальника (фірми ВКР) за накладною МА № 165115 від 28.09. м. р. матеріали на суму 28100 грн., у тому числі ПДВ 56720 грн. Розрахунки проведені по бартеру. У бухгалтерському обліку за жовтень відображено:

Дт 05, Кт 60 — 28100 грн.

2. Виписка з картки аналітичного обліку матеріалів, грн.:

Залишок матеріалу на 01.04	А		Б	
	100		50	
Надходження				
за накладною № 42	20		40	
за накладною № 138	70		50	
за накладною № 74	30		30	
Видано зі складу				
за накладною № 23		130		30
за накладною № 28		20		110
за накладною № 29		10		—
<b>Усього за місяць</b>	<b>120</b>	<b>160</b>	<b>120</b>	<b>140</b>
<b>Залишок на 01.05</b>	<b>60</b>		<b>30</b>	

3. Відпущені за накладною № 144 від 27.03. м. р. матеріали за обліковими цінами на суму 1600 грн. У бухгалтерському обліку зроблено проводку:

Дт 60 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», Кт 05 «Матеріали» — 1600 грн.

**4.** На основі акта № 24 від 17.03. м. р. списані зіпсовані матеріали за обліковими цінами на суму 300 грн.: Дт 81 «Використання прибутку», Кт 05 «Матеріали» — 300 грн.

**5.** До складу транспортно-заготівельних витрат за липень м. р. включено: оплата залізничного тарифу — 2000 грн.; оплата за вантажні роботи — 600 грн.; за простій вагонів — 1400 грн.; митні податки та збори — 1100 грн.; проценти за кредит — 1500 грн.; комісійні послуги — 500 грн.  
Усього — 7100 грн.

**6.** Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат у відомості № 10 за травень м. р., накладні-вимоги на відпуск матеріалів №№ 10, 16. У травні м. р. відпущені матеріали для потреб житлово-комунального господарства на суму (за обліковими цінами) 7500 грн. та в порядку реалізації — 10800 грн. Бухгалтерією вказані операції відображені за Кт 05 «Матеріали» у кореспонденції з Дт 29 «Обслуговуючі виробництва і господарства» на суму 7500 грн. і з Дт 46 «Реалізація» на суму 10800 грн. Відповідна сума відхилень від облікових цін за відпущеними матеріалами відображена в складі загальної суми транспортно-заготівельних витрат і віднесена у Дт 20 «Основне виробництво».

**7.** Платіжним дорученням від 05.01. м. р. здійснено попередню оплату вартості матеріалів (сталь інструментальна, кількість — 5 тонн, вартість — 2500 грн., постачальник — АТ «Омега»). За угодою постачання матеріали повинні надійти на підприємство 20.01. м. р. Перевірка документів складського і бухгалтерського обліку матеріалів не виявила факту оприбуткування сталі інструментальної. Зустрічна перевірка підтвердила факт відвантаження сталі інструментальної з «Азовсталі» у встановлений угодою термін.

**8.** На рахунку 05 «Матеріали» обліковуються прийняті складом за актом № 26 від 12.01. м. р. на відповідальне зберігання матеріали вартістю 4500 грн.

**9.** На підприємстві невелика номенклатура матеріалів, що використовуються у виробництві. Поточний облік матеріалів ведеться за фактичною собівартістю.

Залишок матеріалу А на складі на 01.07. м. р. склав 460 тонн на суму 9100 грн. У липні на склад надійшло 1540 тонн матеріалу А вартістю 31300 грн. За липень зі складу у виробництво відпущено 1600 тонн, залишок матеріалу А на складі на 1 серпня — 400 тонн.

За даними відомості руху матеріалів у грошовій формі (ф. 10) за липень вартість матеріалу А, відпущеного у виробництво, становить 32512 грн.

Згідно із відомістю обліку залишків матеріалів на складі (ф. М-14) вартість залишку матеріалу А на складі на 1 серпня становить 8128 грн.

Перевірити правильність оцінки використаних у виробництві матеріальних цінностей та їх залишків на складі.

**10.** Перевірити правильність визначення фактичної собівартості матеріалів за березень м. р., грн.:

Показники	За обліковими цінами	ТЗВ	Усього фактична собівартість	Бухгалтерські проводки
Залишок на 01.03	2000	900	2900	
Надходження за березень	8000	2100	10100	
Витрачено: на виробництво	6000	1800	7800	Дт 20 — 7800 грн.
у рахунок зарплати	1000	—	1000	Кт 05 — 8800 грн. Дт 70 — 1000 грн.
Залишок на 01.04	3000	1200	4200	

**11.** Перевірити правильність визначення собівартості придбання матеріалу А за накладною № 189 від 24.05. м. р., грн.:

Показники	Ціна за партію	ПДВ	Усього
Матеріал	$10 \times 3100 = 31000$	6100	37100
Тара	1100	220	1320
ТЗВ	800	160	960
<b>Усього</b>	<b>31 000</b>	<b>6100</b>	<b>39 380</b>

**12.** За результатами інвентаризації матеріальних цінностей на заводських складах бухгалтерією підприємства зроблені проводки:

1) Дт 26 «Загальногосподарські витрати», Кт 05 «Матеріали» — на суму нестач і втрат від псування цінностей, за якими не встановлені винні особи, — 1230 грн.;

2) Дт 05 «Матеріали», Кт 26 «Загальногосподарські витрати» — на суму надлишків цінностей — 1600 грн.

**13.** На основі матеріалів інвентаризації, проведеної 20.10. м. р., встановлено: нестачу однойменних матеріалів на суму 710 грн. у завідувача складом цеху № 2 і одночасно надлишок на центральному складі на суму 710 грн. У бухгалтерському обліку відображено: Дт 05 «Матеріали», Кт 05 «Матеріали» — 6710 грн.

**14.** Працівниками бухгалтерії здійснено протягом року три вибіркові інвентаризації матеріальних цінностей, за їх результатами рішення прийнято через 20—30 днів, за результатами обов'язкової річної інвентаризації від 10.12. м. р. рішення прийнято 25.01. п. р.

**15.** Виявлені під час інвентаризації від 10.12. м. р. нестачі матеріалів віднесені на винних осіб за обліковими цінами. Бухгалтерські проводки: Дт 84 «Нестачі і втрати від псування цінностей», Кт 05 «Матеріали» — 5400 грн.; Дт 72 «Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків», Кт 84 «Нестачі і втрати від псування цінностей» — 400 грн.

**16.** Результати інвентаризації матеріальних цінностей відображені в бухгалтерському обліку підприємства через 12 днів після закінчення інвентаризації.

**17.** Нестачу запасних частин, виявлену при інвентаризації в завідувача складом Кусяка В. Д., бухгалтерією підприємства віднесено на збитки проводкою: Дт 80 «Прибутки і збитки», Кт 84 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Угоду про матеріальну відповідальність Кусяк В. Д. підписав, у картці складського обліку є його підпис про прийняття зазначених запасних частин. Пояснити зміст порушення.

**18.** В інвентаризаційному акті-опису матеріальних цінностей, складеному 14.10. м. р., не підраховано підсумки кількості матеріальних цінностей у натуральних одиницях виміру.

**19.** Комірник цеху № 1 Буряк Д. З. видала в тимчасове користування бригадиру Лучко М. Я. новий набір спеціального слюсарного інструменту вартістю 280 грн., про що зроблені відповідні записи в картці складського обліку та в журналі реєстрації видачі спецінструменту. При інвентаризації з'ясовано, що Лучко М. Я. не повернув отриманий інструмент. За результатами інвентаризації в бухгалтерії зроблено проводку: Дт 80 «Прибутки і збитки», Кт 14 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» — на суму 280 грн.

**20.** Віднесення на збитки підприємства суми нестачі від псування цінностей понад норми природного убування (бухгалтерську проводку Дт 80 «Прибутки і збитки», Кт 05 «Матеріали» — на суму 4100 грн. здійснено у відповідних реєстрах бухгалтерського обліку за жовтень м. р.). Нестача бу-

ла виявлена у завідувача складом Коваленка Т. Н., який відмовився відшкодувати її вартість. Адміністрація підприємства подала позов до суду на матеріально відповідальну особу Коваленка Т. Н. Суд відмовив позивачу через відсутність необхідних умов на підприємстві для забезпечення зберігання матеріальних цінностей. Рішення суду прийнято 11.12. м. р.

**21.** Згідно з пояснювальною запискою завідувача складом Власенка І. І. від 28.11. м. р. під час транспортування від постачальника матеріалів виник склобій на суму 680 грн. У відповідних реєстрах бухгалтерського обліку підприємства зроблено запис за Дт 26 «Загальногосподарські витрати» і Кт 05 «Матеріали» на суму 680 грн. Перевірка документів останньої інвентаризації матеріальних цінностей, яка проводилась станом на 20.10. м. р. виявила, що результатом інвентаризації на складі, яким завідує Власенко І. І., була нестача різних матеріалів на суму 680 грн. Згідно з протоколом засідання інвентаризаційної комісії за результатами інвентаризації матеріальних цінностей на підприємстві від 29.11. м. р. виявлені інвентаризацією надлишки матеріальних цінностей на суму 134 грн., які оприбутковані належним чином.

## **Тема 6. Контроль і ревізія собівартості готової продукції, робіт (послуг)**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

*6.1. Завдання, джерела інформації для проведення ревізії, нормативні акти.*

*6.2. Ревізія основних безпосередніх витрат на виробництво.*

*6.3. Перевірка накладних витрат на виробництво.*

*6.4. Перевірка правильності визначення собівартості продукції, робіт (послуг).*

### **6.1. ЗАВДАННЯ, ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ, НОРМАТИВНІ АКТИ**

Контроль за формуванням собівартості продукції, віднесенням витрат на виробництво — одна з найважливіших ділянок ревізійної роботи. Собівартість продукції є вагомим показником оцінки якості роботи підприємства, від обґрунтованості її визначення залежать правильність, об'єктивність оцінки результатів фінансово-господарської діяльності. Тому **основні завдання ревізії** — це:

1) установити наявні порушення щодо достовірності визначення витрат на виробництво та собівартості продукції, робіт і послуг, методики їх облікового процесу;

2) розробити заходи впливу для їх ліквідації, внесення відповідних коректив, притягнення до відповідальності винних службових осіб.

**Джерела інформації** для контролю собівартості продукції, виконаних послуг і робіт:

а) первинні документи: лімітні картки, відомості, накладні, акти, матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей для виробничої діяльності структурним підрозділам підприємства; розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників, відомості розподілу трудозатрат і витрат на оплату праці працівників підприємства; авансові звіти підзвітних осіб, рахунки-фактури, акти про одержані послуги від інших підприємств і т. п.;

б) облікові реєстри з аналітичного та поточного синтетичного бухгалтерського обліку (картки аналітичного обліку в розрізі об'єктів витрат, групувальні відомості по видах витрат, журнал-ордер № 10, Книга головних рахунків по рахунках 20, 23, 24, 25, 26, 28, 29);

в) нормативні, планові калькуляції, розрахунки до них, кошторис на загальновиробничі та загальногосподарські витрати, статистична звітність з окремих показників річного звіту (ф. 3);

г) дані податкового обліку про валові витрати на виробництво.

**Основні нормативні акти**, якими керується ревізор при здійсненні контролю:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», затверджений постановою КМУ від 16.07.99 № 996–XIV, зі змінами і доповненнями;

- Типове положення з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт і послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ від 26.04.96 № 473;

- Закон України «Про оподаткування прибутку» від 22.05.97 № 283/97-ВР, зі змінами та доповненнями.

Ревізор повинен ознайомитися з особливостями організації і технології виробничої діяльності підприємства, структурою управління, організацією процесу обліку витрат і формування собівартості, що дасть можливість уточнити програму ревізії, визначити головні напрями та методику здійснення контролю.

Далі ревізор вивчає інформацію про структуру і склад витрат на виробництво по елементах і статтях витрат і здійснює контрольний процес по кожному об'єкту витрат.

## **6.2. РЕВІЗІЯ ОСНОВНИХ БЕЗПОСЕРЕДНИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО**

### **Основні напрями ревізії:**

1. Перевірка матеріальних витрат на виробництво. Здійснюючи контроль матеріальних витрат, треба визначити обґрунтованість включення їх до виробничих витрат:

а) за номенклатурою матеріальних ресурсів, виходячи з аналізу напрямів цільового використання за призначенням безпосередньо на виробничий процес відповідно до технології;

б) за оцінкою вартості матеріальних витрат (сировини, комплектуючих, напівфабрикатів, палива, електроенергії і

т. п.). При цьому проводиться нормативний контроль правильності визначення обсягів фактичних витрат за вартістю, виходячи з діючих ринкових і фактичних договірних цін, обсягів транспортно-заготівельних та особливо додаткових витрат (послуги товарних бірж, комісійні посередницькі послуги організацій і фізичних осіб, їх рівень у структурі ціни);

в) правомірність включення витрат на тару;

г) важливо встановити, чи **виключена** вартість зворотних відходів сировини, матеріалів, обґрунтованість їх оцінки, подальше їх використання.

Матеріальні витрати як вартість матеріальних ресурсів на виробництво продукції, робіт (послуг) визначаються виходячи з: цін їх придбання (без урахування податку на додану вартість); оплати процентів за придбання в кредит, наданий постачальником цих ресурсів; націнок (надбавок); комісійних винагород, виплачених товарним біржам, посередницьким організаціям, включаючи брокерські послуги; митних зборів і транспортування, зберігання, доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

Крім цього, у вартість матеріальних ресурсів включаються витрати підприємств на тару і пакування, одержаних від постачальників матеріальних ресурсів, за винятком вартості цієї тари за ціною її можливого використання або реалізації (з урахуванням витрат на її ремонт).

Із витрат на матеріальні ресурси, що включаються в собівартість продукції, виключається вартість зворотних відходів виробництва, під якими розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції і втратили повністю або частково споживчі якості вихідного ресурсу (хімічні або фізичні властивості), а тому використовуються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

2. Важливе місце в структурі витрат на виробництво займають витрати на оплату праці. В умовах ринкової економіки підприємства мають право самостійно визначати розміри, порядок оплати праці всіх категорій персоналу підприємства. До основних витрат на оплату праці належать витрати на оплату праці основного виробничого персоналу підприємства, у тому числі і премії за виробничі результати, що стимулюються, на

компенсації по оплаті праці у зв'язку з підвищенням та індексацією заробітної плати в межах норм, передбачених законодавством, а також витрати на оплату праці працівників, що не є в штаті підприємства.

При здійсненні контролю вивчається правомірність включення до витрат виробництва в розрізі об'єктів витрат при групуванні таких витрат за місяцями їх виникнення (центрами витрат) та за видами продукції (по кожному найменуванню виробів на дебет відповідних субрахунків до рахунку 20 «Основне виробництво»). Для перевірки використовують машинограми, відомості розподілу трудозатрат та обсягів нарахованої заробітної плати працівникам структурних підрозділів підприємства по об'єктах витрат. Слід відзначити, що не всі виплати працюючим належать до витрат на оплату праці (матеріальна допомога, дивіденди, оплата путівок на лікування і т. п.).

Особлива увага звертається на обґрунтованість внесених виправлень щодо витрат на оплату праці як коригування раніше допущених помилок за минулі періоди часу (довідки бухгалтерії про перенесення витрат з одного об'єкта на інший, додаткові розрахункові відомості, виправлення в групувальних відомостях як додаткові записи).

Для узагальнення матеріалів перевірки з цього питання використовуються дані про виявлені порушення при перевірці розрахунків з працюючими (див. тему «Контроль і ревізія розрахунків»).

3. Тісно пов'язані із витратами на оплату праці витрати на обов'язкове державне соціальне страхування працівників (збір у Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, Фонд зайнятості населення). Обґрунтованість їх включення до безпосередніх основних витрат на виробництво визначається методами нормативної та арифметичної перевірки їх обсягів, виходячи з нормативних ставок нарахування і уточнених обсягів витрат на оплату праці як бази для розрахунку по даних групувальної відомості розподілу заробітної плати в розрізі об'єктів витрат. При виявленні фактів завищення або заниження обсягів витрат на оплату праці в розрізі об'єктів треба обов'язково визначити обумовлені взаємопов'язані відхилення щодо такої групи витрат.

4. Перевірка інших безпосередніх витрат. До них належать надані основному виробництву послуги допоміжного виробництва, субпідрядних організацій у частині витрат, які безпосередньо за технологією виробничого процесу є його складовою або пов'язані з обслуговуванням конкретного об'єкта



витрат (плата за оренду спеціального устаткування, експертизу, сертифікацію продукції і т. п.), витрати на відрядження працівників.

При здійсненні контролю застосовують такі методичні прийоми і способи: візуальна перевірка оформлення і достовірності первинних документів та аналіз їх змісту щодо виду витрат на конкретний об'єкт та договорів з організаціями-виконавцями послуг, робіт, плановими калькуляціями; нормативна перевірка дотримання встановлених норм відшкодування витрат на відрядження; техніко-економічні розрахунки обсягів витрат; перевірка правильності кореспонденції бухгалтерських рахунків на підставі аналізу змісту первинних документів.

### **6.3. ПЕРЕВІРКА НАКЛАДНИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО**

#### **Основні напрями контролю:**

1) вивчення та оцінка виконання кошторисів загальновиробничих і загальногосподарських витрат (за рік, у розрізі кварталів, окремих статей витрат) методом аналізу даних аналітичного обліку з рахунків 24, 25, 26;

2) перевірка обґрунтованості включення витрат до складу загальновиробничих і загальногосподарських і конкретних статей витрат:

а) по оплаті праці апарату управління;

б) по відрахуваннях на обов'язкове державне соціальне страхування, у спеціальні позабюджетні державні фонди, нарахуваннях податків у бюджет, установлених чинним законодавством;

в) по нарахуванню, амортизації основних фондів;

г) на поточний і капітальний ремонт основних фондів (в обсязі не більше ніж 5% від балансової вартості на початок звітного року);

д) на послуги зв'язку, комунальні послуги (опалення, каналізація, водопостачання і т. п.);

3) перевірка правильності визначення загального обсягу місячних витрат;

4) перевірка правильності розподілу накладних витрат на об'єкти основного виробництва, невиробничого споживання.

Таким чином, контроль віднесення витрат на виробництво в частині загальновиробничих і загальногосподарських витрат здій-

снюється методом нормативної перевірки щодо правомірності включення до складу таких витрат на підставі вивчення первинних документів про такі витрати. Витрати, які безпосередньо не пов'язані зі здійсненням основної виробничої діяльності підприємства, належать до витрат невикористаного призначення, обліковуються на рахунку 29 «Невикористані господарства». Джерелом їх фінансування є прибуток підприємства, що залишається після оподаткування, або спеціальні фонди, які утворюються за рахунок такої частини прибутку.

Важливе місце в контролі займає візуальна перевірка наявності і достовірності первинних документів про витрати:

- на поточний і капітальний ремонт основних фондів як власних, так і орендованих чи зданих в оренду іншим підприємствам, організаціям;
- на відрядження працівників за кордон;
- на послуги, які надаються на підставі господарських договорів (комунальні послуги — водопостачання, каналізація, опалення; послуги зв'язку; електроенергія).

При підозрі на фальсифікацію первинних документів, їх недостовірність проводиться детальне їх вивчення методом зустрічної перевірки цієї документації на підприємствах чи в організаціях, які надали такі послуги.

#### **6.4. ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ (ПОСЛУГ)**

Це — завершальна стадія контролю з даного розділу ревізійної роботи. При переході до контролю визначення собівартості продукції треба систематизувати та узагальнити інформацію по попередньо виявлених порушеннях з точки зору їх впливу на обсяги витрат по періодах часу (кварталах року).

Крім цього, обсяги витрат на виробництво і випуск продукції в основному не збігаються в часі: є незавершене виробництво станом на перше число та його розміри постійно змінюються; можуть існувати витрати, які належать до майбутніх періодів.

Тому **основні напрями контролю** включають:

- 1) перевірку правильності оцінки обсягів незавершеного виробництва на кінець місяця;

2) перевірку обґрунтованості і правомірності включення витрат до складу витрат майбутніх періодів, резервів майбутніх витрат (рахунки 31, 89);

3) перевірку розрахунку фактичних витрат на виробництво за видами продукції, що виробляється підприємством, видами виробничої діяльності (видами робіт чи послуг, що виконуються підприємством на сторону, а також для непромислових господарств свого підприємства);

4) перевірку правильності ведення податкового обліку валових витрат на виробництво як узагальнення облікової інформації з різних журналів-ордерів (№№ 1, 2, 6, 7, 10) за звітний період для складання декларації про прибуток.

Здійснюючи контроль достовірності даних про наявність незавершеного виробництва, його реальні обсяги, ревізор вивчає особливості напряму і сфери підприємницької діяльності, проводить під час ревізії інвентаризацію незавершеного виробництва, може застосовувати прийоми експертної оцінки спеціалістами по об'єктах витрат. Відповідно до чинного законодавства про оподаткування прибутку підприємств обсяги матеріальних витрат у складі незавершеного виробництва впливають на рівень оподаткованого за звітний квартал доходу. Занижуючи обсяги незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу, підприємство фактично завищує валові витрати і занижує дохід підприємства, оподаткований податком на прибуток.

Як свідчать матеріали контролю Державної контрольно-ревізійної служби, до **основних порушень**, які впливають на обсяги оподаткування, належать:

а) при об'єктивній наявності незавершеного виробництва на кінець місяця (кварталу) списання всіх витрат виробництва (за поточний звітний період на випуск продукції та реалізацію);

б) включення до складу валових витрат витрати майбутніх періодів, нарахування резервів з витрат невиробничого характеру діяльності підприємства або таких, які можуть формуватися за рахунок прибутку, що залишається після оподаткування підприємства (витрати на поточний і капітальний ремонт та ін.);

в) неправомірність включення окремих видів витрат, як основних, так і накладних, по об'єктах витрат, що веде до завищення собівартості окремих видів продукції і вуалювання собівартості нерентабельних видів продукції або окремих замовлень робіт і послуг;

г) порушення методики обліку витрат на виробництво та визначення виробничої собівартості в розрізі видів готової продукції, видів виробничої діяльності, які впливають, з одного боку, на об'єктивність фінансових результатів роботи підприємства, а з іншого — на достовірність визначення бази оподаткування підприємства щодо валових витрат.

### **Додаткова література за темою**

1. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22.05.97 № 283-97-ВР, зі змінами і доповненнями.
2. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг) у промисловості: Затв. постановою КМУ від 26.04.96 № 473 // Галицькі контракти. — 1996. — № 35—36.
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 80.
4. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні: Затв. наказом МФУ від 15.01.98 № 10 // Бухгалтерський облік і аудит. — 1998. — № 2; Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 12.
5. Оподаткування прибутку підприємств: Зб. нормат. актів. — К.: Право, 1997.

### **Завдання для перевірки знань**

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

1. Завдання, основні напрями і джерела інформації для проведення ревізії витрат на виробництво.
2. Напрями і методика перевірки матеріальних витрат.
3. Основні напрями контролю витрат на оплату праці.
4. Методичні прийоми контролю інших неопосередованих витрат.
5. Особливості перевірки непрямих витрат.
6. Як перевірити правильність оцінки незавершеного виробництва?
7. Методичні прийоми контролю накладних витрат.
8. Перевірка правильності ведення обліку зведених витрат і калькулювання собівартості продукції.
9. Напрями контролю валових витрат.
10. Найбільш типові порушення облікових правил щодо собівартості продукції, робіт (послуг).
11. Заходи, що вживаються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо складу витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг).

#### **СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ**

1. Перевірити законність, доцільність операцій і правильність їх відображення в бухгалтерському обліку.
2. За виявленими порушеннями і недоліками зробити відповідні записи в журналі ревізора, відобразити факти порушень згідно із структурою документа.
3. Скласти розділ акта ревізії собівартості продукції.

## Методичні вказівки до виконання задач

Для виконання задач потрібно вивчити передбачений програмою теоретичний матеріал за темою «Контроль і ревізія собівартості готової продукції, робіт (послуг)», Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг) у промисловості, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 № 473, Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» і зміни до нього, інші законодавчі акти.

За умовою задачі 1 потрібно перевірити правильність складу калькуляційних статей, визначення фактичної собівартості одиниці виробу та документального оформлення витрат у межах норм, відхилень від норм, змін норм.

Витрати в незавершеному виробництві (задача 2) повинні визначатися щомісячно за допомогою інвентаризації. Установлюється також ступінь готовності виробів, на підставі фактичних матеріальних, трудових і фінансових витрат здійснюється оцінка незавершеного виробництва.

Умови задачі 3 вимагають перевірки правильності розрахунку витрат від браку.

Аналізуючи дані задач 4—14, крім Типових положень про планування, облік і калькулювання собівартості продукції, слід керуватись Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» і змінами до нього в частині складу валових витрат, обмежень щодо віднесення певних витрат до валових.

### Умови задач

#### 1. Калькуляція собівартості одиниці продукції за березень м. р.:

Назва і характеристика виробу	Калькуляційна одиниця			Кількість випущених виробів	
прилад РДУ	штука			500	
Собівартість одиниці виробу, грн.					
Статті витрат	За планом	За нормами	Відхилення від норм	Зміни норм	Фактична собівартість
1. Матеріали і куповані напівфабрикати	30–50	29	0–20	0–02	29–22
2. Транспортно-заготівельні витрати	3–05	2–90	0–03	—	2–93
Підсумок вартості матеріалів	33–55	31–90	0–23	0–02	32–15
3. Основна заробітна плата робітників	40–50	40–00	0–04	—	40–04
4. Загальновиробничі витрати	40–55	40–00	0–70	0–10	40–80
5. Загальногосподарські витрати	36–45	36–00	0–33	—	35–67
6. Брак у виробництві	—	—	0–12	0–06	0–06
Виробнича	151–05	147–90	0–76	0–06	148–72

собівартість					
7. Позавиробничі витрати	4–95	—	—	—	4–68
8. Повна собівартість	156	—	—	—	153–40

Відпуск матеріалів у виробництво здійснювався згідно з первинними документами на їх відпуск зі складу. Додатковий відпуск матеріалів оформлювався вимогами. Відхилення від норм витрат за матеріалами в окремих документах не відображені.

**2.** Відомість зведеного обліку витрат на виробництво за травень м. р., тис. грн.:

- 1) незавершене виробництво на 01.05 — 40,92;
- 2) витрати за травень за нормами — 138,20;
- 3) відхилення від норм (перевитрати) — 7,04;
- 4) зміни норм (зниження) — 2,20;
- 5) незавершене виробництво на 01.06 — 21,07;
- 6) фактична собівартість випущеної продукції — 162,69.

Перерахунок залишків незавершеного виробництва за нормами, що діяли на 01.05. м. р. не здійснювався. Остання інвентаризація незавершеного виробництва проводилась станом на 01.12 попереднього року.

**3.** Дані актів про брак і відомості № 14 за червень м. р., тис. грн.:

- 1) собівартість повністю забракованих виробів — 100,20;
- 2) заробітна плата робітників по виправленню браку з обов'язковими відрахуваннями на соціальне страхування і до Пенсійного фонду — 5,60;
- 3) відходи за цінами використання — 9,08;
- 4) матеріали, витрачені на виправлення браку, — 1,14;
- 5) утримано компенсацію за брак з винних осіб — 3,47;
- 6) втрати від браку — 112,55.

**4.** Перевірити правильність віднесення до складу загальногосподарських витрат витрати на рекламу та безкоштовне надання послуг з метою реклами, якщо відомо:

1. Витрати на рекламу включені до собівартості продукції у складі інших загальногосподарських витрат за березень м. р. — 920 грн.

2. Повна собівартість випущеної продукції за березень — 25 тис. грн.

3. Виручка від реалізації продукції за березень за мінусом ПДВ — 31 тис. грн.

4. Безкоштовна видача продукції з метою реклами під час проведення виставки — 05—08.03. м. р. відображена в обліку: Дт 43 — 4800 грн., Кт 40 — 4800 грн.

Указати джерела інформації.

**5.** До складу загальногосподарських витрат за квітень м. р. включена вартість гарантійного обміну бракованого приладу РД-02 (72 грн.). Окремий облік бракованих товарів, повернутих покупцями, а також облік покупців, яким надано послуги по обміну або ремонту продукції, на підприємстві не ведеться. Прилад РД-02 почали випускати з січня м. р. Термін гарантійного обслуговування — 1 рік. Подальша перевірка виявила, що за ревізований період (з 01.01. м. р. по 01.01. п. р.) реалізовано 25

одиниць виробу РД-02 на суму 1825 грн. Послуги з гарантійного ремонту або обміну приладу РД-02 надані на загальну суму 203,56 грн.

6. У складі витрат на утримання та експлуатацію устаткування за лютий п. р. відображена сума сплаченої орендної плати за користування орендованими основними засобами — 51 грн.

7. У відомості № 15 за квітень м. р. до складу загальнопромислових витрат віднесені:

- 1) витрати внаслідок технічно неминучого браку — 325 грн.;
- 2) витрати на монтаж устаткування, реалізованого покупцям, — 410 грн.

У складі загальногосподарських витрат відображено:

- 1) оплату робіт з сертифікації продукції — 78 грн.;
- 2) витрати на сплату процентів за кредитами — 2000 грн.;
- 3) витрати на сплату послуг комерційного банку — 3 грн.;
- 4) нестачі матеріальних цінностей на складах у межах норм природного убування — 520 грн.

8. Згідно з даними журналу-ордеру № 8 і відомості № 15 за січень м.р. віднесено до складу загальногосподарських витрат такі виплати:

1) науково-дослідному інституту енергетики за проведені роботи для підприємства — 7000 грн.;

2) комбінату комунально-побутового обслуговування за натирання підлоги в адміністративному корпусі підприємства — 100 грн.;

3) трамвайно-тролейбусному управлінню за проїзні квитки для адміністрації підприємства — 140 грн.;

4) відділенню «Союздрук» за передплату на періодичні видання — 270 грн.

9. Авансовий звіт № 3 секретаря заводууправління Юрченко Т. Н. від 23.01. м. р., відомість № 15 за січень м. р.

На підставі авансового звіту в складі загальногосподарських витрат відображено:

- 1) придбання канцелярського приладдя — 30 грн.;
- 2) відправлення поштової кореспонденції — 22 грн.;
- 3) штраф за безквитковий проїзд у міському транспорті — 3 грн.

10. Загальногосподарські витрати за IV квартал минулого року, грн.:

Загальногосподарські витрати	Сума	З дебету 26 у кредит рахунків
1. Нарахована заробітна плата адміністрації заводу	38100	70
2. Відраховано на утримання дирекції державного концерну	12000	78
3. Оплачено заборгованість за послуги сторонніх підприємств	44000	51
4. Нарахована орендна плата (рахунок 182: оренда — 6000 грн., плата за землю — 700 грн.)	6700	76
5. Нараховані місцеві податки у тому числі комунальний податок	8100 420	68

за рекламу	640
за утримання автошляхів	1300
за символіку	800
на благоустрій міста	2800
на охорону пам'ятників	2800

**11.** Витрати поточного характеру, пов'язані з організацією виробництва нового виду продукції, акумульовані на рахунку 31 «Витрати майбутніх періодів» за I квартал м. р. на суму 127 тис. грн., списані на собівартість продукції протягом квітня — липня м. р.

**12.** Віднесено до валових витрат за I квартал минулого року:  
погашення заборгованості по довгостроковій позиції — 63000 грн., у тому числі проценти за кредит — 2100 грн.;  
погашення заборгованості по короткостроковій позиції — 38400 грн., у тому числі проценти за кредит — 1400 грн.;  
перераховано фірмі «Радар» за МШП, які не одержано, — 2880 грн.

**13.** Віднесено до валових витрат за II квартал минулого року:  
надання майна безкоштовно бюджетним установам охорони здоров'я — 3600 грн.;  
нарахований знос МШП при передачі в експлуатацію — 1100 грн.;  
надання майна на підставі договорів оперативної оренди вартістю 7500 грн.;  
надання майна на підставі договорів фінансової оренди (лізингу) вартістю 4600 грн.

**14.** Включено до складу валових витрат за IV квартал минулого року:  
витрати на купівлю цінних паперів — 95000 грн.;  
розміщення коштів на депозитних рахунках у банку — 30000 грн.;  
збитки від операцій з цінними паперами, емітованими підприємством, — 8100 грн.



## **Тема 7. Контроль і ревізія виконання виробничої програми і реалізації продукції, робіт (послуг)**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

- 7.1. Завдання і напрями ревізії, джерела інформації.*
- 7.2. Контроль виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт (послуг).*
- 7.3. Контроль обсягів реалізації готової продукції, виконаних робіт (послуг).*
- 7.4. Особливості контролю реалізації продукції на експорт.*
- 7.5. Перевірка фактичної собівартості реалізованої продукції, робіт (послуг).*

### **7.1. ЗАВДАННЯ І НАПРЯМИ РЕВІЗІЇ, ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ**

#### **Завдання ревізії:**

- 1) дати об'єктивну оцінку підприємницькій діяльності ревізованого підприємства;
- 2) установити наявні порушення щодо правомірності підприємницької діяльності в частині виробництва продукції, виконання робіт (послуг) та їх реалізації як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках;
- 3) установити наявні факти недостовірності даних податкової звітності з обсягів виробництва і реалізації підприємства, які впливають на оподаткування та розрахунки з бюджетом;
- 4) ужити заходів до реалізації матеріалів ревізії:
  - а) у частині нарахування та стягнення штрафних санкцій до бюджету за порушення чинного законодавства про оподаткування, підприємницьку діяльність;
  - б) у частині притягнення до відповідальності винних службових осіб з адміністрації підприємства;
  - в) у частині усунення виявлених порушень в обліку і звітності, попередження зловживань і порушень, зміцнення виконавської і трудової дисципліни апарату управління.

#### **Основні напрями ревізії.**

1. Контроль виконання виробничої програми з випуску готової продукції, робіт (послуг).
2. Контроль обсягів реалізації готової продукції, здачі виконаних робіт (послуг) замовникам.

3. Перевірка фактичної собівартості реалізованої продукції, робіт (послуг).

### **Основні джерела інформації:**

1) документи на право здійснення підприємницької діяльності: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва про акредитацію, сертифікацію продукції, господарські угоди з покупцями і замовниками;

2) первинні бухгалтерські документи: акти приймання готової продукції на склад, накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, довіреності, акти здачі-прийому виконаних робіт, квитанції на надання послуг;

3) облікові реєстри аналітичного і синтетичного обліку: картки складського обліку готової продукції (ф. М-17), оборотні відомості з номенклатури готової продукції, відомість № 16, журналі-ордери №№ 10/1, 11, 2, 1 (дебет рахунків 40, 46, кредит рахунків 20, 40, 46, 68, 67), Книга головних рахунків, Книга обліку продажу;

4) інші джерела: пояснювальні записки відповідальних осіб, листування з покупцями і замовниками, рішення арбітражного суду, матеріали контролю податкової і контрольно-ревізійної служби, митні декларації при реалізації на експорт.

### **7.2. КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ ВИРОБНИЧОЇ ПРОГРАМИ З ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ (ПОСЛУГ)**

#### **Основні напрями контролю.**

1. Контроль правомірності здійснення підприємницької діяльності в частині виду виробничої діяльності з асортименту випуску продукції, надання послуг чи виконання робіт. На початку ревізії підприємства, застосовуючи методи обстеження та нормативної візуальної перевірки, перевіряється дотримання Закону України «Про підприємництво», наявність і достовірність документів на право займатися підприємницькою діяльністю (установчі документи, свідоцтва про реєстрацію як платників податків, про сертифікацію продукції, ліцензії).

2. Контроль обґрунтованості програми випуску починається з аналізу залишків готової продукції за вартістю і номенклатурою готової продукції. Як джерела інформації використовуються: розрахунки обсягів виробництва за програмою і договорами замовників-покупців; дані оперативного обліку відділу збуту; групувальні відомості обліку випуску готової продукції; оборотні відомості про залишки готової продукції на складі на перше число звітного періоду. Методами нормативної перевірки і

техніко-економічних розрахунків здійснюється контроль узгодженості обсягів виробничої програми з обсягами, визначеними відповідно до договорів з покупцями-замовниками. При незабезпеченні обсягів випуску продукції таким договорам треба встановити, які заходи проводить підприємство, здійснюючи пошук покупців, ринків збуту (організація виставок, реклама і т. д.). Якщо обсяги, розраховані по договорах, перевищують запланований випуск продукції, то встановити, чи забезпечений такий випуск продукції матеріальними і трудовими ресурсами, потужностями устаткування цехів, чи наявна програма з упровадження нового технологічного устаткування.

3. Оцінка фактичного виконання виробничої програми та вивчення ритмічності випуску готової продукції (по днях, місяцях, кварталах року) проводиться методами аналізу даних про виконання графіків випуску готової продукції. У процесі перевірки встановлюють, чи узгоджується випуск з термінами відвантаження продукції, передбаченими в договорах з покупцями.

4. Перевірка комплектності випуску та якості готової продукції, обґрунтованості включення до складу готової продукції, виконаних робіт (послуг). До готової продукції належить тільки та, яка пройшла всі стадії технологічної обробки, відповідає встановленим стандартам чи технічним умовам, укомплектована, прийнята відділом технічного контролю. Ревізор попередньо вивчає технічну документацію на готову продукцію, службове листування з покупцями-замовниками, аналізує дані первинних документів (актів, накладних про здачу на склад та журналів відділу технічного контролю, актів про брак, накопичувальних відомостей про випуск готової продукції за звітний місяць).

5. Перевірка повноти оприбуткування зданої на склад готової продукції. Для контролю достовірності даних у бухгалтерському обліку треба провести візуальну перевірку наявності первинних документів, правильності їх оформлення, порівняти основні показники (№ документа, дату, номенклатуру готової продукції, кількість, ціну, вартість) з даними складського обліку та накопичувальної відомості про випуск готової продукції, журналу-ордеру № 10/1 або машинограми по дебету рахунку 40 «Готова продукція». Особлива увага звертається на обґрунтованість бухгалтерських записів щодо наявних виправлень даних у первинних документах, за поточний місяць, а також додаткових

внесеннях змін за минулі періоди на підставі довідок бухгалтерії про виявлені помилки.

6. Перевірка відповідності фактичних запасів готової продукції даним обліку здійснюється методом вибіркової інвентаризації залишків на складах готової продукції з номенклатури, вибраної ревизором. Якщо виявляються значні відхилення (нестача, надлишок), то призначається повна інвентаризація готової продукції. Крім цього, під час інвентаризації здійснюється обстеження дотримання умов збереження готової продукції як матеріальних цінностей у цехах, на центральному складі (відповідність приміщень вимогам зберігання, організація складування, охорони приміщень, здача на центральний склад, закріплення за відповідальними особами).

7. Перевірка стану контролю за достовірністю оперативного обліку і збереженням готової продукції у виробничих цехах і центральному складі з боку бухгалтерії підприємства. При цьому слід порівняти дані оборотних відомостей з рахунку 40 у розрізі відповідальних осіб і номенклатури готової продукції з картками складського обліку, який ведеться в цехах, на складі, а потім — у цілому з рахунку 40 по Книзі головних рахунків. Аналізуються дані виконання контрольної роботи бухгалтерії, її якість, ефективність, ужиті заходи за результатами контролю.

**Основні порушення**, установлені працівниками Державної контрольно-ревізійної служби, що впливають на оподаткування прибутку підприємств:

- а) наявність неоприбуткованої готової продукції або її нестача;
- б) недостовірність даних податкової декларації про залишок готової продукції на початок і кінець звітного періоду;
- в) порушення чинного законодавства про підприємництво щодо реєстрації як платників податків, номенклатури випуску продукції чи надання послуг (робіт), установлених стандартів з якості.

### **7.3. КОНТРОЛЬ ОБСЯГІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАНИХ РОБІТ (ПОСЛУГ)**

Ревізія починається з вивчення даних звітності по реалізації (ф. 2), особливостей організації облікового процесу на підприємстві.

#### **Послідовність і напрями контролю.**

1. Загальна оцінка виконання плану реалізації підприємством та в розрізі договорів з покупцями по звітних періодах року (методи аналізу даних про виконання договорів з покупцями).

2. Перевірка виконання графіка відвантаження готової продукції покупцям-замовникам:

а) перевірка організації обліку у відділах збуту за відвантаженням продукції покупцям (обстеження наявності систематизованих переліків асортименту поставок по замовниках і термінах відвантаження, відміток про фактичне виконання (дата). Достовірність обліку контролюється методом порівняння показників накладних на відвантаження з даними оперативного обліку відділу збуту;

б) перевірка своєчасності відвантаження готової продукції методом порівняння даних про випуск продукції та її відвантаження по датах місяця, ураховуючи обсяги залишків на складі, візуальної перевірки документів (розпоряджень, товарно-транспортних накладних).

3. Перевірка своєчасності здачі первинних документів про відвантаження продукції покупцям до бухгалтерії (метод порівняння дати звіту і дати відвантаження).

4. Перевірка своєчасності і правильності оформлення платіжних документів для розрахунків з покупцями (рахунків-фактур, платіжних доручень-вимог фінансовим відділом, бухгалтерією). Застосовується метод візуальної перевірки реквізитів документів, аналіз листування з покупцями, арифметична перевірка обсягів за вартістю, договірних цін, ПДВ.

5. Перевірка дотримання методики бухгалтерського та податкового обліку, достовірності даних про розрахунки з покупцями та обсяги реалізації продукції:

а) перенесення залишків з рахунку 62 «Розрахунки з покупцями-замовниками» з минулого місяця на початок поточного місяця у відомості № 16, відповідність їх даних Книзі головних рахунків;

б) обґрунтованість бухгалтерських записів поточного ревізованого місяця у відомості № 16 (візуальна перевірка наявності, достовірності первинних документів і порівняння даних з них у розрізі покупців). Особлива увага звертається на: дату відвантаження, дату оплати, факти списання заборгованості покупців за рахунок підприємства, повернення продукції покупцями, факти додаткової поставки при нестачі по претензіях покупців, пересортиці, заміні одних видів іншими, при претензіях про порушення умов договорів, при бартерних розрахунках;

в) правильність ведення податкового обліку по ПДВ, валових доходів по операціях з реалізації продукції (робіт, послуг). Застосовуються методи нормативної перевірки обліку, порівняння й аналізу даних систематизації та узагальнення даних бухгалтерського обліку з кредиту рахунку 46 «Реалізація продукції».

6. Перевірка достовірності звітності (ф. 2) про фінансові результати, податкової звітності з обсягів реалізації продукції (аналіз і порівняння даних поточного обліку в журналі-ордері № 11, Книзі головних рахунків, ураховуючи дані про виявлені порушення при узагальненні матеріалів ревізії стосовно визначення обсягів реалізації).

**Основні порушення**, які були встановлені при проведенні ревізії:

- 1) реалізація продукції нижче договірних цін;
- 2) арифметичні помилки в рахунках-фактурах, при визначенні ПДВ та загальної суми до сплати;
- 3) відвантаження продукції покупцям при наявності в них попередньої значної заборгованості;
- 4) порушення договорів по термінах або обсягах поставки, асортименту, якості продукції, виконаних роботах чи послугах;
- 5) фальсифікація обсягів реалізації при готівкових розрахунках з покупцями;
- 6) заниження обсягів валових доходів щодо реалізації продукції робіт (послуг) у податковому обліку;
- 7) порушення методики бухгалтерського, оперативного і податкового обліку реалізації продукції, валових доходів, особливо при бартерних операціях, що зумовлює заниження оподаткування податком на прибуток і ПДВ.

#### **7.4. ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ЕКСПОРТ**

При наявності обсягів реалізації продукції на експорт **основними напрямками ревізії є:**

- 1) контроль правомірності здійснення зовнішньоекономічної діяльності (метод нормативної перевірки на дотримання Закону України про зовнішньоекономічну діяльність та візуальної перевірки наявності і достовірності договорів з покупцями-нерезидентами України, ліцензій, квот залежно від номенклатури продукції, що експортується);
- 2) перевірка обґрунтованості цін (метод аналізу діючих цін на зовнішньому ринку та порівняння з передбаченими в договорах і

при їх виконанні, з'ясування, чи ціни не є нижчими за встановлені державою мінімальні);

3) перевірка виконання обсягів реалізації продукції по експорту (методом аналізу виконання договорів з покупцями-нерезидентами України з даних журналу-ордеру № 11 і відомості № 16, оперативного обліку виконання договорів);

4) контроль повноти і своєчасності надходження коштів від покупців-нерезидентів за експортовану ними продукцію, виконані роботи чи послуги (метод порівняння і нормативної перевірки даних по датах та обсягах відвантаження та оплати рахунків покупцями, додержання нормативного терміну оплати не пізніше 90 днів від моменту проходження вантажу через митницю).

**Основні порушення**, які виявлені при ревізіях:

а) реалізація на експорт з порушенням квот по демпінгових цінах;

б) фальсифікація обсягів реалізації за номенклатурою матеріальних цінностей;

в) несвоєчасне і неповне надходження коштів або відсутність оплати рахунків-фактур покупцями-нерезидентами.

#### **7.5. ПЕРЕВІРКА ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ (ПОСЛУГ)**

Реальність фінансових результатів фінансово-господарської діяльності підприємства залежить від правомірності застосованої методики розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції.

Відповідно до чинного законодавства фактична собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, збільшеної на обсяг комерційних видатків, пов'язаних зі збутом і реалізацією, та податку на додану вартість і акцизного збору (якщо ця продукція оподатковується).

**Основні напрями контролю.**

1. Перевірка правомірності включення витрат до групи комерційних видатків. Контроль здійснюється за методом нормативної перевірки первинних документів, які відображають витрати, на їх відповідність чинному законодавству, що регулює відносини у цій галузі і регламентує склад комерційних видатків. Треба знати, що до комерційних видатків належать лише витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом реалізації

готової продукції (тара, упаковка, реклама, доставка до станції відправлення замовників, завантаження при залізничних чи автомобільних перевезеннях, утримання приміщень для зберігання в місцях відвантаження, реалізація, оплата праці працівників підрозділів збуту продукції). Не включаються до цієї групи витрати, які відшкодовуються замовниками, покупцями згідно з господарськими угодами (транспортні витрати від станції відправлення до місця знаходження покупця, замовника, тара і упаковка в цеху до здачі готової продукції на склад).

2. Контроль повноти і правильності відображення в обліку бухгалтерських записів у журналі-ордері № 11, відомості аналітичного обліку комерційних (позавиробничих) видатків. Сюди включаються візуальна перевірка наявності і достовірності документів, правильності їх оформлення, арифметична перевірка таксування документів, порівняння даних у документах і записів у бухгалтерських реєстрах, перевірка кореспонденції бухгалтерських рахунків у журналі-ордері № 11 по даних змісту господарської операції в первинному документі щодо дебету рахунку 43 «Позавиробничі (комерційні) видатки».

3. Контроль розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції. Для цього вивчають дані розрахунку фактичної собівартості готової продукції за поточний місяць та її залишки на початок і кінець місяця, використовуючи дані додаткових зведених відомостей до журналів-ордерів №№ 10, 10/1. Основні порушення при цьому виникають через неправильний розподіл фактичних відхилень від облікових цін на обсяг реалізації продукції поточного місяця на залишок готової продукції на кінець місяця:

Показники	У постійних облікових цінах	Фактичні відхилення від облікових цін	Фактична собівартість (гр. 2 + гр.3)
1. Залишок готової продукції на початок місяця	4000	- 1000	3000
2. Випуск готової продукції за звітний місяць	18000	- 3400	14600
3. Середній % фактичних відхилень: $\left( \frac{1000 + 3400}{4000 + 18000} \right) 100 = 20\%$	×	20%	×



4. Реалізовано готової продукції (15000 × 20%)	15000	– 3000	12000
5. Залишок готової продукції на кінець місяця (7000 × 20%)	7000	– 1400	5600

Крім цього, ревізор узагальнює виявлені порушення щодо складу витрат, включених до фактичної виробничої собівартості, систематизуючи інформацію з попереднього розділу ревізії собівартості готової продукції в розрізі місяців і кварталів року з кінцевими підсумками загальних обсягів завищення або зниження фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції за ревізований період.

4. Перевірка правильності визначення і віднесення в дебет рахунку 46 «Реалізація продукції» нарахувань податку на додану вартість, акцизного збору (якщо ця продукція оподатковується). Обсяг цих податків за місяць визначається, виходячи з даних обсягів реалізації продукції, показаних у журналі-ордері № 11 по кредиту рахунку 46 за цінами продажу, які включають ПДВ. При наявності завищених або занижених обсягів ПДВ стосовно оборотів з фактичної реалізації продукції детально вивчають причини таких відхилень (допущені помилки за минулі періоди, донарахування за матеріалами контролю Державної податкової адміністрації тощо).

5. Контроль відображення в обліку фактичної повної собівартості реалізованої продукції (дебет рахунку 46).

На заключній стадії контролю за кожен день проводиться перевірка правильності визначення і відображення фактичної повної собівартості реалізованої продукції в системі рахунків бухгалтерського обліку за методом перевірки кореспонденції рахунків у журналі-ордері № 11 з даними змісту первинних документів, на підставі яких вони складені (тобто дебет рахунку 46 з рахунками 20, 40, 67, 68, 76). Обов'язково підлягають перевірці на відповідність методом порівняння, арифметичних розрахунків підсумкові дані журналів-ордерів і Книги головних рахунків 10, 10/1, 11, що стосуються дебету рахунку 46.

### ***Додаткова література за темою***

1. Про підприємства в Україні: Закон України від 27.03.91 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.

2. Про підприємництво: Закон України від 07.02.91 № 698-XII // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.

3. Про внесення змін до Закону Української РСР «Про зовнішньоекономічну діяльність»: Закон України від 22.12.98 № 335-XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 16.

4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 80.

5. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: Затв. наказом МФУ від 01.07.97 № 141, зі змінами // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 3.

6. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг) у промисловості: Затв. постановою КМУ від 26.04.96 № 473 // Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — № 7; Галицькі контракти. — 1996.

№ 35—36.

7. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності. — К.: А.С.К., 1998.

## **Завдання для перевірки знань**

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

1. Завдання і джерела ревізії реалізації продукції.
2. Напрями і способи перевірки виконання виробничої програми по виготовленню продукції.
3. Методичні прийоми контролю повноти оприбуткування готової продукції.
4. Перевірка якості проведених інвентаризацій готової продукції і відображення в обліку їх наслідків.
5. Особливості ревізії операцій по відвантаженню продукції покупцям.
6. Контроль обсягів реалізації.
7. Перевірка правильності відображення в обліку формування і розподілу позавиробничих витрат.
8. Контроль правильності визначення фактичної собівартості реалізованої продукції.
9. Найбільш типові порушення правил здійснення і відображення в обліку операцій по реалізації продукції, робіт (послуг).
10. Заходи, що вживаються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо операцій по реалізації продукції, робіт (послуг).

### **СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ**

1. Перевірити правильність розрахунків за наведеними в навчальному матеріалі операціями.
2. Перевірити відповідність обліку реалізації продукції чинному законодавству.
3. За виявленими фактами порушень вимог нормативних актів зробити записи в журналі ревізора.
4. Скласти відповідний розділ акта ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.

## *Методичні вказівки до виконання задач*

Для виконання задач потрібно вивчити передбачений програмою матеріал за темою «Контроль і ревізія реалізації продукції», чинні нормативні акти, якими регулюється порядок документального оформлення і бухгалтерського обліку операцій з реалізації продукції; повторити склад первинних документів, якими оформлюються вказані операції, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, методику розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції, склад поза виробничих витрат і порядок їх віднесення до повної собівартості реалізованої продукції.

Порядок обліку готової продукції, операцій по її відвантаженню та реалізації регламентується змінами до Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 11.08.97 № 869, згідно з якими датою реалізації продукції, товарів, робіт, послуг вважається дата відвантаження (передачі) продукції, товарів (підпису документів про виконання робіт).

За умовами задачі 1 спочатку потрібно визначити фактичну собівартість готової продукції за період 1, виходячи з неї, визначити фактичну собівартість реалізованої продукції і залишку готової продукції на складі на кінець звітного періоду. Зверніть увагу, що на рахунку 40 готова продукція обліковується за фактичною собівартістю. Аналогічно робиться розрахунок задачі 14.

За умовами задач 3—6 потрібно зробити оцінку правильності документального оформлення, відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по розрахунках з покупцями, рівня організації обліку і внутрішнього контролю реалізації продукції.

Склад комерційних витрат (задача 7) регламентується Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг) у промисловості, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96 № 473.

Дані задач 8—13 вимагають аналізу правомірності включення в обсяги реалізації певних сум, перевірки правильності відображення в обліку операцій з реалізації продукції, перевірки стану розрахунків з покупцями за поставлену продукцію, оцінки фактів повернень продукції у зв'язку з невідповідністю умовам постачання.

### *Умови задач*

1. Дані про випуск готової продукції за I квартал м.р., грн.:  
незавершене виробництво на 01.01 — 32000;  
витрати на виробництво — 64000;  
незавершене виробництво на 01.04 — 20000;  
собівартість готової продукції в облікових цінах — 71000;  
відвантажено готової продукції покупцям в облікових цінах — 75000;  
залишок на рахунку 40 «Готова продукція» на 01.01 — 48000;  
на 01.04. — 44020.

2. За даними складського обліку на складі готової продукції на початок серпня було 40 виробів, на початок вересня — 55, що підтверджується актом інвентаризації готової продукції від 15.09. м. р. За даними відділу збуту покупцям відпущено за серпень 357 виробів. За обліковими даними в серпні було вироблено і здано на склад 392 вироби. Порівняти фактичні та облікові дані про наявність готової продукції на складі за серпень, дати оцінку причин можливих розбіжностей.

3. Дані про розрахунки з покупцями за I квартал минулого року, тис. грн.:

№ з/п	Назва документа	Кт 62			Дт 67 Кт 68
		Дт 51	Дт 59	Дт 12	
1	Платіжне доручення № 85 від 20.03	12,0			2,0
2	Вексель № 0158514 від 11.03 фірми ДДТ		9,6		—
3	Накладна № ІК 124545 від 20.01 фірми «Гарт»			10,8	
<b>Усього</b>		<b>12,0</b>	<b>9,6</b>	<b>10,8</b>	<b>2,0</b>

4. Згідно з даними первинних документів по відвантаженню готової продукції партія верстатів 2А-86 на суму 6200 грн. була відвантажена 02.03. м. р. Факт відвантаження відображений у відомості № 16 за лютий.

5. Видані в підзвіт матеріально відповідальній особі бланки первинних документів на відпуск готової продукції не пронумеровані.

6. На підприємстві не здійснюється оперативний контроль за вивезенням готової продукції з боку позавідомчої охорони, не здійснюється звіряння кількості продукції, указаної в перепустках і супроводжувальних документах, із кількістю фактично вивезеної продукції.

7. Згідно з даними відомості № 15 і первинних документів за вересень м. р. до складу комерційних витрат віднесено:

- 1) витрати на тару та пакування продукції — 168 грн.;
- 2) витрати на сертифікацію продукції — 91 грн.;
- 3) витрати на доставку продукції — 207 грн.;
- 4) штраф за простій залізничних вагонів — 370 грн.

8. Включено в обсяг реалізації продукції за грудень м. р.:

1) вартість готової продукції, що знаходиться на складі підприємства, — 5300 грн.;

- 2) вартість реалізованих відходів виробництва — 93 грн.;  
 3) суми, отримані від перепродажу купованих матеріалів, — 491 грн.

**9.** Відпускна вартість відвантаженої продукції за листопад м.р. відображена в бухгалтерському обліку підприємства проводкою: Дт 68 «Розрахунки з покупцями і замовниками», Кт 46 «Реалізація» на суму 10000 грн., у тому числі:

- 1) приладів МО-220 — 2100 грн.;  
 2) редукторів ПД-2 — 45700 грн.;  
 3) вартість зворотної тари — 500 грн.;  
 4) попередня оплата за продукцію — 1700 грн.

**10.** Реалізовано продукції за 9 місяців на суму 960 тис. грн., у тому числі, тис. грн.:

- з розрахунком по бартеру — 720;  
 надійшло від покупців за реалізовану продукцію:  
 на поточний рахунок у банку — 240;  
 на валютний рахунок — 100;  
 заборгованість покупців на 01.01. — 180;  
 на 01.10. — 390;

заборгованість бюджету:

- а) по ПДВ — 160;  
 б) по податку з прибутку — 30;  
 в) по прибутковому податку з громадян — 340;  
 г) по інших податках — 190.

**11.** Дані про собівартість та обсяги реалізації за звітний рік, тис. грн.:

Види готової продукції	Виробнича собівартість	Позавиробничі витрати	Собівартість реалізованої продукції	Обсяг реалізації за договірними цінами
1. Прилад АКД-3	93	52	145	112
2. Прилад МН-24	107	48	155	187
3. Прилад МКТ-85	85	30	115	150
<b>Усього</b>	<b>285</b>	<b>130</b>	<b>415</b>	<b>449</b>

**12.** Дані про витрати на виробництво і реалізацію по приладу АКД-3, тис. грн.:

Прилад АКД-3	Станом на 01.01	I квартал	II квартал	III квартал
1. Витрати на виробництво	35	80	70	65
2. Готова продукція: за собівартістю	42	50	43	37

у цінах реалізації	—	45	38	32
3. Відвантажено покупцям: за собівартістю у цінах реалізації	— —	43 40	31 30	26 24
4. Повернено у зв'язку з невідповідністю умовам постачання: за собівартістю у цінах реалізації	— —	11 10	15 12	16 14

**13. Дані про стан розрахунків з покупцями, тис. грн.:**

№ з/п	Покупці	Залишок на 01.01		Обороти за квартал		Залишок на 01.04	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	Фірма «Каштан»	22	—	30	—	52	—
2	Фірма «Парад»	—	9	49	20	20	—
3	Фірма «Кор-2»	31	—	20	—	51	—
4	Фірма «ДДТ»	15	—	41	10	46	—
5	Фірма «Гарт-22»	12	—	19	11	20	—
<b>Усього</b>		<b>80</b>	<b>9</b>	<b>159</b>	<b>41</b>	<b>189</b>	<b>—</b>

**14. Перевірити правильність розрахунку фактичної виробничої собівартості реалізованої продукції підприємства за січень м. р.:**

№ з/п	Показники	Собівартість в облікових цінах, грн.	Фактична собівартість, грн.
1	Залишок готової продукції на складі на 21.01.	350	320
2	Залишок продукції, відвантаженої на 01.01.	370	215
3	Відвантажено продукції за січень	6580	4320
4	Виробництво готової продукції за січень	7100	4535
5	Залишок продукції, відвантаженої на 01.02.	431	281
6	Оплата покупців відвантаженої продукції в цінах реалізації за січень	5400	—

## **Тема 8. Контроль і ревізія фінансових результатів, фондів і фінансового стану підприємства**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

- 8.1. Перевірка правильності визначення балансового прибутку підприємства.
- 8.2. Перевірка операцій по використанню прибутку.
- 8.3. Контроль операцій по спеціальних цільових фондах підприємства.
- 8.4. Контроль фінансового стану підприємства.

#### **8.1. ПЕРЕВІРКА ПРАВИЛЬНОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ БАЛАНСОВОГО ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА**

Розвиток ринкових відносин у нашій державі супроводжується підвищенням ролі прибутку як матеріальної основи економічних інтересів підприємства і держави. Прибуток як основний узагальнюючий синтезуючий якісний показник характеризує фінансовий результат підприємницької діяльності.

**Фінансовий результат** — балансовий прибуток — складається з фінансових результатів від основної діяльності (реалізації продукції, робіт, послуг), а також іншої реалізації (матеріальних цінностей, нематеріальних активів і основних фондів) і позареалізаційних операцій.

Основна діяльність підприємства — виробничо-господарська — визначена в його засновницьких документах, є регулярною і постійною протягом календарного року, на який припадає звітний період.

Починаючи перевірку, ревізор повинен ознайомитися з балансом та звітом про фінансові результати (ф. 2), що дасть можливість зорієнтуватися в джерелах формування прибутку ревізованого підприємства, мати загальну оцінку виконання фінансового плану та ефективності виробництва. Потім контроль фінансових результатів проводиться в розрізі джерел формування балансового прибутку.

Прибуток від основної діяльності визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт і послуг), що відображаються в обліку за кредитом рахунку 46 «Реалізація продукції (робіт, послуг)» та фактичною собівартістю

реалізованої продукції (виробнича собівартість + комерційні позавиробничі витрати) і нарахованими податками (ПДВ + акцизний збір), які відображаються за дебетом рахунку 46. Фінансовий результат списується на рахунок 80 «Прибутки і збитки». Відповідно до чинного законодавства України продукція належить до реалізованої, якщо вона відвантажена або здана покупцю-замовнику; касовий метод визначення реалізації (тільки після оплати рахунку покупцем) відмінено.

**Джерелами інформації** для контролю є дані журналів-ордерів №№ 11, 12, відомості № 16 або відповідних машинограм при застосуванні комп'ютерної форми обліку з рахунків 46, 62 і 80.

Особлива увага звертається на відображення фінансових результатів при наявності бартерних операцій, експорту продукції, погашенні заборгованості працівникам з оплати праці готовою продукцією підприємства.

**Основні порушення:** зниження прибутку через: 1) зменшення обсягів реалізації по кредиту рахунку 46 у результаті недостовірного відображення в обліку доплат від покупців під видом фінансової допомоги, поновлення фондів спеціального призначення та інших цільових надходжень; 2) завищення фактичної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) унаслідок: зниження оцінки залишків готової продукції на складі на кінець місяця; завищення виробничої собівартості через включення у витрати виробництва невиробничих витрат; зниження собівартості незавершеного виробництва шляхом неправильного розподілу відхилень від облікових цін; завищення видів витрат, які належать до позавиробничих комерційних (відшкодування транспортних витрат покупцем, відшкодування зворотної тари).

Значний вплив на обсяг балансового прибутку можуть мати фінансові результати від іншої реалізації (рахунок 46/2). Детально вивчаються операції з безкоштовної передачі іншим підприємствам, організаціям та з реалізації залежаних, невикористовуваних або надлишкових запасів матеріальних цінностей, окремих об'єктів основних фондів (чи не занижені ціни реалізації, достовірні документи, визначені фінансові результати).

У ході ревізії фінансових результатів важливе значення приділяється так званим позареалізаційним доходам. До них включаються: доходи від фінансових вкладень підприємства в цінні папери; від пайової участі в спільних підприємствах; від здачі майна в оренду; від депозитних коштів, штрафу, пені



одержаної; виявлені в поточному році прибутки минулих років, надходження раніше списаних боргів (безнадійна дебіторська заборгованість); прострочена кредиторська заборгованість підприємств недержавної форми власності; одержання безповоротної фінансової допомоги, доплат чи внесків у фонди спеціального призначення від покупців-замовників чи постачальників; страхові відшкодування при страхуванні майна підприємства.

### **Напрями контролю.**

1. Перевірка достовірності облікових даних про позареалізаційні доходи (методи візуальної перевірки та обстеження наявності і достовірності первинних документів, метод зустрічної перевірки при підозрі на недостовірність документів).

2. Перевірка позареалізаційних видатків. Треба знати, що всі визнані підприємством чи присуджені арбітражем штрафи, пені, неустойки, суми претензій за штрафними санкціями, по яких минув термін оскарження, відносяться на збитки звітного періоду. Але важливо з'ясувати, чи реально погашена така заборгованість, чи не обліковується вона в складі кредиторської заборгованості. На підставі первинних документів і бухгалтерського запису в журналі-ордері (Дт 63, Кт 80) установити, чи не віднесені на прибуток суми, пред'явлені до утримання як претензія, але не визнані платником.

## **8.2. ПЕРЕВІРКА ОПЕРАЦІЙ ПО ВИКОРИСТАННЮ ПРИБУТКУ**

Розвиток ринкових відносин супроводжується суттєвим розширенням прав підприємств у використанні прибутку.

**Балансовий прибуток** використовується на такі цілі: першочергово — на платежі в бюджет з податку на прибуток та економічні санкції за порушення чинного законодавства стосовно всіх видів оподаткування, а залишок — на відрахування в так звані фонди економічного стимулювання (виробничого і соціального розвитку, матеріального стимулювання працівників), резервні фонди та інші спеціальні фонди. Протягом року використання прибутку відображається по дебету рахунку 81 «Використання прибутку».

Як **джерела інформації** для контролю використовуються журнали-ордери №№ 12, 15 чи машинограми, які їх замінюють по

рахунку 81 «Використання прибутку», дані аналітичного обліку по рахунку 81.

Цільове ефективне використання прибутку має важливий вплив на фінансовий стан підприємства, створюючи джерела розвитку виробництва. Усе це зумовлює значимість об'єкта контролю. При здійсненні перевірки операції з використання прибутку контролюються ревізорами під основним кутом зору (зв'язку),

а саме: впливу їх на обсяги оподатковуваних оборотів як бази для нарахування різних платежів у бюджет для даного підприємства чи інших фізичних та юридичних осіб, на користь яких здійснюється виділення коштів, джерелами яких є прибуток підприємства.

### **Основні напрями контролю.**

1. Контроль обґрунтованості використання прибутку на платежі в бюджет здійснюється методом нормативної перевірки обсягів податку на прибуток по звітних періодах року за даними декларації на прибуток, розрахунків до податкової звітності і журналу-ордеру № 15. Особлива увага звертається на правомірність визначення бухгалтерських записів, якщо за результатами попередніх перевірок податковою інспекцією донараховано податки із застосуванням штрафних санкцій за минулий і звітний роки. Треба врахувати, що всі донарахування за минулий звітний рік відносяться на дебет рахунку 81, а за поточний рік (якщо це не податок на прибуток) — у сумі донарахування платежів у спеціальні позабюджетні фонди, ПДВ — за рахунок витрат на виробництво (Дт 26, 44), а штрафні економічні санкції — завжди за рахунок прибутку (Дт 81).

2. Особливістю перевірки акціонерних товариств і спільних підприємств є те, що важливе значення приділяється правомірності розподілу прибутків між засновниками та акціонерами у вигляді дивідендів.

Ревізор перевіряє наявність рішень керівництва цих підприємств про розподіл балансового прибутку за рік з визначенням цільового направлення після обов'язкових платежів, джерелом яких є прибуток, а також розрахунок нарахувань дивідендів учасникам-засновникам підприємства та акціонерам, розрахунки з ними. Обов'язково перевіряється, чи не занижений розмір нарахованих дивідендів, якщо серед засновників є державні підприємства чи організації. При нарахуванні дивідендів та перерахуванні чи виплаті їх засновникам (фізичним або юридичним особам) обов'язково

проводиться нарахування податку на прибуток з одночасним перерахуванням нарахованих платежів у дохід бюджету. На дебет рахунку 81 відноситься сума перерахованих платіжними дорученнями сум дивідендів кожному із засновників і податку на прибуток з них у розмірі 30%, а по державних підприємствах і організаціях — 100%.

3. Контроль правомірності розподілу прибутку, що залишається після розрахунків з бюджетом, проводиться за методом нормативної перевірки застосування нормативів відрахувань у різні спеціальні фонди (розвитку підприємства, резервний страховий фонд і т. п.), виходячи з установчих документів на заснування підприємства, затверджених фінансових планів.

Якщо на балансі є збитки минулих років, то при розподілі прибутку за звітний рік повинно передбачатися погашення цих збитків. Слід урахувати, що розрахунки відрахувань у фонди проводяться, виходячи з розмірів прибутку, визначеного нарастаючим підсумком з початку року, а не за звітний період (за I квартал, I півріччя, 9 місяців, рік).

4. Контроль правильності відображення в обліку при кінцевому розподілі прибутку за звітний рік здійснюється методами аналізу кореспонденції рахунків по кредиту рахунку 81 у журналі-ордері № 15, де проводиться фактичне списання використаного прибутку звітного року та неперекритих витрат, джерелом фінансування яких є прибуток (у разі його недостатності).

5. При наявності на балансі підприємства структурних підрозділів не виробничого призначення (дитсадків, клубів, профілакторіїв, медпунктів, жилих будинків) треба перевірити, чи списуються щоквартально, особливо за звітний рік, їх витрати за рахунок прибутку на дебет рахунку 81. Це саме стосується капітальних витрат на придбання нової техніки, устаткування, реконструкцію і будівництво, ремонти основних фондів понад 5% їх залишкової вартості на початок звітного року.

Як відомо, зараз податковий облік валових доходів і видатків ведеться відокремлено і допущені такого характеру порушення можуть не впливати на розрахунок нарахувань платежів у бюджет, але підприємствам не вигідно показувати у звітності, балансі наявні фактичні збитки на дебеті рахунку 80 «Прибутки і збитки» заради ділової репутації підприємства (при вирішенні з банками, інвесторами питань щодо кредитування, інвестицій, господарських угод з постачальниками). Дебетовий залишок на

рахунку 80 після такої операції списується на рахунок 98 «Прибутки і збитки минулих років». Якщо підприємство не створює за рахунок прибутку спеціальні фонди, а витрати, джерелом яких є прибуток, списує в дебет рахунку 81, то нерозподілений прибуток звітного року теж відноситься на рахунок 98 як прибутки минулих років.

### **8.3. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦІЙ ПО СПЕЦІАЛЬНИХ ЦІЛЬОВИХ ФОНДАХ ПІДПРИЄМСТВА**

Здійснюючи контроль, ревізор повинен керуватися Законом України «Про підприємництво», статутом та установчими документами про заснування підприємства, діючими нормативними актами з методики бухгалтерського обліку операцій по спеціальних цільових фондах. До таких фондів належать: статутний фонд, фонди економічного стимулювання (фонд розвитку, фонд матеріального стимулювання і соціального розвитку), резервні фонди.

#### **Джерела інформації для контролю:**

- кошториси по фондах економічного стимулювання, фінансовий план, розрахунки про нарахування у фонди, первинні документи, облікові реєстри на витрати з фондів, поточного синтетичного і аналітичного обліку по рахунках 85 «Статутний фонд», 88 «Фонди спеціального призначення», 87 «Фонди економічного стимулювання», 89 «Резерви» (журнали-ордери №№ 12, 13, Книга головних рахунків);

- звітність (баланс, звіт про фінансово-майновий стан підприємства).

Одним з основних є статутний фонд. На підприємствах недержавних форм власності він формується за рахунок внесків власників, засновників підприємства у формі грошових коштів, майна, нематеріальних активів та ін. Розміри внесків засновників визначаються в документах на заснування підприємства.

#### **Послідовність і основні напрями контролю.**

1. Після ознайомлення з особливостями виробничо-господарської діяльності, засновницькими, або установчими, документами, балансом підприємства і Книгою головних рахунків з рахунку 85 «Статутний фонд» та 75 «Розрахунки із засновниками» ревізор здійснює контроль повноти надходжень внесків засновників методом порівняння даних аналітичного обліку з рахунків 75 і 85 про суми внесків з первинними документами про їх оплату (прибутковими касовими ордерами,

виписками банку з поточного рахунку, актами на приймання матеріальних цінностей у рахунок внесків).

2. Для перевірки своєчасності розрахунків з внесків до статутного фонду порівнюють фактичні внески по датах у розрізі засновників з установленими в документах на заснування підприємства.

3. У спільних підприємствах перевірячі підлягає повнота, своєчасність і достовірність внесків іноземних засновників у конвертованій валюті, виходячи із засновницьких документів.

4. Варто звернути увагу на внески у вигляді нематеріальних активів (майнові права, торгові знаки, гудвілли, ноу-хау, права на користування природними ресурсами, землею, інтелектуальну власність). Вони обліковуються за договірними цінами. Оприбуткування нематеріальних активів повинно проводитися на підставі спеціальних актів про приймання з додатками відповідної документації, яка б свідчила про достовірність їх наявності, зв'язок з виробничою діяльністю. Часто мають місце зарахування нематеріальних активів як внесків тільки на підставі актів приймання, без належно оформленої документації щодо конкретного їх виду, із завищенням оцінки.

5. Перевірка обґрунтованості змін величини статутного фонду здійснюється на підставі аналізу даних обліку по кредиту рахунку 85 та візуального контролю про наявність змін у засновницьких документах, документі про перереєстрацію статутного фонду при новому додатковому випуску акцій, підвищенні їх номінальної вартості або зменшенні (при викупі акцій у власників акцій) чи зниженні їх номінальної вартості.

6. Одночасно здійснюється контроль кореспонденції рахунків стосовно правильності ведення обліку операцій по статутному фонду, а також методики ведення облікових реєстрів з аналітичного обліку по рахунках 75, 85.

7. Особливість контролю на підприємствах державної форми власності зумовлена тим, що на рахунку 85 «Статутний фонд» відображається вартість основних і оборотних фондів, єдиним власником яких є держава.

Протягом поточного року на ньому відображаються операції, пов'язані з надходженням та вибуттям основних фондів, їх функціонуванням (нарахуванням зносу), а також операції, що відображають поповнення чи зменшення оборотних фондів. Величина статутного фонду спеціально не реєструється при відкритті підприємства чи змінах упродовж функціонування.

Тому як *основні напрями контролю* треба відзначити:

а) перевірку обґрунтованості збільшення статутного фонду в частині основних і оборотних фондів у результаті їх переоцінки, введення в експлуатацію нових об'єктів основних фондів;

б) перевірку обґрунтованості зменшення статутного фонду в частині основних і оборотних фондів при списанні недоамортизованих об'єктів основних фондів, їх ліквідації (аварії, стихійне лихо), реалізації нижче залишкової вартості, нижче діючих ринкових цін окремих об'єктів чи законсервованого комплексу устаткування цехів, будівель.

При цьому детально аналізується первинна документація щодо стану, оцінки об'єктів, розрахунків з покупцями;

в) перевірка правильності відображення в обліку операцій щодо статутного фонду здійснюється методом аналізу кореспонденції рахунків і первинних документів, які є підставою для бухгалтерських записів. Крім цього, перевіряється дотримання методики аналітичного обліку статутного фонду і відповідність звітності про величину статутного фонду в балансі, журналі-ордері № 13 (де ведеться аналітичний облік), Книзі головних рахунків.

#### 8.4. КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Контроль фінансового стану підприємства проводиться за даними певних груп економічних показників, які наводять загальну оцінку фінансового стану підприємства, прибутковості його діяльності і довгострокової платоспроможності.

**Фінансова стабільність** — це спроможність підприємства здійснювати свою підприємницьку діяльність стабільно завдяки фінансовому забезпеченню власними оборотними коштами, а також залученнями.

**Платоспроможність підприємства** — це можливість у практичній ситуації, що склалася, погасити всі свої зобов'язання перед кредиторами (банками, бюджетом, постачальниками і т. п.).

#### **Послідовність і напрями контролю.**

1. Загальна оцінка фінансового стану підприємства визначається методами аналізу показників фінансової стабільності, прибутковості, платоспроможності за даними балансів на початок року і на кінець звітних кварталів.

Контроль фінансового стану підприємства починається з визначення платоспроможності підприємства. До

платоспроможного належить підприємство, в якому сума поточних активів (матеріальні запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість за реалізовану продукцію, виконані роботи і послуги) більша або дорівнює його платіжним зобов'язанням (зовнішній заборгованості різним кредиторам-постачальникам, бюджету, банкам і т. д.).

Оцінка платоспроможності підприємства здійснюється методами аналізу обсягів платіжних зобов'язань і поточних активів, особливо платіжних засобів за даними балансу на початок року та кінець звітних кварталів. Перевищення першочергових платіжних зобов'язань над платіжними засобами свідчить про напруженість фінансового стану. Ревізор детально вивчає платоспроможність, виходячи зі стану ліквідності поточних активів у формі матеріальних запасів, незавершеного виробництва, готової продукції і товарів (частина їх може бути просто неліквідна, не мати попиту на ринку для збуту за обліковою вартістю). Підвищення або зниження рівня платоспроможності встановлюється за зміною обсягів оборотного капіталу. Важливим показником платоспроможності підприємства є рівень ліквідності.

**Ліквідність** — це спроможність оборотних коштів перетворюватися на грошові кошти, необхідні для здійснення розрахунків, зумовлених фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Можливість підприємства повернути короткострокові боргові зобов'язання визначається як співвідношення легкореалізованих активів (коштів і дебіторської заборгованості та короткострокових термінових зобов'язань).

Вивчення структури і обсягів джерел коштів підприємства щодо складу власного капіталу, його рівня, складу залучених позичкових коштів дає можливість мати інформацію про розширення або звуження діяльності підприємства.

2. Перевірка наявності і використання власних оборотних коштів.

Джерелами формування оборотних коштів підприємства є власні і позичкові кошти. Наявність власних оборотних коштів визначається за даними першого розділу активу і пасиву балансу підприємства станом на початок року та ревізованих звітних кварталів. Ревізор повинен оцінити, чи забезпечує підприємство покриття нормативних запасів матеріальних цінностей власними коштами, і стан збереження власних оборотних коштів.

Основними факторами, які впливають на зменшення власних оборотних коштів, є прямі збитки минулих років і поточного року, низький рівень прибутковості підприємницької діяльності через спад обсягів виробництва і попиту покупців.

Оптимальною структурою фінансових ресурсів підприємства вважають формування за рахунок власних коштів лише в частині основних фондів, а оборотних — за рахунок кредиту банку. Але треба мати на увазі, що при перевищенні процентів за банківський кредит середнього прибутку з 1 грн. поточних активів підприємству вигідніше нарощувати власний капітал. Використання оборотних коштів характеризується показниками: коефіцієнт обігу, тривалість одного обороту і коефіцієнт завантаження коштів у обороті.

**Коефіцієнт обігу** — число оборотів, що здійснюється оборотними коштами протягом певного часу (кварталу, року).

**Тривалість одного обороту** — це число днів, протягом яких оборотні кошти проходять усі стадії кругообігу.

**Коефіцієнтом завантаження коштів у обігу** називається величина оборотних коштів, яка припадає на 1 грн. реалізованої продукції, робіт (послуг).

Прискорення обігу оборотних коштів поліпшує фінансовий стан підприємства, є найважливішою умовою економії та їх раціонального використання. Збільшення запасів матеріальних цінностей, затримка реалізації продукції, робіт (послуг) призводять до уповільнення обігу оборотних коштів.

Якщо порівняти ці показники станом на початок року та в розрізі кварталів року, то виявляється зростання за коефіцієнтом завантаження коштів у обороті. Тому потрібно детально вивчити причини, фактори негативного впливу (стан запасів матеріальних цінностей, необґрунтованість росту обсягів незавершеного виробництва, запасів готової продукції, дебіторської заборгованості покупців) на зменшення обсягів реалізації продукції.

Дані про наявність у підприємства позичкових коштів відображаються у розділі III пасиву балансу поточного обліку — у журналі-ордері № 4 чи машинограмі по рахунку 90. Там же ведеться їх аналітичний облік у розрізі об'єктів кредитування та банків, які надали позички.

При ревізії підприємства вивчається стан розрахунків по довгострокових і короткострокових позичках банків, особливо при наявності пролонгованих і прострочених позичок (рівень



плати за користування позичками, цільове використання коштів, оцінка вартості застави майна).

3. Перевірка дотримання розрахунково-платіжної дисципліни здійснюється для виявлення причин низької платоспроможності підприємства. При цьому стан підприємства вивчається за даними балансу та журналів-ордерів №№ 6, 8 у динаміці складу кредиторської і дебіторської заборгованості, особливо неправомірної, з термінами оплати, що минули. Ретельно досліджується організація розрахунків з покупцями, оскільки від неї залежать обсяги реалізації продукції, стан дебіторської заборгованості, надходження оплати грошовими коштами.

Як додатки до акта ревізії складаються аналітичні таблиці, де систематизується інформація по термінах виникнення кредиторської і дебіторської заборгованостей. Подальшому детальному вивченню підлягають причини порушення платіжної дисципліни (відвантаження продукції покупцям, які вже мають заборгованість перед підприємством, наявність претензій покупців щодо якості продукції, термінів виконання та інших умов господарських договорів).

Негативний вплив на стан розрахунково-платіжної дисципліни справляє навіть тимчасове завантаження оборотних коштів у позаоборотні активи (зайві внески коштів у бюджет у зв'язку із завищенням авансових платежів, застосуванням штрафних економічних санкцій, витратами на придбання основних фондів при відсутності або недостатності спеціальних джерел фінансування, що утворюються за рахунок прибутку).

4. Узагальнення результатів контролю фінансового стану підприємства. Систематизуючи матеріали контролю про фінансовий стан підприємства, ревізор повинен узагальнити причини напруженого фінансового стану, показати такі важливі показники фінансової діяльності, як використання оборотних коштів не за призначенням, вилучення їх з обороту, нестача оборотних коштів.

До оборотних коштів, використаних не за призначенням, включаються витрати на оплату різних штрафних економічних санкцій при відсутності або недостатності вільного залишку невикористаного прибутку.

**Імобілізація оборотних коштів** — це витрати, не перекриті коштами спеціальних фондів і цільового фінансування. Найчастіше — це оплата витрат на придбання основних фондів при відсутності джерел фінансування або їх недостатності.

Цей показник визначається в разі наявності за звітний період придбання основних фондів та оплати їх ремонту методом аналізу кореспонденції рахунків на предмет, чи відображено використання джерела фінансування (Дт 81 «Використання прибутку» і Кт 88/2 «Спеціальні фонди, фонд в основних засобах (фондах)»). Потім здійснюється порівняння з вільним залишком невикористаного прибутку, фонду розвитку, амортизаційного фонду.

Нестача власних оборотних коштів на певну звітну дату визначається методом порівняння наявності власних оборотних коштів з їх нормативом та обсягами іммобілізації оборотних коштів станом на початок року та в розрізі кварталних звітних дат.

Таким чином, контроль фінансового стану підприємства здійснюється передусім із застосуванням розрахунково-аналітичних методичних прийомів економічного аналізу і методів документального контролю операцій, які стосуються наявності, руху оборотних коштів для визначення конкретних причин, винних службових осіб.

Фінансовий стан підприємства, незалежно від його форми власності, має надзвичайне значення при здійсненні розрахунків з бюджетом як платника податків.

Завершуючи контроль по даному розділу, ревізор за участю керівних спеціалістів підприємства розробляє конкретні пропозиції щодо усунення причин допущених недоліків, покращення стану розрахунково-платіжної дисципліни, стабілізації фінансового стану підприємства.

### ***Додаткова література за темою***

1. Про підприємництво: Закон України від 07.02.91 № 698-XII // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.
2. Про підприємства в Україні: Закон України від 27.03.91 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.
3. Про банкрутство: Закон України від 14.05.92 № 2343-XII // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.
4. Про господарські товариства: Закон України від 19.09.91 № 1576-XII // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 29.
5. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт (послуг) у промисловості: Затв. постановою КМУ від 26.04.96 № 473 // Галицькі контракти. — 1996. — № 35—36.
6. Оподаткування прибутку підприємств: Зб. норматив. актів. — К.: Право, 1997.
7. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності. — К.: А.С.К., 1998.

## **Завдання для перевірки знань**

### ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

1. Завдання і джерела ревізії фінансових результатів діяльності підприємства.
2. Напрями і методичні прийоми здійснення ревізії фінансових результатів від основної діяльності підприємства.
3. Напрями контролю позареалізаційних доходів.
4. Перевірка правильності формування прибутку та його відображення у фінансовому обліку.
5. Перевірка законності і правильності відображення у фінансовому обліку операцій по використанню прибутку.
6. Особливості перевірки правильності ведення податкового обліку фінансових результатів діяльності підприємства.
7. Напрями контролю статутного фонду підприємств недержавної форми власності.
8. У чому полягають особливості ревізії статутного фонду підприємств державної форми власності?
9. Методика ревізії фондів спеціального призначення.
10. Перевірка цільового фінансування і цільових надходжень.
11. Напрями ревізії утворення і використання резерву наступних витрат і платежів.
12. Напрями контролю фінансового стану підприємства.
13. Як перевіряти платоспроможність підприємства?
14. Найбільш типові порушення правил здійснення і відображення в обліку операцій з фінансовими результатами, фондами, резервами підприємства.
15. Заходи, що вживаються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо операцій з фінансовими результатами, фондами, резервами підприємства.

### СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ

1. Перевірити законність і правильність відображення в обліку операцій по формуванню і використанню прибутку підприємства, фондів і резервів.
2. Відобразити в журналі ревізора виявлені факти невідповідності чинному законодавству за наведеними господарськими операціями.
3. Узагальнити виявлені порушення і недоліки в окремому розділі акта ревізії.

### *Методичні вказівки до виконання задач*

Для виконання задач потрібно вивчити програмний матеріал за даною темою, законодавче регулювання порядку формування прибутку (збитку) від основної діяльності підприємства, від інших операцій, позареалізаційних результатів, оподаткування прибутку підприємства. Необхідно повторити порядок обліку фінансових результатів, документальне оформлення операцій по формуванню і використанню

прибутків (збитків), фондів, резервів, їх відображення в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, формування звітних показників.

Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» регламентовано порядок обліку прибутків (збитків) від реалізації продукції (робіт, послуг) на рахунку 80 «Прибутки і збитки» наростаючим підсумком з початку року. Використання прибутку протягом року відображається на рахунку 81 «Використання прибутку». Ставки податку на прибуток, порядок розрахунку оподатковуваного прибутку, зобов'язання і відповідальність платників податку на прибуток указані в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», затвердженому постановою Верховної Ради від 22.05.97 № 283, зі змінами і доповненнями до нього, у Методичних рекомендаціях про порядок визначення сум податку на прибуток підприємств і авансових внесків податку на прибуток, що підлягають нарахуванню до сплати в державний і місцевий бюджети у 1998 р. (лист ДПАУ № 4937/10/ 15-117 від 29.04.98).

Щоб розв'язати задачу 15, потрібно визначити:

- 1) середню оплату одного дня відпустки робітників;
- 2) розмір резерву на оплату відпусток робітників, включаючи відрахування на соціальне страхування і до Пенсійного фонду;
- 3) забезпеченість резервом на оплату відпусток робітників (визначається як різниця між залишком резерву на оплату відпусток на рахунку 89 і сумою, отриманою за п. 2).

Умова задачі 16 потребує перевірки своєчасності і правильності реформації балансу, відображення в обліку розподілу прибутку, нерозподілених прибутків (збитків).

За умовою задачі 17 потрібно дати оцінку правомірності формування і використання прибутку підприємства, інших джерел власних і залучених коштів протягом звітного року, спираючись на дані балансу.

Аналізуючи дані задачі 18, зверніть увагу на дати укладення кредитних угод, дати відкриття позичкового рахунку, дати сплати основного боргу та процентів за ним за угодою і фактично. У разі неможливості погашення заборгованості і процентів за нею у встановлені строки банк може надати відстрочку погашення боргу, тобто пролонгувати кредит. У додатковій угоді на пролонгацію кредиту збільшується процентна ставка за кредит. Якщо угода на пролонгацію позички не укладена, банк повинен нараховувати проценти за ставкою, передбаченою основною кредитною угодою, крім того, банком нараховується пеня за кожний день прострочення за простроченими нарахованими процентами за кредит.

### *Умови задач*

**1.** Підприємство закупило партію верстатів з комп'ютерним управлінням. У січні м. р. фірма-постачальник безкоштовно надала програмне забезпечення до проданих верстатів, яке в бухгалтерському обліку підприємства було відображено як внесок до статутного фонду в сумі 1000 грн. У тому ж звітному кварталі програмне забезпечення було реалізоване за 1000 грн. У зв'язку з цим валовий дохід з метою оподаткування був зменшений на 1000 грн.

2.3 метою отримання короткострокового кредиту банку на суму 10000 грн. терміном на 30 днів під 40% річних зі сплатою процентів на дату нарахування (в останній день місяця) 1.05. м. р. був укладений договір застави між підприємством і банком. Предметом застави були основні засоби — диз-генератор (Франція, 32 кВт), вартість якого, за обліковими даними підприємства, становить 25400 грн. Станом на 01.06. м. р. підприємство не повернуло кредит і не сплатило проценти за його користування; банк погодився пролонгувати позичку до 15.06.

14.06. підприємство сплатило проценти за кредит і не повернуло основну суму боргу. 20.10. м. р. банку вдалося реалізувати предмет застави і погасити заборгованість за вказаним кредитом. Первинна вартість заставного майна (25400 грн.), реалізованого банком, віднесена на збитки підприємства записом Дт 80 «Прибутки і збитки», Кт 01 «Основні засоби» 25.10. м. р. Основна сума заборгованості підприємства банку за наданий кредит віднесена в кредит рахунку 80 «Прибутки і збитки» — 10000 грн., сума сплачених процентів — на собівартість продукції.

3. На використання прибутку в квітні м. р. віднесено: нестачі матеріальних цінностей у межах норм природного убування — 513 грн., витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів — 120 грн., витрати на сплату мита — 4500 грн., оплату робіт з сертифікації продукції — 5 грн., оплату послуг аудиторської фірми — 789 грн., оплату вартості ліцензії на право здійснення валютних операцій — 5600 грн., витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків, — 5 грн., суму сплачених процентів за користування орендованими основними засобами — 580 грн.

4. До складу валових доходів підприємства за IV квартал м. р. включено: нараховані дивіденди від фірми «Маяк» — 7000 грн.; зараховані на розрахунковий рахунок 25.01 дивіденди від фірми «Форум» — 4000 грн.; орендна плата за здані в оперативну оренду основні фонди — 12000 грн., у тому числі ПДВ 2000 грн.

Указані операції відображені в бухгалтерському обліку проводками:

Дт 76 «Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами» — 19000 грн.;

Кт 68 «Розрахунки з бюджетом» — 2000 грн.;

Дт 51 «Розрахунковий рахунок» — 4000 грн.;

Кт 80 «Прибутки і збитки» — 21000 грн.

5. До збитків підприємства за грудень м. р. включено присуджену судом суму штрафу 4631 грн. за невиконання умов господарського договору.

6. Перевірити правомірність зменшення нарахованого податку на прибуток за IV квартал минулого року на суму податку на дивіденди, якщо відомо, що:

нараховано дивідендів засновникам підприємства за минулий рік — 28000 грн.;

нараховано дивідендів працівникам підприємства за минулий рік — 42000 грн.;

перераховано на розрахунковий рахунок у банку за платіжним дорученням № 871 від 28.12. м. р. дивіденди засновникам підприємства — 18000 грн.; а 25.01. п. р. — 10000 грн.;

виплачено дивідендів працівникам підприємства за платіжною відомістю № 38 від 27.02. — 28000 грн.;

нараховано податок на дивіденди за минулий рік — 21000 грн.

**7.** Перевитрати фондів економічного стимулювання в бухгалтерському обліку підприємства за грудень м. р. відображені за Дт 80 «Прибутки і збитки» у кореспонденції з Кт 87 «Фонди економічного стимулювання» на суму 6743 грн.

**8.** Витрати на сплату державного мита, яке справляється з позовних заяв до суду, віднесено на рахунок 81 «Використання прибутку». За період, охоплений ревізією, такі витрати становили 3670 грн.

**9.** В обліку підприємства відображено вартість безкоштовно отриманого ноу-хау — 76350 грн. проводкою: Дт 04 «Нематеріальні активи», Кт 85 «Статутний фонд».

**10.** Синтетичні та аналітичні дані до рахунків 80 «Прибутки і збитки», 81 «Використання прибутку» за лютий м. р. Балансовий прибуток (18965 грн.) з метою оподаткування зменшений на суму витрат на утримання бази відпочинку (190 грн.), жилого будинку (690 грн.) та об'єктів комунального господарства (340 грн.), що перебувають на балансі підприємства.

**11.** У бухгалтерському обліку за червень м. р. на підставі розпорядження директора та довідки бухгалтерії від 15.06. м. р. віднесено на розрахунки з бюджетом ПДВ у сумі 3720 грн., яка вказана в акті передачі основних фондів № 24 від 10.06. м. р. Акт складено про передачу фірмою «Арма» десяти комп'ютерів IBM-P200 вартістю 1860 грн. за одиницю як внеску до статутного фонду ревізованого підприємства.

**12.** У декларації про прибуток за 1 квартал м. р. завищено суму ПДВ на 91 грн., через що виявилися заниженими оподатковуваний прибуток і податок на прибуток.

**13.** У декларацію про прибуток за 1 півріччя м. р. для визначення оподатковуваних доходів включені кошти, внесені на рахунок підприємства його директором у вигляді безповоротної фінансової допомоги (5900 грн.) та внеску до статутного фонду (7200 грн.).

**14.** Перевірити забезпеченість резерву для покриття відпускних робітникам, якщо відомо:

1) залишок резерву на оплату відпускних робітникам на рахунку 89 «Резерв наступних витрат і платежів» становить 24569 грн.;

2) спискова чисельність робітників — 980 осіб;

3) основна заробітна плата робітників за рік (до місяця розрахунку) — 1481760 грн.;

4) кількість днів відпустки, належної робітникам на дату перевірки, — 6000;

5) процент відрахувань на соціальне страхування і до Пенсійного фонду, діючий у період, охоплений ревізією, — 37% від нарахованої робітникам заробітної плати.

**15.** За грудень м. р. на підставі довідки бухгалтерії списано:

1) прострочену кредиторську заборгованість фірмі «Арма» — 36000 грн., у тому числі ПДВ 6000 грн.;

2) прострочену дебіторську заборгованість заводу «Факел» — 24000 грн., у тому числі ПДВ 4000 грн.; фірмі «Зеніт» — 13200 грн., у тому числі ПДВ 2200 грн.;

3) прострочену депонентську заборгованість працівникам ревізованого підприємства — 4100 грн.

Бухгалтерські проводки:

1) Дт 60, Кт 80 — на суму 36000 грн.;

2) Дт 80 — на суму 31200 грн. (20000 + 11200), Кт 62 — на суму 37200 грн. Дт 67/1 — на суму 6200 грн. (4000 + 2200);

3) Дт 70/2, Кт 80 — на суму 4100 грн.

**16.** На підставі акта перевірки від 10.02. п. р., здійсненої податковою інспекцією, донараховано:

1) податку на прибуток за минулий рік — 7100 грн., за поточний рік — 10400 грн.;

2) ПДВ за минулий рік — 12400 грн., за поточний рік — 8000 грн.;

3) податок на рекламу за минулий рік — 1100 грн.;

4) збір на будівництво та ремонт автошляхів за поточний рік — 3200 грн.;

5) штрафні санкції — у сумі 15400 грн.

Бухгалтерські проводки:

1) Дт 81, Кт 68/1 — 18500 грн.;

2) Дт 46, Кт 68/2 — 20400 грн.;

3) Дт 46, Кт 68/4 — 1100 грн.;

4) Дт 26, Кт 65/3 — 3200 грн.;

5) Дт 80, Кт 51 — 15400 грн.

**17.** Дані для відображення завершальних операцій з реформації балансу за минулий рік.

№	Назва рахунків	Сума, тис. грн.
1	Прибуток за звітний рік	70
2	Використання прибутку звітного року (81):	470
	а) платежі до бюджету (68)	300
	б) використання на завершені капітальні вкладення (33)	70
	в) використання на інші цілі (51,52,76)	100

3	Залишки на рахунках на кінець року: а) основне виробництво (20) б) допоміжне виробництво (23) в) обслуговуючі виробництва (29)	700 100 800
4	Основні засоби, у тому числі: придбані в поточному році	4100 600
5	Фінансові вкладення (58), у тому числі: а) довгострокові б) короткострокові	700
6	Капітальні вкладення (33): а) залишок на початок року б) витрати за рік в) залишок на кінець року	1100 1600 2100
7	Збитки минулих років на початок року	1210
8	Відображено завершальні операції з реформації балансу: Дт 80, Кт 81 Дт 98, Кт 80	470 400

**18. Дані з балансу ВАТ «Десна», тис. грн.:**

Показники балансу	На початок року	На кінець року
<b>АКТИВ</b>		
1. Основні засоби (залишкова вартість) (01)	4220	4100
2. Довгострокові фінансові вкладення (58)	600	1300
3. Незавершені капітальні вкладення (33)	300	400
4. Виробничі запаси (05,06,12)	1100	2100
5. Незавершене виробництво (20,23,29)	400	1600
6. Готова продукція (40)	1200	1300
7. Розрахунки з дебіторами:		
а) за товари, роботи і послуги, строк сплати яких не настав (62, 76)	200	100
б) за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк (62,76)	400	600
в) по векселях одержаних (59)	—	200
г) з бюджетом (по ПДВ) (68)	100	1100
д) по авансах виданих (61)	200	—



8. Короткострокові фінансові вкладення (58)	300	300
9. Грошові кошти: поточний рахунок (51)	4	2
Усього	9024	13102
<b>ПАСИВ</b>		
1. Статутний фонд (85)	2800	3100
2. Резервний фонд (88)	150	150
3. Фінансування капітальних вкладень (93)	—	—
4. Спеціальні фонди (88,87)	134	150
5. Амортизаційний фонд (86)	280	270
6. Реструктуризований борг (60)	—	622
7. Прибуток:		
а) нерозподілений звітного року (80)	—	—
б) використаний у звітному році (81)	—	470
в) звітного року (80)	—	70
Збитки:		
а) минулих років (98)	-1210	-1210
б) звітного року (80)	—	-400
8. Довгострокові кредити банків (92)	1400	1400
9. Короткострокові кредити банків (90)	100	—
10. Кредити та позички, не погашені в строк	300	500

## **Тема 9. Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку і звітності**

### *ПЛАН ЛЕКЦІЙНИХ ЗАНЯТЬ*

9.1. Завдання, основні напрями і джерела ревізії.

9.2. Перевірка організації облікової і контрольної роботи на підприємстві.

9.3. Перевірка стану бухгалтерського обліку.

9.4. Перевірка достовірності звітності і стану звітної дисципліни.

### **9.1. ЗАВДАННЯ, ОСНОВНІ НАПРЯМИ І ДЖЕРЕЛА РЕВІЗІЇ**

#### **Завдання ревізії:**

- дати загальну оцінку стану облікового процесу на ревізованому підприємстві;
- визначити, чи забезпечує облік системний контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства, збереженням і використанням матеріальних ресурсів, станом розрахунків;
- дати оцінку достовірності звітності підприємства, установити наявні порушення в бухгалтерському та податковому обліку підприємства і розробити належні заходи щодо реалізації матеріалів контролю.

Для вирішення цих завдань у робочих планах ревізорів передбачаються такі **основні напрями ревізії**:

- 1) перевірка організації облікової і контрольної роботи на підприємстві;
- 2) перевірка стану бухгалтерського обліку;
- 3) перевірка стану податкового обліку;
- 4) перевірка достовірності звітності і стану звітної дисципліни.

#### **Джерела ревізії:**

- 1) положення про бухгалтерію як структурний підрозділ управлінського персоналу підприємства, посадові інструкції працівників бухгалтерії, плани роботи і матеріали з їх виконання;
- 2) облікові реєстри з аналітичного, оперативного, синтетичного і податкового обліку;
- 3) первинні документи;
- 4) звітність (статистична, податкова, бухгалтерська).

Розглянемо методику здійснення контролю з основних напрямів ревізії.

## 9.2. ПЕРЕВІРКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ І КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ревізія стану обліку починається з обстеження в бухгалтерії ревізованого підприємства стану організації облікового процесу.

### **Послідовність і напрями контролю:**

1. Перевірка обґрунтованості планів роботи бухгалтерії і стану їх виконання. У річному плані роботи бухгалтерії передбачаються роботи з удосконалення облікового процесу в структурних виробничих підрозділах підприємства (цехах, відділеннях, бригадах, складах) та в бухгалтерії, плани контрольної роботи, технічного навчання та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії. Обґрунтованість обсягів роботи щодо вдосконалення обліку та контролю визначається за методом аналізу даних про виявлені порушення при здійсненні попередніх перевірок органами державного контролю та плану роботи бухгалтерії з удосконалення обліку, обстеження обсягів застосування комп'ютерної техніки в обліковому процесі.

2. Перевірка планування та організації праці працівників бухгалтерії. При цьому ревізор перевіряє наявність і вивчає зміст посадових інструкцій на кожного працівника бухгалтерії, наявність графіків документообороту, графіків здачі звітності до бухгалтерії структурними підрозділами підприємства та здачі виконаної роботи працівниками бухгалтерії головному бухгалтеру для контролю й узагальнення облікової інформації, платіжні графіки, особливо по розрахунках з бюджетом у розрізі видів податків і строків платежів.

3. Перевірка наявності нормативно-правової інформації (інструкцій з обліку), забезпечення бланками типових форм первинної документації, облікових реєстрів, технологічними інструкціями по експлуатації при застосуванні ПЕОМ.

4. Перевірка організації архіву облікової інформації. У кінці звітного періоду, обов'язково наприкінці року, всі документи повинні бути зброшуровані в папки і пронумеровані, підписані і здані в архів для зберігання (має бути спеціальне, належно обладнане для зберігання документів службове приміщення). Бухгалтерія повинна вести описи архівних справ (папок) по роках, складати акти про знищення документів, по яких закінчився нормативний термін зберігання, установлений чинним законодавством. При зберіганні облікової інформації на машинних носіях у наявності повинно бути не менше 2—3 копій на дискетах, мають бути додержані терміни перезапису

інформації. З архіву можна брати документи тільки з дозволу головного бухгалтера.

5. Перевірка використання головним бухгалтером своїх прав і виконання службових обов'язків як керівником облікової і контрольної роботи на ревізованому підприємстві. При цьому ревізор оцінює дотримання головним бухгалтером Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність».

### **9.3. ПЕРЕВІРКА СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

При здійсненні перевірки з цього напрямку ревізор керується нормативними актами уряду країни про організацію, методикку бухгалтерського і податкового обліку фінансово-господарської діяльності підприємств.

Спочатку ревізор вивчає особливості технології облікового процесу, враховуючи специфіку підприємницької діяльності ревізованого підприємства.

#### **Послідовність та напрями контролю.**

1. Перевірка правильності застосування діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку, повноти наявності складу облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку здійснюється за методом аналізу складу робочого Плану рахунків, які застосовуються в бухгалтерії, Книги головних рахунків, журналів-ордерів чи машинограм з поточного бухгалтерського обліку, повноти деталізації об'єктів аналітичного обліку по кожному синтетичному рахунку.

2. Контроль дотримання методики ведення облікових записів у поточному синтетичному обліку (журналах-ордерах, машинограмах, групувальних відомостях) та аналітичному обліку здійснюється за методом нормативної перевірки на відповідність чинному законодавству щодо систематизації й узагальнення інформації первинних документів за поточний місяць. Відповідність даних синтетичного обліку аналітичному обліку контролюється за методом порівняння даних Книги головних рахунків і оборотних відомостей по аналітичних рахунках.

3. Проводиться поглиблене вивчення стану обліку по окремих розділах облікового процесу: матеріальні цінності і основні засоби, витрати на виробництво і реалізація, грошові кошти і розрахунки з бюджетом, по оплаті праці, з постачальниками і покупцями, інші. Основна увага звертається на своєчасність відображення в обліку первинних документів (в тому місяці, звітному періоді, в

якому здійснена господарська операція) та на операції, які взаємопов'язані, з визначенням обсягів оподаткованого обороту. Наприклад, оприбуткування матеріальних цінностей у кінці звітного кварталу, оскільки з цієї причини можливе заниження оподаткованого прибутку підприємства.

Крім цього, бухгалтерські записи в облікових реєстрах повинні бути зроблені на підставі прикладених до них належно оформлених первинних документів. Вибірково перевіряється наявність повноти первинних документів.

4. При контролі стану первинного обліку перевіряється:

а) дотримання застосування типових форм документів (метод обстеження);

б) правильність оформлення документів (методи нормативної перевірки, візуальної перевірки реквізитів документів);

г) дотримання правил внесення виправлень у первинні документи (метод нормативної перевірки);

д) перевірка стану обліку в матеріально відповідальних осіб (методи обстеження, порівняння з даними бухгалтерії).

При автоматизації обліку критеріями вибору інформації для контролю є внесені зміни та доповнення до нормативної бази даних, представленої в класифікаторах номенклатури матеріальних цінностей, складу працюючих на підприємстві, постачальників і покупців, інших дебіторів і кредиторів, внесені виправлення як коригування допущених помилок за минулі звітні періоди. Тут важливим є перевірка обґрунтованості і правомірності внесення таких змін на підставі аналізу бухгалтерської довідки про їх суть і первинних достовірних документів, на які є посилання в цій бухгалтерській довідці.

#### **Основні порушення:**

1) запусченість обліку, особливо аналітичного, через відставання у відображенні інформації, невідповідність даних синтетичного обліку даним аналітичного;

2) порушення в застосуванні Плану рахунків;

3) недостовірність даних аналітичного обліку розрахунків з постачальниками, покупцями, іншими дебіторами і кредиторами;

4) порушення методики ведення облікових реєстрів (у журналах-ордерах №№ 6, 7 відсутні дані про залишки заборгованості на початок і кінець місяця в розрізі постачальників, підзвітних осіб або неправильне перенесення залишків заборгованості з попереднього місяця, у Книзі головних рахунків «згорнуті» залишки заборгованості);

5) наявність бухгалтерських записів, необґрунтованих належно оформленими первинними документами;

6) порушення правил внесення виправлень у документи та облікові реєстри, особливо за минулі періоди;

7) порушення методики ведення податкового обліку по ПДВ, валових доходах і валових витратах для оподаткування податком на прибуток.

#### **9.4. ПЕРЕВІРКА ДОСТОВІРНОСТІ ЗВІТНОСТІ І СТАНУ ЗВІТНОЇ ДИСЦИПЛІНИ**

Контроль починається з вивчення складу звітності ревізованого підприємства.

1. Перевірка наявності документів про реєстрацію його як платника податків, обсягів по формах установленої звітності, ураховуючи специфіку підприємницької діяльності (методи обстеження, нормативної перевірки).

2. Потім здійснюється перевірка дотримання термінів здачі звітності податковим органам, управлінням статистики, органам управління спеціальними державними позабюджетними фондами: Пенсійного, інноваційного, зайнятості населення, соціального страхування (метод нормативної перевірки і порівняння).

3. Перевірка достовірності звітності проводиться за формами бухгалтерської, статистичної і податкової звітності на підставі даних поточного бухгалтерського і податкового обліку. Залежно від показників виду і форми звітності дані поточного бухгалтерського обліку за кожен місяць систематизуються в спеціальних накопичувальних відомостях для визначення обсягів у розрізі окремих показників за звітний квартал і з початку року. Тому треба перевірити правильність формування даних у цих накопичувальних відомостях, застосовуючи метод нормативної перевірки на включення в базу оподаткування, метод порівняння даних підсумків з відповідних показників з урахуванням виявлених по попередніх розділах ревізійної роботи порушень і даних, відображених у формі звітності.

4. Дані балансу перевіряються за методом порівняння окремих показників з даними Книги головних рахунків про залишки на балансових рахунках станом на кінець звітного періоду, а на початок звітного періоду вони додатково звіряються з балансом за минулий рік станом на кінець року. Достовірність і реальність

залишків по рахунках розрахунків перевіряються за методом перевірки даних, інвентаризації цих розрахунків. При підозрі на недостовірність даних проводиться зустрічна перевірка з дебіторами та кредиторами.

5. Обов'язково перевіряється правильність відображення в поточному бухгалтерському обліку і внесення змін у податкову звітність, зроблених на підставі попередніх актів перевірок, постанов органів державного контролю при виявленні порушень чинного законодавства з оподаткування, встановлення нестач зло-  
вживань і т. п.

При встановленні запусненості обліку ревизор складає акт, установлює термін для поновлення обліку і тільки після цього здійснює документальну перевірку, ревізію.

### **Додаткова література за темою**

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 № 966–XIV // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 80.

2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом МФУ від 24.05.95 № 88 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 12.

3. Інструкція про порядок заповнення форм річної бухгалтерської звітності підприємства: Затв. наказом МФУ від 18.08.95 № 139 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — №№ 12, 26.

4. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні: Затв. наказом МФУ від 07.05.93 № 25 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 12.

5. Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємства: Затв. наказом МФК від 30.09.98 № 196 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 17.

6. Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами: Затв. наказом МФУ від 31.05.96 № 112 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 12.

7. Інструкція з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів: Затв. наказом МФУ від 24.07.97 № 159 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 17.

8. Рекомендації з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів: Затв. наказом МФУ від 04.08.97 № 168 // Все про бухгалтерський облік. — 1999. — № 2.

9. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністатистики України від 29.12.95 № 352 // Галицькі контракти. — 1997. — № 15.

10. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Міністатистики України від 21.06.96 № 193 // Галицькі контракти. — 1997. — № 20.

11. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності. — К.: А.С.К., 1998.

12. *Грабова Н. Н., Кривоносов Ю. Г.* Учет основных хозяйственных операций в бухгалтерских проводках. — К.: А.С.К., 1999.

## **Завдання для перевірки знань**

### ПИТАННЯ ДЛЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ

1. Завдання і джерела ревізії стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю на підприємстві.
2. Напрями перевірки організації облікової роботи на підприємстві.
3. Перевірка професійної відповідності працівників бухгалтерії своїм посадам.
4. Перевірка забезпеченості бухгалтерії інструктивними матеріалами, бланками первинних документів, облікових реєстрів, звітних форм.
5. Перевірка стану архіву.
6. Перевірка стану бухгалтерського обліку.
7. Контроль стану первинного обліку.
8. Перевірка стану внутрішньогосподарського контролю.
9. Методичні прийоми і способи контролю достовірності облікової інформації в балансі підприємства.
10. Контроль звітних показників фінансово-господарської діяльності підприємства.
11. Найбільш типові порушення правил організації облікової і контрольної роботи на підприємстві.
12. Заходи, що вживаються в разі виявлення порушень вимог чинного законодавства щодо організації бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві.

### СИТУАЦІЙНІ ЗАДАЧІ

1. Дати оцінку стану обліку, контролю, достовірності звітності за наведеними ситуаціями.
2. Виявити недоліки в роботі бухгалтерії підприємства, узагальнити їх у окремому розділі акта ревізії.
3. Розробити заходи щодо оптимізації праці в бухгалтерії підприємства.

### *Методичні вказівки до виконання задач*

Потрібно вивчити теоретичний матеріал за темою «Контроль і ревізія стану бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю», положення, інструкції, інші нормативні акти, в яких установлений порядок ведення первинної документації, облікових реєстрів, склад звітних форм, порядок їх заповнення, строки подання. Повторити матеріал з курсів «Бухгалтерський облік», «Звітність».

Організація бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю на підприємстві регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» іншими нормативними актами.

Задачі 1—6 потребують загальної оцінки стану бухгалтерського обліку і контролю на підприємстві, рівня організаційного та інформаційного забезпечення обліку, рівня організації облікового процесу.



Аналізуючи умови задачі 7, потрібно дати оцінку достатності вихідної інформації для потреб бухгалтерського обліку і управління підприємством у цілому, указати облікові реєстри по визначених ділянках обліку, передбачені журнально-ордерною формою обліку, які не складаються на даному підприємстві, розробити пропозиції для усунення недоліків у організації обліку.

За задачами 8—10 потрібно дати оцінку достатності відображення в облікових реєстрах інформації за наведеними операціями, доповнити склад обов'язкових реквізитів форм первинних документів, облікових реєстрів, охарактеризувати стан організації обліку і контролю за вказаними операціями.

Для розв'язання задачі 11 потрібно оцінити рівень організації закріплення основних засобів, товарно-матеріальних цінностей за матеріально відповідальними особами.

Умови задачі 2 потребують оцінки дотримання порядку видачі довіреностей, їх оперативного обліку; задачі 13 — перевірки правильності ведення обліку бланків суворої звітності, форм облікових реєстрів, первинних документів. Згідно з діючими вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку обов'язково повинен вестись позабалансовий облік бланків суворої звітності в умовній оцінці 1 папір — 1 грн.

Стан внутрішнього контролю на підприємстві характеризують задачі 14, 15. Питання організації внутрішнього контролю є важливими складовими облікової політики підприємства. Основи організації контролю (вимоги щодо проведення ревізій, тематичних перевірок, розгляду їх результатів і відображення їх у обліку викладені у Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу»).

### *Умови задач*

**1.** Перевірка стану бухгалтерського обліку підприємства виявила, що штат бухгалтерії складається з 10 осіб. Вищу економічну освіту мають головний бухгалтер підприємства та його заступник. Середню економічну освіту має бухгалтер сектору розрахунків. Решта персоналу бухгалтерії мають середню освіту і посвідчення про закінчення бухгалтерських курсів.

**2.** Для забезпечення інструктивним матеріалом у бухгалтерії оформлено річну передплату на періодичні видання економічної тематики: газети «Баланс», «Все про бухгалтерський облік», «Бізнес». Періодика надходить із запізненням, деякі номери вказаних видань відсутні.

**3.** У бухгалтерії відсутні графіки документообороту за господарськими операціями. Первинна документація не в усіх випадках своєчасно надходить до бухгалтерії.

**4.** У бухгалтерії не ведуться рахунки 18 «Валові витрати», 48 «Валові доходи». За облік операцій за вказаними рахунками відповідає заступник головного бухгалтера. За його поясненнями, такі операції відображаються позасистемно в окремих зошитах.

**5.** Зіставленням звітних даних і даних бухгалтерського обліку розрахункових операцій виявлено факт переоплати в бюджет суми ПДВ за перший квартал м. р. — 980 грн.

**6.** У Головній книзі рахунків протягом ревізійного періоду сальдо за рахунком 76 «Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами» показувалось «згорнуто» за кредитом рахунку і підраховувалось за алгоритмом: сальдо на початок місяця + оборот за кредитом – оборот за дебетом. Отримані таким чином залишки за рахунком 76 відображались у балансі. Які заходи необхідно вжити для коригування показників звітності?

**7.** У бухгалтерії застосовується журнально-ордерна форма обліку з частковим використанням комп'ютерної техніки для поточного обліку по розділах: облік розрахунків по оплаті праці, облік основних засобів, облік МШП та матеріалів. Як вихідна інформація з комп'ютера щомісячно надаються:

- 1) розрахунково-платіжні і платіжні відомості;
- 2) групувальні відомості для розрахунків витрат на внески до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування і т. д.;
- 3) групувальні відомості на основі первинних документів про надходження та вибуття матеріальних цінностей за місяць;
- 4) узагальнюючі оборотні відомості за номенклатурою матеріальних цінностей у розрізі матеріально відповідальних осіб за місяць;
- 5) журнали-ордери №№ 1, 2, 6, 7, 13.

**8.** По обліку основних засобів ведуться такі облікові реєстри: журнал-ордер № 13, інвентарні картки по об'єктах основних засобів, опис інвентарних карток, оборотні відомості в розрізі матеріально відповідальних осіб. В інвентарних картках по устаткуванню відображено такі показники: інвентарний номер, назва об'єкта, вартість, дата придбання.

**9.** Матеріально відповідальні особи (завідувачі складами) подають у бухгалтерію матеріальні звіти у вигляді реєстру первинних документів про приймання та видачу матеріальних цінностей за звітний місяць у термін до 5 числа наступного місяця.

У картках складського обліку з номенклатури матеріальних цінностей протягом місяця відображено: назви первинних документів, їх номер, у кінці місяця зроблені підсумки оборотів за місяць з надходження та вибуття матеріальних цінностей, виведено залишок на кінець місяця.

**10.** Облік розрахунків за рахунками 60, 61, 76. У журналі-ордері № 6 відображаються такі показники: назва постачальника (кредитора), назва документа про надані послуги, одержані матеріальні цінності, сума до сплати з виокремленням ПДВ. У кінці місяця загальні підсумки оборотів за місяць переносяться до Головної книги.

**11.** Дані рахунків Головної книги на 01.10. м. р.:

- 1) основні засоби — 4000 тис. грн., у т. ч. будівлі 2300 тис. грн.;
- 2) матеріали — 550 тис. грн.;
- 3) МШП — 410 тис. грн.

**ДАНІ ОБОРОТНИХ ВІДОМОСТЕЙ  
З РАХУНКІВ 01, 05, 12, тис. грн.**

№ з/п	Матеріально відповідальні особи	Основні засоби	Матеріали	МШП
1	Садова Н. І.	290	90	20
2	Козлов М. Ю.	410	120	50
3	Пилипчук К. О.	380	130	140
4	Гринько З. К.	220	170	70
5	Кірданов Д. Л.	300	10	30

**12.** У книзі реєстрації виданих довіреностей пронумеровано сторінки. При видачі довіреності в книзі відображаються такі дані: дата видачі, № довіреності, кому видано, назва організації.

**13.** Придбання форм облікових реєстрів, форм звітності та бланків первинних документів, у тому числі довіреностей на отримання матеріальних цінностей, трудових книжок та вкладишів до них, відображено: Дт 26, Кт 71; Дт 71, Кт 50.

**14.** Дані про контрольну роботу бухгалтерії (кількість структурних підрозділів підприємства — 24):

Період	Проведено тематичних перевірок		Терміни прийняття рішень за матеріалами перевірок		
	Всього	у т. ч. перевірки, по яких виявлено порушення	до 10 днів	до 1-го місяця	до 3-х місяців
I квартал м. р.	6	2	—	2	1
II квартал м. р.	8	3	—	3	2
III квартал м. р.	8	4	—	2	1
IV квартал м. р.	6	3	—	3	—
I квартал п. р.	4	2	—	2	—
II квартал п. р.	5	3	—	1	1

**15.** Установлено нестач при перевірках за минулий рік 3700 грн., віднесено на матеріально відповідальних осіб для відшкодування збитків і втрат — 1340 грн., фактично відшкодовано — 680 грн.

## *Завдання для блочно-модульного контролю*

Блочно-модульний контроль здійснюється на основі виконання завдань, призначених для самостійної роботи студентів з даної дисципліни. Вони включають поглиблене вивчення актуальних питань практики контрольно-ревізійної роботи стосовно обраної теми випускної роботи. Студенти опрацьовують основні нормативні акти, складають їх конспект, готують реферати, виступають з ними на семінарах, рецензують реферати інших студентів.

На початку навчального семестру, в якому вивчається дана дисципліна, викладач групи видає кожному студентові завдання для індивідуальної самостійної роботи з установленням терміну виконання.

Пристаючи до виконання роботи, студент повинен підібрати і поглиблено вивчити відповідні нормативні акти Уряду України, спеціальну літературу, фактичний матеріал виробничої практики (базового підприємства чи організації). Після цього потрібно скласти робочий план реферату, що включає розгляд логічно взаємопов'язаних 2—3 питань за темою реферату, основними з яких є розгляд методики контролю, підвищення його ефективності, якості контрольної роботи.

Розкриваючи зміст питань з методики контролю, бажано навести приклади виробничих ситуацій з фактами порушень, показати застосування методів і прийомів їх контролю з деталізацією конкретних джерел інформації, окремих показників, які при цьому досліджуються з первинних документів, облікових реєстрів. У кінці роботи треба скласти власні висновки щодо стану контрольної роботи, шляхів її вдосконалення, подати перелік використаної літератури.

Обсяг реферату — до 10—15 стандартних аркушів.

Виконана студентом робота повинна бути належно оформлена і здана викладачеві для перевірки в установлені графіком терміни. Виконані студентами роботи після їх рецензування викладачем допускаються до захисту на семінарі, якщо вони відповідають установленим вимогам щодо змісту, структури, обсягу роботи, або ж повертаються студентам для усунення недоліків, після чого повторно рецензуються. Крім цього, при прийманні від студентів виконаної роботи проводиться співбесіда на предмет знання студентами основних положень нормативних актів, змісту роботи, обґрунтованості висновків. Викладач після попередньої позитивної оцінки реферату передає його для рецензування іншим 1—2 студентам. Рецензування студентами проводиться письмово. Студенти виступають з рефератами на семінарах як доповідачі та як рецензенти.

У кінці семінару викладач узагальнює результати розгляду рефератів на семінарі як доповідачів, так і рецензентів і дає їм оцінку як результат поточного контролю знань студентів. Студенти, які не виконали завдання із самостійної роботи або мають незадовільну оцінку, не допускаються до здачі іспиту з дисципліни.

## *Тематика рефератів*

1. Державний контроль в умовах ринкової економіки.
2. Критична оцінка теорії і практики державного фінансово-господарського контролю за період з 1917 р. до нашого часу.
3. Організація контролю на підприємствах різних форм організації і власності.
4. Систематизація й узагальнення матеріалів ревізії.
5. Реалізація матеріалів ревізії і контроль виконання рішень за наслідками ревізії.
6. Методи і засоби документального контролю.
7. Методи і засоби фактичного контролю.
8. Види і форми контролю.
9. Контроль операцій на рахунках у банках.
10. Особливості контролю грошових коштів у касах підприємств різних галузей народного господарства.
11. Перевірка розрахунків з підзвітними особами.
12. Ревізія розрахунків з бюджетом.
13. Контроль розрахунків з покупцями при різних формах розрахунків.
14. Контроль основних засобів і нематеріальних активів в умовах АРМ.
15. Перевірка витрат на ремонт основних засобів.
16. Перевірка стану збереження матеріальних цінностей.
17. Перевірка операцій з надходження та використання матеріальних цінностей.
18. Особливості перевірки малоцінних і швидкозношуваних предметів.
19. Методи і засоби контролю обсягів виробництва і реалізації продукції, робіт (послуг).
20. Перевірка правильності визначення собівартості випущеної продукції, виконаних робіт (послуг).
21. Контроль розрахунків з працівниками по оплаті праці, соціальному страхуванню.
22. Перевірка правильності визначення собівартості реалізованої продукції.
23. Перевірка статутного фонду підприємства при різних формах власності.
24. Перевірка фінансового стану підприємства.
25. Перевірка фінансових результатів підприємницької діяльності.
26. Перевірка використання прибутку та реформації балансу.
27. Перевірка реальності балансу та інших форм звітності.
28. Перевірка стану бухгалтерського обліку.
29. Контроль розрахунків з акціонерами і засновниками підприємства.
30. Особливості перевірки стану бухгалтерського обліку в умовах АРМ.

## СПИСОК ОСНОВНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

«Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні»: Закон України від 26.01.93 № 2939-ХІІ // Галицькі контракти. — 1996. — № 30.

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

Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок Державною контрольно-ревізійною службою в Україні: Затв. наказом ГКРУ від 3.10.97 № 121 // Галицькі контракти. — 1997. — № 58.

Інструкція про порядок стягнення коштів та застосування фінансових санкцій органами Державної контрольно-ревізійної служби: Затв. наказом ГКРУ України від 03.07.98 № 130 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 120.

Інструкція про порядок вилучення посадовими особами органів Державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та інших платежів: Затв. наказом ДПАУ від 01.07.98 № 316 // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 120.

1. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. — К.: Вища шк., 1994.

2. Данилевский Ю. А. Контроль и ревизия. — М.: Финансы и статистика, 1992.

3. Завгородний В. П., Савченко В. Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит. — К.: Блиц-информ, 1995.

4. Крамаровский Л. Н. Ревизия и контроль. — М.: Финансы и статистика, 1988.

5. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — К.: Вища шк., 1993.

6. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит. — К.: ТОВ «НІОС», 1998.

7. Сопко В. В. Бухгалтерський облік. — К.: КНЕУ, 1999.

8. Фленов С. И. Организация и методика проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности. — М.: Финансы и статистика, 1992.

## ЗМІСТ

<i>Передмова</i> . . . . .	3
<b>Навчальна програма дисципліни «Контроль і ревізія»</b> . . . . .	4
Тематичний план дисципліни . . . . .	4
<b>Навчально-методичне забезпечення за темами дисципліни</b> . . . . .	9
Методичні рекомендації, вказівки до вивчення тем з дисципліни, конспект лекцій . . . . .	9
Завдання для блочно-модульного контролю . . . . .	162
<i>Список основної літератури</i> . . . . .	165

*Навчальне видання*

**ВІТВИЦЬКА Неоніла Степанівна  
КУЗЬМІНСЬКА Ольга Едуардівна**

## **КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ**

**Навчально-методичний посібник  
для самостійного вивчення дисципліни**

Редактор *Т. Зарембо*  
Художник обкладинки *О. Стеценко*  
Технічний редактор *Т. Піхота*  
Коректор *Л. Денисенко*  
Комп'ютерна верстка *Т. Мальчевської*



Підписано до друку 19.07.2000. Формат 60×84/16. Папір офсет. №1.  
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Умовн. друк. арк. 9,77. Умовн. фарбовідб. 9,88.  
Обл.-вид. арк. 11,11. Наклад 3000 прим. Зам. № 20-1927.

Видавництво КНЕУ  
03680, м. Київ, пр-т Перемоги, 54/1  
Тел. (044) 458-00-66; тел./факс (044) 446-64-58  
E-mail: [publish@kneu.kiev.ua](mailto:publish@kneu.kiev.ua)